

El conocimiento y la comunicación de la dimensión natural dentro de una perspectiva de la especialidad contable socio-ambiental(*)

*Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti
Con la colaboración de Mónica P. Sebastián*

Se considera importante la emisión de informes contables socio-ambientales para la sostenibilidad y se intenta contribuir a comprender un lineamiento de la especialidad contable socio-ambiental deducida de lo genérico contable.

Se infiere, entre otras, que la especialidad contable socio-ambiental permite obtener y brindar conocimientos de parte de la realidad ambiental de las organizaciones económicas, los que pueden constituir tanto una entrada fundamental del proceso de innovación como una salida importante de los resultados innovados.

Introducción

Las organizaciones económicas, muchas veces motivadas por demandas de sus clientes, trabajadores, gobierno y las comunidades locales, comienzan a asumir el desafío de la sustentabilidad y son cada

(*) En base al Artículo publicado en *Revista Contabilidad y Auditoría*, Número 41, Año 21, junio 2015: 69-86.

vez más las que consideran que la sostenibilidad o sustentabilidad, es un factor clave para asegurar el éxito de su negocio a largo plazo. Algunas experiencias demuestran que la apuesta por la sustentabilidad contiene grandes oportunidades para las organizaciones que realmente la incorporan como un eje de su estrategia. Y, desde ámbitos empresariales, se reconoce la necesidad de considerar, relacionar y cumplir, objetivos económicos, sociales y ambientales.

Según Cuevas Moreno (2011), que las empresas traten de cumplir objetivos económicos, sociales y ambientales movilizándolo el saber y la experiencia acumulada de las fuerzas productivas, incluyendo en éstas la naturaleza, es una razón para que desde su inicio la ética en los negocios (EN) y la responsabilidad social empresaria (RSE) se conviertan en “un útil” de la administración, “la ética aplicada a la empresa es utilizada como un objeto para la creación de valor como cualquier otro conocimiento” (p. 11).

Al igual que la EN, el desarrollo sustentable y la RSE son una construcción social que constituye un todo único. De un estudio de la dimensión ideológica contenida en la RSE, expresa:

Se puede decir que la RSE es como un ensamble de conocimientos y el saber de distinta procedencia al servicio de la reproducción del capital en todos los órdenes. En esas aportaciones se encuentran contenidos, el conocimiento, el saber y la experiencia de los asesores e investigadores... directivos de empresas y organismos internacionales (p. 17).

Para D' Humières (2005), los informes de responsabilidad social, o de desarrollo sustentable, son los documentos por excelencia de comunicación de las empresas internacionales por varias razones: engloba las dimensiones económicas, sociales (derechos del hombre) y del cuidado del medioambiente, presenta los objetivos, avances y compromisos frente a sus participantes, muestra la implementación del desarrollo sustentable como proceso posible de ser comprendido

a través del tiempo y “es el lugar donde *se rinde cuentas, se valida y explica como el círculo virtuoso del sistema* que parte del *triple bottom line* crea valor para los participantes de la empresa; es decir, explica cómo una preocupación moral crea valor” (p. 12).

Con respecto a los informes de responsabilidad social, también denominados como balances sociales, en Argentina, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), aprueba la resolución técnica (RT) N° 36: “Normas contables profesionales: balance social” y entre los considerandos expresa que:

ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables... cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones [...] en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable (FACPCE 2012:2).

Para la RT N° 36, la estructura del Balance Social (BS) incluye la memoria de sustentabilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) y considera las pautas y principios establecidos en la guía GRI para la elaboración de memorias de sustentabilidad, en la versión que esté vigente y se encuentre publicada en idioma español en la página de internet de la FACPCE. De este modo, la memoria de sustentabilidad que compone el BS incluye las tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental. La adopción de la RT 36 es de carácter voluntaria, y resulta aplicable para todo tipo de entes (públicos, privados y mixtos) con y sin ánimo de lucro.

En las memorias de sostenibilidad de GRI se alude a impactos, pero como desde la contabilidad también puede conocerse el patrimonio, con respecto del patrimonio ambiental surgen diversos interrogantes, entre tales: ¿Cómo los conocimientos contables y su

instrumentación en las organizaciones económicas pueden brindar información patrimonial para contribuir a preservar, reproducir, repensar y cuidar el ambiente natural?

Ante diversas problemáticas socio-ambientales que inciden en la existencia, actividad y supervivencia de las organizaciones económicas como actores sociales y el cúmulo de conocimientos contables y experiencias para la instrumentación y utilización de un proceso para la emisión y evaluación de información contable objetiva, metódica, sistemática, cuantificada y evaluable, ¿cómo pueden los profesionales contables constituirse en formadores sociales para una sociedad más sustentable?

De interpretar que existen distintas perspectivas para la información contable ambiental, constituye el objetivo del presente trabajo: contribuir con la comprensión de un modo, o manera, para obtener conocimientos (objetivos, metódicos, sistemáticos, cuantificados y evaluables) explícitos e implícitos de aspecto ambientales, en momentos y espacios determinados, a través de la denominada especialidad contable socio-ambiental.

Para cumplir el objetivo mencionado, se realiza una investigación teórica, se seleccionan resultados de investigaciones contables sistemáticas y se analizan críticamente aspectos de la especialidad contable socio-ambiental considerando para el aspecto ambiental las dos denominadas dimensiones contables: la abstracta y la concreta (el proceso contable, sub-procesos componentes, la aplicación práctica concreta de los indicadores ambientales), dentro del marco teórico referente. Luego se infieren conclusiones.

Desarrollo

Son varias las disciplinas científicas que desde distintos campos del saber brindan conocimientos para comprender la realidad, así como los cambios culturales y la percepción de los mismos.

Se interpreta a la contabilidad como una disciplina científica, social, que contribuye al bienestar de la sociedad (Pahlen Acuña; Geba;

Bifaretti y Sebastián, 2011). El fin último en la contabilidad entendida como disciplina científica es “valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada” (Geba y Fernández Lorenzo, 2001: 112). Para lograrlo, posee un marco teórico doctrinario y normativo (tecnologías), técnicas, documentación, informes contables, otros, que conforman el universo de su discurso.

Como una manera de integrar los componentes contables en su dinámica, es posible considerar una estructura interna de la disciplina contable en la cual se encuentran dos dimensiones interrelacionadas:

- una dimensión teórica o abstracta, que contiene conceptos, proposiciones, construcciones teóricas, etc., de manera ordenada de aspectos doctrinarios y normativos, modelos, etc., dentro de un marco ético. Es decir, elementos abstractos que brindan los saberes necesarios de la disciplina para su interpretación y funcionamiento interdependientes, dentro de un marco ético; y
- una dimensión física o concreta, compuesta de elementos concretos, tangibles o físicos, relacionados entre sí (entes emisores o destinatarios, informes contables, proceso contable, personas revisoras) (Geba, 2005: 7).

Los contenidos genéricos de la dimensión abstracta de la disciplina permiten considerar un enfoque (o especialidad contable) socio-ambiental más abarcador y, con ello, conocer elementos e impactos de las organizaciones económicas que, como actores sociales, interactúan dentro y con su ambiente social-natural, o socio-ambiental.

La instrumentación del enfoque, o especialidad contable socio-ambiental, permitiría obtener conocimientos cualitativos y cuantitativos comunicables referidos a la actividad de las organizaciones económicas y a impactos socio-ambientales expresados en diferentes unidades de medida.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a), se han seleccionado normativas y sus marcos conceptuales (RT N° 16 y RT N° 22, entre otras) y se ha inferido que: “en el enfoque o modelo económico-financiero tradicional, los atributos cualitativos para definir el activo, el pasivo y el capital permiten considerar e informar la realidad patrimonial de los entes económicos en una acepción amplia y concreta” (p. 22) y, con respecto al enfoque contable socio-ambiental, se realiza una primera aproximación referida al activo y pasivo natural, o de la naturaleza:

El activo natural: no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (por ejemplo: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos, de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta [...] los activos naturales, en un principio podrían incluirse como bienes de cambio o bienes de uso, y como activo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de

flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana (p. 22).

El pasivo natural: estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios. Cualitativamente: de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se “apunta” a minimizar el pasivo ambiental o, por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por los daños ambientales (contaminación del agua, del suelo, del aire, deterioro de los recursos y de los ecosistemas, otros) producidos por un hecho anterior y que superen los límites para mantener un determinado equilibrio ecosistémico, el que podría estar determinado por procedimientos de evaluación de impacto ambiental previos y referidos a los daños ambientales generados, o a generar, que representen un daño o un riesgo actual o potencial significativo. Cuantitativamente: se podrían utilizar distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes. En cuanto a la exposición, los pasivos naturales podrían incluir la dimensión natural comprometida (agua, tierra, aire, biodiversidad, otras), y como pasivo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición (p. 22).

En una investigación empírica realizada por Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 c) para contribuir a diferenciar elementos del patrimonio ambiental de las variaciones a los mismos (impactos), se ha detectado que se incluyen elementos de un entendido activo ambiental (créditos de emisión, inversiones ambientales, otros) y de un pasivo ambiental (obligaciones ciertas y probables - provisiones) con enfoque socio-ambiental y económico-financiero relacionados en la información socio-ambiental que las organizaciones transmiten al contexto.

En lo concreto contable, si bien históricamente algunos procesos contables han sido considerados con cierta independencia, es posible integrarlos en un proceso contable mayor, que los contiene y relaciona. Con tal integración, a partir de García Casella (1998), el mencionado proceso contable estaría compuesto por, al menos, tres subprocesos interrelacionados: “Subproceso de descripción [y explicación] cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes”, “subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios”, y “subproceso de evaluación [y control]” (Fernández Lorenzo y Geba, 2007: 12).

Con respecto del proceso de datos de los indicadores, en Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 b), se ha considerado la versión G3.1 y, de los indicadores principales de desempeño ambiental, desde “protocolos de los indicadores G3.1: medio ambiente”, se han analizado más del 70% de los indicadores ambientales principales permitiendo “reconocer la pertinencia de la aplicación de los conocimientos contables en las organizaciones económicas para contribuir con un proceso metódico, sistemático, cuantificado y evaluable del balance social referido a los indicadores ambientales” (p. 24).

En cuanto al informe contable socio-ambiental, o balance social, Campo, Pahlen y Provenzani (1993) entienden que el “‘balance social’ será aquel que pueda demostrar los esfuerzos que las empresas efectúan a fin de mejorar los problemas sociales que derivan de sus propias conductas, relacionadas con la dignidad del ser humano, la solidaridad, la justicia y la equidad” (p. 280). También se ha conside-

rado que el balance social, o socio-ambiental es un “*informe contable cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática, esencialmente cuantificada, referida a la responsabilidad socio-ambiental asumida y ejercida por una entidad, en concordancia con su propia identidad*” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 11).

Desde la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) se manifiesta que:

El balance social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática, y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen 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 (FACPCE, 2012: 6).

Con respecto a la información, Arceo Moheno (2009) expresa que de acuerdo a Nonaka y Takeuchi (1995), el “conocimiento, a diferencia de la información, trata de creencias y de compromisos”, es acción, pero tanto el conocimiento como la información tratan de significados, dependen de contextos específicos y son relacionales. Rescata que para Davenport y Prusak (2000) el conocimiento procede de la información.

La información se convierte en conocimiento una vez que se ha procesado en la mente de un individuo; y el conocimiento se vuelve a convertir en información cuando se articula o comunica a los demás por medio de un texto

escrito, en formato electrónico, de forma oral o por otros medios (Alavi y Leidner, 1999) (p.9).

En cuanto a datos y conocimiento, recata que Davenport y Prusak (2000) señalan que los datos se localizan en el mundo y el conocimiento en los “agentes de cualquier tipo (animal, máquina, ser humano u organización)”, y “la información adopta un papel de mediador entre ambos” (p. 7). Según estos autores:

...los datos son un conjunto de hechos discretos y objetivos sobre acontecimientos, a los que describe, aunque no dicen nada sobre el porqué de las cosas y por sí mismos tienen poca o ninguna relevancia o propósito... describen únicamente una parte de lo que pasa en la realidad y no proporcionan juicios de valor o interpretaciones, y por lo tanto, no son orientativos para la acción. La toma de decisiones se basa en datos, pero hace falta un juicio de valor para saber cuál es la alternativa más interesante (Alegre Vidal, 2004).

Por su parte, Newell *et al.* (2002) mencionan que los datos son el conjunto de signos y observaciones recogidas de diversas fuentes (p. 7).

Del estudio realizado sobre autores referentes, expresa que el conocimiento constituye una entrada fundamental del proceso de innovación y una salida importante de los resultados innovados (como producto, servicio o proceso) que resultan ser aplicaciones de conocimientos nuevos o combinaciones nuevas de conocimientos ya existentes. Nonaka y Takeuchi (1995) consideran que el proceso de innovación posee como ingrediente principal al conocimiento disponible, es un proceso de creación de conocimiento y necesita ser capitalizado y transferido. Incluye que Bueno (2000) define la gestión del conocimiento como una función que planifica, coordina y controla

los flujos de conocimientos producidos en la empresa, relacionados con sus actividades y el entorno para crear competencias esenciales.

El conocimiento es intangible, ilimitado y dinámico y debe ser utilizado en un momento y lugar específicos para que no carezca de valor (Nonaka y Konno, 1998). Se distingue el conocimiento tácito del explícito. Dicha distinción

fue introducida en la literatura sobre Dirección Estratégica por Nelson y Winter (1982) en su Teoría Evolucionista de la Empresa, haciendo referencia a las rutinas organizativas como el material genético de la empresa, parte explícito en las reglas burocráticas y parte implícito en la cultura organizacional (p. 15).

El conocimiento explícito o “codificado” es aquel que puede transmitirse utilizando el lenguaje formal y sistemático (Nonaka y Takeuchi, 1995), es decir, aquel conocimiento que es articulado, codificado y comunicado en forma simbólica y/o lenguaje natural (Alavi y Leidner, 2001). Alegre Vidal (2004) lo define como aquel que puede ser expresado con palabras y números, y puede ser fácilmente comunicado y compartido bajo la forma de datos, fórmulas científicas, procedimientos codificados o principios universales (p. 15).

Con respecto al conocimiento tácito rescata, entre otras consideraciones, que:

Leonard y Sensiper (1998) definen el conocimiento tácito como la capacidad de la mente humana para dar sentido a la colección de experiencias vividas y a conectar pasadas desde el pasado al presente y al futuro. Es aquel conocimiento no visible, muy personal y difícil de formalizar

y de comunicar o compartir con otras personas; incluye elementos tales como los puntos de vista subjetivos o las intuiciones. El conocimiento tácito se encuentra arraigado en acciones y experiencias dentro de un contexto específico (Nonaka y Takeuchi, 1995) [...] tiene la característica de no ser fácilmente comunicable mediante palabras, números o dibujos, en su lugar, requiere personas, generalmente equipos de personas —organizaciones— para aplicarlo y transferirlo (Leonard y Sensiper, 1998). La creación de conocimiento tácito organizativo requiere normalmente repetidas interacciones entre las personas a lo largo del tiempo (pp. 15-16).

La información ambiental, el conocimiento ambiental y la temática referida a la educación ambiental también aportan a los profesionales en ciencias económicas. Flor (2005), en su tesis doctoral, pone de manifiesto que la “educación ambiental es un proceso permanente no limitado a las escuelas y a los institutos [...] la educación ambiental se está haciendo en todo momento, tanto de una manera consciente o inconsciente” (p. 28).

[Los] campos por los que se mueven las ciencias de la educación, parecen indicar la necesidad de un trabajo interdisciplinario para abordar los temas ambientales, entendido este, no como yuxtaposición de datos sino como integración de conocimientos que se realiza a partir de la información obtenida por los distintos especialistas. Esta metodología se traduce en el ámbito de educación, en la orientación de todas aquellas materias que tienen como objeto de estudio aspectos ambientales, hacia unas formas de trabajo que permitan al alumno integrar los conocimientos de materias distintas como aspectos de una realidad única (p. 30).

El principal problema cuando se “intenta incorporar lo ambiental al currículum es la falta de... un marco teórico de referencia [...] (Cano, 1992; García y García, 1992)” (p. 33).

Dichas reflexiones, permiten ser un basamento de las siguientes consideraciones.

Conclusiones y propuestas

De los desarrollos realizados es posible inferir que la integración de conocimientos con enfoque socio-ambiental y económico financiero en la dimensión abstracta de la disciplina contable, hace posible que las organizaciones a través de su proceso contable puedan articular variables relevantes de aspectos naturales y culturales, internos y externos, propiciando cierto diálogo entre las personas intervinientes.

La interacción entre los sub-procesos contables permite obtener y brindar conocimientos racionales del patrimonio ambiental, o de la naturaleza de las organizaciones económicas y sus variaciones, de una manera comunicable a través de informes contables objetivos, homogéneos, metódicos, sintéticos, cuantificados y evaluables.

La especialidad contable socio-ambiental, deducida de lo genérico contable, permite brindar conocimientos implícitos y explícitos de parte de la realidad ambiental de las organizaciones económicas. Dichos conocimientos contables ambientales, o de la naturaleza, pueden constituir una entrada fundamental del proceso de innovación y una salida importante de los resultados innovados (como producto, servicio o proceso), resultar de combinaciones nuevas de conocimientos ya existentes o de aplicaciones de nuevos conocimientos para brindar información patrimonial que contribuya a preservar, reproducir, repensar y cuidar el ambiente natural.

Como la educación ambiental puede ser entendida como un proceso permanente que se realiza en todo momento y el proceso contable, en el Sistema de Información Contable de las organizaciones económicas, permite conocimiento tácito de lo ambiental y, por otro lado, los Balances Sociales transmiten conocimientos explícitos de

experiencias desde distintas organizaciones, así interpretado, los profesionales contables pueden formarse y formar emprendedores sociales, o socio-ambientales.

Para lograrlo se entiende necesario profundizar las investigaciones contables, destacar la importancia de los procesos contables para la construcción de conocimientos y precisar diferencias de sentido entre patrimonio ambiental e impactos ambientales.