

**19° CONGRESO NACIONAL
DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS
Bicentenario de la Creación de la Bandera 1812 - 2012**

“Una Profesión sólida se construye desde nuestra historia”

17, 18, 19 de octubre de 2012 – Mendoza (República Argentina)

**BALANCE SOCIAL Y LOS GRADUADOS
EN CIENCIAS ECONOMICAS**

Area XII: Responsabilidad Social de las Organizaciones y Balance Social

Tema: La actuación del profesional de Ciencias Económicas en la elaboración y auditoría del Balance Social.

Autor:

Mgter. CPN. Gerardo Darío Canales
contgerardocanales@hotmail.com 0260 - 4420684

**19° CONGRESO NACIONAL
DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS
Bicentenario de la Creación de la Bandera 1812 - 2012**

“Una Profesión sólida se construye desde nuestra historia”

17, 18, 19 de octubre de 2012 – Mendoza (República Argentina)

**BALANCE SOCIAL Y LOS GRADUADOS
EN CIENCIAS ECONOMICAS**

Area XII: Responsabilidad Social de las Organizaciones y Balance Social

Tema: La actuación del profesional de Ciencias Económicas en la elaboración y auditoría del Balance Social

INDICE

	Págs.
A modo de presentación y resumen	1
1. El problema ambiental y sus externalidades	2
2. Balance Social y la Responsabilidad Social de las Organizaciones	5
3. El desarrollo sustentable o sostenible	13
4. Los Graduados en Ciencias Económicas frente al problema ambiental, el desarrollo sustentable y la responsabilidad social de las organizaciones	14
5. Contabilidad social y ambiental	16
5.1. Concepto	17
5.2. Finalidad	20
5.2.1. ¿Por qué?	20
5.2.2. ¿Para qué sirve? ¿Qué nos aporta?	20
5.2.3. ¿A quién?	21
5.3. Balance Social	21
5.3.1. Concepto	22
5.3.1.1. Estado de Valor Agregado (E.V.A.)	22
5.3.1.2. Características	22
5.3.1.3. Alcance y presentación	23
5.3.1.4. Determinación y distribución del valor agregado	23
5.3.1.5. Pautas para la elaboración de memorias de sostenibilidad	24
5.4. Costos ambientales	26
5.4.1. Determinación e identificación	27
5.4.2. Clasificación	27
5.5. Pasivos medioambientales	29
5.6. Valuación del medioambiente	30
5.6.1. Limitaciones	30
5.7. Auditoría ambiental	31
5.7.1. Objetivos	32
5.7.2. Clasificación	33
5.7.3. Diferencias con la evaluación de impacto ambiental	35
6. La Gestión Ambiental en las Organizaciones	35
A modo de conclusión	38
7. Bibliografía	39

A modo de presentación y resumen

Estamos viviendo, “la era de la información y la globalización”. Los espacios se acortan, las distancias se eliminan y las barreras geográfico-culturales se superan.

Merced a ese nuevo paradigma de nuestro tiempo, el mundo se ha transformado en una “aldea global”. Hoy más que nunca las empresas en particular, y las organizaciones en general, son en gran medida, “la información que muestran sobre sí mismas”. Es en este orden de ideas que podemos afirmar que la Contabilidad –como sistema de información-, comprende básicamente los siguientes segmentos:

- Contabilidad patrimonial o financiera.
- Contabilidad gerencial o administrativa.
- Contabilidad gubernamental o pública.
- Contabilidad económica o nacional.
- Contabilidad social o ambiental.

Esta última es quizás la menos desarrollada y la que es motivo del presente trabajo de investigación. En rigor de verdad, la Contabilidad Social o Ambiental no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medio ambiente y los cambios provocados sobre los recursos naturales que pueden incidir en su capacidad para generar ingresos, deben reflejarse en la información presentada a los distintos usuarios o interesados.

Es claro que se necesitan profesionales universitarios que “reconozcan” (vuelvan a conocer) las variables del segmento al que se identifica como “contabilidad social o ambiental”, ya que el fenómeno “ecológico, del medio ambiente y la responsabilidad social de las organizaciones”, son asignables a una dimensión diferente, a la que informan los sistemas contables tradicionales. Los graduados en Ciencias Económicas deben afianzar su incumbencia en las distintas actividades relacionadas con el balance social.

En este contexto, es que nos animamos a mostrar al lector del presente trabajo, una herramienta que permita sistematizar el abordaje del tema elegido como objeto de investigación.

1. El problema ambiental y sus “externalidades”

El entorno natural está formado por las interacciones entre la naturaleza y la sociedad y es la ecología la disciplina que estudia esas interacciones, convertida en una ciencia que día a día invade el interés del hombre moderno. En 1866 el biólogo alemán Ernest Haeckel, designó con la palabra “ecología” a la disciplina que estudia las interrelaciones entre los organismos vivos y el medio en que viven.

En las últimas décadas, se está produciendo un cambio en la perspectiva de análisis de la problemática ambiental (pérdida de la biodiversidad, cambios climáticos, contaminación del agua, transformaciones en el uso de la tierra, degradación del suelo, polución atmosférica, inadecuada gestión de residuos, contaminación por ruidos), evolucionando progresivamente hacia la integración de la ecología y la economía.

Etimológicamente ambos términos comparten su origen griego; ecología está compuesto por OIKOS: casa, hábitat, lugar para vivir y LOGOS: estudio, tratado; y economía se integra con OIKOS Y NEIMEN O NOMOS: administrar. Por extensión ambos términos se definen así: ecología como estudio del hábitat y economía como administración del hábitat. Pero la estrecha relación entre ambas disciplinas no se circunscribe sólo a su raíz etimológica. Los problemas ambientales y de manejo de recursos están estrechamente vinculados con las formas de producción, ya que toda actividad económica origina modificaciones en el medio ambiente, por consiguiente es necesario analizar los efectos que produce el crecimiento económico en los ecosistemas naturales, contemplando la evaluación de factores, tanto económicos, como sociales y ecológicos, teniendo en cuenta que los problemas ambientales pueden afectar el logro de los objetivos del desarrollo¹. El antiguo conflicto entre los enfoques económico y ecológico con relación al abordaje de la problemática medioambiental tiende a ser superado a efectos de satisfacer, simultáneamente, los requerimientos de mayor nivel económico y mejor calidad de vida.

El medio ambiente es un recurso que pertenece a toda la sociedad, los recursos naturales son bienes compartidos, por lo tanto, no es aceptable que unos lo consuman en perjuicio de otros, ni que el verdadero valor no sea pagado por quienes lo usan. Los sistemas naturales son la base de los sistemas sociales y económicos por lo tanto, las reglas del mercado deben incluir a las del medio ambiente. Es preciso reconocer que los mecanismos del mercado presentan inconvenientes para la correcta valoración de los bienes ambientales, en cuanto a las posibilidades del sistema de precios para reflejar los costos sociales de producción e incluirlos como costos propios de la actividad empresarial.

Tratamos a la naturaleza como hace cien años tratábamos a los trabajadores: entonces no incluíamos ninguna partida de costos en nuestros cálculos para cubrir el costo

¹ KENT, Patricia, “La Gestión Ambiental en la Empresa”. Ed. Buyatti. Buenos Aires. Argentina (1999).

de la salud y la seguridad social de los recursos humanos involucrados y ahora no incluimos tampoco el costo de la salud y seguridad de la naturaleza. En realidad el sistema económico ignora todo fenómeno que no suponga un intercambio monetario en el mercado, denominado efectos externos o “externalidades”. En la década del '30 el Profesor Pigou incorporó la noción de externalidades como una relación entre dos agentes económicos, que ocurre fuera del mercado, que es externa a él. Puede tratarse de externalidades negativas, llamadas des-economías externas, cuando se produce un perjuicio económico por una causa ajena a las relaciones del mercado; o externalidades positivas, llamadas economías externas, cuando se produce un beneficio económico por una causa ajena a las relaciones del mercado. Los costos sociales representados por un deterioro del ambiente, no son asumidos por las empresas, no representan un desembolso por parte de las industrias contaminantes, puesto que son siempre terceras personas las que se ven afectadas por ellos. Cuando los costos económicos totales no son asumidos por los causantes de esos costos (empresas contaminantes), el precio de equilibrio de mercado es demasiado bajo y la cantidad producida es excesiva. Ahora bien, el empleo de las fuerzas del mercado es esencial para el correcto funcionamiento de los mecanismos de control medioambiental. Para motivar al sector empresarial a internalizar los costos ambientales, disminuyendo el daño ecológico, se pueden utilizar los siguientes mecanismos:

- La regulación directa;
- La autorregulación;
- Los instrumentos económicos.

La regulación directa está constituida por normas legales y controles gubernamentales aplicables en forma directa, que incluyen límites de emisión y de vertido, control de ruido y de residuos generados, estándares de rendimientos para distintos procesos, tecnologías de productos y servicios, etc. En síntesis es un sistema que obliga a las actividades ambientalmente perjudiciales a ajustarse a una reglamentación específica, dentro del marco jurídico administrativo convencional, que determina los límites del ejercicio de una actividad, en base a la legislación aplicable. La autorregulación consiste en iniciativas adoptadas por las empresas o algunos sectores industriales para regularse a sí mismos, a través de la fijación de estándares, supervisión, metas para la reducción de la contaminación, etc. En este sistema se enmarcan las series de normas internacionales conocidas como las ISO 14000. Los instrumentos económicos están relacionados con la intervención del gobierno en el mercado, mediante ayudas o beneficios económicos y/o mecanismos fiscales. Se aplican fundamentalmente en el control de la contaminación atmosférica, en la reducción de la contaminación de las aguas y en la gestión de residuos sólidos. Entre los instrumentos económicos más usuales se destacan:

- Los fiscales, como los impuestos y las cargas a la contaminación: entre los que se pueden citar:
 - 1) Impuestos directos y cánones de vertido que son directamente proporcionales a la contribución de cada fuente al deterioro del medio ambiente. La distinción entre impuesto y el canon no es del todo clara, tomando en cuenta que un impuesto basado estrictamente en emisiones medidas, es en realidad un canon. El impuesto no engendra ninguna ventaja directa a cambio del pago mismo. En cambio el canon o pago efectuado por verter sustancias contaminantes en el cause o medio receptor, consiste en un pago por un servicio específico, es en cierta medida, un precio a pagar por contaminar, que puede concebirse para ejercer una función incentivadora hacia la no contaminación (el contaminador está movido a introducir cambios tecnológicos u otros materiales que puedan contribuir a reducir la contaminación, puesto que a menor emisión, menor costo total).
 - 2) Incentivos por impuestos indirectos: están destinados a disuadir el empleo de materiales, procedimientos y productos contaminantes, consisten en el otorgamiento de incentivos para reducir la contaminación sobre productos asociados al deterioro del medio ambiente (ej. Fertilizantes, combustibles sin plomo).
 - 3) Los subsidios: en forma de reducción de impuestos, depreciaciones aceleradas de bienes de uso deducibles de impuestos ya existentes, u otras concesiones fiscales (ej. Inversiones en tecnologías limpias).
 - 4) Otros instrumentos: como desgravaciones fiscales o líneas crediticias de bajo costo.
- Los propios mecanismos de mercado. Como los títulos de contaminación negociables también llamados permisos negociables o los sistemas de depósitos para devolución (ej. Botellas o envases de vidrio).
 - 1) Los permisos negociables constituyen un sistema que trata de ofrecer una alternativa a la falta de derechos de propiedad del medio ambiente. Se basa en la utilización de unos “títulos o derechos de contaminación” (uso del agua o aire como receptor de emisiones), asignados por el Estado, susceptibles de ser transferidos y que permiten a su poseedor contaminar hasta el punto que autoriza su “derecho de propiedad”. Por. Ejemplo, una empresa que reduce sus emisiones de gases productores de efecto invernadero consigue un “crédito de contaminación” que puede negociar.
 - 2) La internalización de los costos externos ambientales, por medio de diferentes procedimientos, dentro del sistema de mercado, partiendo de la aplicación del principio de causalidad o “quien contamina paga”, rechazando la intervención del Estado en el procedimiento, para lograr la internalización del efecto externo.

Una consideración particular merece el tratamiento del principio “quien contamina paga”, definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

que declara: “quien contamina debe soportar los gastos de las medidas (de prevención y control de la contaminación) que las autoridades decidan para asegurar que el medio ambiente se encuentra en un estado aceptable”.

2. Balance Social y la Responsabilidad Social de las Organizaciones

Tal como lo analizáramos en el apartado precedente, cuando el Estado ejerce su rol de regulador de las fuerzas del mercado, puede sancionar o penalizar a aquellos agentes que presenten externalidades negativas y, llegado el caso, a beneficiar aquellos con externalidades positivas, teniendo en última instancia un efecto de atenuación sobre los mismos. Ahora bien, a partir de la comprensión de que el Estado resulta incapaz para regular en todos los casos, los efectos externos de los agentes económicos y debe ser la iniciativa privada quien intervenga ante la presencia de las externalidades, es aquí donde comienza a cuestionarse la responsabilidad que las empresas y organizaciones tienen frente a la sociedad de la que forman parte. Un análisis retrospectivo, nos permite ubicar el origen de los desarrollos vinculados con la responsabilidad social empresaria (RSE) o responsabilidad social de las organizaciones², en los mismos períodos en que la ética en los negocios comenzaba su carrera ascendente. Existen dos hitos liminares en esos desarrollos. El primero está vinculado con un muy famoso artículo de Milton Friedman y el segundo se relaciona con la aceptación primero y luego la popularización del concepto de *stakeholder*³. En cuanto a Milton Friedman, Premio Nobel de Economía, en un conocido controvertido y muy citado artículo⁴ planteó con toda claridad cuáles, a su entender, debían ser los intereses de las corporaciones, que sus agentes deberían defender, afirmando que “la responsabilidad social de las empresas es incrementar sus beneficios”. Friedman plantea una pregunta aproximadamente en los siguientes términos: “¿Los ejecutivos de una corporación pueden estar justificados en defender la idea de la responsabilidad social de la empresa de la cual son agentes?”. Y, obviamente, su respuesta es rotundamente negativa.

En su trabajo Friedman, con mucha ligereza y bastante dogmatismo, se refiere al tema de si las corporaciones pueden tener responsabilidad moral, lo cual niega pues sostiene que sólo las personas pueden tenerla. Considera que las corporaciones son personas artificiales y que no pueden tener responsabilidades, en sentido alguno. Por otra parte, formula una versión bastante fuerte del argumento del agente leal, al sostener que los directivos de una corporación son empleados de sus accionistas y, como tales, tienen

² En sentido estricto, el término genérico es organización. Las empresas son una especie dentro del género.

³ Stakeholder: (del Inglés) su traducción más aproximada es “grupos (o individuos) de interés” relacionados o identificados con los objetivos de una organización.

⁴ FRIEDMAN, Milton. “The Social Responsibility of Business is to increase its Profits” – The New York Times Magazine – 13 de septiembre de 1970.-

una responsabilidad directa hacia los mismos. Esta responsabilidad radica en conducir el negocio de acuerdo con sus deseos que, en general, consistiría en ganar tanto dinero como fuera posible. Sin embargo, en este punto Friedman concede que cumplir con los deseos de los accionistas no sería la única responsabilidad de los dirigentes, pues también deben actuar de conformidad con *las reglas básicas de la sociedad, impuestas por la ley o las costumbres*. De modo que, por lo menos, existe una referencia a cuestiones éticas. Llama la atención la influencia que parece haber ejercido este artículo de Friedman. Y debe señalarse que, aunque no ha tenido igual difusión, una posición muy similar fue presentada en 1958 por Theodore Levitt ⁵de la Universidad de Harvard. Las propuestas de Friedman predominaron por casi dos décadas en el pensamiento de los dirigentes de empresas y en la mayoría de los escritos de los economistas académicos. Sin embargo, en esos años la cuestión de la responsabilidad social dio lugar a un sostenido debate, aunque el mismo estuvo restringido al ámbito académico. Y debe notarse que, como lo señalan sus principales participantes, la controversia ya se había venido dando a lo largo de los anteriores veinte años.

Poco tiempo después de la publicación del artículo de Friedman, Kenneth Arrow⁶, quien luego también obtendría el Premio Nobel, rechaza el argumento de Friedman respecto de que la única responsabilidad social de las empresas debe ser maximizar beneficios y señala que el mismo tendría alguna validez sólo en el caso de mercados competitivos. En mercados imperfectos, sobre todo en el caso de monopolios, no existe justificación social para la maximización de beneficios. Además, la distribución del ingreso resultante de una maximización de beneficios irrestricta sería muy desigual y falta de equidad. Y este comportamiento tendería a apartar de la sociedad toda motivación de tipo altruista que puede ser tan legítima como la motivación egoísta. Arrow manifiesta que, aun en el caso en que los problemas anteriores fueran dejados de lado, no podrían ignorarse dos categorías de efectos cuya presencia implicaría que la regla de maximización de beneficios habrá de resultar socialmente ineficiente. El primer caso se daría ante la presencia de externalidades negativas producidas por la contaminación y por la congestión. El segundo caso se presentaría cuando existen desniveles de conocimientos, o información asimétrica, entre el vendedor y el comprador en el mercado. En ambas situaciones Arrow puntualiza que resultaría deseable la presencia de cierta idea de responsabilidad social, sea ella “ética, moral o legal”. Dado que entiende que dicha idea no habrá de surgir por sí misma, considera conveniente institucionalizar dicha responsabilidad social a través de regulaciones, impuestos, normas legales o códigos de ética. En el trabajo de Arrow ya están

⁵ LEVITT, Theodore. “The Dangers of Social Responsibility”, Harvard Business Review, septiembre 1958.

⁶ ARROW, Kenneth. “Social Responsibility y and Economic Efficiency” – Public Policy – Vol. 21, 1973.-

presentes los fundamentos del concepto de “responsabilidad social de las empresas” (RSE) o de las organizaciones, que tan amplia difusión ha tenido a partir de la década del noventa. Por otra parte, en forma casi simultánea con el artículo de Friedman, había aparecido un trabajo de Melvin Anshen⁷ quien, al observar el surgimiento de nuevas presiones y demandas dirigidas a las empresas, infería que la sociedad se estaba orientando hacia una redefinición del rol y responsabilidad de las empresas privadas. Ello podía ser también visto como una demanda para un nuevo conjunto de relaciones entre las empresas, los gobiernos, las organizaciones no gubernamentales y las personas. En otras palabras un cambio en lo que muchos otros filósofos y los teóricos de la ciencia política han denominado “el contrato social”. Para Anshen estaba muy clara la vigencia de un contrato social implícito entre las empresas, las organizaciones en general y la sociedad. De acuerdo con el mismo la sociedad establecería las normas que estructuran los objetivos y responsabilidades de las empresas de conformidad con los intereses sociales prevalecientes. Si en el pasado esos intereses se centraban en el logro de un rápido crecimiento económico, visto como fuente de todo progreso, en el presente tales intereses se orientarían más hacia mejoras en la calidad de vida y en la preservación del medio ambiente. En este caso ya no resultaría adecuado manejarse con los costos privados cargando a la comunidad con los costos sociales. De este modo debería producirse una modificación del contrato social implícito que se manifestase, entre otras cosas, en una internalización de los costos sociales que deberán jugar un rol de importancia en los análisis de costo beneficio que realicen las empresas. Ello habría de implicar una redefinición de la naturaleza y alcances tanto de la responsabilidad del management como del concepto de beneficios. Pocos años más tarde el profesor Keith Davis⁸ reconocía que, como consecuencia de los debates y controversias que se habían venido produciendo, la opinión pública en forma creciente estaba planteando demandas de tipo social a las instituciones, en particular a las empresas. En relación con las mismas sostenía que “la responsabilidad social se deriva del poder social” que detentan las corporaciones que con sus acciones están afectando los intereses de otros sectores de la sociedad. En consecuencia, “responsabilidad social” significaría, en el pensamiento y propuestas de K. Davis, que el responsable de tomar decisiones corporativas no sólo debe servir los intereses propios de la empresa sino que también debe proteger y mejorar los intereses de la sociedad en la que opera. Tal como lo planteaba Anshen, también para Davis muchas de las cuestiones relativas a la responsabilidad social de las empresas se centraba en la cuestión de los

⁷ ANSHEN, Melvin. “Changing the Social Contract: A Role for Business”. Columbia Journal of World Business. Vol. 5. Noviembre - Diciembre 1970.

⁸ DAVIS, Keith, “Five Propositions for Social Responsibility”, Business Horizons, Vol. 18, junio 1975.

costos sociales. A pesar de estos interesantes aportes, el debate pareció quedar restringido al ámbito académico y las propuestas de Friedman siguieron predominando en el mundo de los negocios. Es en los ochenta cuando surge con fuerza una muy influyente propuesta de un punto de vista ampliado de la responsabilidad corporativa hacia los llamados *stakeholders*. Los análisis derivados del mismo proveyeron un sólido fundamento para el resurgimiento en los noventa del concepto de responsabilidad social de las empresas (RSE), ahora ya no restringido a la sola consideración del mundo académico sino planteado como parte de la estrategia competitiva de las empresas. De acuerdo con ese punto de vista se sostiene que los directivos empresarios en su toma de decisiones no sólo deben tener en cuenta los intereses de sus accionistas sino que deben considerar a todos los grupos que también tienen algún interés en la corporación. Estos grupos se denominan *stakeholders* término que se define como “*grupos de interés o individuos relacionados con los objetivos de la organización*”. Son ejemplos de *stakeholders* los trabajadores, los proveedores, los clientes, los acreedores, los competidores, el gobierno y la comunidad y, por supuesto, los accionistas que deben ser vistos como un grupo más aunque con una muy particular relación con la empresa. Llegados a este punto, es conveniente analizar: en primer lugar, quién puede ser considerado como un *stakeholder*. En segundo, cómo se identifican los diferentes grupos de *stakeholders* y qué los diferencia. Finalmente, también es cuestión de análisis definir la relación que existe entre la organización y los *stakeholders* y determinar si algún grupo tiene preferencia respecto de los otros. Por ejemplo en la actualidad, los accionistas muchas veces son meros especuladores que no tienen real interés en el futuro de la empresa, más allá del rendimiento de corto plazo que les puede reeditar su inversión. Si bien son técnica y legalmente los dueños, y como tales tienen derechos, hay otros grupos que tienen una participación y un interés en las actividades de la organización, en su continuidad y en su éxito. Este es el caso de los trabajadores, que pasan su vida en la empresa a la cual dedican su tiempo y su capacidad. Si bien es cierto que los accionistas contribuyeron con su dinero, ellos le dedican su vida y en tal sentido merecen que se los tome en cuenta. Pretender justificar con el principio del máximo beneficio el interés excluyente de los accionistas parece, por lo menos, un tanto limitado.

Pueden plantearse dos interpretaciones del término *stakeholders*. En un sentido restringido se entienden por tales los grupos que son vitales para la supervivencia y éxito de la organización. La definición más amplia es la vista anteriormente e incluye todos aquellos (grupos o individuos) que pueden afectar o ser afectados por las acciones de la corporación. Es tarea del directivo encontrar un balance⁹ entre estos varios grupos e individuos. Se ha sugerido que existe una jerarquía de *stakeholders* y que la relación que se plantea entre el

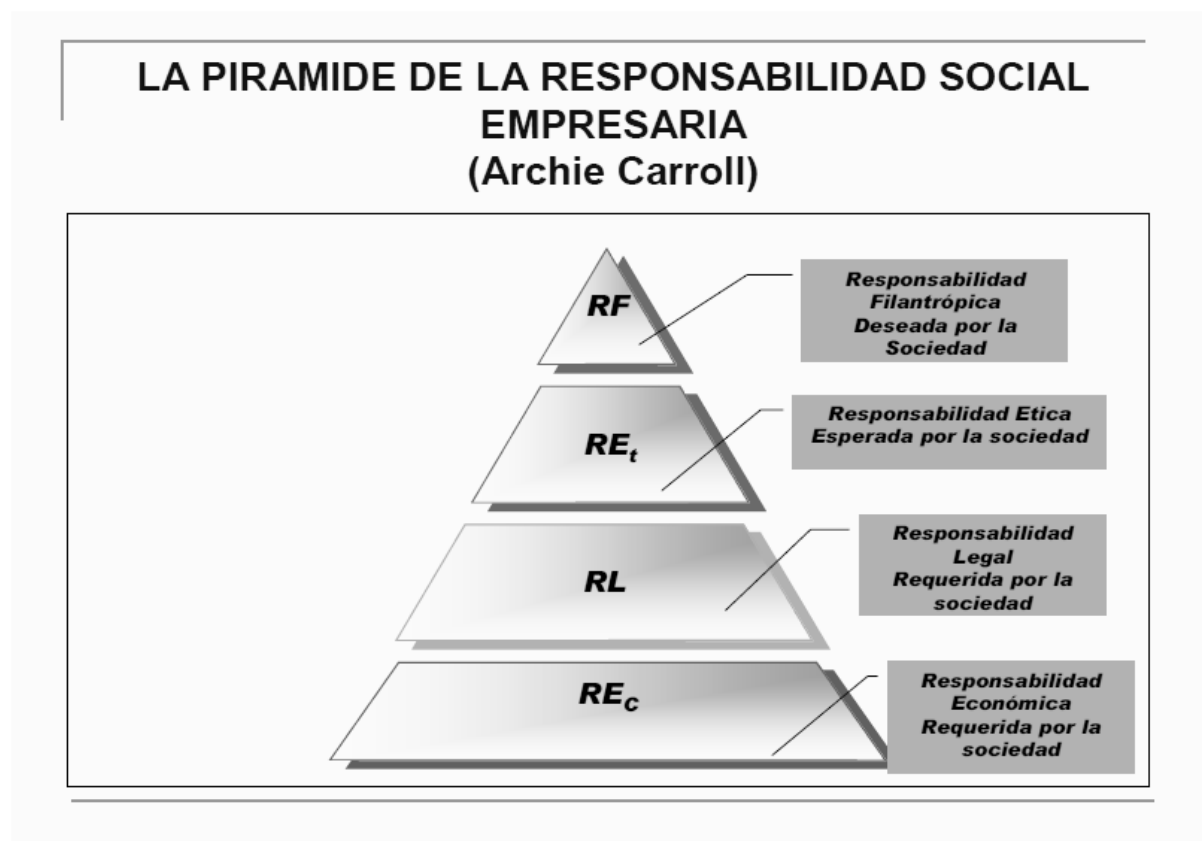
⁹ Por primera vez se introduce el término “balance”; expresión utilizada frecuentemente para encarar el tema en los países de habla hispana.

management y los *stakeholders* no propietarios, aunque puede ser moralmente significativa, difiere de la existente entre el management y los *shareholders* (*propietarios*). Es así como llegamos al significado más aceptado de la RSE se refiere al “logro del éxito comercial de modo que se respeten los valores éticos, la gente, las comunidades y el medio ambiente”. La RSE no se debe confundir con el concepto de ética en los negocios. Mientras ésta se ocupa de definir los principios y estándares que deben guiar el comportamiento en los negocios, la responsabilidad social se refiere a la obligación de la empresa de maximizar su impacto positivo y minimizar su impacto negativo sobre los *stakeholders*. Es así como se pueden distinguir cuatro componentes o “caras” de la responsabilidad social. El primer componente, fundamental para toda actividad empresarial, es la responsabilidad legal, que conlleva el cumplimiento de todas las leyes y regulaciones del gobierno. Es mediante el sistema legal que la sociedad obliga a las empresas a seguir una conducta aceptable. Este componente identifica la parte de la ética que está codificada.

El segundo componente corresponde a la responsabilidad ética, que obliga a las empresas a cumplir con un comportamiento aceptable hacia los *stakeholders*. Es decir, hacer lo correcto, lo justo y lo equitativo más allá de lo que la ley requiere. Y así dado que puede verse a la legislación como a la porción de ética que está codificada, la responsabilidad ética correspondería a aquellas acciones que, a pesar de sus evidentes connotaciones morales, aún no se han convertido en obligaciones legales por no contar con el aval de la mayoría de la población o del grupo que detenta el poder. Dentro de la responsabilidad ética tiene un lugar destacado, ya que ha ido asumiendo especial relevancia, todo lo referido a la responsabilidad ambiental.

El tercer componente corresponde a la responsabilidad económica y se relaciona con la forma en que están distribuidos dentro de la sociedad los recursos para la producción de bienes y servicios a fin de maximizar la riqueza de los *stakeholders*, que incluyen, por supuesto, los *shareholders* (*interesados propietarios*). Caen dentro de este concepto las cuestiones referidas a la regulación de la competencia, la protección del ambiente, la protección de los consumidores así como todos los problemas vinculados con el mundo del trabajo. Finalmente, el último componente corresponde a la responsabilidad filantrópica que se refiere a las contribuciones de las empresas a la calidad de vida y al bienestar de la comunidad en la que operan. Este tipo de responsabilidad corresponde a aquellas conductas y actividades que la sociedad aprueba y desea. Actividades de beneficencia y voluntariado corresponden a este tipo de responsabilidad. Debe señalarse que este cuarto componente, o cara de la RSE, ha evolucionado desde su concepción original como “componente discrecional”, en el sentido de no derivarse de expectativas éticas o morales de la sociedad, a ser luego considerado o descripto como “filantropía”, hasta la actualidad en que se lo presenta como “ciudadanía corporativa” en un sentido limitado. En un sentido

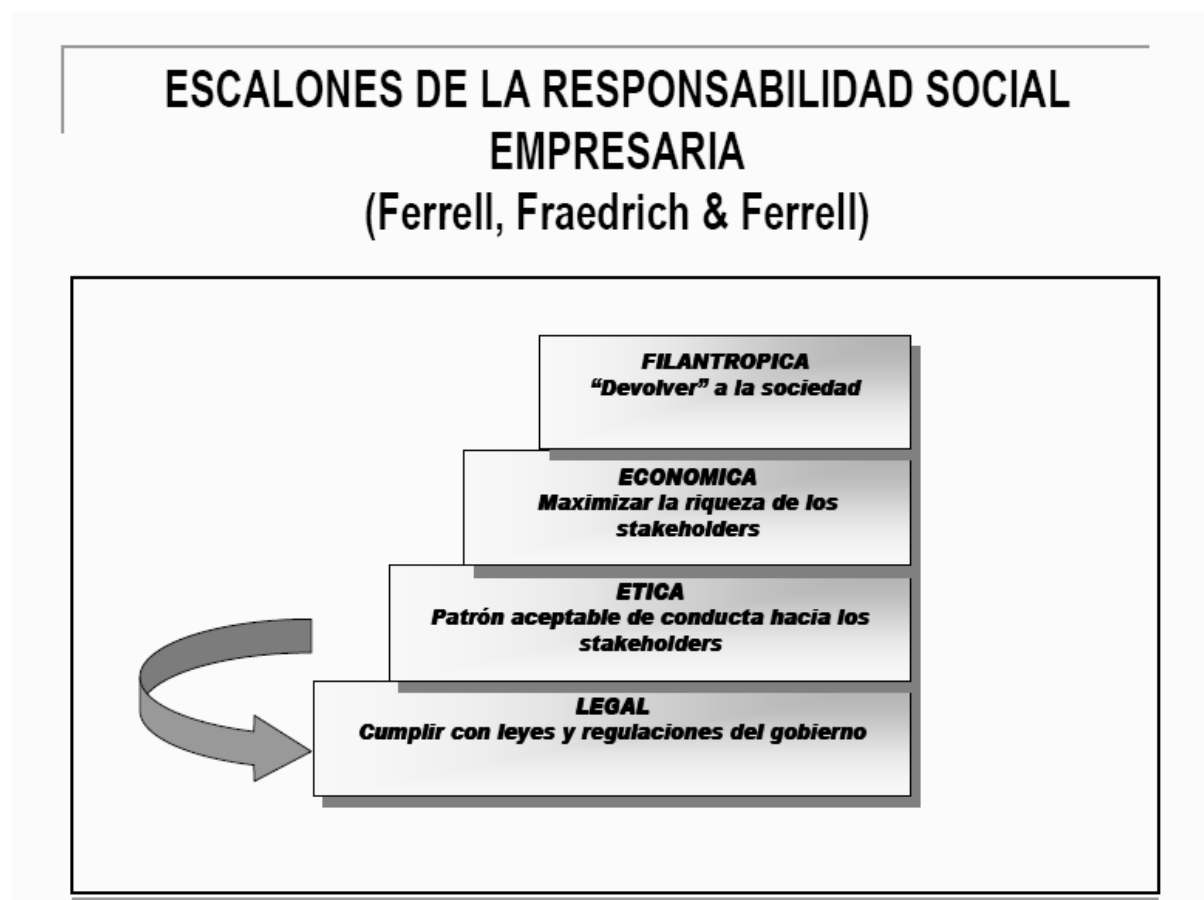
amplio la ciudadanía corporativa abarcaría los cuatro componentes y habría de constituir el modelo de gerenciamiento para el siglo XXI. Este enfoque se basa en una conocida propuesta de Archie Carroll¹⁰ formulada originariamente en 1979 y luego ampliada en 1991 y 1999. En estas obras Carroll plantea el tema de los componentes de la RSE y propone luego su famosa “pirámide de la Responsabilidad Social Empresaria” que se ilustra a continuación.



En la propuesta de Carroll la responsabilidad económica está en la base de la pirámide y, conjuntamente con la responsabilidad legal son consideradas de cumplimiento obligatorio para todas las empresas. La prioridad de la responsabilidad económica se origina en el hecho de que para que puedan cristalizarse los posteriores niveles de responsabilidad será necesario que la empresa funcione de manera adecuada y eficiente que le permita mantenerse en el negocio. Y constituirse de ese modo en la base de todas las otras subsiguientes responsabilidades. Por su parte Ferrell, Fraedrich y Ferrell sostienen basarse en la propuesta de Carroll, presentan un enfoque básicamente distinto que se manifiesta en sus “escalones de la Responsabilidad Social Empresaria” que se ilustran más abajo. La mayor diferencia estriba en el hecho de que colocan en la base la responsabilidad legal, pues entienden que las organizaciones no habrán de sobrevivir por mucho tiempo si no responden a sus responsabilidades legales. En el escalón siguiente colocan la

¹⁰ CARROL, Archie. “A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance”, The Academy of Management Review, vol. 4, 1979.

responsabilidad ética que entienden interrelacionada con la legal pues con el tiempo prácticas éticas voluntarias pueden convertirse en leyes con el propósito explícito de lograr mejoras en la ciudadanía corporativa. Recién luego aparecería la responsabilidad económica que estaría apoyada e incentivada por la buena ciudadanía. En ambas propuestas la responsabilidad filantrópica aparece como el último nivel. El término “filantropía” se deriva del griego que significa “amor por el género humano”. Esta responsabilidad, deseada por la sociedad, implica la realización de actividades que resultan discrecionales para la empresa pero que, de algún modo, conllevan la devolución a la sociedad lo que esta concedió de acuerdo con el contrato social implícito que permite funcionar a las empresas. Pero recuérdese que esta responsabilidad para algunos autores se identificaría con el sentido limitado de ciudadanía corporativa y que, muchas de las acciones que cubre caen en áreas que, en algún momento, habían sido consideradas dominio exclusivo del gobierno tales como bienestar social, educación, transporte, seguridad. Y muchos entienden que debería definirse como “filantropía estratégica” pues esas actividades utilizan recursos discrecionales en beneficio de las ventajas competitivas de la empresa. En cuanto a la responsabilidad social empresaria se destaca:¹¹



¹¹ FERREL, O.C., FRAEDRICH, J., y FERRELL, L., "Business Ethical Decision Making and Cases". Houghton Mifflin Co. Boston. 2000.

Otro análisis, con algunas coincidencias con el anterior, aunque menos conocido, es el que realiza De George¹². De algún modo De George también sostiene que la sociedad tiene cierta forma de contrato social implícito con las empresas a las cuales presenta una serie de demandas a cambio de permitirles operar. Señala la ambigüedad que el término responsabilidad social tiene pues suele ser utilizado tanto para designar a la empresa que cumple con sus obligaciones legales como a aquella que toma parte activa en causas y reformas sociales, y también a la que participa en la vida política y cívica de la sociedad. La sociedad presenta a las empresas una serie de demandas como su contrapartida en el contrato social. Estas demandas se corresponden de algún modo con los componentes de la responsabilidad social vistos más arriba. Estas demandas de la sociedad pueden ser vistas como obligaciones por parte de las empresas. Así habrá demandas morales que se derivan de las leyes morales, como no dañar, no robar y tratar a la gente como fines. Estas son también obligaciones sociales pues son demandadas por una sociedad moral. Demandas legales son las obligaciones legales incluidas en la legislación, que también son sociales, y las demandas sociales propiamente dichas que pueden no ser ni legales ni morales. Muchas veces estas demandas se superponen y no queda claro lo que realmente constituye una obligación social de la empresa. Claramente lo son las demandas legales y morales. Pero existen dudas respecto de otras demandas sociales. Pero debe destacarse que las demandas morales deben tener precedencia respecto de las restantes y tienen, además, vigencia más allá de las fronteras nacionales.

Se han señalado tres nuevas perspectivas en materia de responsabilidad social de las empresas. La primera se refiere a la creciente importancia que ha adquirido el “capital de reputación” para capturar y retener mercados. En este sentido la RSE se constituiría en una nueva estrategia de negocios. La segunda perspectiva es la eco-social que se basa en el reconocimiento del hecho de que la estabilidad y sostenibilidad del ambiente son prerequisites para poder sostener el mercado en el largo plazo y, en consecuencia, la RSE representaría tanto un valor como una estrategia. Un valor porque enfatiza el hecho de que tanto las empresas como los mercados deben tender al mayor bienestar de la sociedad y una estrategia porque ayuda a disminuir las tensiones sociales y a facilitar la actividad en los mercados. Con estos fines presentes es claro que resultaría imposible limitarse a la mera maximización de beneficios. Dentro de este enfoque se considera que el objetivo debe ser la “optimización de los beneficios” más que la “maximización de los beneficios”. En consecuencia, se desplaza la responsabilidad desde los *shareholders* a una responsabilidad hacia los *stakeholders*. Finalmente la tercera es una perspectiva de RSE basada en los derechos que tienen los *stakeholders*, que incluyen a los *shareholders*, de conocer acerca

¹² DE GEORGE, R. T. “The Status of Business: Past and Future”. *Journal of Business Ethics*, (1987) Vol. 6. págs.201-11

de las corporaciones y sus negocios. Es cierto que las empresas son privadas pero su supervivencia depende de los consumidores que compran sus productos, de los trabajadores que los producen y de los inversores que facilitan el capital para ello. Y, también habría que añadir, de la sociedad que permite las reglas y estructuras para que todo ello sea posible. Hay una creciente evidencia respecto de empresas que están implementando sus operaciones de acuerdo con el concepto de RSE. Y hay una demanda, también creciente, de los *stakeholders* hacia las empresas para que muestren un mayor compromiso con un comportamiento ético y socialmente responsable. Esto, en parte, aparece como una respuesta a los recientes escándalos corporativos¹³. Es en este contexto que la expresión “balance social” ha sido utilizada en muchos países de habla hispana (entre ellos Argentina), para reflejar el accionar de los entes, frente al impacto de las presiones sociales sobre las conductas empresariales o corporativas y la responsabilidad social de las organizaciones. La expresión es lo suficientemente amplia e imprecisa, como para profundizar el concepto y determinar sus alcances y contenidos.

3. El desarrollo sustentable o sostenible

Tradicionalmente se consideró al desarrollo y al medio ambiente como dos términos irreconciliables como consecuencia de un conflicto que parecía no tener solución, pero en las últimas décadas, se está produciendo un cambio en la perspectiva de análisis, evolucionando progresivamente hacia la integración de ambos. En los años 60 y 70 existió una fuerte oposición entre ecologistas y desarrollistas, con mensajes contradictorios. Los primeros decían que no se debía permitir un desarrollo económico que degradara el medio ambiente y los segundos afirmaban que era necesario sacrificar al ambiente en función del desarrollo. En un mundo en el cual millones de personas permanecen en la más degradante pobreza, una posición propiciando el “no crecimiento” resultaría inadmisibles. Las preguntas son: ¿crecimiento a cualquier costo? ¿Crecimiento económico es necesariamente igual a desarrollo económico? ¿Desarrollo económico es sinónimo de desarrollo humano y social? ¿Desarrollo económico implica siempre calidad de vida?

Una simple reflexión sobre estos interrogantes nos lleva a concluir que es imprescindible analizar los efectos que produce ese crecimiento económico en los ecosistemas naturales, teniendo en cuenta que los problemas ambientales afectan el logro de las metas de desarrollo; pero debemos admitir que no es simple conseguir el equilibrio entre la economía, los problemas sociales, la cultura y el medio ambiente, ni es sencillo acercar los intereses de la industria y la naturaleza. El deterioro del medio ambiente, las señales de advertencia de la naturaleza y los efectos sobre la calidad de vida, determinaron

¹³ MOSTUCHI, Luisa. “Consideraciones respecto de la Ética en los Negocios, la Responsabilidad Social Empresarial y la Filantropía Estratégica”. Universidad del CEMA. Buenos Aires (2011).

que la concepción del desarrollo, tal como se la concebía hace medio siglo, fuera inaceptable en la actualidad. Así aparece en la década del 80 el concepto de desarrollo sustentable o sostenible al propiciar un desarrollo socialmente justo, económicamente viable y ecológicamente aceptable para las generaciones actuales y futuras¹⁴.

Hacer sostenible el desarrollo es satisfacer las necesidades del presente sin comprometer a las futuras generaciones. El desarrollo sustentable propone:

- Combinar los objetivos de protección ambiental con los de crecimiento económico.
- Satisfacer las necesidades de hoy sin afectar el bienestar de mañana.
- Alcanzar las metas de crecimiento y productividad sin destrucción de los ecosistemas

A partir de este concepto, se induce a las empresas a considerar seriamente la necesidad de vivir de los intereses y no del capital, con una estrategia de desarrollo centrada en las personas, favoreciendo la productividad y el crecimiento sin destruir el entorno, contando con el reconocimiento de su personal, clientes, proveedores y autoridades, en síntesis, de la sociedad. La ineludible responsabilidad de conservar el medio ambiente ha sido reconocida en todos los foros internacionales, basta citar:

- Conferencia sobre medio humano (Estocolmo, Suecia, junio de 1972), donde se aboga por un equilibrio entre desarrollo y medio ambiente.
- Informe de la Comisión Mundial sobre medio ambiente y desarrollo (Noruega, abril 1987) conocido por el título “Nuestro futuro común”, donde se define el desarrollo sustentable.
- Conferencia sobre medio ambiente y desarrollo (Río de Janeiro, Brasil, junio 1992), conocida como “Cumbre de la Tierra”, donde se incorpora el factor ambiental al conjunto de variables a ser consideradas en todo tipo de actividades.

4. Los Graduados en Ciencias Económicas frente al problema ambiental, el desarrollo sustentable y la responsabilidad social de las organizaciones

El abordaje de la problemática ambiental, el desarrollo sustentable y de la responsabilidad social de las organizaciones, requiere de una participación directa (aunque no excluyente de otras profesiones universitarias) de los graduados en Ciencias Económicas. A modo de síntesis podríamos esbozar los siguientes aspectos a ser considerados:

- La gestión y el gerenciamiento ambiental
- La contabilidad social y ambiental
- La auditoría ambiental o eco-auditoría

¹⁴ KENT, Patricia. (1999). Op. citada.

- El enfoque y análisis del desarrollo sustentable.

La actual Ley Nacional 20488/73¹⁵ de Ejercicio Profesional para los Graduados en Ciencias Económicas, al establecer las incumbencias de los diferentes profesionales universitarios asigna en su art. 11 al Licenciado en Economía, las siguientes funciones: ...”se requerirá su intervención en todo dictamen destinado a hacer fe pública relacionado con la materia económica financiera en:

- Estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda...
- Evaluación económica de proyectos de inversión.
- Análisis de coyuntura global, sectorial y regional.
- Estudios de programas de desarrollo económico global, sectorial y regional.
- Estudios y proyectos de promoción industrial, minera, agropecuaria, comercial, energética, de transportes y de infraestructura.
- Análisis de política industrial, minera, energética, agropecuaria, de transporte y de infraestructura.
- Toda otra cuestión relacionada con la economía y finanzas con referencia a las funciones que le son propias”.

Es claro que estas incumbencias están relacionadas con el enfoque y análisis del desarrollo sustentable. Por su parte el art. 13 del citado marco legal, al establecer las incumbencias del graduado Contador Público señala su intervención en los siguientes casos:

- Preparación, análisis y proyección de estados contables...
- Revisión de contabilidades y su documentación.
- Organización contable de todo tipo de entes.
- Elaboración e implementación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo contable.
- Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos del proceso de información gerencial.
- Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias.

Es claro que estas incumbencias están vinculadas a la contabilidad social y ambiental y la auditoría ambiental.- Y finalmente en el art. 14 de la ley citada, se esbozan las incumbencias propias del Licenciado en Administración, al asignarles las siguientes funciones:

- Tareas directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control.

¹⁵ REPUBLICA ARGENTINA, Ley 20488/73 – “Normas de carácter general referente al ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas” (1973), Bs. As. Argentina.

- Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración.
- Definición y descripción de la estructura de la organización.
- Toda otra cuestión de dirección o administración con referencia a las funciones que le son propias.

En este caso corresponderá a esta profesión el abordaje de la “gestión y el gerenciamiento”.

5. Contabilidad Social y Ambiental

Hoy más que nunca las empresas en particular, y las organizaciones en general, son en gran medida, “la información que muestran sobre sí mismas”. Es en este orden de ideas que podemos afirmar que la Contabilidad –como sistema de información-, comprende básicamente los siguientes segmentos¹⁶:

- Contabilidad patrimonial o financiera.
- Contabilidad gerencial o administrativa.
- Contabilidad gubernamental o pública.
- Contabilidad económica o nacional.
- Contabilidad social y ambiental.

De todos ellos la menos desarrollada es esta última. Ahora bien, cada uno de estos segmentos reconocen entre sí diferencias fundamentales en lo que respecta a objetivos y métodos:

- **Objetivos:**

Patrimonial: medición y exposición del patrimonio y su evolución.

Gerencial: cumplimiento de metas organizacionales.

Gubernamental: servicios a los contribuyentes y su aporte.

Económica: propuesta de la teoría Macroeconómica.

Social: propuesta de la teoría Micro y Macro-sociológica.

- **Métodos:**

Patrimonial y económica: partida doble, basada en el principio de dualidad.

Gerencial: ecuaciones múltiples micro-sociológicas.

Gubernamental y social: ecuaciones múltiples macro-sociológicas.

Pero todos estos segmentos tienen como sustento a la contabilidad, que lo es porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas “cuentas”. Lo demás es secundario y, como tal, se adaptará a los problemas de toma de decisión y al

¹⁶FRONTI de GARCÍA, Luisa. “Contabilidad Social y Ambiental”. UE Nro. 76 – Universo Económico – Bs. As. (Agosto 2005).

correspondiente sistema contable. De este modo, la contabilidad social no depende ni exclusivamente de los problemas económicos de los entes sujetos a su labor, ni de la dualidad y del método de partida doble, ni de los modelos contables referidos exclusivamente a variaciones de capital o patrimonio. Ahora bien, la expresión contabilidad social¹⁷ fue utilizada en la década de los 60 en la literatura técnica de Estados Unidos para identificar el cómputo y la exposición del costo-beneficio de la actividad de los entes públicos y privados. El Dr. William Leslie Chapman expresa sobre este tema en particular que parece más adecuada la expresión “costo-beneficio social” del ente a la de “balance social”, como comúnmente se denomina a la información producto de la contabilidad social, ya que esta última da la idea de un único resultado de igualdad patrimonial, mientras que lo que estamos intentando evaluar es en realidad el impacto de la empresa sobre los distintos grupos constitutivos del contexto social. El cómputo consiste en definir los factores de la actividad empresarial que integran el costo, o sea, los perjuicios que sufre cada grupo social y los beneficios o ventajas que obtienen de ella. Los grupos sociales afectados por el ente serían: los empleados, los consumidores o usuarios, los propietarios, el gobierno y el entorno donde desarrolla su actividad. No podemos dejar de reconocer la influencia de la empresa en la comunidad, ya sea como generadora de empleo o porque influye en el entorno. Es por eso que consideramos de vital importancia poder contar con información que nos permita evaluar su desempeño en el medio donde opera. El rol fundamental de la contabilidad es brindar a los diferentes usuarios información que les resulte útil para la toma de decisiones. Se pretende así que la información contable satisfaga las múltiples necesidades de los usuarios que, principalmente en la actualidad, demandan información sobre cuestiones muy variadas. Entre los diversos aspectos sobre los cuales los usuarios solicitan información fue cobrando cada vez mayor importancia aquellos relacionados con temas de carácter social, ético, medioambiental o ecológico. Ahora bien, la utilidad del informe social, balance social o estado de “costo-beneficio social” radica en la sistematicidad de la información que brinda, de modo de permitir comparar los datos con otras empresas o con otros períodos de la misma empresa, y poder establecer el grado de responsabilidad social asumida por ella, su evolución en el tiempo y las perspectivas a futuro.

5.1. Concepto:

La Contabilidad Social o de base social incluye información que genera la organización para reflejar diversos aspectos sociales sobre los que puede impactar su actividad, como son cuestiones relativas a los empleados, la comunidad social, el medio

¹⁷ D'ONOFRIO, Paula . “El Balance Social y los informes sobre responsabilidad social empresarial” – Mención especial categoría posgrado del Premio Nacional “Ética y Responsabilidad Social Empresaria”, Argentina /2003).

ambiente, cuestiones éticas, entre otras. Es evidente que los estados contables de la contabilidad tradicional o financiera, normalmente no reflejan lo antedicho, por ello el balance social es un instrumento que, más allá de su función informativa y evaluativa, expresa una concepción de la empresa, de su responsabilidad hacia cada uno de sus integrantes y de sus contribuciones al logro de objetivos comunitarios. Se puede decir que la Contabilidad Ambiental es un subsistema de la Contabilidad Social. La información contable, que refleja la realidad económica, se ve afectada por los cambios en el medio ambiente. Por ende, los mismos deberán incluirse en el sistema y subsistema mencionados, a los efectos de dar información útil para la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios¹⁸.

La Contabilidad Ambiental trata un aspecto del sistema integral de información contable que debe reflejar los efectos que los cambios ecológicos producen en las organizaciones, incluyendo la valoración cuantitativa de los atributos ambientales, el uso de recursos naturales y la incidencia de la contaminación, entre otros. Como consecuencia, debe establecer metodologías para cuantificar los efectos ambientales e internalizar los costos ecológicos en los precios de los bienes o servicios. Por último, mencionaremos breves conceptos de Contabilidad Ambiental que ayudan a definir y caracterizar este término, con el fin de lograr una mayor comprensión al respecto:

- ✓ El reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional.
- ✓ La identificación separada de los costos e ingresos afines al medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales.
- ✓ El desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos.
- ✓ El desarrollo de nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas. Luego de varios siglos de protagonismo indiscutido, la contabilidad tradicional ha perdido buena parte de su capacidad para registrar transacciones cotidianas de una empresa y sintetizarlas en estados de situación que reflejen razonablemente su solvencia efectiva y su aptitud para generar utilidades en un período determinado. Nadie imagina un funcionamiento coherente de las unidades económicas si carecen de un sistema confiable destinado a registrar y monitorear su desempeño. En adelante, nos proponemos enumerar algunas de las razones esenciales que conducen a esta incapacidad creciente e irreversible de la contabilidad tradicional.

¹⁸ LOZANO, Carlos. ONTIVEROS, Lorena. PONCE, Carlos. VISCIO, Andrea. (2006). "Contabilidad y Medio Ambiente". Trabajo de Investigación dirigido por Prof. Cont. Luis Alberto Cavagnola – Universidad Nacional de Cuyo – Facultad de Ciencias Económicas – San Rafael (Mza). 2006.

- ✓ La contabilidad tradicional casi no dispone de recursos para el tratamiento de los activos intangibles, que van adquiriendo en el tiempo cada vez mayor importancia. Esto es así porque el conocimiento es el factor esencial en la economía globalizada. Las magnitudes del talento disponible, la dinámica de su interacción y la capacidad institucional para retenerlo aparecen hoy como las fortalezas decisivas. La movilización exitosa de los activos intangibles produce en la actualidad nuevas formas de acumulación, que la contabilidad tradicional no puede valorizar: productos y servicios innovadores, calidad, flexibilidad, entregas puntuales y veloces, clientes satisfechos, recursos humanos expertos y motivados, procesos internos excelentes.
- ✓ La contabilidad tradicional posee un importante déficit ya que no tiene presente la amortización de los terrenos, centrando su atención en el deterioro de los edificios y construcciones. La situación resulta más relevante aún, en los casos de explotaciones agrícolas y demás empresas que llevan a cabo actividades relacionadas con el uso del terreno. De acuerdo a los fenómenos estudiados anteriormente, la realidad indica que la erosión de los suelos y otras formas de degradación de las tierras provocan una considerable pérdida de hectáreas de tierras cultivables¹⁹. La creciente necesidad de alimentos y leña han tenido como resultado la deforestación y desgaste de las propiedades de los suelos. Por lo tanto, al momento de reflejar la realidad de la empresa en los estados contables nos enfrentamos a una considerable limitación.
- ✓ La contabilidad tradicional mide acontecimientos del pasado y durante siglos pudo guiar razonablemente las acciones de los empresarios propietarios dirigidas hacia el futuro. Este análisis del pasado sigue resultando necesario. Pero los inversores potenciales deciden a partir del valor actual de los flujos futuros de fondos, por lo cual asumen más importancia los proyectos de una compañía que los indicadores del presente.
- ✓ La contabilidad tradicional contiene un modelo desarrollado hace siglos para registrar transacciones entre entidades independientes. Las empresas actuales construyen alianzas estratégicas, algunas perdurables y otras transitorias, para combinar los beneficios de la pericia funcional con la eficacia de los procesos integrados.
- ✓ La contabilidad tradicional se ha valido de determinadas reglas, principios, fórmulas matemáticas y medidas convencionales para poder reflejar la realidad de un ente a un momento determinado, a través de lo que conocemos como estados contables o balances. Pero, a raíz de estos supuestos surgen deficiencias que condicionan la calidad y validez de la información. Tal es el caso de la fracción en ejercicios económicos, ya que al realizar cortes en la vida de una organización nos encontramos al cierre, con operaciones en curso y transacciones sin concluir. Estas situaciones y otras similares obligan al profesional a aplicar

¹⁹ La Resolución Técnica Nro. 22 de la F.A.C.P.C.E. sobre los Activos Biológicos está orientada al tratamiento contable de una parte del problema reseñado.

sus conocimientos y utilizar su criterio profesional para realizar estimaciones, previsiones y asignación de resultados.

5.2. Finalidad y Destinatario:

Fijados los principales conceptos, corresponde en primer lugar plantearnos la finalidad de la contabilidad social y ambiental ¿por qué, para qué y para quién quiere la dirección de la empresa tener una contabilidad social y ambiental fiable y clara?

5.2.1. ¿Por qué?

Pueden existir tres tipos de motivaciones principales para la dirección de una empresa:

1. Razones de gestión interna. Es decir, relacionadas con la puesta en marcha de una activa gestión ambiental y social y su control y seguimiento periódicos.
2. Exigencias legales. La creciente exigencia legal y normativa, puede obligar a los directivos a controlar más precisamente sus riesgos ambientales, ante la amenaza de multas, sanciones o procesos administrativos-penales.
3. Demandas de los “partícipes”. La empresa está sometida cada vez mas a presiones internas o externas. Las demandas pueden provenir de trabajadores, accionistas vecinos, administraciones públicas, clientes, proveedores, inversores, bancos, aseguradoras u organizaciones ecologistas.

5.2.2. ¿Para qué sirve? ¿Qué nos aporta?

Más específicamente conviene que la dirección de la empresa conozca para qué quiere contar con un sistema de contabilidad social y ambiental. En otras palabras qué resultados espera obtener en concreto con ello. Es importante conocer claramente cuál es nuestro objetivo. Cabe considerar los siguientes:

1. Saber si la empresa cumple o no con la legislación ambiental vigente.
2. Ayudar a los directivos en su proceso de toma de decisiones y en la fijación de una política y de objetivos de gestión ambiental y social.
3. Comprobar la evolución de la actuación social y ambiental de la empresa a través del tiempo e identificar las tendencias que se observan.
4. Detectar las áreas de la empresa que necesitan especial atención (áreas críticas) y los aspectos ambientales y sociales significativos.
5. En el caso de empresas con una política ambiental y social ya establecida, conocer si se han cumplido los objetivos fijados.
6. Identificar oportunidades para una mejor gestión de los aspectos sociales y ambientales.

7. Identificar oportunidades estratégicas: ¿cómo la empresa puede obtener ventajas competitivas gracias a mejoras concretas en la gestión ambiental y social? ¿Cuáles son las mejoras que añaden valor a la empresa?
8. Obtener información específica para hacer frente a solicitudes de participantes concretos.

5.2.3. ¿A quién?

Los participantes pueden ser muy diversos y son todos aquellos grupos humanos que, de un modo u otro, afectan la vida de la empresa. Es importante detectar quiénes son y qué tipo de interés específico tienen respecto a la actuación social y ambiental. Una lista de los posibles participantes es la siguiente:

1. Directivos.
2. Trabajadores.
3. Accionistas.
4. Organizaciones sindicales (que representen a los trabajadores).
5. Administraciones públicas.
6. Clientes.
7. Proveedores.
8. Inversores.
9. Bancos y entidades financieras.
10. Compañías de seguros.
11. Vecinos y comunidad local.
12. Organizaciones ecologistas.
13. Universidades y centros de investigación²⁰.

5.3. Balance Social²¹

Conviene aclarar que Balance Social es el título y terminología que adoptó la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para referirse al producto o resultado de la Contabilidad Social y Ambiental en el Proyecto 23 de Resolución Técnica (aún sin ser publicada al momento de escribirse el presente trabajo).

Uno de los objetivos para la preparación del Balance Social, es demostrar la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora (o deterioro) de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel regional o global.

²⁰ LUDEVID, Manuel. “Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa”. Fundación Forum Ambiental y Agencia Europea del Medio Ambiente. Barcelona (España), noviembre de 1999.

²¹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. Proyecto 23 de Resolución Técnica “Balance Social”. San Salvador de Jujuy (Argentina. Abril 2011).

5.3.1. Concepto:

El balance social es un instrumento para informar, medir y evaluar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política social y ambiental de la organización. En dicho documento se recoge los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento. El Balance Social incluye:

- La Memoria de sostenibilidad.
- El Estado de Valor Agregado (E.V.A.).

El Balance Social se presentará en forma conjunta con los Estados Contables del ente o por separado, haciendo referencia dichos Estados Contables. En aquellos entes que posean actividad e inversión social en más de una jurisdicción, se recomienda presentar el Balance Social separando claramente la actividad de cada jurisdicción provincial.

5.3.1.1. Estado de Valor Agregado (E.V.A.)

El valor agregado es el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Se mide, en forma general, por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio. Se diferencia del beneficio empresario ya que el primero se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en el proceso de producción, mientras que el beneficio empresario se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor agregado.

5.3.1.2. Características

- El EVA está fundamentado en conceptos macroeconómicos, buscando presentar la parte en que contribuyen las entidades en la formación del Producto Bruto Interno.
- Es un estado económico financiero, histórico, que muestra el valor económico generado por una unidad productiva y simultáneamente revela como se distribuye entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación.
- Para los inversores y otros usuarios, esa demostración proporciona el conocimiento de información de naturaleza económica, financiera y social, y ofrece la posibilidad de una mejor evaluación de las actividades de la entidad en la sociedad en la cual está inserta.
- El EVA elaborado por segmento (tipo de clientes, actividades, productos, área geográfica y otros) puede representar información aún más valiosa en auxilio de formulación de predicciones.

5.3.1.3. Alcance y presentación

El EVA debe proporcionar a los usuarios, informaciones relativas al valor agregado generado por el ente en determinado período y la forma en que dicho valor fue distribuido. Mínimamente se debe detallar de la siguiente manera:

- Remuneraciones al personal: representada por los valores de los salarios, sueldo anual complementario, honorarios de administración (incluso los pagados en acciones), vacaciones, comisiones, horas extras, participación en resultados, etc.). Beneficios representados por los valores de asistencia médica, alimentación, transporte, planes de beneficios jubilatorios, etc.
- Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo. Incluye honorarios pagados a los directivos/propietarios por su función técnica-administrativa y a sus funciones puramente directivas.
- Distribución al estado (en impuestos, tasas y contribuciones sociales a cargo del empleador).
- Retribuciones al capital de terceros. Comprende los importes devengados a financistas externos de capital, tales como intereses, erogaciones financieras, variaciones cambiarias pasivas, alquileres a terceros, remuneraciones originadas en capital intelectual (royalties, franquicias, derechos de autor, etc.).
- Retribuciones a los propietarios. Incluye dividendos pagados o acreditados a los socios y accionistas por cuenta del resultado del período.
- Ganancias retenidas. Incluye ganancias reservadas, capitalizadas o cuya asignación se posterga para ejercicios futuros.
- Otras.

5.3.1.4. Determinación y distribución del valor agregado

El EVA en su primera parte, debe presentar en forma detallada el valor agregado generado por la entidad. Los principales componentes se detallan a continuación:

Ingresos:

- Ingresos por venta de bienes y servicios: reconocidos en el Estado de Resultados.
- Otros Ingresos: Se incluyen además aquellos importes que no transitan por el Estado de Resultados, tales como los relativos a la construcción de activos para uso propio (bienes de uso y activos intangibles) y sus intereses que hayan sido activados.
- Previsión para desvalorización de créditos, constitución y reversión.

Insumos adquiridos a terceros:

- Insumos, materias primas contenidas en el costo del producto vendido, los servicios y bienes de cambio adquiridos a terceros. No se incluye a la erogación de personal propio.
- Materiales, energía, servicios de terceros y otros. No incluyen IVA.

Pérdida y recuperación de valores de activos: incluye importes relativos a ajustes por valuación de los bienes de cambio, bienes de uso, inversiones, etc. También deben ser incluidos los valores reconocidos en el resultado del período, tanto por la constitución como por la reversión de las provisiones para pérdidas por desvalorización de activos.

Depreciaciones y amortizaciones: incluye los importes registrados en el período por tales conceptos.

Valor agregado recibido en transferencia: está representada por la riqueza que no haya sido generada por la propia entidad, y sí por terceros, y que es transferida a ella. Ejemplo:

- Resultado por participación en subsidiarias: se corresponde con la participación en el resultado de subsidiarias, si el mismo es negativo opera como reducción o valor negativo.
- Ingresos financieros: incluye todos los ingresos financieros, cualquier sea su origen.
- Otros ingresos: incluye los dividendos relativos a inversiones valuadas al costo, alquileres, etc.

Se exponen a continuación Modelos de Anexo – Gastos e Inversiones Medioambientales y Modelo de E.V.A.

Descripción	Incorporados al activo del ente	Computados como gastos del ente	Total
Inversiones Activos adquiridos por la empresa Activos aportados a la comunidad Gastos Erogaciones en acciones de prevención Erogaciones para restaurar daños Erogaciones aportadas a la comunidad			

A continuación se presenta Modelo de Estado de Valor Agregado:

Descripción	Importes	Importes
1. INGRESOS 1.1. Ventas de mercaderías, productos y servicios 1.2. Otros ingresos 1.3. Ingresos relativos a construcción de activos propios 1.4. Previsión para desvalorización de créditos 2. INSUMOS ADQUIRIDOS A TERCEROS 2.1. Costo de los productos, de las mercaderías y de los servicios vendidos. 2.2. Materiales, energía, servicios de terceros y otros 2.3. Pérdida/recupero de valores activos 2.4. Otras (especificar) 3. VALOR AGREGADO BRUTO (1 – 2) 4. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN 5. VALOR AGREGADO NETO PRODUCIDO POR LA		

<p>ENTIDAD (3 – 4)</p> <p>6. VALOR AGREGADO RECIBIDO EN TRANSFERENCIA</p> <p>6.1. Resultado participación en subsidiarias</p> <p>6.2. Ingresos financieros</p> <p>6.3. Otras</p> <p>7. VALOR AGREGADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)</p> <p>8. DISTRIBUCIÓN DEL VALOR AGREGADO (debe ser igual a ítem 7)</p> <p>8.1. Personal</p> <p>8.1.1. Remuneración directa</p> <p>8.1.2. Beneficios</p> <p>8.1.3. Otros</p> <p>8.2. Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo</p> <p>8.2.1. Función técnica/administrativa</p> <p>8.2.2. Otras</p> <p>8.3. Estado (Impuestos, tasas y contribuciones)</p> <p>8.3.1. Nacionales</p> <p>8.3.2. Provinciales</p> <p>8.3.3. Municipales</p> <p>8.4. Retribución al capital de terceros</p> <p>8.4.1. Intereses</p> <p>8.4.2. Rentas</p> <p>8.4.3. Otras</p> <p>8.5. Retribución a los propietarios</p> <p>8.5.1. Resultados no distribuidos</p> <p>8.5.2. Participación de no controlantes en ganancias retenidas (solo para consolidación)</p> <p>8.6. Otras</p>		
--	--	--

5.3.1.5. Pautas para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad

Existen diversos modelos metodológicos para elaboración de de Memorias de Sostenibilidad, pero actualmente se registra una tendencia hacia la adopción de una metodología común desarrollada por el Global Reporting Initiative (GRI) en su versión 3.0 (2000 – 2006) ya que constituye el modelo internacional más reconocido.y es apoyada desde Naciones Unidas, definiéndose a sí misma como una iniciativa internacional a largo plazo, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas o interlocutores, cuya misión es desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, quieren emitir informes sobre la sostenibilidad de las dimensiones económicas, sociales y ambientales de sus actividades, productos y servicios.

El proyecto de Resolución Técnica elaborado por FACPCE diferencia en sus modelos de aplicación a los Entes Pequeños (EPEQ) a los que sólo se les exigirá los indicadores sociales, de los restantes obligados (No EPEQ).

5.4. Costos Ambientales

Además de los costos que se reflejan en la contabilidad actualmente y que podríamos definir como normales, encontramos otro grupo no tan difundido que se denomina costos ambientales o verdes. Se refiere a costos potenciales derivados de tener en cuenta el impacto medioambiental y que en la actualidad no se reflejan. Los mismos están generados en actividades tales como el reciclado, la depuración y todas aquellas que eviten la destrucción del medio ambiente. Los costos ambientales son uno de los diversos tipos de costos en que las empresas incurren cuando proveen mercaderías y servicios a sus clientes. El desarrollo medioambiental se está transformando en una de las medidas importantes para evaluar el éxito comercial. Mientras la política de costos de la empresa no contemple la totalidad de los costos ambientales dentro de los costos normales, se estarán subvaluando los costos industriales de los inventarios. Además, no se cumplirán las normas contables en la elaboración de los Estados Contables.

Cuantificar los costos ambientales consiste en medir los costos económicos producidos por efecto de la contaminación, el consumo de los recursos no renovables, la destrucción y deterioro ambiental, entre otros. Podemos afirmar que costo ambiental es toda forma de polución, contaminación y residuos perjudiciales para el ambiente causados por la extracción, producción, transporte, uso, reciclaje y descarte de bienes o servicios. Los procedimientos contables deben reconocer los recursos naturales como capital, tratando al agotamiento como consumo de capital y los aumentos como formación de capital. Los costos ambientales abarcan actividades llevadas a cabo voluntariamente, como así también las requeridas por contrato o por leyes y regulaciones ambientales. para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, relacionado tanto con la conservación de recursos renovables como no renovables

Muchos costos ambientales pueden ser reducidos significativamente o eliminados como resultado de las decisiones comerciales que pueden abarcar, desde cambios operativos y de mantenimiento, hasta inversiones en procesos tecnológicos, rediseñando los procesos y/o productos. Muchos costos ambientales, por ejemplo, desechos de materias primas, pueden no proveer valor agregado al proceso, sistema o producto. Estos costos pueden estar ocultos en gastos generales contables, o probablemente no tomarse en cuenta. Muchas empresas han descubierto que los costos ambientales pueden ser compensados mediante la generación de ingresos. Por otra parte, pueden darse ventajas competitivas con los clientes, como consecuencia de productos y servicios preferidos ambientalmente. Este sistema, en breve, será necesario para poder dar cumplimiento a las disposiciones de Comercio Internacional, pendientes de las normas ISO, desarrolladas por la Organización Internacional de Estandarización.

5.4.1. Determinación e identificación

Para tomar decisiones gerenciales correctas, es importante ir descubriendo y reconociendo los costos ambientales asociados con un producto, proceso, sistema o con las instalaciones. Es necesario prestar atención a los costos ambientales corrientes, futuros y potenciales para lograr objetivos tales como: reducir gastos ambientales, aumentar la renta, y mejorar el rendimiento ambiental. Una empresa, de acuerdo a como intenta utilizar la información, definirá los costos ambientales, así como el alcance y la escala del ejercicio. Es más, no siempre resulta claro si un costo es o no ambiental, ya que algunos costos entran en una zona gris o pueden ser clasificados como parcialmente ambientales. El objetivo es asegurarse que los costos relevantes reciban la atención apropiada.

La terminología de la Contabilidad Ambiental utiliza palabras tales como: total, ciclos de vida y otros, enfatizando a través de estos términos el alcance incompleto de los acercamientos tradicionales. Estos últimos, pasaban por alto importantes costos ambientales, no sólo aquellos relacionados con la renta, sino también con los potenciales ahorros en costos. En busca del descubrimiento de costos ambientales relevantes, los administradores deben usar como herramienta, uno o más marcos organizativos.

5.4.2. Clasificación

Hay distintas formas de categorizar costos. La clasificación típica del Sistema Tradicional de Costeo por Absorción parte de:

- ✓ Costos de Producción que a su vez se incluye a los Costos Directos e Indirectos.
- ✓ Costos de No Producción: que incluye a los Costos de comercialización; Costos de administración y Costos de financiación.

En términos generales se puede definir a los costos de producción como el conjunto de erogaciones necesarias para obtener un bien o un servicio. En cambio los costos de no producción son aquellos que se identifican con la clasificación funcional clásica de toda organización (función productiva, administrativa, comercial y financiera). Las erogaciones ambientales pueden ser clasificados, en las distintas empresas, dentro de los costos de producción directos o indirectos, dependiendo de las características del proceso productivo.

Al objetivo empresarial de maximizar el beneficio hay que añadir el de la preservación y mejora del medio ambiente, ya que los costos medioambientales son un elemento más del costo de producción y tienen impacto en la fijación de los precios de venta. Para otros autores, la clasificación de estos costos puede realizarse de la siguiente manera:

- ✓ Costos implícitos: son aquellos que producen efectos irreversibles en el medio ambiente como consecuencia de las actividades desarrolladas por la empresa.

- ✓ Costos de inversiones: Se refiere a aquellas inversiones realizadas por la empresa, que permiten adaptarse a las nuevas necesidades derivadas del proceso de cambio en el que nos encontramos inmersos, con el fin de incorporar procesos productivos alternativos, modificar los actuales o eliminar los no rentables.
- ✓ Costos de proceso: costos en los que se incurre al desarrollar el proceso productivo y entre los que destacamos la contratación de mano de obra cualificada, formación y educación, los residuos, rechazos y desechos, entre otros. Incrementan los costos de producción y la gestión de los mismos, generando costos de transporte, almacenamiento, manipulación y reciclaje.
- ✓ Costos sociales: son costos referidos a impuestos, sanciones, multas, seguros y cánones de vertidos residuales, que incrementan el costo por el uso de recursos.

La sencillez de la clasificación de los costos medioambientales, deja de serlo cuando nos situamos en el plano real, donde la tipología aparece híbrida e interrelacionada, y la ubicación de una partida de costo se hace mucho más difícil para llevar a cabo un análisis costo-beneficio medioambiental. La determinación del costo ambiental que la empresa soporta supone una doble dificultad. Por un lado, en algunos casos es muy difícil cuantificar en unidades físicas el volumen de recursos ambientales consumidos. Por otra parte, el proceso de valoración implícito en el concepto de costo persigue la cuantificación monetaria de los recursos sacrificados mediante su precio o equivalente en dinero y, según ha quedado expuesto, no existe un mercado para estos bienes.

Como alternativa, el costo ambiental de la empresa viene determinado por el volumen de recursos consumidos con motivo del impacto ambiental que ésta ejerce, ya tengan una finalidad preventiva o correctora. Sin embargo, la determinación de las partidas que reciben la consideración de costos ambientales, es decir con origen en el impacto ambiental de la empresa, es un aspecto objeto de controversia. Por último, podemos decir que uno de los principales puntos de discrepancia en las distintas posturas es el relativo a la inclusión o no de las pérdidas por indemnizaciones, multas, sanciones y demás en la clasificación del costo ambiental de la empresa. La normativa gubernamental y los reclamos particulares y generales de la comunidad están conformando una serie de pasivos ambientales que la empresa debe atender y entender, con el fin de no solo cancelarlos de manera oportuna, sino evitar sanciones por morosidad. La aparición de insumos y materias primas no contaminadoras constituyen costos ambientales en conjunción con la visión tradicional de la contabilidad que debe trascender en la actualidad, con el fin de vincular al costo ambiental otros materiales que afinen la valoración e identificación del tópico ambiental, para su ajuste y disminución en el futuro. Los gastos ambientales comprenden el sacrificio de bienes ambientales originados en períodos contables anteriores y que por su tardía identificación no deben cargarse al costo actual del periodo. Por otro lado, tales

sacrificios tienen que ver con los gastos necesarios para mitigar impactos negativos en el medio ambiente. En cuanto a los ingresos ambientales, constituyen una oportunidad de los contadores para reivindicar la necesidad de lo ambiental en la empresa, en tanto permite rebatir que tal concepto implica necesariamente costos y gastos.

Por otra parte, la empresa debe crear una provisión para el medio ambiente cuando esté obligada por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar, daños frente a una obligación asumida. Este concepto es contemplado en la NIC 37, donde se determina que se obligará a sanear y limpiar los terrenos contaminados. La norma plantea reconocer la oportuna provisión por un importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza. En la actualidad ninguna empresa u organización puede ignorar que los impactos ambientales no deben omitirse en el tratamiento de sus estados contables. Tanto los costos de reparación del daño ambiental potencial o incurrido, como aquellos que surgen de la implementación de políticas preventivas, requieren de un análisis contable para su reconocimiento. El interrogante que se plantea se refiere al tratamiento de las mencionadas erogaciones:

- ¿Es un gasto o una inversión?
- ¿Es un activo o un costo?

El tratamiento de los costos de descontaminación debería cargarse a gastos. Estos costos pueden capitalizarse si son recuperables, pero sólo si algunos de los siguientes criterios se producen:

- Que el costo extienda la vida, incremente la capacidad o mejore la seguridad o eficiencia de la propiedad comparándola con la condición de la misma en su estado de origen.
- Que el costo prevenga o mitigue la contaminación ambiental que todavía pueda resultar de distintas operaciones o actividades.

5.5. Pasivos medioambientales

Las Normas Internacionales de Contabilidad en su marco de conceptos para la preparación y presentación de Estados Financieros define a los pasivos como una obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados. Del pago de los mismos se espera que resulte un egreso de recursos de la empresa. Aunque la definición de pasivo permite el reconocimiento y valuación de algunas obligaciones ambientales, no distingue claramente la naturaleza especial de este tipo de compromisos, por lo que es necesario repasar el concepto de pasivo contingente. Al respecto se decía que existe un compromiso contingente cuando:

- Tiene origen en hechos ya ocurridos (hecho sustancial generado y no concluido).
- Su resolución final puede tener efectos patrimoniales.

- Dicha resolución depende de que se concreten o no uno o más hechos futuros, siendo incierta a la fecha de medición contable de tales efectos patrimoniales.

Los pasivos ambientales son una combinación muy especial de pasivos ciertos y pasivos contingentes, en los que frecuentemente no es posible reconocer con claridad al reclamante. Esto se debe a que dicho reclamante puede ser cualquier persona que se vea afectada por las actividades de la entidad, accionistas, trabajadores, acreedores, personas que viven alrededor de las instalaciones o el Estado. En cuanto a la medición del monto global de los pasivos ambientales, es posible cuantificarlos. Sin embargo, debemos tener en mente que las legislaciones ambientales se encuentran en un continuo cambio, por lo cual es necesaria una revisión periódica de las bases de dicha cuantificación. De igual modo, las bases para el cálculo de la probabilidad de ocurrencia deben estar en constante revisión por expertos, ya sean internos o externos a la entidad.

5.6. Valuación del medio ambiente

El recurso natural es una riqueza que resulta difícil de cuantificar y por el momento se hace muy complejo realizar un sistema de inventarios o una depreciación adecuada. Pero cuando hablamos de la recuperación de éste y de cuantificar las pérdidas, podemos decir que estamos incursionando en el tema para convertirnos en un área necesaria e importante tanto para el ente como para los usuarios. Para hablar de contabilidad ambiental es necesario hacer referencia a la medición de los recursos naturales y del medio ambiente, el cual es un campo poco explorado ya que los bienes y servicios ambientales no se miden por que no forman parte de los bienes negociables en el mercado. Para lograr un sistema contable ambiental eficiente que permita efectuar una medición acertada de todos los componentes naturales, es necesario que la investigación contemple los cuatro componentes básicos de la medición: instrumento de medida, objeto de medición, base de medición y unidad de medición. La valoración es la acción de reconocer, estimar o apreciar el valor de una cosa, teniendo en cuenta las cualidades que la hacen objeto de aprecio.

El medio ambiente es un bien externo al mercado y no posee un valor determinado. Son tratados como externalidades y se desliga de ellos su valor intrínseco, con los valores monetarios, siendo este el gran problema para la contabilidad. Además, se dificulta la determinación de los costos ambientales, entre otros problemas.

5.6.1. Limitaciones

Existen limitaciones e inconsistencias inherentes al proceso de valorización del medio ambiente que deben considerarse al momento de realizar un análisis de costos o medir un pasivo ambiental:

- ✓ Inaceptabilidad moral de cuantificar a nivel monetario ciertos aspectos, tales como fenómenos irreversibles. Por ejemplo, la extinción de una especie.
- ✓ Inexistencia de definición de tasa social de descuento, para determinar el valor actual de las consecuencias futuras producidas por la contaminación de la empresa, dificultando la elección de una tasa de descuento satisfactoria que permita efectuar la correlación con los ingresos actuales.
- ✓ Desconocimiento del funcionamiento del ecosistema, imposibilitando su previsión, y generando incertidumbre.
- ✓ Mediciones inconsistentes en ciertos modelos de valoración desarrollados.

En algunos países se han esbozado algunos métodos para determinar el valor económico total de los recursos naturales. De manera general, el valor económico de los bienes y servicios ambientales o recursos naturales, se ha fijado por medio de la siguiente expresión: Valor económico total = valor de uso + valor de opción + valor de existencia.

El valor de uso es aquel que se atribuye a los recursos ambientales por su uso o usufructo, que puede ser directo, en el caso de aquellos que son objetos de consumo, como los minerales, los recursos forestales y la caza, o indirecto, si es consecuencia del uso o usufructo del medio ecológico saludable. El valor de opción es el valor de uso potencial; esto es, el relacionado al uso futuro, que tiene capacidad de generar alguna forma de beneficio o satisfacción a favor de los individuos. Finalmente, el valor de existencia es aquel atribuido a los recursos naturales, independiente del uso presente o futuro, también denominado como valor de no-uso. Se cita, por ejemplo, el valor que podría ser atribuido a animales y bosques en extinción. Hay diferentes maneras de captar esos valores y se considera que todavía no existe una que pueda atender de forma adecuada la medición de todas las especies de recursos naturales.

5.7. Auditoría Ambiental

El origen de las auditorías ambientales se sitúa en Estados Unidos a finales de la década de 1.970. Surgió como consecuencia del aumento en número y complejidad de la normativa medioambiental, así como de las sanciones económicas impuestas debido a su incumplimiento. Las primeras organizaciones en implementar la auditoría ambiental fueron General Motors, Olin y Allied Signal, proliferando su utilización desde entonces. Tras su introducción por parte de empresas privadas, las organizaciones estatales comenzaron a utilizarlas. Durante la década del ochenta, la auditoría ambiental se extendió a Europa, en gran medida como consecuencia del deseo de empresas multinacionales norteamericanas de evaluar el desempeño de sus subsidiarias. A diferencia de las auditorías financieras, las auditorías ambientales resultaban plenamente voluntarias. Los instrumentos existentes para

abordar la problemática ambiental de una organización pueden ser de tipo preventivo o correctivo. Los primeros se ponen en práctica cuando se abordan nuevos planes, proyectos o actividades. Los segundos se aplican a actividades en funcionamiento.

El instrumento técnico preventivo por excelencia es la Evaluación de Impacto Ambiental. Pero, dado que no es suficiente con aplicar medidas preventivas de adecuación ambiental y que se necesita corregir los graves daños ocasionados por los sistemas productivos en funcionamiento, se han desarrollado herramientas correctivas denominadas Auditorías Ambientales. El concepto de auditoría ambiental deriva y comparte ciertas semejanzas con el de auditoría contable, término ya ampliamente precisado durante el siglo XIX. La auditoría contable es un estudio sistemático de los registros de contabilidad y de su documentación respaldatoria, con el fin de verificar si la información expuesta en los estados contables cumple con las normas establecidas en la materia²². De modo paralelo, la gestión medioambiental trata también de analizar, de forma independiente y sistemática, si se cumplen las regulaciones medioambientales, las políticas internas y las prácticas establecidas para la protección del ambiente.

Desde sus comienzos, como auditorías de cumplimiento de la legislación, hasta la actualidad, las auditorías ambientales se han convertido en una práctica habitual en la mayoría de las empresas de los países desarrollados. La agencia de protección ambiental de Estados Unidos la define a la Auditoría Ambiental, como una “revisión sistemática, documentada, periódica y objetiva de las operaciones y prácticas de una organización, llevada a cabo por una entidad reconocida, en relación a ciertos requisitos ambientales específicos.”

5.7.1. Objetivos

“La Auditoría Ambiental, también llamada ecoauditoría, implica un proceso de revisión o evaluación periódica y sistemática de aquellas acciones realizadas por las empresas que pueden producir impacto sobre el medio ambiente.” Dentro del marco de la preparación de una auditoría, es necesario definir muy detalladamente los objetivos de la misma. Fuera de ello, debería diferenciarse entre objetivos a corto y a largo plazo. Los objetivos a corto plazo pueden realizarse hasta que se efectúe la auditoría medioambiental. El logro de los objetivos a largo plazo se lleva a cabo mediante una gestión continuada. Los objetivos de la auditoría deberían elaborarse dentro del marco de talleres, en los que la gerencia de la empresa debería incluir tempranamente a los responsables de línea de unidades de organización relevantes. Este instrumento de gestión utilizado por las empresas tiene los siguientes objetivos principales:

²² FOWLER NEWTON, Enrique. “Tratado de Auditoría” – Edic. La Ley, (noviembre 2011).

- Conocimiento de la situación de la empresa y de los efectos que tiene la actividad que desarrolla sobre el medio ambiente.
- Determinación y documentación del estado real con respecto al cumplimiento de leyes y reglamentaciones medioambientales, así como reglamentaciones internas en el sector medioambiental.
- Identificar las soluciones técnicas y económicamente viables que permitan la adecuación a la normativa vigente.
- Establecer las medidas correctoras pertinentes.
- Evitar sanciones penales y aumentar la rentabilidad económico financiera.
- Aumento de la concientización ecológica general de la gerencia y en los empleados, mediante la asunción de la función ejemplar por parte de los niveles gerenciales más altos, la formación del personal por parte del equipo auditor y la inclusión de los empleados en cuestiones de medio ambiente, salud y seguridad.
- Mejoras de la protección del medio ambiente en las distintas unidades empresariales a través de la creación de medidas de prevención, la reducción de anomalías que aparecen durante la operación normal y la creación de incentivos para los empleados, a fin de que éstos solucionen problemas por sí mismos.
- Mejora de las condiciones acordadas con bancos y compañías de seguros, ya que la minimización de riesgos ecológicos reduce los riesgos financieros y puede conducir a una mayor capacidad crediticia y a una reducción de las primas.
- Mejora de las relaciones con autoridades, clientes y la opinión pública mediante la presentación de los resultados de la auditoría (memoria anual, informe ecológico) y la cooperación con las autoridades.

5.7.2. Clasificación

Las auditorías relacionadas con el medioambiente pueden clasificarse en:

- Auditorías de cumplimiento.
- Auditorías de gestión.
- Auditorías especiales: de transacciones, de gestión de residuos, de definición de riesgos.
- **Auditoría de cumplimiento**

“Implica realizar una serie de operaciones y procedimientos en una organización para identificar tanto el cumplimiento como la violación de las regulaciones. Se realiza luego de la experiencia, sin analizar de modo acabado los motivos del incumplimiento. Es una verificación de la normativa vigente en materia ambiental.”²³ La necesidad de recurrir a las auditorías de cumplimiento es evidente. El volumen de leyes y regulaciones aumentó en

²³ CORNO, Orlando y CAÑAS, Carlos, “Auditoría Integral y Medio Ambiente”, en Revista aportes Nro. 14, (Mendoza, Argentina 1998).

cantidad y en complejidad durante las dos últimas décadas. La violación de esta normativa da lugar a la imposición de sanciones civiles y penales. Los objetivos primordiales de una auditoría de cumplimiento, aunque no los únicos, consisten en identificar la normativa reguladora, específica y relativa a un particular aspecto del control, establecer si ésta se cumple y localizar las posibles violaciones para sugerir la toma de medidas correctivas. Uno de los aspectos significativos de las auditorías de cumplimiento es que no constituyen en sí un control de tipo preventivo propiamente dicho.

- ***Auditoría de gestión***

Desde su perspectiva, especifica si se ha establecido, implementado y llevado a cabo correctamente el sistema de gestión de cumplimiento idóneo para adecuar los procedimientos administrativos a las regulaciones medioambientales vigentes. Esta auditoría considera la cultura del organismo bajo estudio, sus procedimientos operativos específicos, el sistema de control interno imperante y todos los elementos relacionados con la política interna de la empresa u organismo auditado. También, considera los recursos humanos, los programas de capacitación que se desarrollan, los sistemas presupuestarios y de planificación, control y elaboración de informes, así como la gestión de la información. La auditoría ambiental de gestión puede ser completa, abarcando todas las actividades ambientales, o estar dirigida a aspectos ambientales específicos de la empresa. Una auditoría de gestión intenta detectar a tiempo los errores potenciales del sistema que podrían generar un problema medioambiental. Hasta aquí describimos las auditorías ambientales más usuales. Sin embargo, existe otros tipos que presentan matices específicos y que por ello denominamos auditorías especiales. Entre éstas incluimos las siguientes:

- ***Auditoría de transacciones***

“También conocida como de Definición de Responsabilidades, es habitual antes de la compra de bienes muebles o inmuebles y ante eventuales fusiones o adquisiciones de empresas. Consiste en identificar eventuales problemas ambientales que podrían reducir el valor de una propiedad o exponer al comprador a posibles compromisos.”²⁴ La no realización de esta auditoría previo a adquirir una propiedad supone un grave riesgo tanto para el comprador como para el vendedor.

- ***Auditoría de gestión de residuos***

Debe diferenciarse entre aquellas dedicadas a controlar la gestión de residuos domiciliarios comunes, desde su producción hasta su disposición final, y las que controlan la gestión de residuos peligrosos, que presentan características diferentes en lo referido a su transporte y eliminación. Para ejemplificar la importancia adquirida por los residuos

²⁴ Ibidem.

peligrosos, basta mencionar que el artículo 41 de la Constitución Nacional y la ley 24.051 prohíben su ingreso al país.

- **Auditoría de definición de riesgos**

Estudia el funcionamiento de las instalaciones de manipulación de materiales altamente peligrosos, como por ejemplo los productos petroquímicos, nucleares y armamentista. Evidentemente estas auditorías tienen un objetivo netamente preventivo dado que se vinculan con industrias de alto poder contaminante y de gran riesgo para la salud humana, por lo que necesariamente deberán integrar un Sistema de Gestión Ambiental. En los países desarrollados, las organizaciones gubernamentales se valen de estas auditorías para prevenir catástrofes.

5.7.3. Diferencias con la evaluación de impacto ambiental

La auditoria medioambiental es diferente del estudio de impacto ambiental, entre otros motivos, por los siguientes:

- La auditoria medioambiental es totalmente voluntaria, mientras que el estudio evaluación de impacto ambiental se exige por la legislación vigente para la mayor parte de las empresas, cuando desean realizar una nueva instalación.
- La auditoria medioambiental se realiza sobre las instalaciones ya existentes, en cambio el estudio de impacto ambiental se realiza para evaluar los efectos potenciales que se pueden producir por una nueva instalación.
- La auditoria medioambiental es una herramienta flexible cuyo alcance está determinado por las necesidades y prioridades de la empresa, en tanto que la evaluación de impacto ambiental se encuentra perfectamente regulada por las normas estatales, autonómicas o locales, sin que sea permisible que dicho estudio tenga un contenido inferior al mínimo exigido.
- La realización de la auditoria ambiental permite conocer la situación actual de las instalaciones, determinando si se cumple o no la legislación medioambiental y permite buscar soluciones en los casos en que no se cumpla. El estudio de impacto ambiental al realizarse sobre nuevas instalaciones, implica que las mismas deben cumplir con toda la legislación medioambiental aplicable, lo que se detalla y justifica en este estudio. En este sentido, no resulta admisible que un proyecto de nueva instalación provoque emisiones o vertidos contaminantes o superen los límites fijados en las distintas leyes, reglamentos u ordenanzas, salvo que tomen medidas correctoras oportunas.

6. La Gestión Ambiental en las Organizaciones

Las organizaciones tienen la oportunidad de contribuir al Desarrollo Sostenible combinando los objetivos de protección ambiental con los de crecimiento y rentabilidad. El mayor interés de la comunidad por la preservación ecológica, incide cada vez más en los

mercados y las cuestiones socio-ambientales comienzan a tener impacto en las decisiones gerenciales en todos los niveles. Lentamente se va aceptando que uno de los objetivos relevantes de cualquier organización es tener una producción más limpia, con mayor aceptación social y capaz de cumplir con las exigencias del desarrollo sustentable. El sector productivo, advierte que las cualidades ambientales y sociales de muchos productos y servicios, en poco tiempo más no serán aceptables y que sólo podrá competir encontrando un equilibrio con su ecosistema, porque los daños al medio ambiente atentan contra la productividad futura. Las organizaciones deben visualizar este cambio del mercado, no como un problema o un costo adicional, sino como una oportunidad competitiva, ya que aquellas que no son rentables, dejan de existir, y sólo las que posean una mayor visión de futuro, que asuman su compromiso con la sustentabilidad y la gerencia ambiental, seguirán siendo competitivas. Los administradores son los encargados de integrar las cuestiones ambientales y sociales a la política general de la organización y de brindar las respuestas que la sociedad reclama, incorporando al medio ambiente y las problemáticas sociales en su gestión. Ha llegado el momento en que los gerentes enfrenten la realidad: el factor ecológico y las cuestiones sociales tienen que ser parte de sus negocios y los problemas ambientales deben integrar su agenda; ésta es una cuestión que les concierne porque existen condiciones para la toma de decisiones gerenciales impuestas por la naturaleza y el entorno social. Es necesario que entiendan que deben adoptar una conducta menos perniciosa, que se comprometan con los principios de sustentabilidad y que asuman su responsabilidad, ante el aumento de las demandas de la comunidad, los escasos recursos disponibles, la creciente complejidad de los problemas sociales y sus posibles efectos; optimizando sus decisiones en la búsqueda de las mejores alternativas de solución.

Muchas organizaciones están reaccionando frente a distintas presiones, entre ellas, el temor a las denuncias públicas que podrían reflejarse en una disminución en la demanda y provocar una regulación voluntaria en el mercado de sus productos o servicios; el consumismo verde que favorece a los productos y servicios respetuosos del ambiente ya que el público está usando su poder de compra para alentar a las organizaciones en el cumplimiento de las responsabilidades sociales y ambientales; los medios de difusión con sus campañas específicas a favor del cuidado ambiental, la producción de programas especializados en estos temas y el aumento de la publicidad ecológica; la mejor predisposición de los bancos y compañías aseguradoras, para conceder préstamos y asegurar, respectivamente a las organizaciones para hacer frente a los daños ambientales; la presión interna de los empleados, sabiendo que los mejores recursos humanos están más dispuestos a trabajar para una organización comprometida con el medio ambiente; las reglamentaciones y disposiciones legales más estrictas; los nuevos impuestos; el mayor sentido de responsabilidad social de los dirigentes, etc. En síntesis se trata de comprender

la relevancia de tomar decisiones hoy, cambiando la estructura de esas decisiones con el fin de mejorar la calidad de vida. Ante esa situación, es posible esquematizar distintos tipos de empresarios teniendo en cuenta el comportamiento gerencial que asumen frente a la problemática ambiental:

- Empresario Indiferente o despreocupado, es aquel que sostiene que los “problemas ambientales o sociales no son su problema”, considerando que la búsqueda e implementación de soluciones corresponde a otros ámbitos y manifestando desinterés por la temática.
- Empresario defensivo o cumplidor, se limita al estricto cumplimiento de las normas vigentes en materia ambiental y social, desarrollando una cultura responsable desde el punto de vista exclusivamente legal. En general manifiesta una postura gerencial conservadora frente a la responsabilidad por el deterioro ambiental. Admite que el medio ambiente es una de las presiones a las que está sometida una organización, incorpora la cuestión ambiental, pero solo orientada a evitar riesgos, reconoce la vinculación entre el deterioro ambiental y la producción de bienes y servicios pero sostiene que existen otras cuestiones más relevantes en el corto plazo, asociando las decisiones ambientales a los costos y no a las inversiones rentables.
- El empresario proactivo, que asume el compromiso con el Desarrollo Sustentable, adoptando una conducta agresiva y competitiva al servicio de una mejor calidad de vida. Una organización dirigida con enfoque proactivo, se caracteriza por:
 - Tener una relación interna y externa abierta, directa y franca para prosperar en mercados cambiantes.
 - Reaccionar frente a las demandas de los clientes con productos y servicios seguros desde el punto de vista ambiental.
 - Ayudar a sus usuarios y clientes a mejorar sus propias performances ambientales.
 - Utilizar herramientas que permitan diseñar productos que contribuyan al desarrollo sustentable.
 - Diseñar sistemas gerenciales que ayuden a mejorar continuamente en función de la sustentabilidad.
 - Adoptar una actitud preventiva y conciente ante un potencial efecto dañino de sus actividades, sabiendo que prevenir los problemas ambientales importa beneficios innegables y puede mejorar la percepción que el público tiene de la organización²⁵.

²⁵ VOLPENTESTA, Jorge Roberto, “Gestión de la Responsabilidad Social Empresaria”. Edic. Buyatti, Bs. As., Argentina, (septiembre 2011).

A modo de conclusión

La sociedad en la cual vivimos es una sociedad de organizaciones. Muchas de las funciones y tareas -desde aquellas consideradas como más importantes tales como el cuidado de la salud, educación, seguridad, hasta las consideradas menos importantes- hoy se confían para su realización a una gama diversa de organizaciones, la mayoría de las cuales son empresariales. Es por ello que se ha manifestado una creciente preocupación por el desempeño social y ético de las organizaciones en general y de las empresas en particular. La presencia y acción de grupos de interesados (stakeholders), los impactos económicos, sociales y ambientales, han generado nuevos conceptos a ser tenidos en cuenta en cualquier actividad, tales como: la responsabilidad social de las organizaciones, el desarrollo sostenible y los negocios inclusivos. En el contexto económico internacional actual, las organizaciones que llamamos empresas, armonizan los intereses de las personas (dueños y su legítimo deseo de obtención de un lucro o cumplimiento de un objetivo), los deseos de los consumidores y la responsabilidad ambiental y social. La prueba de cualquier empresa hoy, no es la maximización de la ganancia, sino la obtención de una utilidad suficiente como para cubrir los riesgos de la actividad económica, armonizar todos los objetivos e intereses involucrados y de ese modo evitar pérdidas. Existe una estrecha relación entre las Ciencias Económicas y el medio ambiente, ya que el hombre es parte de la naturaleza y, por consiguiente, coexiste con los sistemas naturales, por lo tanto, las Ciencias Económicas deben contribuir a propiciar la obtención de rentabilidad, sin destrucción ambiental. Debemos incorporar a la Administración Ambiental, como un nuevo escenario de nuestras disciplinas y asumir el rol que la Administración debe tener con relación al manejo de los recursos naturales en las organizaciones públicas y privadas. Es en síntesis, un nuevo paradigma que se encuentra en debate: el del Desarrollo Sustentable, aquel que partiendo del concepto utilitario “del mayor bien para el mayor número”, termina imponiendo un nuevo contrato social, obliga a los entes a respetar el bien común y coloca un valor superior como es la “responsabilidad”, por encima del lucro. En este contexto, se impone una profunda reflexión sobre la administración de las organizaciones, incorporando el tema ético, en los procesos de toma de decisiones. Ya no es admisible el lucro a cualquier precio. Los dividendos de la ética son el nuevo desafío. Nada mejor para cerrar este tema que un pensamiento de Pirke Avot:

- Cuida tus valores porque se convierten en tus pensamientos.
- Cuida tus pensamientos porque se convierten en tus palabras.
- Cuida tus palabras porque se convierten en tus acciones.
- Cuida tus acciones porque se convierten en tus hábitos
- Cuida tus hábitos porque se convierten en tu carácter.
- Cuida tu carácter porque se convierte en tu destino...

7. Bibliografía

ANSHEN, Melvin. "Changing the Social Contract: A Role for Business". Columbia Journal of World Business. Vol. 5. Noviembre - Diciembre 1970.

ARROW, Kenneth. "Social Responsibility y and Economic Efficiency" – Public Policy – Vol. 21, 1973.

CARROL, Archie. "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", The Academy of Management Review, vol. 4, 1979.

CORNO, Orlando y CAÑAS, Carlos. "Auditoría Integral y Medio Ambiente", en Revista aportes, Nro. 14, (Mendoza, Argentina 1998).

DAVIS, Keith (1975), "Five Propositions for Social Responsibility", Business Horizons, Vol. 18, junio 1975.

DE GEORGE, R. T., "The Status of Business: Past and Future". Journal of Business Ethics, Vol. 6. págs.201-11 (1987)..

D'ONOFRIO, Paula. "El Balance Social y los informes sobre responsabilidad social empresarial" – Mención especial categoría posgrado del Premio Nacional "Ética y Responsabilidad Social Empresaria", (Argentina, 2003).

FERREL,O.C., FRAEDRICH, J., y FERRELL, L., "Business Ethical Decision Making and Cases". Houghton Mifflin Co. Boston, (EEUU. 2000).

FRIEDMAN, Milton. "The Social Responsibility of Business is to increase its Profits" – The New York Times Magazine – 13 de septiembre de 1970.

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. Proyecto 23 de Resolución Técnica "Balance Social". San Salvador de Jujuy, Argentina, (Abril 2011).

FOWLER NEWTON, Enrique. "Tratado de Auditoría" – Edic. La Ley, Bs. As. (Argentina, noviembre 2011).

FRONTI de GARCÍA, Luisa. "Contabilidad Social y Ambiental". UE Nro. 76 – Universo Económico – Bs. As. (Argentina, Agosto 2005).

KENT, Patricia, "La Gestión Ambiental en la Empresa". Ed. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.

LEVITT, Theodore. "The Dangers of Social Responsibility", Harvard Business Review, septiembre 1958.

LOZANO, Carlos. ONTIVEROS, Lorena. PONCE, Carlos. VISCIO, Andrea. "Contabilidad y Medio Ambiente". Trabajo de Investigación dirigido por Prof. Cont. Luis Alberto Cavagnola – Universidad Nacional de Cuyo – Facultad de Ciencias Económicas – San Rafael (Mza). 2006.

LUDEVID, Manuel. "Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa". Fundación Forum Ambiental y Agencia Europea del Medio Ambiente. Barcelona (España, noviembre de 1999).

MOSTUCHI, Luisa. “Consideraciones respecto de la Ética en los Negocios, la Responsabilidad Social Empresaria y la Filantropía Estratégica”. Universidad del CEMA. Buenos Aires 2011.

REPUBLICA ARGENTINA, Ley 20488/73 – “Normas de carácter general referente al ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas”, Bs. As. (Argentina, 1973).

VOLPENTESTA, Jorge Roberto. “Gestión de la Responsabilidad Social Empresaria”. Edic. Buyatti, Bs. As. (Argentina, septiembre 2011).