

EL BALANCE SOCIO-AMBIENTAL COMO HERRAMIENTA DE INFORMACIÓN Y CONTROL SOCIAL
FRENTE AL DETERIORO DEL AMBIENTE

Fernandez Lorenzo L., Carrara CN., Larramendy E.

Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata, calle 6 entre 47 y 48,
Piso 3 Of. 320, (1900) La Plata, Argentina, Te. 54 221 423 6769/71/72 Int. 148

RESUMEN

Frente a las actuales circunstancias, donde se ve comprometido el desarrollo sostenible a nivel mundial y se sienten los efectos nocivos del cambio climático, es imperioso que todo ente asuma la responsabilidad socio-ambiental que le compete. Así se han ideado variadas herramientas para proteger el derecho de generaciones futuras, a gozar de un ambiente sano, apto para su desarrollo psíco-físico. Este trabajo se focaliza en la información externa que las organizaciones hacen pública sobre los impactos que sus actividades provocan en el medio-ambiente. Generalmente estos informes se ofrecen en variados medios y formatos, siendo las propuestas para elaborar Memorias o Reportes de Sostenibilidad más utilizadas las del Pacto Mundial y la *GlobalReportingInitiative*. Estas iniciativas voluntarias, generalmente narrativas, escasamente cuantificadas y comparables, promueven mejoras sostenidas en la gestión del medioambiente, pero no juzgan su veracidad. Por eso se propone que su contenido reúna las características de toda buena información contable y se presente a través de lo que se denomina "Balance Socio-ambiental". Se describe un modelo que al reunirlos, permite la acumulación de la información a nivel macro y su auditoría. Esto último le otorga mayor credibilidad y transparencia. *Así, los "balances socio-ambientales" se convierten en una herramienta de información pública y control social de suma importancia frente al deterioro medioambiental.*

INDICE

1. El Hombre y su Entorno.
 2. Fundamentos.
 3. Información sobre el Ejercicio de la Responsabilidad Socio-ambiental Empresaria (RSE).
 4. Tipos de Informes Socio-ambientales Externos:
 - 4.1 Información de la RSE con enfoque económico-financiero.
 - 4.2 Información de la RSE con enfoque socio-ambiental.
 - 4.2.1. Pacto Mundial (PM).
 - 4.2.2. Global Reporting Initiative" (GRI).
 - 4.2.3. Conexión entre PM y GRI.
 5. Análisis Crítico de los Informes de Empresas que Adhieren a PM y GRI.
 6. Balances Socio-ambientales.
 7. Propuesta de un Modelo Contable de Balance Socio-ambiental.
 8. Conclusiones
- Anexo

El Hombre y su Entorno

Toda persona genera, con su actuar, cambios en el ambiente en que se desarrolla, los que a su vez influyen en su calidad de vida. Ellos forman parte de un sistema donde el ambiente, no es una mera suma de elementos, sino un sistema integrado con un natural equilibrio de sus componentes.³³ El ser humano, por ser un ser racional debiera lograr ese equilibrio en el uso de los elementos del ambiente, es decir, entre los beneficios del desarrollo y todos los costos o efectos no deseados, que éste acarrea. Últimamente esto no ha ocurrido. El hombre creyéndose con derechos ilimitados sobre los recursos naturales y en su afán de

³³ Valls M. F. (2001): Manual de Derecho Ambiental. 1ª. Edición. Ugerman Editor. Buenos Aires, Argentina. I.S.B.N.: 987-9468-06-6. (pp. 23-24).

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

lograr riqueza, ha ocasionado consecuencias nefastas como la desaparición de especies, la contaminación del aire y del agua, el deterioro de la capa de ozono, por nombrar sólo algunas.

Paralelamente tanto personas como organizaciones requieren de un *ambiente social* para poder desarrollarse (una comunidad organizada, un marco jurídico, trabajo, educación, esparcimiento, servicios básicos como electricidad, agua potable, transporte, recolección de residuos, etc.). Pero, muchas veces ellas no son concientes de la importancia del entorno donde se desarrollan y de su cultura y olvidan la obligación de respetarlo, originando circunstancias no deseadas tales como condiciones de trabajo indignas, analfabetismo, desnutrición, trabajo infantil, desempleo, inseguridad, etc.

De seguir así se estaría comprometiendo, no sólo nuestro bienestar sino el derecho de generaciones futuras a gozar de un ambiente natural y social sano, tanto para su desarrollo físico como psíquico.

Recién en el siglo XX, cuando estas consecuencias tanto naturales como sociales han llegado a dimensiones alarmantes, el ser humano comienza a tomar conciencia de la importancia de su medioambiente y de los problemas que ha ocasionado, asumiendo paulatinamente su responsabilidad de respetarlo y de buscar un *desarrollo sustentable*.

1. Fundamentos

Consideramos como *medioambiente* al entorno en que se desarrollan los seres vivos. Entre sus elementos componentes más importantes, pueden citarse los de la naturaleza (clima, aire, agua, ..., etc.) y los de la sociedad (nutrición, educación, vida social, trabajo, etc.). Así es posible clasificar al medioambiente en *natural y social o cultural*, reconociendo que entre ambos existe una influencia recíproca continua.

Desde el punto de vista jurídico el medioambiente, es considerado como "*un bien jurídicamente protegido*"³⁴, en Argentina con rango constitucional y amparado por la Ley General del Ambiente N° 25.675/2002. Además, el artículo 41 de la Ley Fundamental³⁵ de la Nación Argentina garantiza para *todos los habitantes* "el derecho a gozar de un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras".

Estos derechos sobre el medioambiente, en una postura a la que adherimos, son considerados como una universalidad jurídica integrante de la personalidad misma de sus titulares, con sustento en los derechos de uso y goce. A esto damos en llamar "*patrimonio socio-ambiental*". En él distinguimos sus elementos constitutivos: el sujeto o titular (persona física o jurídica de derecho privado o público), los derechos patrimoniales socio-ambientales y las obligaciones patrimoniales socio-ambientales³⁶.

Así, para conceptualizar al patrimonio socio ambiental público, siguiendo la propuesta de las autoras de la cita anterior, lo consideramos desde una perspectiva legalista-contable como "*una universalidad jurídica conformada por el conjunto de derechos de uso y goce sobre el medioambiente con valor para los habitantes de una comunidad (pueblo, ciudad, nación, humanidad, etc.) de los que son titulares, y las obligaciones que sobre ellos recaen*" (pág. 9).

Tal como lo plantea O. Canziani³⁷ es "necesario exigir a los tomadores de decisión, oficiales y privados, realizar el inventario cabal de nuestros recursos y servicios naturales. Sólo así podremos definir mejor los usos del suelo y del agua, para lograr el desarrollo sostenible".

Como ya vimos, tanto las personas físicas como las organizaciones en su accionar, generan impactos que modifican este patrimonio, generalmente alterando su equilibrio ya sea positivamente (plantando árboles, acondicionando espacios para que puedan ser disfrutados, creando esculturas públicas, etc.) o negativamente (extrayendo materias primas sin permitir su natural reposición, contaminando ríos con sus efluentes, etc.). *Esos impactos inciden tanto en el patrimonio socio-ambiental, como en el patrimonio económico financiero de los entes.*

Por ejemplo si una empresa produce emanaciones de gases tóxicos como el dióxido de carbono (CO₂) y las envía a la atmósfera, se sabe que ese hecho incide negativamente en la capa de ozono cuya disminución provoca el denominado calentamiento global. Si al intentar paliar esa situación decide adquirir equipos y modificar sus procesos para tratar esos gases antes de liberarlos, este hecho puede impactar en dos patrimonios diferentes:

³⁴ Pérez Conejo, L. (2002): La defensa Judicial de los Intereses Ambientales. Ed. Grafalex S.L. Valladolid, España. ISBN 84-8406-470-0 (p.133)

³⁵ Constitución de la Nación. Argentina. Art. 41

³⁶ Fernández Lorenzo, L; Carrara, C y Larramendy, E. "Una aproximación Jurídico-Contable hacia el concepto de Patrimonio Ambiental". P.6. Anales de las XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad 2009. Salta. Argentina.

³⁷ Canziani O. (2011): "Salvaguardar la Tierra ¿La Responsabilidad de Quién?"
<http://www.unlp.edu.ar/cambioclimatico2011/spa/home.html> Consulta 28-5-11

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

1. En el *patrimonio económico financiero*, por la compra del equipo, por el costo que implica la modificación de los procesos, por tener que provisionar pasivos contingentes en el caso que hubiera juicios pendientes por contaminación, etc. Estos hechos en la actualidad son captados e informados monetariamente por la especialidad contable tradicional o financiera.
2. En el *patrimonio ambiental* se puede informar este hecho a través de las toneladas de CO₂ que se dejan de lanzar a la atmósfera. Este indicador *nos informa sobre la gestión ambiental de la empresa*, pero no es completo y no da idea cabal del impacto, si no se lo relaciona con la magnitud de la capa de ozono, elemento que integra el patrimonio ambiental de la humanidad.

Frente a estos impactos con múltiple incidencia, los entes debieran asumir la responsabilidad que les compete respecto del medioambiente.

Pero, para asumirla en forma activa, no basta con no hacer lo que está mal desde el punto de vista moral o lo que está prohibido por ley. Una actitud socio-ambientalmente responsable y activa implica para toda persona física o jurídica:

- “Cumplir con sus objetivos,
- respetar la ley y los derechos de los demás,
- respetar las normas éticas autoimpuestas en sus respectivos códigos,
- en base a ellas, no hacer aquellas cosas que puedan empeorar la sociedad y su medioambiente, y hacer las que puedan mejorarla”³⁸.

El ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental debería ser permanente en toda persona física u organización, de cumplimiento sistemático, no circunstancial, configurando al decir de L. Gabancho³⁹ “una actitud de responsabilidad”.

En cuanto a las empresas, para ser socialmente responsables, deben establecer en su gestión un sano equilibrio entre las dos “erres”: *Responsabilidad versus Rentabilidad*.

Frente a esta situación, han surgido variadas formas con las que se ejerce presión a las organizaciones en la esfera ambiental, entre ellas pueden citarse las que comenta la Federación Internacional de Contadores Públicos¹ :

- Las grandes empresas reclaman de proveedores que cumplan con las normas del Sistema de Gestión Ambiental tales como las ISO (de las siglas en inglés de la Organización Internacional para la Estandarización)
- Presiones de sistemas de calificación de inversiones, por ejemplo el Índice Dow Jones de Sustentabilidad
- Presiones de control regulatorio, como normas de la Unión Europea (UE) sobre el uso de sustancias peligrosas
- Presiones impositivas en materia de medio ambiente, por ejemplo, diversos impuestos gubernamentales vinculados con el medio ambiente, como ser impuestos al carbón, a la utilización de energía, etc.
- Límites de emisión de CO₂ y trámites relativos a la emisión de Bonos de Carbono (Protocolo de Kyoto), etc.
- Presiones de partes interesadas (stakeholders) para que las empresas acompañen a sus estados contables financieros con memorias o informes de desempeño ambiental.

Las empresas comienzan a asumir esta responsabilidad, por propia decisión o por las presiones antes mentadas, y este actuar les acarrea cambios en su gestión generando nuevos costos y/o nuevos beneficios:

- Si hablamos de costos podríamos denominar costos ambientales *por ejemplo a los equipos necesarios para el control* de la contaminación, los costos por todos los trámites requeridos y la presentación de informes externos socio-ambientales, limpieza por la recuperación de determinados sitios y los consiguientes costos vinculados al seguro, etc., todos ellos con impacto en su *patrimonios económico-financiero y en el socio-ambiental*.

³⁸ Fernández Lorenzo L. y Geba N. (2007): “Información Contable y Responsabilidad Social Empresarial Activa”. Presentado bajo el seudónimo IRSA ante la XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Santa Cruz De La Sierra, Bolivia. Resumen publicado en Actas y trabajo en CD, pp. 1-20. p 8.

³⁹ Gabancho L. (1992): “La Responsabilidad Social de la Empresa en el Umbral del Siglo XXI”. Anales del 9no. Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Area VI, Tema 2 Orden 5. Mendoza, Argentina, pp. 10-11.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

- Si hablamos de beneficios, el hecho de asumir esta responsabilidad y su correlativa mejora en la gestión ambiental les genera reducción de costos en el tratamiento de residuos, mejora en su posicionamiento estratégico y en las relaciones con las partes interesadas, etc., es decir les otorga beneficios ambientales y financieros.

De acuerdo a lo ante planteado, destacamos la fuerte interrelación existente entre aspectos sociales y ambientales, y entre los socio-ambientales y los económico-financieros.

3. Información sobre el Ejercicio de la Responsabilidad Socio-ambiental Empresaria (RSE)

En un principio las empresas informaban sobre sus patrimonios y sus resultados económico-financieros, prioritariamente a los propietarios e inversores, En la década del 50 las propias empresas, adicionan a la anterior información, otra referida a la responsabilidad que asumen respecto de sus relaciones laborales, luego sobre sus impactos en la sociedad y hace relativamente poco tiempo, han sumado los impactos de su actividad en el ambiente natural. Es decir que el contenido de la información emitida fue evolucionando en función de las necesidades de los distintos partícipes sociales que con ellas se relacionan (stakeholders) quienes reclaman que minimicen esos impactos negativos, incrementen los positivos y *que informen respecto de su gestión medioambiental*. Así sus destinatarios se fueron ampliando hacia los trabajadores, y más tarde a clientes, acreedores, estado, etc. hasta llegar a reconocer, hoy en día, *a la sociedad toda como titular del derecho a ser informada*.

Estos partícipes, que reclaman y presionan por lograr información socio-ambiental, pueden ser, tanto internos al ente (p. ej. empleados, directivos, etc.) como externos (p. ej. comunidad, organizaciones no gubernamentales, inversores, etc.).

Un avance en Argentina, en cuanto a la obligatoriedad de emitir este tipo de información por imposición legal es la ley nacional N° 25877/04, la que obliga a las empresas con más de 300 empleados a emitir anualmente un balance social, que recoja información sistematizada relativa a condiciones de trabajo y empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa. Estos balances deben ser remitidos a Sindicatos y Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación en carácter de confidencialidad.

También la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina), sanciona la ley N° 2594/07, cuyo objeto es la promoción de *comportamientos sociales y ambientales responsables y sustentables* por parte de las organizaciones comprendidas. Fija el marco jurídico de lo que denomina Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA), el que una vez presentado se hace público y de libre acceso.

De lo antes expuesto, podemos destacar el importante rol que cumple hoy en día la información socio-ambiental emitida por distintas organizaciones, la que se ha convertido en una herramienta de información pública sobre los impactos, positivos y negativos, producidos en el medioambiente.

4. Tipos de Informes Socio-Ambientales Externos

Los *informes externos* de carácter financiero (comúnmente denominados “balances”) son obligatorios y se preparan en base a normas contables, mientras que los de tipo *socio-ambiental*, en la generalidad de los casos son voluntarios, por lo que no todas las empresas los emiten, ni cuentan con el mismo consenso y rigurosidad en cuanto a forma y contenido.

En la actualidad las organizaciones necesitan demostrar buenas prácticas en su actuar para lograr un desarrollo sustentable, ya que es un requerimiento de la sociedad y surge como corolario de la responsabilidad socio-ambiental que asumen. Es así que ofrecen informes socio-ambientales externos de variadas características, entre los que podemos distinguir los siguientes:

4.1 Información de la RSE con enfoque económico-financiero

A través del sistema contable es posible procesar impactos socio-ambientales en el patrimonio económico-financiero de un ente, que esencialmente se relacionan con el cumplimiento de disposiciones legales cuyas consecuencias inciden financieramente. Por ejemplo si una empresa contamina el aire con sus emanaciones tóxicas y ello está penado por la ley, puede medirse su impacto patrimonial generando un pasivo por tener una obligación, cierta o contingente, de reparar ese daño. Esta información suele incluirse en los estados contables tradicionales. Si bien dicha información ha contribuido, a conocer el cumplimiento de la responsabilidad socio ambiental asumida por las empresas, resulta de vital importancia complementarla con otra relativa a los impactos que las mismas provocan en el patrimonio socio-ambiental, generalmente expresados en unidades no monetarias. Este tipo de información se comienza a incluir en las memorias que acompañan a los estados contables financieros.

4.2 Información de la RSE con enfoque socio-Ambiental

Posteriormente, la información sobre la responsabilidad socio-ambiental asumida por los entes se ofrece a través de lo que denominamos genéricamente “informes socio-ambientales”, es decir narraciones que en

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

general describen aspectos positivos de la gestión socio-ambiental del ente, sin una estructura fija, incluyendo en algunos casos datos numéricos.

A partir del trabajo de investigación realizado por ComunicaRSE⁴⁰ puede decirse que actualmente, la comunicación externa de la RSE ha dejado de percibirse como un riesgo, pero las empresas tienden a no informar públicamente la inversión financiera que realizan en RSE.

Esta información se ofrece generalmente en forma de memoria narrativa, a través de variados medios. Persegue distintos objetivos tales como: el propio convencimiento de los propietarios de la empresa, su interrelación con la sociedad, la búsqueda del mejoramiento de su imagen, la captación y/o mantenimiento de inversiones, la adecuación de su propia organización como entidad sustentable, cumplimiento de reglas de mercado o de normas legales, etc.

Para que puedan hacerlo en marcos globales transparentes, se destacan entre otras, dos iniciativas voluntarias, complementarias entre sí, que fomentan la responsabilidad de las organizaciones y la elaboración de informes externos para ponerla de manifiesto. Entre ellos podemos destacar los siguientes:

4.2.1. Pacto Mundial⁴¹

Un aporte para sistematizar la información socio-ambiental es la propuesta del Pacto Mundial (PM) que surge como una iniciativa de Naciones Unidas, con el fin de lograr que las organizaciones partícipes asuman un compromiso socio-ambiental. Ha influido en grandes organizaciones para que éstas cuenten con ciertos valores en las siguientes áreas: Derechos Humanos, Normas Laborales, Medio ambiente, y Lucha contra la Corrupción. En ellas se agrupan sus 10 Principios rectores. Por ejemplo el área de medio ambiente incluye los siguientes:

Principio 7. Las empresas deben *apoyar los métodos preventivos* con respecto a problemas ambientales;

Principio 8. Las empresas deben adoptar *iniciativas para promover una mayor responsabilidad ambiental* y

Principio 9. Las empresas deben *fomentar el desarrollo y la difusión* de tecnologías inofensivas para el medio ambiente.

Más de 4000 empresas en más de 100 países y alrededor de 700.000 entidades sindicales y de la sociedad civil a nivel internacional, adhieren al PM. La participación de una empresa es voluntaria, pero siendo participante se obliga expresamente a elaborar una comunicación pública del progreso (CoP) logrado en la implementación de los diez principios, la que está destinada a diferentes grupos de interés.

Este modelo abarca tres etapas superpuestas y sinérgicas: a) Implementar los diez principios en las estrategias y operaciones, b) Tomar medidas para apoyar una mayor variedad de metas y temas de Naciones Unidas y c) Comprometerse con el Pacto Mundial de la ONU.

4.2.2. Global Reporting Initiative” (GRI)⁴²

Otra normativa voluntaria, al igual que la del PM, es la que provee el “Global Reporting Initiative” (GRI). En ella, además del marco de elaboración de la memoria propuesta, se incluye una guía sobre la forma en que las organizaciones que la utilicen puedan exteriorizar su desempeño en sostenibilidad, actualizándose periódicamente su marco de referencia, siendo la tercera edición la vigente desde el año 2006 (Directrices G3).

Más de 1000 entidades de casi 60 países han declarado formalmente que usan las directrices para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de la *Global Reporting Initiative (GRI)*. Allí se describe el contenido básico de la Memoria, que define el *alcance y los límites de la información a brindar*, como así también *información sobre estrategia y perfil, abordaje de la gestión e indicadores de desempeño*.

Las Directrices G3 ofrecen un sistema de *niveles de aplicación* para desarrollar de manera gradual la elaboración de las memorias a través de los ciclos de información durante la vida de un ente.

Incluye además los Protocolos de Indicadores que orientan la tarea a realizar para elaborar los mismos. Cuenta también con suplementos sectoriales que complementan las directrices, especialmente para minería y finanzas.

Los *indicadores* ofrecen información cualitativa o cuantitativa comparable sobre el *desempeño económico, ambiental y social* de la organización, sobre resultados o efectos que su actividad produce y muestran el cambio a través del tiempo. Se distinguen los *principales o centrales* como los que tienen más relevancia

⁴⁰ Informes ComunicaRSE: “Comunicación Externa de la RSE en la Argentina”. Septiembre de 2009. Págs. 38-39.

⁴¹ Naciones Unidas. El Pacto Mundial. Consulta: Mayo de 2011. Disponible en:

<http://www.un.org/es/globalcompact/index.shtml>

⁴² Global Reporting Initiative (GRI). Disponible en: www.globalreporting.org/. Consulta: abril de 2011.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

para la mayoría de los grupos de interés, de los *adicionales* que tratan aspectos que generalmente no son materiales para la mayoría de las organizaciones.

El grupo de indicadores correspondiente a la dimensión ambiental en cuanto a la información sobre el enfoque de la gestión, comprende las siguientes categorías: Materiales, Energía, Agua, Biodiversidad, Emisiones, vertidos y residuos, Productos y servicios, Cumplimiento normativo, Transporte y Aspectos generales.

4.2.3. Conexión entre el PM y GRI

Las Directrices GRI G3 comprenden los elementos de la CoP del PM de la ONU, a su vez los diez principios del PM se encuentran alineados con las Directrices G3 y sus respectivos indicadores.

La elaboración de las Memorias de Sostenibilidad (GRI) y de una CoP (PM) son procesos continuos, *transformándose en una herramienta de mejora permanente para que la organización sea más sostenible*. Por esta razón proponen una Tabla de Referencia Cruzada entre los principios del PM y los indicadores de GRI, que integra ambas propuestas: las CoP, Comunicaciones de Progreso del Pacto Mundial y las Memorias de Sostenibilidad propuestas por la *Global Reporting Initiative G3*. Este documento conforma lo que denominan “Estableciendo la Conexión”⁴³, donde señalan para cada uno de los principios del PM cuáles son los indicadores sugeridos por GRI.

En un cuadro Anexo se ofrece parte de la tabla que relaciona los principios 7, 8 y 9 del PM relativos al área de Medio Ambiente con los indicadores del GRI G3. *Puede observarse que estos últimos se refieren tanto a desempeños ambientales, como económicos y sociales, donde se vuelve a destacar su interrelación.*

Los respectivos Protocolos de los indicadores de GRI, orientan la tarea a realizar para elaborarlos, bajo los siguientes ítems: 1) Relevancia, 2) Recopilación, 3) Definiciones, 4) Documentación y 5) Referencias. En algunos casos se ofrecen pautas para su cuantificación.

Tanto el PM como el GRI tienen como objeto promover mejoras sostenidas, pero no pueden juzgar la veracidad de la información proporcionada bajo sus respectivos marcos. Para paliar este efecto se han desarrollado sistemas que evalúan el nivel de aplicación de los marcos de elaboración de las memorias tales como las normas AA1000, emitidas por AccountAbility⁴⁴ y las NICS 3000⁴⁵ elaboradas por la IFAC (Federación Internacional de Contadores Públicos).

5. Análisis Crítico de los Informes de Empresas que Adhieren a PM y GRI

En una investigación de casos de informes de responsabilidad corporativa que adhieren conjuntamente a PM y GRI, realizada anteriormente⁴⁶, se concluye que estos reportes, representan un gran avance en cuanto a emisión de información externa socio-ambiental. Pero la información relevada “se presenta en forma narrativa, escasamente cuantificada, lo que no permite una rápida comparación en los distintos ejercicios de un mismo organismo y mucho menos con otras organizaciones”. Tampoco hace posible su acumulación y paralelamente dificulta las tareas de evaluación y auditoría.

En líneas generales, puede afirmarse que la mayor parte de la *información socio-ambiental externa* ofrecida, carece de homogeneidad, especialmente en cuanto a su cuantificación, y de sistematicidad, por estar ordenada en base a distintos criterios. Esto disminuye su utilidad para la toma de decisiones y no es posible acumularla a fin de obtener información a nivel macro.

Para paliar esta situación consideramos que es necesario que la información contenida en las memorias de sostenibilidad reúna los requisitos de toda buena información contable. Ésta, para ser útil a sus usuarios debe tener los siguientes atributos:

- *Pertinencia* (atingencia) con valor confirmatorio o predictivo para ellos
- *Confiabilidad* (credibilidad): para ello la información debe:

⁴³ Global Reporting Initiative y Pacto Mundial: “Estableciendo la Conexión. Guía para la confección de memorias de sostenibilidad del GRI y Comunicación del Progreso del Pacto Mundial”. Disponible en:

<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/54851C1D-A980-4910-82F1-0BDE4BFA6608/5432/GRIestableciendolaconexFINAL1.pdf>. Consulta: Mayo de 2011.

⁴⁴ AA1000 Normas de Aseguramiento de la AccountAbility, organización independiente sin fines de lucro que promueve prácticas de responsabilidad corporativa. La serie AA1000 provee la base para el aseguramiento no sólo del informe de RSE elaborado sino de los procesos, que engloban a la organización.

⁴⁵ NICS 3000 (ISAE 3000 de sus siglas en inglés): Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad (Compromisos de Seguridad distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica).

⁴⁶ Fernández Lorenzo, L. y Larramendy, E. “Estableciendo una Conexión entre Información Contable, Pacto Mundial y Normas GRI” Anales del 16º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 6º Simposio Regional de Investigación Contable. FCE. UNLP. Diciembre 2010.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

- *Aproximación a la realidad*: Esencialidad (sustancia sobre forma), Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos) e Integridad, y
- *Verificabilidad*
- *Sistematicidad*
- *Comparabilidad* y
- *Claridad* (comprensibilidad) ⁽⁴⁷⁾

Ella debería garantizar, además de su comprensión, su comparabilidad a través del tiempo en el mismo ente y entre entes diferentes. Ambas condiciones al hacer posible su verificación y acumulación, incrementan su credibilidad y su utilidad social. Además debieran exponerse junto a los estados contables financieros, pues existe una fuerte interrelación entre la información que ambos ofrecen.

En todo este proceso, los contadores debieran asumir su responsabilidad social profesional que les compete de acuerdo a su formación y a sus incumbencias, y contribuir a perfeccionar la forma en que se procesa y expone la información socio-ambiental.

6. Balances Socio-ambientales

Para lograr que la información contenida en los informes socio-ambientales tenga la característica de ser "contable", debe surgir de un adecuado proceso y elaborarse en el marco teórico de la Contabilidad Socio Ambiental.

Esta temática ha dado origen a la producción de gran cantidad de trabajos doctrinarios en todo el mundo (destacándose países como Inglaterra, Colombia, España, Venezuela, Brasil, Argentina, entre otros). En este último país, ha despertado un creciente interés académico que se ha plasmado en la inclusión de este tema en jornadas, congresos, etc. y en la acreditación de proyectos de investigación ante distintas universidades como la Universidad de Buenos Aires y la Universidad Nacional de La Plata, entre otras.

Los avances logrados van originando una paulatina ampliación del discurso contable, del concepto de patrimonio y por ende nuevas definiciones y conceptos de Contabilidad, con otro encuadre epistemológico, ya no considerada como técnica de registración, sino como disciplina científica social aplicada o tecnología social. De allí que se afiance el concepto de que la Contabilidad, es abarcativa de dos grandes especialidades o ramas según su enfoque de captación de la realidad: la económico- financiera tradicional y la socio-ambiental, más reciente. Estas son abarcativas de distintas *sub-especialidades tales como privada o pública, interna (de gestión) o externa, micro o macro, etc.*⁴⁸.

La Contabilidad Socio-ambiental "se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social (y ambiental) y viceversa"⁴⁹. *Su objetivo es brindar conocimiento esencialmente cuantificado sobre el patrimonio socio-ambiental, tanto interno como externo al ente, y sus variaciones.*

Así reservamos la denominación de Balance Socio-ambiental, a los elaborados en el marco de la especialidad contable antes mencionada, dejando para el resto denominación de informes sociales (memorias de sostenibilidad, reportes de responsabilidad social empresaria, etc.)

Se entiende como *Balance Socio-ambiental "al informe [contable] que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica, sintética y sistemática, mayoritariamente cuantificada, referida a la responsabilidad socio-ambiental asumida y ejercida por ella"*⁵⁰. *Constituye una herramienta para informar, planificar, evaluar y controlar el ejercicio de dicha responsabilidad. Su conocimiento es de utilidad para directivos, trabajadores, sindicatos, estado, universidades y público en general. En él se encuentran temas concretos que permiten reflexionar y elaborar propuestas para ayudar a concebir y perfeccionar cualquier organización".*

7. Propuesta de un Modelo Contable de Balance Socio-ambiental

En aras de dotar a la información socio-ambiental de las características de toda buena información contable, en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP de Argentina se elabora un modelo base de balance

⁴⁷ FACPCE. RT 16. Errepar Editorial Sevagraf 2009. p.184

⁴⁸ Fernández Lorenzo L. y Geba N. con la colaboración de Ron G. (2009): *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*. Ediciones Haber Ciencias Económicas. ISBN 978-987-95643-6-3. Págs. 137-138.

⁴⁹ Fernández Lorenzo L. y Geba N. con la colaboración de Ron G. (2009): *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*. Ediciones Haber Ciencias Económicas. ISBN 978-987-95643-6-3. Pág. 275

⁵⁰ Fernández Lorenzo L. y Geba N. con la colaboración de Ron G. (2009): *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*. Ediciones Haber Ciencias Económicas. ISBN 978-987-95643-6-3. Pág. 274

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

socio-ambiental. *Este modelo combina información socio-ambiental y económico-financiera referida tanto al medioambiente interno como externo. Consta en esencia de tres informes básicos: Estructura Socio Laboral, Estado de Situación Socio-ambiental y Estado de Opinión Social. Estos estados se describen por separado atendiendo a una necesidad metodológica, pero debe hacerse la salvedad de que no son independientes unos de otros...*

- *Estructura Socio Laboral:* Clasifica a los integrantes de la organización según variables socio-demográficas, tales como, tipo de personas, nacionalidad, antigüedad en la asociación y nivel de instrucción. Ofrece un marco de referencia para la comprensión del contenido de los otros informes. En este estado se utilizan indicadores cuantitativos.
- *Estado de Situación Socio Ambiental:* Se definen aspectos relevantes a medir a través de indicadores cuantitativos..., (y) se los ordena en base a algún criterio rector común. Muestra aspectos difícilmente cuantificables de otro modo. Es recomendable que este Informe sea aprobado por la asamblea anual ordinaria y se exponga junto a los Estados Contables Tradicionales. Sus destinatarios son tanto internos como externos a la entidad.
- El *Estado de Opinión Social:* recurre a indicadores cualitativos que resultan necesarios para conocer la opinión de los integrantes de la entidad, sobre el cumplimiento de los objetivos socio-[ambientales] por parte de la misma. Se destina esencialmente al área interna como información para la toma de decisiones, siendo decisión de [sus propietarios] difundirlo hacia agentes sociales externos al ente emisor. La información se presenta ordenada en base al mismo criterio seleccionado para el informe anterior.

La *Información complementaria* comprende aquella que debe exponerse, que no está incluida en los anteriores informes, y que es necesaria para su mejor interpretación. Forma parte integrante de los informes y se presenta en su encabezamiento y/o a través de notas, cuadros, anexos, etc., debidamente referenciados".⁵¹

Consideramos que los usuarios de los informes elaborados en base a este modelo, podrán contar con información socio-ambiental homogénea, sistemática, cuantificada, sintética, expresada en cantidades y porcentajes, comparativa con la del ejercicio anterior. Esto representa un avance a fin de lograr información más confiable para la toma de decisiones, pues puede ser fácilmente verificada o auditada. En él pueden incorporarse los indicadores GRI ordenados en base a las áreas y principios del PM.

El informe de revisión efectuado por el profesional independiente es la herramienta que permite brindar confiabilidad a la información consignada por la organización a los distintos grupos de interés que harán uso de ella. Ésta puede realizarse siguiendo estándares de evaluación. Existe un marco normativo internacional de referencia en el que se destacan las normas AA1000, emitidas por AccountAbility y las NICS 3000 elaboradas por la IFAC, tal como antes se comentara.

Debido a la variedad y especificidad de temas que el balance socio-ambiental contiene, *el auditor externo, debe contar con un equipo interdisciplinario de trabajo para realizar su labor, siendo responsable del informe que emite.*

Los procedimientos de auditoría que utilice deberán estar adaptados a las circunstancias del ente cuyo balance audita y al tipo de información a auditar. Así distinguimos la contenida en Memorias de Sostenibilidad (PM, GRI, etc.) de la de los balances socio-ambientales en la acepción restringida que damos a este término. En el primer caso verifica la correcta aplicación de distintos principios, pautas, guías, protocolos, etc. en su elaboración. Con respecto al segundo caso, en un trabajo de investigación publicado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social 2008⁵² *se determina la factibilidad, en sentido genérico, de la aplicación del método de auditoría de la información contable tradicional, para realizar la auditoría de la información contable socio-ambiental.*

8. Conclusiones

Frente a las actuales circunstancias, donde se ve comprometido el desarrollo sostenible a nivel mundial y se sienten los efectos nocivos del cambio climático, se torna indispensable que todos y cada uno de los integrantes de la humanidad, asuman la responsabilidad socio-ambiental que les compete atento sus capacidades y roles respecto del medioambiente.

A tal fin los distintos actores sociales ofrecen variadas herramientas para *proteger el derecho de generaciones futuras a gozar de un ambiente natural y social sanos, tanto para su desarrollo físico como psíquico.*

⁵¹ Fernández Lorenzo L. y Geba N. (2008): "Contabilidad Socio Ambiental en Entidades que Aplican la Metodología Grameen. Una Experiencia de Extensión en la Asociación Barrios del Plata". Editorial de la Universidad Nacional de La Plata. Marzo de 2008. ISBN 978-950-34-0444-7. Págs. 32-33.

⁵² Geba N. y Sebastián P. (2008) "Viabilidad de los procedimientos tradicionales de auditoría para auditar información contable socio-ambiental" Foro virtual de Contabilidad ambiental y social. FCE. UBA. CABA.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

Una de esas herramientas es la información que hacen pública distintas organizaciones, en variados medios y formatos, sobre la responsabilidad que asumen respecto del medioambiente (informes socio-ambientales externos).

En base a los anteriores desarrollos podemos destacar que:

- La información socio-ambiental externa debe ser atinente, pertinente y oportuna. Ella se ha convertido en una herramienta de información pública sobre los impactos, tanto positivos como negativos, producidos en el medioambiente.
- A nivel mundial, las propuestas del Pacto Mundial y la Global Reporting Initiative de elaborar sus Comunicaciones de Progreso (CoPs) y Memorias de Sostenibilidad, promueven mejoras sostenidas en la gestión de los impactos medioambientales, pero no pueden juzgar su veracidad. Para paliar este efecto se han desarrollado normas de aseguramiento tales como las AA1000 y NICS3000.
- Las Memorias de Sostenibilidad y CoPs presentan información generalmente narrativa, escasamente cuantificada, ordenada en base a distintos criterios, lo que no hace posible una rápida comparación a través del tiempo en un mismo ente y mucho menos con otras organizaciones. Tampoco permite su acumulación a nivel macro y dificulta las tareas de evaluación y auditoría.
- Los reportes antes mencionados deberían reunir las características de toda buena información contable y presentarse a través de informes contables que denominamos “Balances Socio-ambientales”.
- En la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina, se ha desarrollado un modelo base de balance socio-ambiental que ofrece información homogénea, sistemática, cuantificada, sintética, expresada en cantidades y porcentajes, comparativa con la del ejercicio anterior. En él pueden incorporarse los indicadores de GRI ordenados en base a los principios del PM. Se propone exponerlo junto a los estados contables tradicionales, por la fuerte interrelación que existe entre lo económico-financiero y lo socio-ambiental, y por mostrar una imagen más acabada del desempeño organizacional.
- Este modelo representa un avance a fin de lograr información más confiable para la toma de decisiones, al facilitar su auditoría, lo que incrementa su confiabilidad y utilidad social.
- Es factible, en sentido genérico, la aplicación del método de auditoría de la información contable tradicional, para realizar la auditoría de la información contable socio-ambiental. A tal fin, el auditor externo debe contar con un equipo interdisciplinario para realizar su labor, siendo responsable del informe que emite.

Si la profesión contable continúa asumiendo la responsabilidad social que le compete y perfeccionando los modelos de informes existentes y los métodos de auditoría aplicables, los “balances socio-ambientales” se convertirán en una herramienta de información pública y control social de suma importancia frente al deterioro medioambiental.

ANEXO: Tabla de Referencia Cruzada entre los principios del PM y los indicadores de GRI para el Área de Medio Ambiente.

Área Medio Ambiente Pacto Mundial	Indicadores GRI G3
	EC2 Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización debido al cambio climático.
PRINCIPIO 7 PM	MA18 Iniciativas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y las reducciones logradas.
Las Empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente.	MA 26 Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios, y grado de reducción de ese impacto.
	MA30 Desglose por tipo del total de gastos e inversiones ambientales.
	SO5 Posición en las políticas públicas y participación en el desarrollo de las mismas y de actividades de “lobbying”.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

Área Medio Ambiente Pacto Mundial	Indicadores GRI G3
	MA1 Materiales utilizados, por peso o volumen.
	MA2 Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales valorizados.
	MA3 Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias.
	MA4 Consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias
	MA5 Ahorro de energía debido a la conservación y a mejoras en la eficiencia.
	MA6 Iniciativas para proporcionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía o basados en energías renovables, y las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas.
	MA7 Iniciativas para reducir el consumo indirecto de energía y las reducciones logradas con dichas iniciativas.
	MA8 Captación total de agua por fuentes
	MA9 Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua.
PRINCIPIO 8 PM Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental.	MA10 Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada.
	MA11 Descripción de terrenos adyacentes o ubicados dentro de espacios naturales protegidos o de áreas de alta biodiversidad no protegidas. Indíquese la localización y el tamaño de terrenos en propiedad, arrendados, o que son gestionados, de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a áreas protegidas.
	MA12 Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad en espacios naturales protegidos o en áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, productos y servicios en áreas protegidas y en áreas de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a las áreas protegidas.
	MA13 Hábitats protegidos o restaurados.
	MA14 Estrategias y acciones implantadas y planificadas para la gestión de impactos sobre la biodiversidad.
	MA15 Número de especies, desglosadas en función de su peligro de extinción, incluidas en la Lista Roja de la IUCN y en listados nacionales y cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones según el grado de amenaza de la especie.
	MA16 Emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero, en peso.
	MA17 Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero, en peso.

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

	MA18
	Iniciativas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y las reducciones logradas.
	MA19
	Emisiones de sustancias destructoras de la capa ozono, en peso
	MA20
	NO, SO y otras emisiones significativas al aire por tipo y peso
	MA21
	Vertimiento total de aguas residuales, según su naturaleza y destino.
	MA22
	Peso total de residuos gestionados, según tipo y método de tratamiento.
	MA23
	Número total y volumen de los derrames accidentales más significativos.
	MA24
	Peso de los residuos transportados, importados, exportados o tratados que se consideran peligrosos según la clasificación del Convenio de Basilea, anexos I, II, III y VIII y porcentaje de residuos transportados internacionalmente.
	MA25
	Identificación, tamaño, estado de protección y valor de biodiversidad de recursos hídricos y hábitats relacionados, afectados significativamente por vertidos de agua y aguas de escorrentía de la organización informante.
	MA 26
	Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios, y grado de reducción de ese impacto.
	MA27
	Porcentaje de productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de productos.
	MA28
	Coste de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental.
	MA29
	Impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes y materiales utilizados para las actividades de la organización, así como del transporte del personal.
	MA30
	Desglose por tipo del total de gastos e inversiones ambientales.
	SO5
	Posición en las políticas públicas y participación en el desarrollo de las mismas y de actividades de "lobbying".
	RP3
	Tipos de información sobre los productos y servicios que son requeridos por los procedimientos en vigor y la normativa, y porcentaje de productos y servicios sujetos a tales requerimientos informativos.
	RP4
	Número total de incumplimientos de la regulación y de los códigos voluntarios relativos a la información y al etiquetado de los productos y servicios, distribuidos en función del tipo de resultado de dichos incidentes .

III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE

Área Medio Ambiente Pacto Mundial	Indicadores GRI G3
	MA2 Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales valorizados.
	MA5 Ahorro de energía debido a la conservación y a mejoras en la eficiencia.
PRINCIPIO 9 PM	MA6
Las Empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente	Iniciativas para proporcionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía o basados en energías renovables, y las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas.
	MA7 Iniciativas para reducir el consumo indirecto de energía y las reducciones logradas con dichas iniciativas.
	MA10 Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada.
	MA18 Iniciativas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y las reducciones logradas.
	MA 26 Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios, y grado de reducción de ese impacto.
	MA27 Porcentaje de productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de productos.
	MA30 Desglose por tipo del total de gastos e inversiones ambientales.
	SO5 Posición en las políticas públicas y participación en el desarrollo de las mismas y de actividades de "lobbying".