

**“LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DESDE LA PERSPECTIVA
AMBIENTAL”**

**JULIÁN RAÚL OBANDO
JUAN PABLO ORTEGA
WILFER OSWALDO SERNA**
Estudiantes de último semestre de Contaduría Pública

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO
MEDELLÍN
2008 – I**

LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DESDE LA PERSPECTIVA AMBIENTAL¹

AUTORES:

Juan Pablo Ortega Suárez
Estudiante de último semestre de Contaduría Pública U. de A.
E-mail: jportega@economicas.udea.edu.co

Julián Obando Aguirre
Estudiante de último semestre de Contaduría Pública U. de A.
E-mail: julianr@economicas.udea.edu.co

Wilfer Oswaldo Serna Serna
Estudiante de último semestre de Contaduría Pública U. de A.
E-mail: sernawilfer@economicas.udea.edu.co

ASESOR TEMATICO:

Elkin Quirós Lizarazo
Docente Investigador
Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables
Fundación Universitaria Luis Amigó

RESUMEN:

En estos días la problemática ambiental se ha hecho evidente y la preocupación de los actores sociales por el entorno ha ido en aumento. En ese sentido las diferentes disciplinas del conocimiento han debido participar en el debate planteando alternativas de solución y la contabilidad, como proveedora de información de la empresa, no puede quedar excluida de tal grupo. En este artículo se exploran las herramientas informativas implementadas desde la contabilidad para revelar información ambiental a los diferentes agentes de interés de la organización privada, partiendo de la identificación de las exigencias, necesidades e inquietudes de esos actores al realizar un acercamiento práctico.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad ambiental, agentes de interés, revelación contable, rendición de cuentas.

¹ Este artículo es un producto derivado del proyecto de investigación “Manejo de la contabilidad ambiental en las empresas del Área Metropolitana del Valle de Aburrá” elaborado para optar al título de Contador Público de la Universidad de Antioquia.

INTRODUCCIÓN

El tema ambiental se ha convertido en los últimos tiempos en una problemática mundial de primer orden y ningún área del conocimiento, incluyéndose aquí la contabilidad, está exenta de participar en el debate. Pero se plantea un interrogante acerca del papel que ésta debe jugar en el desarrollo de tales eventos; ¿acaso es la contabilidad la única salida para dar solución a los requerimientos de las compañías en materia ambiental?, ¿qué posee ésta que otras disciplinas o ciencias no tengan para suplir las nuevas necesidades? En tal sentido no hay que hacerse ilusiones innecesarias: la contabilidad no es la única salida al problema y debe saberse que si ésta no interviene entonces surgirán otras ramas del conocimiento dispuestas a plantear alternativas de solución. No obstante, considerando su naturaleza social, fundamentada en la información y el control, es importante que la contabilidad no se aparte de este debate.

La contabilidad debe entonces sacar provecho de una de sus características, si se le puede llamar así, para jugar un papel activo dentro de la problemática y convertirse en una herramienta importante para el manejo de los temas ambientales en las empresas; esta particularidad está relacionada con su función de información y comunicación, tarea que cumple al poner en relación a las organizaciones y sus diversos agentes de interés.

Generalmente cuando se pretende conocer acerca de una compañía, quien tiene algún tipo de interés sobre la misma, lo que hace es recurrir a sus estados financieros e información complementaria (informes de gestión, indicadores, etc.), convirtiéndose éstos en una carta de presentación de la empresa hacia sus agentes involucrados. En ese tenor, la contabilidad puede jugar un papel preponderante en la intención de las entidades de comunicar y revelar a dichos usuarios sobre su manejo de los eventos ambientales en vista de las exigencias que han presentado en los últimos tiempos administradores, accionistas, empleados, clientes, proveedores, estado y comunidad, quienes demandan información cada vez más completa que contribuya en la toma de sus decisiones de inversión, consumo o vinculación comercial.

La situación parece clara: si las empresas pretenden ser competitivas a mediano plazo tendrán que demostrarle a sus “agentes interesados” que los temas ambientales y el cuidado del entorno se encuentran dentro de sus prioridades y un instrumento ideal para hacerlo será a través de información provista por la contabilidad. En ese orden de ideas, lo que se pretende con este artículo es mostrar el aporte que hace la contabilidad, como área del conocimiento, para suplir las necesidades de cada uno de los agentes de interés de la empresa con relación a la problemática ambiental.

Al manejar información ambiental en sus reportes, las empresas pueden insertarse en mercados antes inexplorados, conseguir inversión fundada en el compromiso de no dañar el ambiente y adquirir mejor reputación. Por su parte, los usuarios de la información pueden conocer más certeramente sobre el compromiso y los manejos ambientales de las organizaciones, consiguiendo determinar su impacto sobre el entorno. Las complejidades que alimentan la exploración en lo ambiental dirigen el interés del grupo de investigación hacia el acercamiento de la contabilidad y su vínculo con dicha realidad, por el aporte que significa para el crecimiento de la misma como disciplina en proceso de cientificidad. Esto pues son los profesionales contables los llamados a desmontar la visión tradicional que se tiene respecto a la contabilidad, estudiando otros campos que siempre se han dejado de lado por no considerarlos propios del quehacer contable.

Para dar cumplimiento a los objetivos planteados, el presente artículo se estructura en cuatro partes fundamentales. En la primera de ellas, se ha visto necesario describir el contexto de la problemática ambiental desde la óptica de las diferentes disciplinas del conocimiento, ahondando en la participación de la contabilidad y la manera en cómo ésta se desagrega para estudiar la realidad ambiental desde dos perspectivas diferentes: la macro y la micro. Adicionalmente se describe el proceso que sigue la contabilidad para proporcionar a los usuarios información útil en su toma de decisiones, destacando la importancia de esta disciplina como herramienta comunicativa.

En la segunda, se muestra la evolución histórica que ha debido experimentar la contabilidad para suplir las necesidades de todos los agentes involucrados en una organización, describiendo tales usuarios y sus requerimientos individuales, basándose en la percepción de diversos autores. En la tercera sección se pasa de la teoría a la praxis, presentando los resultados obtenidos de las visitas que se realizaron a un grupo de empresas del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, con el fin de contrastar hallazgos teóricos acerca de los requerimientos de los agentes de interés en materia ambiental con las necesidades que de acuerdo a algunas entrevistas fueron identificadas para ese grupo de usuarios.

Finalmente, en la cuarta parte, se pretende efectuar un acercamiento sobre las diferentes alternativas de revelación que desde la contabilidad se pueden emplear para informar a los usuarios sobre la realidad ambiental, de acuerdo a sus necesidades específicas. De esta manera se describen cuatro herramientas informativas que pueden cumplir tal fin: informes de gestión, indicadores ambientales, cuentas físicas y reportes financieros.

CAPÍTULO 1 LA CONTABILIDAD Y SU CONTRIBUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL

1.1 LAS DISCIPLINAS DEL CONOCIMIENTO Y EL MEDIO AMBIENTE

Hace algunas décadas la teoría neoclásica de la economía consideraba al medio ambiente como un recurso de carácter ilimitado y que carecía de costo; hoy en día esta concepción ha sido replanteada y se ha empezado a concebirlo como un recurso escaso y de carácter no renovable. (Atristaín, 1999, p. 23)

Conceptos como el de desarrollo sostenible, surgido a mitad de la década de los 80 con el informe de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y Desarrollo, más conocido como informe Brundtland, se han vuelto ya comunes en el itinerario discursivo de cantidad de escritores, críticos y líderes mundiales. Este término, del cual comienza a discernirse en el año 1987 tras la aparición del aludido informe en el marco de la Naciones Unidas, se define como aquel que permite "satisfacer nuestras necesidades actuales sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas".

Como lo dicen Carrasco y Larrinaga no se trata de un concepto con implicaciones exclusivamente económicas sino multidisciplinarias (Carrasco y Larrinaga, p. 72); para Naredo el término surge de la unión de dos conceptos: desarrollo económico y sostenibilidad o, más concretamente, de la intención generalizada de hacer más sostenible el desarrollo económico de las naciones. En este punto se concilian los intereses de desarrollistas y ambientalistas y se encuentra un espacio común

entre dos corrientes diametralmente opuestas; es esto lo que hizo posible su general aceptación. (Naredo, 1997, p. 3)

De igual forma, con la celebración en el año 1992 de la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro, Brasil, se planteó la necesidad de llevar a cabo una mejor gestión del ambiente, considerando que, de no hacerlo, el desarrollo sostenible del planeta sería prácticamente imposible. Desde allí se esbozó una estrategia o enfoque multidisciplinario para la creación de políticas ambientales por parte de los Estados; multidisciplinario en el sentido que es responsabilidad de todos los agentes sociales propender por este objetivo. Se dice entonces que *“deben integrarse los distintos puntos de vista de las siguientes disciplinas: la economía, la ecología y la sociología, entre otras. La economía, que procura maximizar el bienestar humano tomando en cuenta las limitaciones del capital y las tecnologías existentes. La ecología, que busca preservar los subsistemas ecológicos con el fin de mantener el sistema ecológico mundial que sustenta y hace posible la vida en el planeta. La sociología, que recalca que los agentes clave son los seres humanos y que se debe prestar especial atención a su forma de organización y necesidades básicas, para poder formular políticas ambientales eficaces que den resultado.”* (Atristaín, 1999, p. 33).

Con relación al tema, Naredo y Valero plantean un nuevo enfoque en la relación económico-ambiental al cual le denominan “Enfoque Eointegrador” (Naredo y Valero, 1999, p. 25). Allí se parte de la premisa de integrar y considerar tanto información de carácter físico como socioeconómico. De esta manera, se habla de vincular dos aspectos de gestión económica para tratar de una forma más integral los asuntos ambientales; estas son la economía ambiental y la economía ecológica. Los autores definen ambas teorías de la siguiente forma: *“Una [la economía ambiental] trata de iluminar los elementos que la componen mediante prácticas de valoración que permitan aplicar sobre ellos el instrumental analítico habitual de los economistas que razona en términos de precios, costes y beneficios monetarios. Otra [la economía ecológica], adaptando a las exigencias de la gestión el aparato analítico de disciplinas que, como la ecología, se preocupaban ya de aclarar lo ocurrido en esa parte oscura del proceso económico.”* (Naredo y Valero, 1999, p.26).

Hans Jonas alude a razones de tipo ético para que el hombre y, por ende las organizaciones como agrupaciones de individuos, modifiquen su comportamiento abusivo sobre la naturaleza. Jonas propone un nuevo imperativo: *“Actúa de tal modo que los efectos de tu acción sean compatibles con la permanencia de una vida humana auténtica”*, o expresándolo de modo negativo: *“No pongas en peligro la continuidad indefinida de la humanidad en la Tierra”* (Jonas, 1995, p.14); esta reflexión es análoga a la del desarrollo sostenible propuesta por Naciones Unidas.

Una visión humanista es la que involucra el concepto de Ética Ambiental defendido por Rubiel Ramírez aseverando que *“El problema ambiental surge del antagonismo entre ecosistema y cultura, o sea, de dos órdenes naturales, cuyas finalidades no coinciden”* (Ramírez, 1998, p. 39). Adicionalmente expresa que el hombre a través de un esfuerzo ético es el único ser con capacidades de restaurar el equilibrio natural roto por sus mismas acciones.

Desde una óptica organizacional, según plantea Macario Cámara, en la gestión medioambiental ejercen su influencia un conjunto de actuaciones desde diversas áreas, como la ingeniería industrial, el derecho, la teoría económica y la contabilidad, esta última concebida como la más importante fuente de información para una organización. Al destacarse su relevancia como herramienta para medir los fenómenos económicos y su utilidad para la toma de decisiones, su intervención en los temas ambientales toma gran relevancia para establecer el grado de impacto que presenta la

aplicación de políticas y los instrumentos para la regulación y control sobre el medio ambiente. (Cámara, 1996, p. 163). La intervención de la contabilidad en la temática ambiental es el eje central del siguiente acápite.

1.2 CONTABILIDAD AMBIENTAL: PERSPECTIVAS MACRO Y MICRO

La expresión contabilidad ambiental puede abordarse desde diferentes perspectivas pero siempre refiriéndose a la adaptación de los sistemas contables para incorporar en ellos las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, al igual que el uso y agotamiento de los recursos naturales y sus distintas repercusiones. Así, se puede hablar de contabilidad ambiental de carácter macro y de carácter micro, tratándose la primera de las cuentas nacionales y la segunda de la contabilidad empresarial.

Los primeros acercamientos de la contabilidad en materia ambiental se ubican en el terreno de las cuentas nacionales con la iniciativa de la ONU para que, en cada país, se introduzcan partidas ambientales en los sistemas nacionales de cuentas. Cuando se habla de cuentas nacionales se hace referencia al terreno macroeconómico, al ámbito estatal, a la incidencia del consumo de los recursos naturales en el Producto Interno Bruto (PIB) de un país, planteándose un desafío para considerar mejor el capital natural en forma integrada en el marco usual de las cuentas nacionales. En Latinoamérica, Colombia es una de las naciones con mayores avances en este propósito, sin desmeritar los esfuerzos otros países. (Isa, 2004, p. 8)

A nivel micro, esto es, en el ámbito empresarial, el desarrollo de la contabilidad ambiental ha sido mucho más limitado debido a la importancia capital concedida al modelo macro, lo cual ha significado la ausencia casi absoluta de un sistema contable ambiental en el horizonte empresarial. Tal y como lo expresa Jack Araújo “*existen algunos planteamientos muy generales y algunos conceptos sobre costos, pero no un trabajo sistemático en tal sentido*” (Araujo, 1995, p. 144).

Habitualmente la contabilidad ambiental micro ha sido orientada a lo gerencial o a lo financiero. Lo primero se enmarca en la utilización de información acerca de costos y desempeño ambiental en las decisiones estratégicas y operativas, en tanto que lo segundo se refiere a la evaluación e información pública² acerca de pasivos y costos ambientales significativos generados por la responsabilidad legal de la empresa por daños ambientales, la amortización de algunas inversiones ambientales y el efecto de algunas normas sobre el principio de empresa en marcha, entre otros (Lezca, 2003, p. 31). Como se verá en un capítulo posterior, la revelación de información ambiental en las empresas tiene otras manifestaciones que no necesariamente se incluyen en las perspectivas administrativa y financiera; lo cierto es que la contabilidad ambiental, en sentido amplio, permite identificar, recopilar y analizar información sobre situaciones y resultados relacionados con el ambiente, destinada para apoyar la toma de decisiones de socios, administradores, clientes, proveedores, competencia, empleados, Estado y comunidad en general. Es sobre el ámbito micro de la contabilidad ambiental que se enfoca el presente artículo investigativo.

1.3 EL PROCESO CONTABLE Y LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

² Entiéndase por información pública aquella a la que tienen acceso todos los agentes de interés. No está relacionada con el sistema de contabilidad pública.

Desde un punto de vista tecnológico es necesario plantear que la contabilidad ambiental, así como las diferentes ramas de la disciplina contable, se fundamenta en el proceso contable. El sistema de información contable se compone de un conjunto de recursos que transforman en información los datos financieros y no financieros, captados de la realidad, a fin de que éstos sean revelados a los usuarios para ayudarlos en la toma de decisiones. Para ello la contabilidad sigue una secuencia de pasos o etapas conocido como proceso contable, el cual puede ser visto de varias formas; una de ellas es netamente técnica como lo proponen los textos de orientación financiera basados, para el caso colombiano, en el Decreto 2649 de 1993 el cual estipula en su artículo 1 que “(...) *la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar e informar, las operaciones de un ente económico en forma clara, completa y fidedigna*”. Siguiendo su estructura este decreto se desagrega en normas básicas y normas técnicas que indican la forma de realizar dicho proceso.

Roberto Gómez López en su texto “La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos” (Gómez R., 2004) describe el proceso contable en un lenguaje más científico acorde con la realidad representada por la contabilidad, desagregándolo en las etapas de captación, medición, valoración, representación, agregación, interpretación e información. En las siguientes líneas se profundizará en este enfoque.

La función de captación es la primera manifestación que la ciencia contable tiene que efectuar, ya que se trata de discriminar sobre los objetos que pretende conocer. Así pues, la captación se concibe como la actividad que permite aprehender la realidad cuya imagen se pretende transmitir y se compone entonces de dos elementos: un sujeto contable cognoscente que trata de captar, aprehender, y un determinado objeto contable de conocimiento (la riqueza, el ambiente, entre otros).

Una vez captados la totalidad de elementos que configuran la realidad, la contabilidad ha de desarrollar la función de medición, la cual desde un punto de vista genérico se entiende como la asignación de numerales a objetos o sucesos de acuerdo con reglas. De esta forma, la medida se presenta como una forma de lenguaje mediante la cual se representan los fenómenos del mundo real por números y relaciones entre números con la finalidad de dar rigor a las acciones encaminadas a modelarlo y a influir sobre él.

La función de medición dará como resultado una serie de magnitudes de carácter heterogéneo que necesariamente deberán ser homogeneizadas, es decir, referirse a un patrón de medida común. Este suele ser la unidad monetaria, aún cuando podría utilizarse cualquier tipo de unidad. La homogeneización se consigue a través de la función de valoración.

Una vez realizadas las funciones de captación, medición y valoración de las diferentes magnitudes que constituyen la realidad objeto de estudio procede la representación de la fenomenología captada. Por ésta, desde un punto de vista general, se entiende los diversos tipos de aprehensión de que puede ser susceptible un objeto o realidad. Sin embargo, en un sentido más restringido, podría concebirse como figura, imagen o símbolo que sustituye a la realidad; por tanto la representación requiere de la utilización de algún tipo de símbolo, lo que en la contabilidad tradicional se concreta, fundamentalmente en la “cuenta”. Sin embargo, éste no es el único instrumento conocido; la contabilidad cumple la importante función de representación según diferentes métodos, ente los cuales se encuentran la contabilidad convencional que engloba a la denominada contabilidad

clásica, a la contabilidad matricial y a la contabilidad vectorial; la contabilidad funcional y la contabilidad sagital³.

Realizadas las anteriores funciones, es necesario un proceso mediante el cual y a partir de diversas agregaciones o sumas, se obtengan unos estados sintéticos (estados contables), que en la literatura contable recibe la denominación de proceso de agregación, en aras de la consecución de una visión más condensada y ordenada de la realidad, que posibilite extraer ciertas conclusiones. Esta función, es aquella que a través de todo el proceso contable, nos lleva, desde la más simple expresión de la realidad dispersa, a la síntesis representativa de una situación conjunta de la misma.

Luego de este proceso, no sería completo el método operativo contable si éste no desarrollara además un conjunto de operaciones con las que sea posible extraer conclusiones válidas y fiables de la compleja realidad captada, lo cual se consigue a través de la interpretación, la cual recibe la denominación de análisis contable por parte de la doctrina contable.

Finalmente, culminada cada una de las etapas anteriores, se dispone de información para ser revelada a los diferentes usuarios con el fin de satisfacer sus múltiples necesidades, no sólo financieras, sino también de tipo social. Así, esta revelación puede ser mediante reportes financieros según las disposiciones legales en materia contable y tributaria, mediante informes de gestión que permiten una visión cualitativa de la realidad captada por la contabilidad, o a través de alternativas novedosas como las cuentas físicas y los indicadores ambientales. El decreto 2649 de 1993 en su artículo 31 “*Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados*” deja la puerta abierta para trascender hacia esas nuevas herramientas informativas.

En palabras de Machado “*la información ha tenido una evolución que parte del énfasis en el registro y luego se orienta a la definición, exigencia y cumplimiento de una serie de requerimientos de la información contable (comparabilidad, calidad, confiabilidad, etc.). Estas representaciones han ido evolucionando históricamente en Colombia hasta dar cabida, en la actualidad, a variables de tipo social, superando lo exclusivamente financiero en procura de satisfacer los intereses y acuerdos de los diversos agentes que participan de la dinámica de las organizaciones (Empresas-mercado, Estado y Comunidad)*”. (Machado, 2007, p.2).

CAPÍTULO 2

USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y GRUPOS DE INTERÉS EN LA ORGANIZACIÓN

El tema de la contabilidad ambiental, o del desarrollo sustentable como plantea Patricia Atristaín no es nuevo, y en Colombia se ha venido discutiendo sobre el mismo hace ya algún tiempo (Atristaín, 1999, p. 9). Se sabe que la contabilidad tiene una responsabilidad social de informar sobre los hechos económicos de una organización, pero no sólo se limita a este aspecto sino que además debe indicar todos los acontecimientos que involucren los intereses de la comunidad en general.

³ Para ampliar sobre este tema léase “Tendencias de modelación para el análisis contable: hacia una responsabilidad integral” de Marco Antonio Machado en Revista Contaduría Universidad de Antioquia, N° 37, septiembre de 2000.

En ese sentido el ambiente empieza a concebirse como una estrategia que las empresas deben implementar si desean mantenerse en un mercado cada vez más competitivo. Los procesos llevados a cabo por las organizaciones, se consideran inseparables de la naturaleza por cuanto ésta proporciona los recursos suficientes para su ejecución y es allí hacia donde se dirigen todos los resultados y desechos del proceso; de manera que estos eventos deben ser abordados desde una perspectiva estratégica procurando convertir las crecientes exigencias de acreedores, inversionistas, clientes, comunidad y estado, para sólo mencionar algunos actores, en una oportunidad competitiva.

Pero el camino hacia el reconocimiento de esos intereses para tan diversos agentes, desde la disciplina contable, no ha sido fácil. Con antelación al siglo XX la contabilidad era concebida única y exclusivamente como medio de prueba, vinculada a la finalidad del registro (Capcha, 2002, p. 13); no perseguía otro objetivo diferente y los posibles usuarios de tal información se reducían a unos pocos. Tal enfoque, denominado legalista, perduró hasta el primer cuarto de siglo cuando fue desplazado por un nuevo paradigma en el que prevalecía la visión económica y con ello el objetivo de la contabilidad de conocer la realidad financiera de la empresa. Desde esta visión se pensaba que los únicos usuarios de la información en las organizaciones eran el propietario y, en menor medida, los inversionistas; la existencia de otros actores que pudieran interesarse en conocer la situación y vida económica del negocio no era considerada. Sólo el dueño y los aportantes de capital debían estar al tanto de información financiera que les diera cuenta de los resultados y valoración de la entidad; este enfoque fue conocido como el paradigma de la ganancia realizada o del beneficio verdadero. (Franco, 2003, p.126)

Después de 1970, las profundas transformaciones a nivel social, cultural y económico originan también un cambio de paradigma en el ámbito contable: empieza a tomar importancia, además de lo económico, la información de gestión, puesto que el administrador requiere garantizar la sostenibilidad de la empresa y los reportes financieros no le proporcionan los datos suficientes para cumplir con tal propósito. Así subsisten los Estados Financieros, especialmente para reportar a los dueños, pero según los nuevos requerimientos se emplean otras herramientas informativas que se alejan de lo meramente financiero para dar paso a esquemas orientados hacia la gestión. En ese sentido pierde cabida la noción de medir resultados económicos para dar paso a un enfoque fundamentado en la información como eje, información que soporte la toma de decisiones de diversos agentes vinculados con el ente económico. (Capcha, 2002, p. 15)

Todo esto en concordancia con el replanteamiento del concepto de organización como conjunto de interacciones humanas entre individuos y grupos con estructuras tecno-económicas, funcionales y de autoridad, en las que están dispuestos unos recursos de manera predeterminada para alcanzar fines concretos, según López (citado por Quirós y Bustamante, 2007, p.68).

En el mismo sentido, Machado y Zapata plantean *“en desarrollo de un nuevo pensamiento contable, los sistemas de información se orientan a satisfacer las necesidades de los usuarios, tanto del sector estatal como del privado; no basta pues con el cálculo de una cifra que refleje un resultado, se requiere que ésta satisfaga las necesidades informativas de una serie de agentes interesados en el campo de lo público (comunidad, administradores, socios actuales y potenciales, etc.). La información contable toma, entonces, un lugar protagónico en la dinámica de los entes en esta época que demarca el tránsito hacia una sociedad de la información, donde el conocimiento se convierte en un recurso para la competencia de los mercados libres”*. (Machado y Zapata, 2000, p. 151)

Este enfoque y la concepción en la que el elemento información toma vital importancia se ha afianzado aún más en los últimos años e incluso ha experimentado una expansión en el sentido en que los agentes que requieren conocer sobre la situación del negocio ha ido en incremento; como expresan los citados autores, ya no se limitan a propietarios y administradores sino que también están los clientes, empleados, proveedores, estado, competencia y comunidad. La contabilidad ha evolucionado en la medida en que ha debido responder y satisfacer necesidades cada vez más amplias y diversas a igual número de usuarios interesados por conocer las organizaciones (Quirós y Bustamante, 2007, p. 68).

Una visión significativa en este sentido plantea que las organizaciones están constituidas por contratos; *“para entender la contabilidad, la empresa puede verse como un conjunto de contratos entre agentes racionales. Los contratos pueden ser explícitos o implícitos, a corto plazo o a largo plazo. Los agentes pueden tener diferentes preferencias y diferentes dotaciones de capital, habilidades e información. Los contratos obligan a cada agente a aportar recursos – capital, habilidades o información – al fondo común de la organización y, en contraprestación ésta le otorga el derecho a cada agente de recibir recursos del fondo común.”* (Sunder, 1997, p. 40)

En ese contexto la contabilidad ha evolucionado de un enfoque de medición y acumulación de capital y riqueza a uno de distribución de esa acumulación, lo cual representa un cambio en la formulación de informes contables que dejan de ser estrictamente financieros para involucrar las pretensiones de todos sus usuarios o agentes de interés. (Franco, 2003, p. 150)

Tales usuarios exigen información de tipo medioambiental, con enfoques y necesidades distintas. Unos considerando más la parte financiera y otros dando más importancia al aspecto social, de gestión y cuidado del ambiente. De allí la relevancia de contar con formas de revelación de la realidad ambiental de la empresa que satisfagan los requerimientos de todos los interesados.

Varios autores han expuesto su punto de vista acerca de las razones que motivan a las empresas a la adopción de políticas verdes y sistemas de gestión ambiental y, por ende, a involucrar este elemento dentro de su contabilidad. Tal es el caso de Rob Gray y Jan Bebbington quienes proponen la existencia de tres incentivos principales por los cuales las organizaciones deberían hacer uso de estas políticas (Gray y Bebbington, 1999, p. 142).

- a) Razones directas de negocios: se relacionan con los problemas de supervivencia en el negocio, estrategias de mercadeo y ventajas competitivas.
- b) Razones indirectas de negocios: están referidas a situaciones como el miedo a la persecución por parte de los diferentes agentes sociales, la exposición a la crítica pública y, en general, el miedo al “que dirán”.
- c) Razones personales y sociales: se asocian al interés de la organización por temas ambientales, las acciones de grupos ambientalistas, participación con la comunidad local, entre otros aspectos.

Fernández Cuesta habla de necesidades, más que de incentivos, por las que las empresas deberían gestionar la repercusión ambiental de sus actividades. *“Estas necesidades pueden agruparse en dos niveles: exigencias internas generalmente asociadas a variables estratégicas endógenas, es decir, aquellas que se derivan de la responsabilidad social, la actividad o localización de la empresa; y exigencias externas con frecuencia asociadas a variables estratégicas exógenas, es decir, exigidas por los inversores, entidades de seguros, proveedores, clientes, competidores, administración pública y otros agentes económicos.”* (Fernández, 2001, p. 53).

Montoya Rodríguez, a su vez, expone un conjunto de beneficios potenciales por el hecho de adoptar unas actitudes y prácticas medioambientales adecuadas, los cuales motivan su implementación al interior de las organizaciones:

Tabla 1

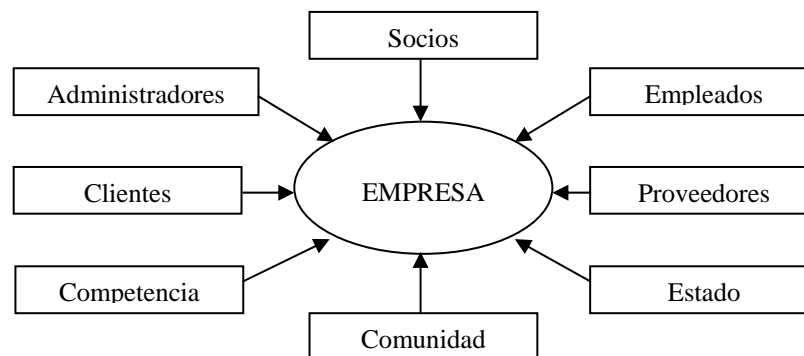
Área	Beneficios Potenciales
Legal	Evita demandas judiciales, multas, costos legales, costos de imagen, y responsabilidades civiles.
Imagen	Mejora la imagen corporativa y el atractivo de la empresa para sus empleados.
Financiera	Aumenta la confianza de legisladores, inversores y aseguradoras.
Gestión	Permite mantener la conciencia tranquila, así como una mayor coherencia en las actuaciones y en el empleo del tiempo.
Marketing	Refuerzo de las estrategias de diferenciación de productos, aumento en la cuota de mercado e incremento en los márgenes comerciales. Puede facilitar ciertas inversiones, mejorar el control de costos y abrir oportunidades de diversificación y adquisición de otras empresas.

Fuente: Adaptación. Montoya, 2002, p. 21.

En todo caso, el manejo de información de tipo ambiental se hace necesario para satisfacer requerimientos que provienen bien sea del interior de la organización, por iniciativa propia, o del exterior de la empresa por la presión de otros agentes, y la información contable, como subsistema de información de la empresa, juega un papel preponderante en el tratamiento de los temas de tipo medioambiental.

Ahora bien, es necesario conocer los requerimientos o pretensiones de los agentes de interés de la empresa con el fin de establecer la verdadera utilidad que presta la información contable en su proceso de toma de decisiones. A continuación se efectúa la desagregación de tales pretensiones por cada tipo de usuario identificado, para lo cual se han definido ocho agentes: socios, administradores, empleados (usuarios internos), clientes, proveedores, competencia, estado y comunidad (usuarios externos).

Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia

- **Dueños, socios o accionistas:** Se puede decir que existen dos categorías de socios: los rentistas y los corporativos o institucionales. Los primeros, generalmente personas naturales, tienen un interés eminentemente financiero: buscan obtener una retribución, dividendo o valor residual por la inversión que realizaron, la finalidad esencial es la rentabilidad de la inversión realizada. Los segundos, en general compañías y grandes organizaciones, una finalidad de control empresarial a largo plazo sobre sus vinculados, tales como las casas matrices o los holding empresariales. En algunos casos manifiestan pretensiones orientadas hacia lo social, como sucede en las fundaciones o entidades sin ánimo de lucro que se vinculan a estos grupos corporativos, pero la finalidad fundamental es el control empresarial de los vinculados.
- **Administradores:** Pretenden llevar a cabo una gestión eficiente del negocio; mostrar resultados y obtener un reconocimiento por ello.
- **Empleados:** Su interés es obtener una remuneración justa por su trabajo y tener estabilidad laboral. De igual modo, mejorar constantemente sus condiciones de trabajo, capacitarse y aportar al crecimiento de la empresa.
- **Clientes:** Su interés es comercial y económico; pretenden instituir relaciones comerciales estables que le permitan abastecerse de productos con excelente calidad a precios razonables.
- **Proveedores:** Este agente busca afirmarse en sus relaciones comerciales y pactar con sus clientes la provisión de productos o prestación de servicios a un nivel de precios o cantidades que le favorezca económicamente.
- **Competencia:** Sus pretensiones se enfocan al ámbito comercial. A través de sus estrategias busca sacar provecho sobre sus competidores y hacer benchmarking para apropiarse en su organización las mejores prácticas de estos últimos. En ocasiones también se hace innovación comercial o industrial para ganarle a los contendores la clientela.
- **Estado:** Este agente presenta requerimientos de carácter social y económico. En el ámbito social, como es su responsabilidad, muestra interés en que la empresa cumpla con todas las obligaciones que le aplican por la constitución y las leyes. En materia económica, espera recaudar un tributo proveniente de los rendimientos económicos obtenidos por la organización.
- **Comunidad:** Sus pretensiones son predominantemente sociales. Exige a la organización tener responsabilidad social, velar por el cuidado del ambiente y promover la generación de empleo.

Estas inquietudes, que en la teoría presenta cada agente de interés de la organización, deben ser contrastadas con la experiencia práctica de las empresas. En la siguiente sección se aborda el tema de los requerimientos, inquietudes o necesidades de información ambiental desde la perspectiva de algunos casos prácticos estudiados, para ahondar en el último capítulo en las herramientas informativas que contribuyen a suplir tales exigencias y rendir cuentas a cada uno de los actores.

CAPÍTULO 3 UNA MIRADA AL INTERIOR DE LA EMPRESA

En los últimos años se ha visto la creciente necesidad de los agentes de interés de las empresas por conocer acerca de los manejos ambientales de las mismas, como parte de su proceso de toma de decisiones. De igual manera las organizaciones han debido desarrollar herramientas que permitan dar respuesta a las inquietudes de sus usuarios. Esta es la premisa sobre la cual se articula la aproximación a casos prácticos efectuada en tres organizaciones del sector productivo del área metropolitana del Valle de Aburrá, cada una con diferentes características, tamaño, mercado y objetos sociales.

Estas entidades fueron seleccionadas por haber hecho parte de programas promovidos por entes gubernamentales relacionados con la implementación de sistemas de gestión ambiental, procesos de producción más limpia o manejo integral de residuos, es decir con algún grado de sensibilización en temas ambientales. Además conociendo el entorno socioeconómico sobre el cual se circunscribe la realidad de las empresas colombianas, en la cual no son muchas las organizaciones con preocupación por el impacto de sus procesos productivos sobre el entorno, se estableció seleccionar entidades en cuyas políticas, misión, visión y valores se destacara el elemento ambiental.

La metodología empleada consistió en entrevistar a los directores del área de gestión ambiental en esas organizaciones para indagar acerca de temas relacionados con los programas ambientales que desarrollan, y los agentes de interés involucrados con la organización que participan en estos procesos. Posteriormente se hizo un proceso de clasificación de las afirmaciones contenidas en tales entrevistas, procurando identificar las principales tendencias en cuanto al tema requerido, la forma como los diferentes grupos de interés se asumen respecto al tema ambiental y sus posibles requerimientos de información ante el mismo.

3.1 ALGUNOS APUNTES SOBRE LOS PROGRAMAS AMBIENTALES EN LAS ORGANIZACIONES

La delimitación efectuada permitió identificar los principales programas ambientales que se implementan en las organizaciones; el de manejo de residuos sólidos es el que mayor énfasis recibe al interior de las empresas industriales que evidencian algún grado de sensibilización ambiental, ya que sus procesos productivos provocan la emisión de gran cantidad de desechos que deben ser dispuestos adecuadamente para reducir el impacto sobre el entorno. Al interior de cada proyecto se pueden identificar indicadores ambientales a los cuales se les hace un seguimiento y control. Una afirmación que da cuenta de esta realidad es la que se presenta a continuación:

“Dentro del programa se encuentran montados unos indicadores ambientales a través de los cuales se mide el consumo del agua, de la energía, del gas y la cantidad de residuos que se generan mes a mes, entre otros aspectos” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

Igualmente se observa que las empresas plantean un conjunto de metas a cumplir periódicamente relacionadas con el consumo y uso racional de recursos. En general con estos programas lo que se pretende es mitigar el impacto ambiental de los procesos productivos de la empresa, buena parte de estas iniciativas se motivan en la búsqueda de la eficiencia en el uso de los recursos y la energía tomada del medio ambiente. Es decir, hay un espíritu económico en el fondo de muchas de estas propuestas.

“Tenemos unos indicadores con unas metas establecidas, entre ellas las referidas al consumo de agua, generación de residuos ordinarios y disposición de lodo; si bien no es una norma, se trata de un acuerdo con unas metas que yo estoy cumpliendo para que mi proceso sea más eficiente ambientalmente hablando, que finalmente se refleja en disminución de costos de producción para la compañía.” (Funcionario empresa No 2, Medellín, 2008)

El conocimiento de los programas y su implementación en las entidades suscita un interrogante sobre la manera como participan y se interesan en éstos los agentes involucrados con la compañía: socios, administradores, empleados, clientes, proveedores, competencia, Estado y comunidad. Sus inquietudes y requerimientos sobre información de carácter ambiental es lo que se pretende explorar en las siguientes líneas, de acuerdo a la actividad investigativa de campo. La idea es describir las necesidades que dichos usuarios presentan y la herramienta informativa de tipo contable que puede suplirla; tales herramientas serán mencionadas y su contenido se ahondará y tratará con mayor amplitud en el cuarto capítulo.

3.2 EL INTERÉS ECONÓMICO Y SOCIAL DETRÁS DEL MANEJO AMBIENTAL: PERSPECTIVA DEL SOCIO

A partir de los casos observados es posible determinar que los socios son unos de los agentes más preocupados por el manejo ambiental de la compañía; se les presenta información completa y profunda, incluyendo proyecciones sobre el impacto de las políticas de la empresa en materia ambiental. Esta reflexión encaja en países desarrollados que han adquirido un alto grado de conciencia ecológica e interés por el cuidado del ambiente, pero no es así en naciones como las denominadas “tercermundistas” donde la condición socioeconómica hace que prime el rendimiento financiero sobre las consecuencias sociales. Aquí se establece una clara diferenciación entre los tipos de socios, que no necesariamente se comportan de modo homogéneo o igual. Hay dos tendencias en este grupo de interés, pues los socios institucionales muestran unos requerimientos diferentes a los socios rentistas, tal y como pudo observarse en la parte final del segundo capítulo.

Esto se evidencia en algunas de las organizaciones analizadas; aunque surgidas en Colombia, las tendencias de apertura y globalización han ocasionado que se expandan hacia otros países atrayendo inversión extranjera. Este hecho hace que sus principales aportantes de capital sean grupos empresariales del exterior, para los cuales deben elaborar informes muy completos y estandarizados con base en sus requerimientos; allí se incluyen indicadores de gestión ambiental, así como el cumplimiento del presupuesto destinado para tales temas. A este grupo de socios se les denomina corporativos o institucionales y su interés por los temas ambientales es estratégico, enfocado en el largo plazo:

“Anualmente se llena un reporte con todos los indicadores que pide la Casa Matriz. Este es mucho más complejo que el que se pasa a la alta gerencia, tiene más información debido a que sus estándares son más "apretados", este finalmente se consolida en el llamado informe de sostenibilidad ambiental y de responsabilidad social con la información de todas las plantas que tienen alrededor del mundo. Lo que se reporta son todos los indicadores, los consumos, avance de los programas, cumplimiento, porque ellos no revelan nada que tenga que ver con dinero.” (Funcionario empresa No 2, Medellín, 2008)

Otras entidades, cuyos propietarios son personas naturales, presentan un panorama totalmente diferente: para sus socios lo más importante es conocer los rendimientos financieros que se generan a partir de los manejos ambientales de la entidad. Estos socios pueden ser llamados rentistas y sus requerimientos no van más allá de conocer los resultados en la venta de residuos u otros ingresos provenientes de actividades similares y, de haberse dado alguna inversión como parte del cumplimiento del programa, cómo se ha venido presentando el retorno sobre tal erogación. Así lo deja claro uno de los jefes de gestión ambiental consultados cuando dice:

“[...] A la junta de socios, que se reúne mes a mes, se le proporciona la misma información suministrada a la gerencia: ingresos por comercialización de residuos y retornos sobre inversiones realizadas. Los temas de consumos o indicadores ambientales no son reportados” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

Con base en el estudio efectuado es procedente decir que las necesidades del socio rentista pueden ser suplidas por informes de carácter financiero que se enfocan meramente a los resultados económicos, mientras que para el socio corporativo predomina el interés social en torno al manejo ambiental de la empresa por lo cual una combinación entre un informe de gestión e indicadores ambientales sería la herramienta idónea que satisfaga sus inquietudes. Más adelante, en el cuarto capítulo de este texto, se describen esas herramientas informativas a profundidad.

3.3 EL INTERÉS POR LA GESTIÓN AMBIENTAL: PERSPECTIVA DEL ADMINISTRADOR

La administración o alta gerencia es otros de los agentes interesados de la organización que hace uso de la información proporcionada por la contabilidad. Su tarea está orientada a gestionar eficiente y eficazmente los recursos de la entidad buscando obtener reconocimiento por ello. Parte de su gestión está vinculada con el manejo de eventos ambientales, para lo cual requiere información que puede ser provista por los sistemas contables.

Con base en la abstracción realizada del trabajo de campo, puede decirse que en las entidades de gran tamaño, catalogadas así por la cantidad de operaciones y vínculos económicos que manejan, la gerencia solicita informes que contengan análisis de los impactos ambientales con base en las metas y objetivos trazados para evaluar la efectividad de la gestión realizada. Como lo expresa uno de los funcionarios de las organizaciones estudiadas:

“Anualmente se realiza una revisión gerencial donde se evalúan los avances y resultados ambientales de cada una de las secciones de la organización. Adicionalmente cada mes se realizan unos comités de gerencia para los cuales se rinde un informe comercial con la participación del área ambiental. Estos reportes son de tipo cuantitativo, para los cuales se manejan una serie de indicadores que permitan analizar el cumplimiento de objetivos ambientales. Para cada uno de estos indicadores se evalúa el resultado con relación a una meta preestablecida, se describen acciones correctivas realizadas y unas observaciones con relación al tema.” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

Es común que los indicadores ambientales sean el medio seleccionado por la gerencia para evaluar la gestión ambiental en la organización, debido a su utilidad para reflejar la realidad de la empresa al compararla con niveles de referencia preestablecidos. Se puede decir que la guía del Global

Reporting Initiative (GRI), cuyos postulados se plantean en la cuarta sección, satisface muchas de las expectativas gerenciales aquí planteadas.

Se observa otra tendencia que difiere de la anterior; en algunas entidades la administración sólo se inquieta por información sobre las ganancias obtenidas por la venta de residuos que se comercializaron durante un mes específico o por cualquier otro rendimiento económico como producto de estas actividades. Esto es lo que plantea un empleado del área de gestión ambiental de una empresa con estas características.

“A la alta gerencia se le presenta un reporte de carácter mensual con datos meramente financieros; por ejemplo, en el tema de los residuos, se maneja un componente económico al comercializar los residuos que se generan en la empresa y, al ser una cantidad considerable, a la gerencia le interesa conocer cuánto dinero ingresó por venta de residuos; el total de residuos generados también se reporta pero sólo para conocer cuánto se vendió de ese total.” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

Se extrae una reflexión interesante sobre este punto. En ocasiones a la gerencia únicamente le interesa el contenido económico de sus programas ambientales: cuánto se invierte, gasta u obtiene ingresos por la ejecución de los mismos buscando que sus rendimientos financieros se incrementen o, por lo menos, no se vean afectados. El componente social es relegado a un segundo plano e incluso a un tercer escenario: primero lo financiero, después el tema de gestión ambiental (con el análisis de cumplimiento de metas y determinación de indicadores) y por último la parte social. Para este caso el método de revelación más adecuado son los informes de carácter financiero enfocados en los resultados, tema que se tratará en el siguiente capítulo.

3.4 UN AGENTE PASIVO: PERSPECTIVA DEL EMPLEADO

De los casos prácticos estudiados se puede extraer que en general las organizaciones implementan programas internos para involucrar a sus empleados en proyectos ambientales; para esto se utilizan herramientas como capacitaciones, charlas y lecturas, así como el uso de herramientas tecnológicas como la intranet. Se identifica claramente que son las empresas las que proporcionan información sobre temas ambientales a los empleados y no estos los que se interesan por acceder a este tipo de reportes.

“Con los empleados se realizan actividades de concientización y capacitación; éstas son específicas para cada proceso dependiendo de los puntos que haya que enfatizar más. Adicionalmente se cuenta con un sistema de capacitación virtual donde cada empleado encuentra una serie de temas específicos que debe estudiar y poner en práctica.” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

Podría decirse que los empleados son un caso excepcional dentro del grupo de usuarios de la información. Éstos reciben sensibilizaciones en materia ambiental en la medida en que la administración lo decide y considera necesario. No obstante, puede hablarse de un interés sobre el cumplimiento de metas y estándares pues esto, de una u otra forma, afecta sus condiciones laborales. En síntesis, este grupo de interés no genera requerimientos de información en perspectiva ambiental, se vincula al tema en la medida en que recibe sensibilización del empresariado, no tanto por iniciativa propia.

3.5 CONSUMISMO VS CONCIENCIA AMBIENTAL: PERSPECTIVA DEL CLIENTE

En la actualidad el cliente juega un papel preponderante en la vida de la organización, pues todos los esfuerzos de ésta se encuentran enfocados a prestarle el mejor servicio o proporcionarle un producto de calidad superior. En ese sentido es igualmente importante para la empresa poder suplir sus necesidades de información y, para este escenario, referidas a un contexto ambiental. De igual modo existe gran preocupación por obtener certificaciones ambientales que permitan capturar clientes importantes, los cuales presentan cierto grado de sensibilidad ambiental. La experiencia práctica indica que aquellos consumidores inquietos por los temas ambientales son grandes empresas; organizaciones que efectúan auditorías o exigen certificaciones y licencias.

“La mayoría de clientes [corporativos] piden la certificación ISO 14000, mientras que otros también manejan auditorías de certificación de clientes. Adicionalmente algunos solicitan el Registro Único de Contratistas, el cual es proporcionado por el Consejo Colombiano de Seguridad, como consecuencia de una serie de auditorías relacionadas con las áreas de salud ocupacional y ambiente.” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

Esto marca una clara tendencia de que en las grandes empresas, específicamente en el contexto internacional, se está más consciente de la necesidad de mitigar los impactos ambientales, contrario a lo que sucede a nivel nacional e incluso latinoamericano en donde el factor determinante para adquirir un bien es el precio del mismo. Debido a la situación económica crítica de la región, en estos países prima el costo sobre la calidad y el impacto sobre el ambiente, evidenciándose poco interés del consumidor promedio por preferir los productos con certificación ambiental sobre aquellos que no la tengan.

“La verdad son muy pocos, por no decir ninguno, los clientes que solicitan o se muestran interesados por conocer acerca de los manejos ambientales de la empresa [...] Tampoco ha habido un requerimiento directo desde nuestros clientes acerca de la buena disposición final de los residuos o la implementación de procesos de producción más limpia; prácticamente nadie se inquieta por esto, bien sea personas naturales o instituciones a las cuales vendemos nuestros productos.” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

Cabe resaltar que la naturaleza del producto juega un papel importante en la intención del consumidor de acceder a información ambiental; de acuerdo a los hallazgos provenientes de las indagaciones en las entidades estudiadas, hay productos que por sus características no requieren de la obtención de licencias o certificaciones para su fabricación, de manera que el cliente, persona natural o institución, no se interesa por acceder a datos de esta clase.

Los consumidores que sí se muestren interesados querrán conocer sobre las materias primas utilizadas en la fabricación, su carácter biodegradable y las externalidades tanto positivas como negativas sobre el ambiente, para lo cual, según se abordará en el último capítulo, la herramienta informativa idónea para suplir esta solicitud sería un informe de gestión en el que se realice una exposición sobre la evolución de los aspectos medioambientales de la organización y su repercusión sobre la situación de la empresa. El carácter cualitativo de esta información no implica que sean excluidos otros datos más cuantitativos como indicadores o incluso cifras monetarias que pueden ser de utilidad al consumidor a la hora de tomar sus decisiones.

3.6 INTERÉS COMERCIAL: PERSPECTIVA DEL PROVEEDOR

Las materias primas e insumos son elementos esenciales a tener en cuenta en el proceso productivo de las empresas industriales. Por esta razón las entidades que los proveen se convierten en agentes de interés de la organización.

Lo que insinúan los estudios de caso, en cuanto a los proveedores se refiere, es que no se puede hablar de exigencias o requerimientos de información que éstos tengan sobre los manejos ambientales de la empresa. Esta aseveración se confirma con lo mencionada por uno de los funcionarios entrevistados quien asegura:

“De parte de los proveedores, que en realidad son muchos, no he percibido que haya requerimientos de información ambiental; pueden haber sugerencias pero no exigencias por parte de los mismos.” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

Se puede presentar el caso contrario, en el que la organización plantea unas exigencias al proveedor para comprar sus productos, como contar con licencias o certificaciones o unos mínimos parámetros de cuidado ambiental. Más bien son algunas empresas de ciertas características explicadas en el numeral anterior, que cuando actúan como clientes demandan ciertos aspectos ambientales.

En tal sentido se puede decir que una herramienta informativa que proporcione sólo información básica sobre las acciones ambientales desarrolladas por la organización sería suficiente para los pocos requerimientos que presenta este agente; en la última parte de este texto podrá apreciarse que el informe de gestión ambiental se acomoda a tales características.

3.7 EL INTERÉS DEL MERCADO: PERSPECTIVA DE LA COMPETENCIA

Como ya se ha mencionado en otros apartes de este escrito, en la actualidad un factor competitivo por excelencia es el relacionado con las políticas y manejos ambientales que hace la empresa, y de esta forma la manera en que lo publicita a sus agentes de interés se convierte en un elemento a tener en cuenta por la entidad; las empresas saben que un rezago en ese sentido puede significar su exclusión parcial o total del mercado.

Con relación a esto, se acostumbra utilizar benchmarking⁴ para ir un paso adelante sobre la competencia con el fin de conocer sus prácticas en materia ambiental.

“Se tiene cierto interés por el manejo ambiental de estas organizaciones, para lo cual se realizan procesos de Benchmarking con el fin de encontrar ventajas y desventajas en materia ambiental con los mismos. Actualmente la compañía y sus competidores cuentan con las mismas certificaciones ambientales y con procesos ambientales similares” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

⁴ El benchmarking es una forma de determinar qué tan bien se desempeña una empresa (o una unidad de ésta), comparado otras empresas (o unidades).

Sin embargo no se puede hablar de requerimientos informativos al no tratarse de una solicitud explícita cuyo suministro represente algún beneficio para la empresa emisora. Por lo anterior, desde el punto de vista comercial, proporcionar información de carácter ambiental a la competencia no se constituye en una acción beneficiosa para la organización, esto debido al carácter confidencial y estratégico que suelen darse las empresas (por lo menos las más grandes y organizadas) a la información de todo tipo, incluyendo la ambiental.

3.8 MONITOREO Y CONTROL: PERSPECTIVA DEL ESTADO

El Estado es uno de los usuarios más interesados en que se le informe acerca de los programas ambientales que vienen implementando las organizaciones y la manera como tratan de aminorar los impactos negativos sobre el medio ambiente; impactos que se ocasionan como consecuencia de las actividades que desarrollan tales entidades. El tema ambiental ha sido especialmente abordado por los estados en el último tiempo y muestra de ello han sido los programas, acuerdos y tratados promovidos por la Organización de la Naciones Unidas (Informe Brundtland, Cumbre de Río, etc.) e implementados por cada país. Colombia se destaca en el ámbito latinoamericano por ser una de las naciones en las que se promueve con mayor ahínco la protección del medio ambiente y su extensa normatividad en estos temas así lo demuestra; de igual manera, según el informe de la CEPAL (Isa, Ortúzar y Quiroga, 2005, p. 17), es uno de los estados que mayores avances ha tenido en materia de contabilidad ambiental, haciendo alusión a la contabilidad macro, ya que, como se ha visto, los progresos en el ámbito empresarial han sido casi nulos.

No obstante, se debe tener en cuenta que la contabilidad macro se nutre de la contabilidad micro y, en ese sentido, resulta de vital importancia para el gobierno conocer la realidad de las empresas. La información que solicita el Estado a las organizaciones es muy variada: involucra aspectos económicos o financieros, sociales y de gestión. Lo financiero se refiere específicamente al tema impositivo; el gobierno otorga beneficios tributarios pero para que ello suceda se deben proporcionar datos financieros sobre inversiones y erogaciones efectuadas con propósitos ambientales. Sobre el tema una de las personas entrevistadas expresó lo siguiente:

“[...] Para lo único que se pasa presupuesto de inversiones es cuando se va a comprar un equipo del exterior; por ejemplo un equipo de control de emisiones goza de exenciones tributarias por ser un activo que va a mejorar directamente la calidad de las emisiones de la compañía. En ese caso es el único en el que se presenta información de presupuestos, de resto la información de costos no sale de la empresa por cuestiones de competencia.” (Funcionario empresa No 2, Medellín, 2008)

Aquí habría que plantearse un interrogante, ¿la información financiera que proporciona la actual estructura contable de las organizaciones es apropiada para cumplir con tal fin? La respuesta seguramente es negativa, ya que, dentro de la contabilidad tradicional, no existe siquiera una desagregación adecuada de los eventos relacionados con el ambiente.

En cuanto al contenido social, el Estado puede solicitar información acerca de las acciones encaminadas a aminorar el impacto ambiental de las actividades que desarrolla la organización, así como los programas, proyectos o campañas que ha implementado, bien sea al interior de la empresa o involucrando agentes externos, para cumplir con tal fin. Los resultados de esos programas interesan a las entidades gubernamentales competentes; esta parte se refiere al manejo y seguimiento que la empresa hace sobre el proyecto, siendo su responsabilidad cumplir con unas

metas previamente establecidas por el organismo estatal con sujeción a la norma, involucrando un sistema correctivo y sancionatorio. Acerca del tema algunos funcionarios expresaron:

“Anualmente se le entrega al área metropolitana, que es nuestra autoridad ambiental, la declaratoria de residuos: un informe en el que se le dice qué residuos generé y en qué cantidades. De igual manera se le reporta sobre los consumos de agua, energía, gas [...]” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant., 2008)

“[...] Uno de los principales requerimientos es la declaratoria de residuos donde se expone la cantidad de residuos peligrosos producidos. Esto es manejado a través de la matriz de cumplimiento. Para los informes al Estado se realiza una ponderación de costos y gastos ambientales para la identificación de las tarifas a cancelar. [...]” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

En materia de revelación ambiental el Estado puede considerarse como un agente especial en la medida en que son varias las herramientas informativas que pueden emplearse para rendirle cuentas. Como se verá en la cuarta sección de este escrito, las cuentas físicas, cuentas financieras ambientales, indicadores ambientales e informes de gestión le son útiles para satisfacer sus intereses. Claro está que la herramienta informativa seleccionada deberá estar acorde con la exigencia específica que presente este actor.

3.9 EL INTERÉS PÚBLICO: PERSPECTIVA DE LA COMUNIDAD

De acuerdo a los hallazgos realizados en las entidades objeto de análisis, este agente, al menos en lo que al ámbito nacional se refiere, ha demostrado tener poco interés por la problemática ambiental. Si su atención no ha logrado ser captada por asuntos de impacto a gran escala, como el del calentamiento global, mucho menos va a ser atraída por temas locales referidos a los tratamientos ambientales de una organización específica.

Este es un tema que se evidencia al comparar las empresas a las cuales tuvo acceso el equipo de investigación; entidades cuyas casas matrices están en Europa, deben remitirles a éstas informes detallados sobre los manejos ambientales para que lo hagan extensivo a la comunidad. En Colombia y otros países latinoamericanos la situación es diferente; no hay una intención manifiesta para comunicarle a la sociedad sus logros y dificultades ambientales. Esta situación presenta un trasfondo: se trata del grado de sensibilización que ahora tienen las naciones europeas y norteamericanas, en relación con tales tópicos; una concientización que aún no refleja la comunidad latinoamericana pese a los esfuerzos de carácter gubernamental. Es un tema cultural que marca grandes diferencias entre ambos grupos de individuos.

Con base en estas reflexiones puede decirse que no hay una inquietud de parte de la comunidad por acceder a reportes o herramientas informativas contables que den fe de los manejos ambientales de la organización. A pesar de esto, es común encontrar que las empresas revelen sus experiencias ambientales a través de portales web en los que se recopile información de carácter cualitativo y de folletos con datos referidos a este tema.

“[...] Se está diseñando una página web en donde se consignará información sobre temas diversos, entre los cuales se encuentra el manejo ambiental de la empresa. No se percibe un interés directo de la comunidad por tener acceso a esta información

pero de igual manera se le pretende brindar.” (Funcionario empresa No 3, La Estrella, Ant. 2008)

“[...] Los procesos de concientización que estamos realizando consisten en alianzas con otras empresas que se encargan de capacitar a los estudiantes de las diferentes escuelas del municipio en materia ambiental, de tal manera que realicen prácticas limpias y de cuidado con el medio ambiente. Adicionalmente se cuenta con un centro de servicio al cliente donde se reciben quejas, entre las cuales se atienden también reclamos sobre el manejo ambiental por parte de la compañía o por las características ambientales del producto.” (Funcionario empresa No 1, Medellín, 2008)

El patrón identificado es que las organizaciones pretenden concientizar a la comunidad, a través de diversos medios (capacitaciones, charlas, folletos, sitios electrónico), sobre la importancia del cuidado del ambiente. Con estas prácticas la empresa se beneficia enormemente al adquirir algún tipo de reconocimiento social por su manejo y cuidado del entorno. Estos medios constituyen un canal adecuado para informar a través de un informe de gestión, complementado con indicadores, acerca de la realidad ambiental de la empresa y su repercusión sobre el ecosistema local.

En este capítulo se intentó identificar, a través de un ejercicio práctico, las inquietudes y necesidades de los diferentes agentes de interés de la organización referidas a la temática ambiental. Es hora de ahondar en el tema de las herramientas informativas que pueden emplearse desde la contabilidad para suplir sus múltiples requerimientos; instrumentos que alcanzaron a dilucidarse en algunos apartes de la presente sección pero que en el capítulo 4 se exploran en más detalle.

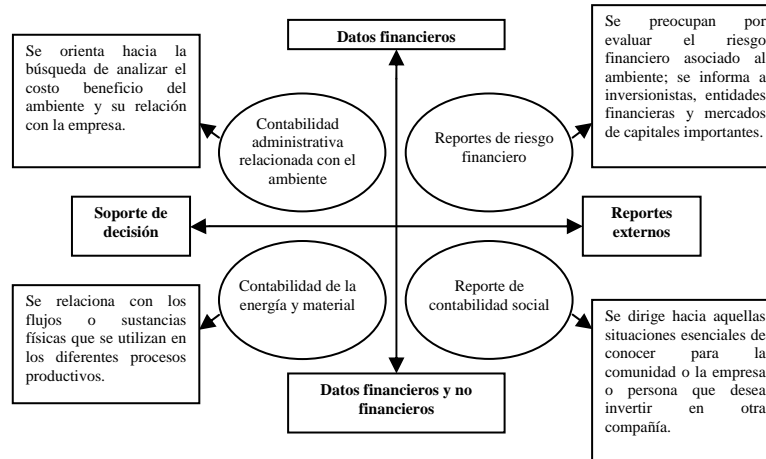
CAPÍTULO 4

REVELACIÓN CONTABLE DE EVENTOS AMBIENTALES

La realidad ambiental puede ser revelada de diferentes formas dependiendo de los requerimientos de los futuros usuarios de esa información; exigencias que ya fueron aludidas en el capítulo anterior. Con respecto al tema, Fabiola Torres estructura los aspectos que según ella permiten reflejar las diferentes actividades medioambientales que desarrolla una empresa, siendo estos: Sociales (Revelación por medio de Informes de gestión y otros reportes cualitativos), Ambientales (Revelación a través de Indicadores ambientales y a través de cuentas físicas), y Económicas (A través de Estados financieros) (Torres, 2001, p. 27)

La autora integra estos tres elementos en cuatro niveles tal y como se aprecia en la siguiente gráfica de acuerdo a los diferentes usuarios de los informes ambientales.

Gráfico 2



Fuente: Adaptación. Torres, 2001, p. 37.

Con base en lo expuesto por Torres pueden identificarse cuatro formas de revelación: Informes de gestión, indicadores ambientales, cuentas físicas y estados financieros.

4.1 INFORMES DE GESTIÓN

Esta forma de revelación consiste en reflejar a través de un informe de carácter cualitativo todos los asuntos ambientales de interés para los diferentes actores de la organización. Este tipo de informe no requiere de la cuantificación de los asuntos ambientales, simplemente realiza una explicación narrativa de los mismos. En este tipo de reporte se tienen en cuenta principalmente datos como compromisos públicos y declaraciones de políticas sociales, entre otros aspectos.

La ley 222 de 1995 que actualizó y complementó el código de comercio, en su artículo 46⁵ hace referencia a la obligación de los administradores de proporcionar informes de gestión. Sin embargo no menciona específicamente la existencia de un requerimiento para suministrar datos relacionados con el tratamiento ambiental de la empresa. No obstante, pueden ser adecuados los requerimientos de la aludida ley para que se incluyan estos datos.

⁵ ARTICULO 46. RENDICIÓN DE CUENTAS AL FIN DE EJERCICIO. Terminado cada ejercicio contable, en la oportunidad prevista en la ley o en los estatutos, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios para su aprobación o improbación, los siguientes documentos:

1. Un informe de gestión.
2. Los estados financieros de propósito general, junto con sus notas, cortados a fin del respectivo ejercicio.
3. Un proyecto de distribución de las utilidades repartibles.

Así mismo presentarán los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el revisor fiscal o por contador público independiente.

Realizando una adaptación de lo expresado en el artículo 47⁶ de la norma, se puede concluir que un informe de gestión ambiental debería contener básicamente lo siguiente:

1. Una exposición fiel sobre la evolución de los aspectos medioambientales de la organización y su repercusión sobre la situación de la empresa. Consiste en
2. una declaración de la Administración de la entidad con respecto a la situación de la organización en esta materia y las principales políticas establecidas para su gestión.
3. Debe contener revelaciones sobre:
 - a. Evolución previsible de los aspectos ambientales relevantes
 - b. El estado de cumplimiento de la normatividad aplicable
4. Adicionalmente esta información puede ir acompañada de un conjunto de indicadores básicos, como los que se abordan en el siguiente acápite, sobre los aspectos más críticos y relevantes declarados en los numerales anteriores, con sus respectivos análisis e impactos.

4.2 INDICADORES AMBIENTALES (GUÍA DEL GLOBAL REPORTING INITIATIVE: GRI)

Esta forma de revelación ambiental consiste en proporcionar información a los diferentes usuarios a través de indicadores, los cuales permiten mostrar de una forma principalmente cuantitativa, los aspectos ambientales de la organización al comparar su magnitud con algún nivel de referencia.

La revelación a través de indicadores de gestión ha sido promovida por la organización Global Reporting Initiative (GRI)⁷ en su guía de elaboración de informes sobre sostenibilidad. En esta guía se dan pautas para informar a través de indicadores económicos, sociales y ambientales acerca de la sustentabilidad de la organización.

⁶ ARTICULO 47. INFORME DE GESTIÓN. (Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 603 de 2000) El informe de gestión deberá contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación económica, administrativa y jurídica de la sociedad.

El informe deberá incluir igualmente indicaciones sobre:

1. Los acontecimientos importantes acaecidos después del ejercicio.
2. La evolución previsible de la sociedad.
3. Las operaciones celebradas con los socios y con los administradores.
4. El estado de cumplimiento de las normas sobre propiedad intelectual y derechos de autor por parte de la sociedad.

El informe deberá ser aprobado por la mayoría de votos de quienes deban presentarlo. A él se adjuntarán las explicaciones o salvedades de quienes no lo compartieren.

⁷ Global Reporting Initiative (GRI), creada en 1997, es una institución independiente en la que participan diversas partes interesadas o grupos de interés (stakeholders) y cuya misión es elaborar y difundir la *Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad*, un informe contable opcional sobre sostenibilidad. Tomado de página de internet <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre>; fecha de consulta Abril 17 de 2008.

La Guía propuesta por este organismo consta de un conjunto de principios que tienen como finalidad definir el contenido de la memoria y garantizar la calidad de la información divulgada. También incluye los denominados contenidos básicos, que están formados por los Indicadores de desempeño para cada una de las áreas abordadas (económica, social y medioambiental), así como una serie de pautas sobre aspectos técnicos relacionados con la elaboración de memorias.

Carlos Larrinaga y José Moneva exponen en su texto “Global reporting Initiative: Contabilidad y sostenibilidad” algunas ventajas provenientes de la aplicación de los indicadores ambientales promovidos por el GRI, diciendo que *“la iniciativa global promueve la utilización de ratios que permiten interpretar y comprender la información cuantitativa más fácilmente. Así por ejemplo, la manera de expresarlos en área medioambiental consiste en poner en relación indicadores de eco-eficiencia con unidades de producto o servicio.”* (Larrinaga y Moneva, 2002, pp. 80-87)

Con respecto al tema, los miembros del Stakeholder Council (SC)⁸ del GRI, Alberto Andreu y Ramón Pueyo, insisten en que las empresas deben ver a los indicadores de gestión como una forma adecuada de revelar la realidad ambiental pues según ellos: *“Permiten la comparabilidad y facilitan el escrutinio de los agentes externos, incluidos los mercados, al estandarizar la información social y medioambiental emitida por las empresas; a éstas les facilita el trabajo, proporcionando un modelo de reporte que lleva camino de convertirse en el estándar universalmente aceptado”* (Andreu y Pueyo, 2003).

Adicionalmente, la metodología recomendada por el GRI presenta como beneficio adicional la posibilidad de expresar información ambiental de tipo financiero y no financiero y de compararla con niveles de referencia predeterminados. Andreu comenta que *“las prácticas de información sobre sostenibilidad que se habían hecho hasta el momento se habían centrado sólo en la eco-eficiencia, [...] olvidando los temas sociales y económicos del principio de sostenibilidad.”* Andreu (citado por Larrinaga y Moneva, 2002, p. 80)

La guía propuesta por el GRI, adaptada exclusivamente a los requerimientos de información medioambiental, debería contener los siguientes elementos:

1. Informe del responsable: carta del presidente, gerente o representante de la organización en la que se hace una declaración del compromiso medioambiental, los logros, fracasos y retos para el futuro; este texto agrega credibilidad al resto del informe.
2. Perfil de la organización: en este punto se conoce el entorno o sector en el que se desenvuelve la empresa, así como las características de la entidad: su visión y estrategia. Esto permite contextualizar al usuario de la información.
3. Política, organización y sistemas de gestión: aquí se describen las políticas, programas y proyectos de gestión ambiental implementados por la empresa para cumplir con su visión.

⁸ Consejo oficial del GRI, encargado de emitir pronunciamientos, definir políticas y plantear las estrategias del organismo. Tomado de página de internet <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/StakeholderCouncil/>; fecha de consulta Abril 17 de 2008.

4. Indicadores ambientales de gestión o desempeño: éste es el punto central del reporte y se incluyen indicadores sobre consumo de energía, materiales, agua, emisiones y residuos y utilización del suelo, entre otros.

Aquí se pueden identificar dos tipos de indicadores ambientales: aquellos aplicables de forma general en las organizaciones como por ejemplo el grado de eliminación de gases de efecto invernadero (el cual es aplicable indistintamente a cualquier tipo de organización), y aquellos específicos para cada caso particular como por ejemplo la cantidad de residuos sólidos (la cual difiere dependiendo del sector).

4.3 CUENTAS FÍSICAS

Otra forma de informar los asuntos relevantes al manejo ambiental por parte de las organizaciones es a través de cuentas físicas. Este concepto fue desarrollado por las Naciones Unidas en el año 2003 por medio de la creación del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada – SCAEI-, el cual provee un marco conceptual y metodológico común para el desarrollo de la información económica y ambiental necesaria para elaborar un sistema de contabilidad integrado.

Farid Isa, Marcelo Ortúzar y Rayén Quiroga expresan en su escrito “Cuentas ambientales: conceptos, metodologías y avances en los países de América latina y el Caribe”, que *“el SCAEI es una estructura que posibilita medir el desarrollo sostenible a partir de cualquier enfoque o perspectiva teórica. Es evidente que las cuentas integradas ambiental económicas son de particular utilidad desde la perspectiva del enfoque del capital; no obstante, el SCAEI puede responder eficientemente a las necesidades de información requerida desde cualquier perspectiva teórica.”* (Isa, Ortúzar y Quiroga, 2005, p. 16)

Tal y como lo expresa Isa, el SCAEI posibilita la información de asuntos ambientales desde diversas unidades de medición y no sólo desde una perspectiva monetaria. Esto constituye una ventaja debido a que permite informar sobre efectos ambientales difíciles de cuantificar en dinero y porque facilita la toma de decisiones estratégicas por parte de algunos de los usuarios de los informes medioambientales.

Así pues, a través de las cuentas físicas desarrolladas en el SCAEI se puede obtener información de diversos aspectos ambientales desde unidades como: moneda, cantidad de insumos de materiales utilizados, cantidad de energía usada para la recuperación ambiental, u otras unidades más especializadas como los propuestos por Heitenberg que incluyen los MIPS (*material input per unit service*)⁹ como forma de medición de la descapitalización del patrimonio ambiental. Heitenberg (citado por Isa, Ortúzar y Quiroga, 2005, p. 13)

Al respecto Magdalena Cortés expresa *“Las cuentas económico ambientales tienen dos sistemas de registro: los monetarios y los físicos, los primeros tienen como finalidad analizar el esfuerzo económico que realizan los diferentes agentes en la protección del medio ambiente y los segundos, buscan cuantificar los cambios en el estado de los recursos naturales, originados en las actividades*

⁹ Unidad de la eficiencia ecológica que cuantifica la sostenibilidad de la producción, desglosando los productos en los servicios que prestan y el examen de la cantidad de material que debe ser desplazados con el fin de proporcionar una unidad de servicio. Tomado de página de internet <http://en.wikipedia.org>; fecha de consulta Mayo 3 de 2008.

antrópicas. Estos dos sistemas organizados en un marco contable, coherente y sistemático, da origen al sistema de Cuentas Económico Ambientales Integradas.” (Cortés, 2002, p. 22)

El objetivo principal que tiene esta forma de revelación es el de permitir la comparabilidad y el análisis integrado de los aspectos ecológicos y económicos, y su vinculación, desde lo micro, con la contabilidad nacional. Esto agrega valor a la información económica y ambiental y facilita el análisis de ambos bajo un marco conceptual común. (Isa, Ortúzar y Quiroga, 2005, p. 17)

A partir de esta herramienta las organizaciones deben recopilar la información de las cuentas físicas por medio de los diferentes asientos contables. Como consecuencia de éstos se puede representar la realidad ambiental a través de dos tipos de informes basados en cuentas físicas (Ortega, 2007, pp. 119-124):

1. Estado de flujos físicos

Este reporte se emplea para presentar los flujos físicos de materiales ocurridos a lo largo del proceso productivo en un período determinado; contiene el ingreso de materiales al ente en forma de recursos naturales, productos y entradas del ecosistema, hasta el momento en que éstos salen en forma de productos y residuos. El informe estaría conformado por dos secciones: una parte en la que se muestra la composición de las entradas y otra en la que se expone la producción total de la compañía y los residuos generados. Si se comparan las sustancias suministradas al proceso productivo éstas deberán ser iguales al total usado en el proceso, y viceversa.

Mediante este informe se podrá analizar, por ejemplo, la generación de residuos por parte de la empresa en relación con el consumo de materiales provenientes del medio ambiente para poder plantear políticas y controles de protección, prevención y mitigación.

2. Balance material

El estado de Balance Material muestra las cantidades de materiales de propiedad y responsabilidad del ente económico.

El balance material se divide en dos partes que deben tener totales iguales: la primera sección muestra la cantidad de los inventarios al final del periodo contable. Los inventarios están compuestos por los inventarios al interior de la planta (material removido del medio ambiente) como productos y activos fijos, y los inventarios de material existente en el ambiente (recursos naturales, minas, entre otros)

La segunda parte debe contener el material de responsabilidad del ente. Éste está compuesto por la acumulación de material conformado por el total de material en inventarios, en activos fijos y en recursos naturales. La acumulación de inventarios y de activos fijos debe coincidir con los saldos de sus correspondientes cuentas en la primera parte del reporte.

“Este Informe se presta para que el interesado en su lectura conozca la cantidad de material de propiedad del ente. Adicionalmente con respecto a los recursos naturales, se puede cuantificar el agotamiento (por comparación entre periodos) presentado durante el periodo contable.” (Ortega, 2007, p. 124).

4.4 REPORTES FINANCIEROS

La implementación de un sistema de cuentas ambientales financieras constituye otro posible método de revelación de todos los asuntos relacionados con el medioambiente que requieren conocer los diferentes actores de las organizaciones. Esta herramienta consiste en reflejar la realidad ambiental a través de cuentas ambientales financieras, de tal manera que al integrarlas con la contabilidad de la organización se obtenga un completo panorama acerca de la situación de la empresa.

Araujo define a este método de revelación como “*un sistema de cuentas para manejar la parte económica financiera, que se expresa a través de costos y gastos y un sistema informativo que desemboca en unos informes*”. Adicionalmente Araujo explica que para revelar a través de este método se deben seguir cuatro pasos: 1. *Identificar la problemática ambiental a revelar*, 2. *Consultar variables o subvariables que afecten esta problemática (aspectos externos con repercusión sobre la organización)*, 3. *Desarrollar indicadores para medir el comportamiento de estas variables (cuantificación monetaria del problema)* y 4. *Elaborar cuentas para capturar la información obtenida de esas variables (revelación mediante un sistema de cuentas ambientales)*. (Araújo, 1995, pp. 146, 153-154)

Las cuentas ambientales, adquieren gran importancia pues aunque la contabilidad ambiental se puede enmarcar más fácilmente dentro de la interna o de gestión, también es interesante que se aborde desde el ámbito financiero por la importancia que tiene la imagen que la sociedad se forme de la empresa sobre su situación económica (Atristaín, 1999, p. 171). Para alcanzar sus objetivos económicos la entidad debe considerar las necesidades y demandas específicas de sus consumidores, que hoy exigen productos que no sean nocivos ni para el entorno ni para su salud; así, las organizaciones que se consolidarán serán aquellas amigas del ambiente que lo hagan saber por publicidad de la información financiera.

Montoya hace énfasis en que “*la información medioambiental, se debe incluir en la contabilidad no a consecuencia de una mejora de ésta, sino porque en la actualidad el medio ambiente es un factor de riesgo y de competitividad de primer orden. La falta de inclusión de los costos y obligaciones medioambientales, distorsionará tanto la situación patrimonial (ya que la empresa deberá hacer frente a posibles obligaciones de montos significativos), como la situación financiera y los resultados de la empresa (al no incluir los gastos y costos ambientales), con lo que la imagen fiel se verá seriamente afectada*” (Montoya, 2002, p. 17).

La contabilización y presentación de datos relativos al medio ambiente se puede llevar a cabo con la ayuda de un esquema basado en los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y en los aspectos filosóficos de la contabilidad general y de costos. Diversos autores como Juan Antonio Lezca (Lezca, 2003, p. 25), Maisa De Souza (De Souza, 2006, p. 7), Luisa Montoya (Montoya, 2002, p.131) y Jack Araujo (Araujo, 1995, p. 181) expresan la necesidad de reflejar la realidad ambiental a través de los siguientes grupos de cuentas:

Activos ambientales: Son recursos económicos controlados por una entidad como resultado de las transacciones o eventos pasados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros que tengan por finalidad el control, la preservación y la recuperación del medio ambiente. Lo apropiado sería presentarlos en el balance de forma separada de tal manera que le facilite al usuario la comprensión y evaluación de la utilización de los recursos, pero lo más factible es que simplemente se traten como cuentas individuales que podrían dificultar la toma de decisiones de los usuarios. Hacen parte de este grupo aspectos como recursos naturales de la organización (flora y fauna),

unidades de tratamiento ambiental y otros equipos (sedimentadores de aguas residuales, bombas centrifugas, etc.).

Pasivos ambientales: Constituyen los beneficios económicos que serán sacrificados en función de la obligación contraída para la preservación y protección del medio ambiente. Son aquellas obligaciones existentes cuyos hechos generadores tuvieron origen en la relación de la empresa con el medio ecológico. Estos pasivos se originan en gastos relativos al medio ambiente del periodo actual o anterior, adquisiciones de bienes permanentes o en la exigencia de riesgos de que estos gastos lleguen a efectuarse, al igual que de la creación de provisiones y la existencia de penalidades ambientales. Son ejemplos de pasivos ambientales las demandas y penalidades por daños al ambiente, gasto en maquinaria ambiental pendiente por pagar o provisiones por posibles gastos como producto de malas políticas ambientales.

Ingresos ambientales: Son aquellas fuentes de recursos económicos provenientes de las actividades ambientales que se desarrollan, son ejemplos los premios por cuidado del ambiente, el superávit ambiental (crecimiento árboles, árboles ya existentes), el reciclaje, etc.

Gastos ambientales: Tiene que ver con las erogaciones que realiza la organización destinadas a la preservación ambiental y, en general, la reducción o eliminación del impacto negativo que la actividad económica genera en el entorno, las cuales no tienen impacto directo sobre los procesos de producción y distribución. Son ejemplos de esto gastos de insumos utilizados para la limpieza de aguas residuales así como la inversión en reparación y adecuación de maquinaria utilizada para la preservación ambiental.

Costos ambientales: Son todos los costos ligados a efectos ambientales como erogaciones para compra de recursos, producción de desechos sólidos, de emisiones líquidas o gaseosas y de daños generales al medio ambiente generados por actividades industriales. Es de anotar que esta clasificación de costos ambientales y su diferenciación con los gastos ambientales ha sido confusa en la literatura contable ambiental, por lo que falta profundizar en la investigación sobre el tema.

Los anteriores elementos deben ser revelados y agrupados a través de informes financieros con el fin de reflejar el efecto que produce la actividad de la empresa en la ecología y el ambiente, así como los esfuerzos que la organización realiza para evitar su deterioro. Dentro de estos informes se destacan:

1. Balance de los recursos naturales de la empresa

Éste reporte muestra la situación financiera de la entidad en un momento determinado, así como los cambios operados durante el periodo por acción económica o natural de los individuos. Tiene la misma conformación del balance general, pero en él sólo se relacionan los activos, pasivos y patrimonio de carácter ambiental.

2. Estado de ingresos, costos y gastos del ambiente

En éste se muestran los resultados provenientes de los manejos ambientales de la empresa; se incluyen en el informe todos los ingresos, costos y gastos generados durante el período por estas actuaciones.

CONCLUSIONES

A través de los análisis y reflexiones efectuadas conjugando los hallazgos teóricos con las exploraciones prácticas se pueden abstraer conclusiones bastante interesantes y reveladoras. Queda claro que los profesionales de la contaduría están llamados a implementar herramientas informativas contables creativas que puedan suplir las inquietudes, exigencias o requerimientos de los diferentes agentes de interés de la organización. Los postulados de la contabilidad tradicional, están siendo desplazados por nuevas corrientes que, si bien no suprimen sus principios, si los complementan para cumplir así con la verdadera finalidad perseguida por la contabilidad: ser de utilidad para la toma de decisiones.

Los agentes de interés presentan requerimientos heterogéneos en cuanto a información ambiental se refiere; algunos ven más útil disponer de datos cuantitativos o de cifras como en el caso de los socios rentistas, para quienes los informes financieros suplen sus necesidades. Para este usuario conocer sobre los programas ambientales de la organización y el impacto de sus procesos productivos en el entorno no es tan importante, por lo cual se puede decir que los reportes que no involucran elementos financieros (informes de gestión, indicadores ambientales, cuentas físicas) no satisfacen sus requerimientos.

Por el contrario, otros agentes destacan la información de gestión sobre los datos económicos como sucede con administradores, clientes de gran tamaño y socios corporativos. En estos casos la herramienta informativa que puede suplir sus inquietudes de información ambiental son los informes cualitativos de gestión complementados con indicadores ambientales, pues ambos van de la mano según se desprende de las memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI). Para este grupo los estados financieros pierden importancia pues presentan grandes dificultades para revelar los impactos sociales del manejo ambiental de la compañía; además estos actores tienen una visión más estratégica enfocada al largo plazo y no a los resultados económicos.

Un agente de particular interés es el Estado puesto que sus requerimientos informativos van desde información financiera hasta cuentas físicas, pasando por el terreno de lo social. Así por ejemplo, en el ámbito tributario requiere datos acerca de la realidad económica de la empresa para lo cual los reportes financieros cumplen esta finalidad. En su función de velar por el bienestar de todos los ciudadanos, es de su interés hacer cumplir las leyes ambientales y los postulados constitucionales, para lo cual exige que las organizaciones presenten informes cualitativos de gestión e indicadores ambientales que den cuenta de su impacto sobre el entorno. También las cuentas físicas le son útiles para tener una idea de los recursos ambientales de que dispone.

Existen otros agentes que, según arrojó el análisis de los casos prácticos estudiados, históricamente no se han inquietado por tener acceso a información ambiental de la empresa; tal es el caso de los empleados, los clientes minoristas, proveedores, la competencia y la comunidad. Sin embargo, la contabilidad puede proveer información que en algún momento les puede suscitar interés; en ese sentido los informes cualitativos e indicadores ambientales les pueden ser de gran ayuda ya que ni la información económica ni mucho menos las cuentas físicas agregan valor en su proceso de toma de decisiones.

La reflexión final que puede hacerse es que la contabilidad debe suministrar información útil para la toma de decisiones de todos los agentes, aunque deba llevar a cabo esa tarea implementando herramientas que se alejen de las tradicionalmente conocidas; queda la puerta abierta para que en futuras investigaciones se profundice e innove en el manejo de tales herramientas.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez, J. y Franco Ruiz, R. (2004). *Gestión empresarial del medio ambiente*. Pereira: Investigar Editores.

Amelines, L. y Quirós, E. (2004). La contabilidad ante la problemática de valoración ambiental. *Revista Visión contable*, No 4, 13 - 32.

Araújo, J. A. (1995). *La contabilidad social*. Medellín: Implicar.

Atristaín, P. (1999). *La responsabilidad de la contabilidad frente al medio ambiente*. México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Bischhoffshausen, W. (1996). Una visión general de la contabilidad ambiental. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, No 29, 139 - 170.

Cámara, M. (1996). Gestión Medioambiental e Información Financiera. *Esic Market – Revista Internacional de Economía y Empresa de Madrid*, No 92, 161 - 184.

Capcha, J. (2002). *Pérdida de vigencia del paradigma de utilidad contable y nuevas teorías emergentes*. Perú: Instituto Icode.

Carrasco, F. y Larrinaga, C. El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental. *Ensayos sobre contabilidad y economía, Contabilidad de gestión y economía financiera del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas de Madrid*, No 2, 65 – 83.

Casal, A. M. y Fronti, L. (2000). *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Buenos Aires: Ediciones Machi.

Constitución Política de Colombia, 1991

Cortés, M. (2002, mayo). *Avances en cuentas ambientales en Colombia*. Ponencia presentada en el VII seminario internacional de control fiscal ambiental, Villa de Leyva., Colombia.

Decreto Reglamentario 2649 de 1993

De Souza, M., Berto M. A. y Franco, A. (2006). La gestión de pasivos ambientales en un proceso de integración económica, *Revista latinoamericana de administración de la Universidad de los Andes*, No 37, 17 – 35

Elizalde A. (2003). Desde el Desarrollo Sustentable hacia Sociedades Sustentables. *Polis, Revista Académica Universidad Bolivariana*, No 1 (Vol. 4), 1 - 24.

Fernández, C. (2001). Sistema de Gestión Ambiental en la Empresa. *Partida Doble de México*, No 125, 48 - 61.

Franco, R. (2003) Hacia un modelo de contabilidad integral. *Revista integral Legis de contabilidad y auditoría*, No 15, 113 - 155

Galeano, M. E. (2004). *Estrategias de investigación social cualitativa: el giro de la mirada*. Medellín: Editorial La Carreta.

Gómez, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, No 18, 87 – 119.

Gómez, M. (2007). La evolución de la responsabilidad social en las organizaciones. *Revista Innovar*, No 29 (Vol. 17), 28 - 32.

Gómez, R. (2004). *La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos*. Málaga, España: UNED.

Gray, R. y Bebbington, J. (1999). *Contabilidad y auditoría ambiental*. Bogotá: Ecoe ediciones.

Isa, F. (2004). Cuentas ambientales en los países de Latinoamérica y el Caribe. *CEPAL, Capacitación países comunidad andina de naciones, CAN*.

Isa, F., Ortúzar, M. y Quiroga, R. (2005). Cuentas ambientales: conceptos, metodologías y avances en los países de América Latina y el Caribe. En: Cepal, Serie Estudios Estadísticos y Prospectivos No 30, Enero; Páginas 5 – 62.

Jonas, H. (1995). *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. España: Ediciones Herder.

Larrinaga, C. y Moneva, J. (2002). Global Reporting Initiative: Contabilidad y Sostenibilidad. *Partida Doble*, No 135, 80 - 87.

Ley 99 de 1993, Congreso de la República de Colombia

Ley 222 de 1995, Congreso de la República de Colombia

Ley 603 de 2000, Congreso de la República de Colombia

Lezca, J. A. (2003). Contabilidad Ambiental. *Apuntes Contables*, No 3, 25 - 57

Machado, M. A. (2000). Tendencias de modelación para el análisis contable: hacia una responsabilidad integral. *Revista contaduría universidad de Antioquia*, No 37, 15-47.

Machado, M. A. (2004). Dimensiones de la contabilidad social. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría de Bogotá*, No 17, 173 – 218

Machado, M. A. (2007, octubre). *Representaciones contables de información y certificación: Lo social como expresión de lo complejo en las organizaciones*. Ponencia presentada en la XXVII conferencia interamericana de Contabilidad, Santa Cruz, Bolivia.

Machado, M. A. y Zapata, M. A. (2000). Modelación e información contable para entornos competitivos. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, No 36, 149-168

Mantilla, E. (2006). La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, No 25, 25 - 54

Martínez, G. (2002). Aspectos medioambientales en las cuentas anuales de las empresas. *Ingeniería Química de Madrid*, No 395, 154 – 156.

Montoya, L. F. (2002). *Implementación de un Sistema de Contabilidad Ambiental en una Industria Química*. Universidad Eafit, Proyecto de grado para optar al título de Ingeniero de Procesos, Facultad de Ingeniería, Universidad EAFIT, Medellín, Colombia.

Naredo, J. y Valero, A. (1999). *Desarrollo económico y deterioro ecológico*. Madrid: editorial Visor.

Ortega, F. (2007). *Contabilidad ambiental en términos no monetarios*. Memorias XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos y Encuentro Contable Latinoamericano, Medellín, Colombia, 109 – 124.

Quirós, E. y Bustamante H. 2007. *Responsabilidad social: Organizaciones y contabilidad*. Medellín: Fondo Editorial Fundación Universitaria Luis Amigó.

Ramírez, R. (1998). *Ética ambiental, parámetros para una discusión*. Armenia: Universidad del Quindío.

Robles, C. y López, A. Problemática medioambiental en la empresa y su repercusión contable. *Ensayos sobre contabilidad y economía del instituto de contabilidad y auditoria de cuentas de Madrid*. 2.

Sarmiento, H. (2004). Contra el currículo oculto. *Lumina de la Universidad de Manizales*, No 5, 195 - 208.

Senes, B. (2002). Responsabilidad medioambiental, Recomendación de la Unión Europea. *Revista Legis del Contador*, No 10, 121 - 162

Sunder, S. (1997). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional, Facultad de Ciencias Económicas.

Tejada, A. (1999). La contabilidad y la gestión medioambiental. *Partida Doble*, No 102, 60 - 78.

Torres, F. (2001). *Contabilidad Ambiental Preliminares*, Pontificia Universidad Javeriana, Manuscrito no publicado.

CIBERGRAFÍA

Andreu, A. y Pueyo, R. (2003). Global Reporting Initiative. Extraído el 12 de enero, 2008 del sitio web de la Organización Pacto mundial: <http://pactomundial.org/index.asp>.

Consejería del Medio Ambiente, Islas Baleares (s.f.). ¿Qué es el EMAS?. Extraído el 3 de mayo, 2007 del sitio web: <http://ecotur.caib.es/emas/?q=es/node/10>.

Díaz Inchicaqui, J. (2003). La contabilidad social orígenes y paradigmas. Extraído el 20 de abril, 2008 del sitio web de la universidad nacional de San Martín: <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/primer/contabilidad.htm>.

Garrido, S. (s.f.). Estados financieros medioambientales. Extraído el 19 de marzo, 2007 de <http://www.gerencie.com/estados-financieros-medioambientales.html>.

Garrido, S. (2007). La necesidad de presentar estados financieros que reflejen la incidencia medioambiental en aquellos organismos e instituciones que realizan inversiones para la protección y el equilibrio ambiental. Extraído el 19 de marzo, 2007 del sitio web: <http://www.gerencie.com/contabilidad-ambiental-2.html>.

Global Reporting Initiative (s.f.). Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Extraído el 28 de noviembre, 2007 del sitio web oficial: http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/415F297B-5289-4160-8B6C-7CC034D5BE52/0/G3_GuidelinesESP.pdf

Global Reporting Initiative (s.f.). Stakeholder Council. Extraído el 13 de abril, 2008 del sitio web: <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/StakeholderCouncil/>

Naredo, J. M. (1997). Sobre el origen, el uso y el contenido del término sostenible. Extraído el 17 de enero, 2008 del sitio web: <http://habitat.aq.upm.es/cs/p2/a004.html>

Wikipedia (s.f.). Material input per unit service (MIPS). Extraído el 17 de abril, 2008 del sitio web <http://es.wikipedia.org>.

FUENTES TRABAJO DE CAMPO

Cardona, A. (2008). Ingeniero Sanitario. Área Metropolitana del Valle de Aburrá.

Escobar, C. (2008). Jefe de gestión ambiental. Manufacturas Muñoz S.A. Entrevista.

Irwin, S. (2008). Jefe de gestión ambiental. Familia Sancela S.A. Entrevista.

Montoya, C. (2008). Jefe de gestión ambiental. Cryogas S.A. Entrevista