

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

LOS SISTEMAS CONTABLES INTEGRADOS INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Paula Alejandra D’Onofrio

- C.P. PAULA ALEJANDRA D’ONOFRIO
- Contadora Pública. F.C.E – U.B.A.
 - Auxiliar de las asignaturas Contabilidad Patrimonial y Contabilidad Superior, F.C.E. – U.B.A.

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 8 – Número 16 – diciembre 2002

LOS SISTEMAS CONTABLES INTEGRADOS – INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL *

SUMARIO

- 0. Resúmen**
- 1. Las empresas y su relación con el medio ambiente**
- 2. Los Sistemas de Información Contable Integrados**
- 3. Los Sistemas de Gestión Ambiental**
- 4. Diseño de un Sistema de Gestión Ambiental**
 - 4.1 Identificación de las Variables Ambientales**
 - 4.2 Fijación de Políticas Ambientales por parte de la empresa**
 - 4.3 Diseño del Sistema de Gestión Ambiental**
- 5. Las Normas ISO 14000 y 14001**
- 6. Información de carácter interno sobre Gestión Ambiental**
 - 6.1 Información para el control**
 - 6.2 Benchmarking**
 - 6.3 auditoría de Información Ambiental Interna**
- 7. Información de carácter externo sobre Gestión Ambiental**
 - 7.1 Información en los Estados Contables**
 - 7.1.1 Auditoría externa de los informes**
 - 7.2 Informes de Sostenibilidad**
- 8. Incorporación de Estrategias medioambientales al Tablero de comando General de la organización**
- 9. Conclusiones**
- 10. Bibliografía Consultada**

0. Resumen.

Históricamente parecía no existir conexión entre empresa y medio ambiente siendo el único objetivo de las empresas la maximización del beneficio. Afortunadamente con el correr de los años comenzó a aparecer una conciencia social por el cuidado del medio ambiente, y las empresas no han quedado ajenas a ello y la ecología pasó a relacionarse con las Ciencias Económicas.

Si bien en la consecución del desarrollo sostenible esta involucrada toda la sociedad, las empresas como parte de la misma no pueden quedar afuera de ello, sobre todo si se considera que los procesos productivos de las mismas son uno de los principales causantes del deterioro del medio ambiente

En función de esta nueva realidad, se hace necesario contar con informes contables que van más allá de los Estados Contables de ejercicio, tal como los hemos visto hasta ahora. Para garantizar la confiabilidad de los mismos se hace necesario que surjan de sistemas de información contable integrados, que mediante la registración y el procesamiento de los distintos datos aporte la información necesaria para la toma de decisiones dentro y fuera de la organización.

La Contabilidad de gestión ha debido adaptarse a las nuevas necesidades. Una parte que ha adquirido relevancia en estos últimos tiempo es, dentro del Sistema de Gestión de la Empresa, la gestión medioambiental. Todas las empresas deberían tener un sistema de información que les permita prever, controlar e interpretar las distintas situaciones de modo tal que puedan ofrecer a los distintos usuarios la información relevante en el momento oportuno.

Un adecuado sistema de información debe permitir elaborar tanto salidas para la gestión como para los usuarios ajenos a la empresa. Debe contener reseñas del presente e información predictiva.

La norma ISO 14001 define un sistema de gestión ambiental como “ aquella parte del sistema de gestión que incluye la estructura organizacional, la planificación, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para desarrollar, implementar, revisar y mantener la política ambiental”

Para elaborar un Sistema de gestión ambiental debemos reconocer primero las variables ambientales, luego debemos fijar la política ambiental de la empresa.

La estrategia empresarial debe ser capaz de transformar aquello que a simple vista parece una carga en una ventaja competitiva. Si la empresa desarrolla un esquema de soluciones a corto plazo y de medidas correctivas, evidentemente solo incrementará sus costos. Si por el contrario impone una visión a largo plazo y adopta una posición preventiva, ya sea en el rediseño de sus productos o procesos, en la aplicación de tecnología innovadora, podrá alcanzar una situación tal que todos los partícipes se vean beneficiados.

Si bien el sistema de gestión Ambiental es propio de cada empresa las normas ISO 14000, de aplicación voluntaria, aportan una serie de pautas y definiciones acerca de los contenidos. Un Sistema de Gestión Ambiental basado en esta norma constituye una herramienta de gestión que permite a organizaciones de cualquier tipo controlar el impacto de sus actividades, productos o servicios en relación con el medio ambiente. Por su parte las normas ISO 14010 Y 14011 se refieren a los procedimientos de auditoría de los mismos.

La información para el control puede ser muy variada y dependerá fundamentalmente de las políticas medioambientales fijadas por la empresa, por lo tanto todo lo que se enumera tiene carácter orientativo.

Así podemos mencionar:

A) informes de tipo presupuestario que podría incluir partidas tales como inversiones, pasivos relacionados con estas, contingencias, ingresos y costos.

B) cuadros comparativos entre filiales y empresas similares

C) el Cuadro de Mando.

El cuadro de mando merece ser desarrollado con otro grado de detalle ya que constituye un elemento de medición del desempeño y de control de la gestión de una organización.

Constituye un elemento dinámico para poder evaluar el futuro de la misma en función de los distintos objetivos definidos, permitiéndonos ver las fuerzas y debilidades.

Por su parte dentro de los informes orientados a usuarios ajenos al ente tenemos, además de los Estados Contables de publicación, una nueva tendencia como son las Memorias de Sostenibilidad. Así nos encontramos con el Global Reporting Initiative que responde a un acuerdo internacional elaborado con visión de largo plazo. Su idea es elaborar y difundir, siguiendo la construcción iniciada por la Federación Europea de Expertos Contables (FEE) para el "reporting" medioambiental, una Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, aplicable globalmente y de manera voluntaria por organizaciones que deseen informar sobre los aspectos económicos, medioambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios

Esta guía se basa en Principios y en cualidades de la información similares a las de elaboración de Estados Contables. Sin embargo los elementos de la información están definidos por: categoría aspecto e indicadores. Estos últimos podrán ser de carácter general para todas las organizaciones o específicos de acuerdo al producto, servicio, zona geográfica, etc.

Una de las principales ventajas es que permite la comparabilidad de las distintas empresas que los elaboren

Las empresas, más allá de la responsabilidad ética que les cabe respecto del cuidado del medioambiente y hasta, por un instinto de supervivencia ante un contexto comprometido con el mismo, se han visto obligadas a ampliar el pensamiento estratégico tratando de transformar los posibles mayores costos en una importante ventaja competitiva al reconocer un valor agregado en la información medioambiental que presenten.

1. LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL MEDIO AMBIENTE

Históricamente parecía que no había conexión alguna entre las empresas y el medio ambiente. En apariencia el único objetivo de las empresas se basaba en la maximización del beneficio.

Afortunadamente con el correr de los años comenzó a aparecer una conciencia social por el cuidado del medio ambiente, y las empresas no han quedado ajenas a ello y la ecología paso a relacionarse con las Ciencias Económicas.

Si bien en la consecución del desarrollo sostenible esta involucrada toda la sociedad, las empresas como parte de la misma no pueden quedar fuera de ello, sobre todo si se considera que los procesos productivos de las mismas son uno de los principales causantes del deterioro del medio ambiente.

La relación entre la empresa y el contexto en donde la misma esta inmersa es estrecha:



Las empresas generan en el entorno en donde se ubican cambios a nivel económico, social y también medioambiental, estos cambios pueden tener efectos tanto positivos como negativos en el medio. Es por ello que resulta de suma utilidad contar con elementos que permitan tanto la prevención como la reparación de los daños causados.

2. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRADOS

La realidad actual a la que hacíamos referencia, hace necesario contar con informes contables que van más allá de los Estados Contables de ejercicio, tal como los hemos visto hasta ahora. Para garantizar la confiabilidad de los mismos se hace necesario que surjan de sistemas de información contable integrados, que mediante la registración y el procesamiento de los distintos datos aporte la información necesaria para la toma de decisiones dentro y fuera de la organización.

Los avances tecnológicos posibilitan la reunión de toda la información necesaria para su elaboración ya sea que se trate tanto fuentes contables, como estadísticas y proyecciones,. Sin embargo el problema fundamental pasa por transformar esos datos en información relevante ya sea para las organizaciones como para los usuarios externos a la misma. A menudo nos encontramos con los siguientes problemas respecto de la información proporcionada:

- Información exclusivamente financiera
- Información redundante
- Poco amigable
- Sin la validación adecuada
- Voluminosa
- Falta de datos interrelacionados
- Falta de aprovechamiento de los recursos disponibles

Cuando diseñamos un Sistema de Información Contable Integrado debemos prestar especial atención a la importancia de definir los canales de información que lo abastecerán. De modo tal que nos permitirá evaluar las estrategias a seguir para alcanzar nuestros objetivos otorgándonos información confiable en tiempo real que nos permita evaluar el desempeño de la organización y sus miembros.

3. LOS SISTEMAS DE GESTIÓN AMBIENTAL

La Contabilidad de gestión ha debido adaptarse a las nuevas necesidades. Una parte que ha adquirido relevancia en estos últimos tiempo es, dentro del Sistema de Gestión de la Empresa, la gestión medioambiental. Todas las empresas deberían tener un sistema de información que les permita prever, controlar e interpretar las distintas situaciones de modo tal que puedan ofrecer a los distintos usuarios la información relevante en el momento oportuno.

Coincidimos con la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en cuanto a que la información relacionada con el comportamiento ambiental de las empresas se produce:

- a) *A petición de Organismos Administrativos (...) La característica de estas informaciones suele ser que obtienen una respuesta más bien escasa de parte de la*

empresa, se producen generalmente en función del control de la autoridad, y suelen ser fragmentadas.

b) *Información voluntariamente suministrada a:*

- *Empleados, accionistas, público en general, proveedores, clientes*
- *Publicidad o ecomarketing*

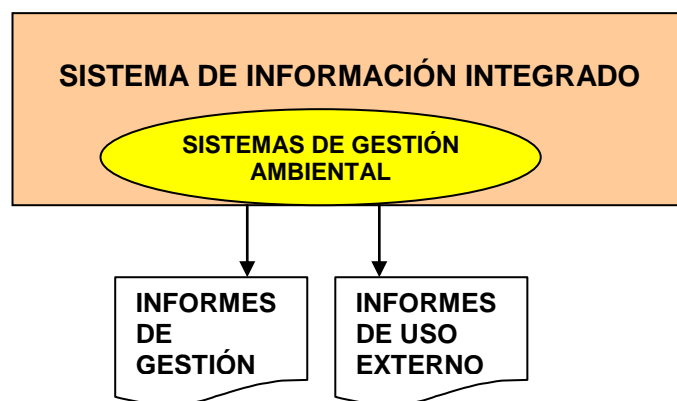
En general esta información suele ser más cualitativa que cuantitativa, emitida como búsqueda de comprensión o revelación de acontecimientos y casi nunca va acompañada de una certificación independiente que la avale.

c) *En las Cuentas Anuales: cuando en ocasiones se reflejan los pasivos o situaciones que lo acreditan contablemente.*

La realidad es que mostrar un informe acerca del comportamiento ambiental de la empresa, representa un valor agregado para los usuarios de dichos informes. Es evidente que deben resguardarse aquellos datos que pongan en peligro la integridad de la empresa, sin que esto implique la omisión intencionada de información desfavorable. Para asegurar la confiabilidad deberían someterse a auditorias de profesionales independientes

Un adecuado sistema de información debe permitir elaborar tanto salidas para la gestión como para los usuarios ajenos a la empresa. Debe contener reseñas del presente e información predictiva.

La norma ISO 14001 define un sistema de gestión ambiental como “ aquella parte del sistema de gestión que incluye la estructura organizacional, la planificación, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para desarrollar, implementar, revisar y mantener la política ambiental”



4. DISEÑO DE UN SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL

4.1 Identificación de las Variables Ambientales

Para comenzar a hablar del diseño de un Sistema de Gestión Ambiental debemos identificar las variables ambientales. Si nos refiriésemos a variables económicas el concepto no presentaría cuestionamientos: se trata de aquellos que tienen un precio o valor de intercambio, sin embargo a las variables ambientales no resulta sencillo darle un valor objetivo.

Siguiendo a Fernández Cuesta¹ podemos decir:

El grado de internalización de las variables ambientales condiciona la actividad empresarial y todo su proceso de planificación, presupuestación y control y, optando por una gestión ambiental integrada en el modelo gerencial, las variables medioambientales hacen referencia, en cada empresa, a los factores naturales de producción, la prevención o reducción de la contaminación y la descontaminación y restauración del entorno vital.

Las variables ambientales se han estudiado tradicionalmente como recursos naturales, hoy habría que ampliar este concepto con aquellos factores que permiten el mantenimiento y mejoramiento de dichos recursos.

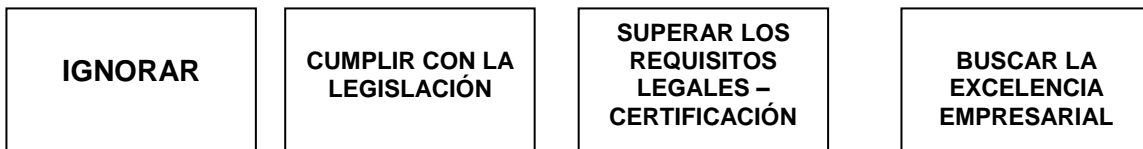
4.2 Fijación de Políticas Ambientales por parte de la Empresa

Otro de los puntos imprescindibles para el desarrollo de un Sistema de Gestión Ambiental consiste en fijar previamente una política ambiental por parte de la empresa.

Debido a la aparición del movimiento ecologista en el mundo, se ha creado una conciencia por la protección del medio ambiente. Ante este nuevo contexto, las empresas se han visto obligadas a ampliar su pensamiento estratégico, ya sea por la responsabilidad ética que les cabe o por un instinto de supervivencia.

La estrategia empresarial debe ser capaz de transformar aquello que a simple vista parece una carga en una ventaja competitiva. Si la empresa desarrolla un esquema de soluciones a corto plazo y de medidas correctivas, evidentemente solo incrementará sus costos. Si por el contrario impone una visión a largo plazo y adopta una posición preventiva, ya sea en el rediseño de sus productos o procesos, en la aplicación de tecnología innovadora, podrá alcanzar una situación tal que todos los participantes se vean beneficiados.

Como vemos la posición que tome la empresa puede ser muy variada:



Y dentro de estas posibilidades existe también toda una gama de alternativas.

¹ FERNÁNDEZ CUESTA, Carmen. (6/2002) "Presupuestación de la Gestión Ambiental Empresarial". Revista Contabilidad y Auditoría Año 8 nro. 15 – Pág. 100 FCE UBA

4.3 Diseño del Sistema de Gestión Ambiental

Podríamos enunciar una serie de etapas para la elaboración de un Sistema de Gestión Ambiental. Sin embargo es necesario aclarar estos pasos no son enunciativos sino orientativos, ya que el mismo depende de cada empresa en particular.

- 1- DIAGNOSTICO INICIAL: Como primera medida debería realizarse una revisión inicial para evaluar, por un lado, el estado actual de la empresa en relación con el cumplimiento de la legislación ambiental aplicable a sus actividades, productos y servicios; y por el otro, la identificación de los aspectos ambientales que tengan un efecto significativo sobre el medio ambiente
- 2- DEFINICIÓN DE LA POLÍTICA AMBIENTAL: Una vez realizado este primer relevamiento los más altos órganos directivos deberán fijar una política ambiental para la empresa.
- 3- IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL
- 4- DESARROLLO Y FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA
- 5- CONTROL Y REVISIÓN DEL SISTEMA

5. LAS NORMAS ISO 14000 Y 14001²

La Organización Internacional de Normalización (ISO) es una federación mundial de organismos nacionales de normalización. Los comités técnicos de ISO elaboran normas de aplicación voluntaria. En nuestro país el organismo normalizador es el IRAM (Instituto Argentino de Normalización)

Las normas ISO 14000 tratan sobre la gestión ambiental, ocupándose de la forma en que las empresas desarrollan sus actividades, involucrándose con los procesos. Un Sistema de Gestión Ambiental basado en esta norma constituye una herramienta de gestión que permite a organizaciones de cualquier tipo controlar el impacto de sus actividades, productos o servicios en relación con el medio ambiente. Esta norma requiere que se demuestre la responsabilidad mediante los requerimientos de la norma ISO 14001. Esta última es la única normativa de requerimiento de la serie ISO 14000, el desafío de la misma consiste en verificar la **mejora continuada**.

Dentro de las ventajas de la ISO 14001 para la empresa podríamos mencionar: La reducción de los costo en la administración de los residuos, y en la distribución, la promoción del ahorro de energía y materiales y, fundamentalmente, la mejora en la imagen frente a organismos reguladores y los usuarios externos .

Los requisitos de la ISO 14001son:

- Fijación de una política ambiental
- Aspectos ambientales
- Identificar los requerimientos legales y normativos.
- Definir para cada nivel y función los objetivos a cumplir. Los mismos deben ser fijados considerando los requerimientos legales, los aspectos ambientales, la disponibilidad de tecnologías aplicables y los aspectos económico- financieros.

² FRONTI DE GARCÍA,, LUISA y WAINSTEIN, MARIO (coordinadores) (Set.2000) Contabilidad y Auditoría Ambiental Pág. 211 Ed. Macchi Buenos Aires

- Deberá establecerse un Programa de Gerencia Ambiental
- Estructura y responsabilidad
- Calificación, capacitación y conciencia
- Comunicación
- Documentación ambiental
- Ya en la etapa de implementación y operación, serán los niveles superiores los encargados de designar al personal idóneo con el fin de que el mismo verifique la ejecución del sistema , el desempeño y eventualmente los desvíos.
- Control de la documentación
- Deberá realizarse un control operativo cuyo objeto será establecer y mantener procedimientos documentados que eviten irregularidades en el cumplimiento de las metas, los procesos y la comunicación de los mismos.
- Es necesario contar con programas de contingencia ambiental a fin de prevenir y de dar rápidas respuestas a los problemas que pudieran presentarse
- Vigilancia y medición
- No conformidad, acción correctiva y acción preventiva
- Registros
- Auditoría del Sistema de Gerencia Ambiental
- Evaluación de Sistemas de Gerencia

6. INFORMACIÓN DE CARÁCTER INTERNO SOBRE LA GESTIÓN AMBIENTAL

6.1 Información para el control

Siguiendo con esta serie de normas encontramos la ISO 14031³, que se refiere a la Evaluación de la Gestión Medioambiental. Se trata de una guía para el análisis, la evaluación y la descripción de la gestión medioambiental de una organización en función de los objetivos establecidos de acuerdo con la política medioambiental fijada por la misma. Esta norma posee una serie de indicadores de conducta medioambiental de carácter genérico que están diseñados para fines de control e informes de tipo interno, así como una guía de selección de dichos indicadores.

La información para el control puede ser muy variada y dependerá fundamentalmente de las políticas medioambientales fijadas por la empresa, por lo tanto todo lo que se enumerará tiene carácter orientativo.

Así podemos mencionar:

- A) informes de tipo presupuestario que podría incluir partidas tales como inversiones, pasivos relacionados con estas, contingencias, ingresos y costos.
- B) cuadros comparativos entre filiales y empresas similares
- C) el Cuadro de Mando.

El cuadro de mando merece ser desarrollado con otro grado de detalle ya que constituye un elemento de medición del desempeño y de control de la gestión de una organización. Constituye un elemento dinámico para poder evaluar el futuro de la misma en función de los distintos objetivos definidos, permitiéndonos ver las fuerzas y debilidades.

Cada organización es única y será único su Cuadro de Comando, es una herramienta de diseño propio.

³ GLOBAL REPORTING INITIATIVE (JUN2002) Guía par la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Pág 47

Para elaborarlo deberá efectuarse como primera medida un relevamiento de la empresa. Sobre este análisis, debemos fijar **los objetivos** de la entidad y en función de estos **las estrategias** a seguir para poder alcanzarlos.

Con el fin de facilitar a la dirección la información relevante y en momento oportuno, debemos utilizar una serie de **indicadores** que permiten ver en forma clara y concisa el momento de la realidad sobre el cual deben actuar. Si los indicadores son fijados correctamente podremos hacer un seguimiento constante de la evolución de la empresa en relación con el medioambiente, ya que nos permiten predecir lo que puede suceder y nos avisan acerca de los desvíos. Para que los mismos sean útiles deben reflejar la naturaleza y necesidades del área, deben ser objetivos, flexibles, económicos y comprensibles.

Una primera clasificación de estos, podría estar dada por indicadores de tipo Macroeconómicos, relacionados con el contexto en donde se desenvuelve la empresa y Microeconómicos, referentes a la empresa en si misma. También podríamos clasificarlos como Monetarios siendo aquellos que se relacionan con la inversión o el nivel de ingresos y no Monetarios aquellos que representan variables cuantitativas no financieras

Por su parte la AECA⁴ elabora a modo indicativo una serie de ratios medioambientales, que transcribimos a continuación:

CV= CALIDAD DE VIDA

DAÑOS CAUSADOS

CM= COSTOS MEDIOAMBIENTALES

COSTO TOTAL DE PRODUCCIÓN

CE= CONSUMO DE ENERGÍA

COSTO INDUSTRIAL

AM = ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES

ACTIVOS TOTALES

GENERACIÓN DE VALOR AÑADIDO = $\frac{\text{INGRESOS}}{\text{CONSUMO DE MATERIALES}}$

TASA DE RECICLAJE = $\frac{\text{CONSUMO DE MATERIAL RECICLADO}}{\text{CONSUMO TOTAL DE MATERIALES}}$

TASA DE DESECHOS = $\frac{\text{VALOR DE LOS MATERIALES DE DESECHO}}{\text{CONSUMO DE MATERIALES}}$

TASA DE RECHAZOS = $\frac{\text{VALOR ANUAL DE LOS RECHAZOS}}{\text{EXISTENCIAS DE MEDIAS}}$

⁴ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1996) Documento 13. pág.71

La ventaja de trabajar con indicadores de ratios es que las relaciones que se establecen nos permiten ubicarnos de manera más gráfica y poder tomar decisiones en función de los mismos.

6.2 Benchmarking

Este concepto como su traducción lo indica, implica fijar un punto de referencia para establecer cuál es la “mejor práctica” de otras empresas que pueden ser o no nuestros competidores para mejorar los resultados de la nuestra. La idea no es copiar una práctica sino poder identificar, aprender y adaptar las mejores prácticas o métodos de otras empresas a mi empresa.

La presentación de esta información puede darse en forma de tabla, gráfico o texto pero lo ideal es que permita una rápida identificación de nuestra situación respecto de la referencia fijada.

Según el informe de AECA⁵ al que hacíamos referencia anteriormente, no solo sería aconsejable incluir la “mejor práctica” sino las “mejores empresas” y la “media del sector”. En realidad, en este caso también dependerá de la política ambiental fijada por la empresa y el grado de excelencia que desee lograr. Lo que evidentemente resulta de utilidad, en este tipo de información es conocer los progresos respecto de períodos anteriores.

6.3 Auditoría de Información Ambiental Interna

Al referirnos a auditoría de información ambiental interna nos estamos refiriendo a auditorías de los sistemas de gestión medioambiental. Lo cual adquiere una gran relevancia por estar en juego la política ambiental fijada por los entes.

La norma ISO 14010 establece principios generales aplicables a todo tipo de auditorías ambientales, mientras que la norma ISO 14011 se refiere específicamente a las auditorías de los sistemas de gestión ambiental.

El objetivo de esta auditoría radica en establecer si el sistema se ha implementado adecuadamente y si se cumple con los objetivos definidos. La auditoría puede realizarse al sistema de gestión de manera completa o bien a ciertas actividades específicas.

7. INFORMACIÓN DE CARÁCTER EXTERNO SOBRE LA GESTIÓN AMBIENTAL

7.1 Información en los Estados Contables

La información en los Estados Contables de Publicación puede ser de tipo cualitativa o cuantitativa.

Será cualitativa cuando se remita a situaciones globales, presentes o predictivas a las que no se le asignen valores numéricos concretos. La misma figurará en la Memoria o en la Reseña Informativa de los Estados Contables.

Dentro la información cuantitativa la misma puede ser monetaria o no monetaria. Esta última podrá estar expresada en ratios o en unidades de medida distintas a valores monetarios (pesos, dólares) y también es habitual encontrarla en la Memoria o en la Reseña Informativa de los Estados Contables. La información cuantitativa monetaria se verá reflejada en los Estados Contables en los distintos rubros que afecten, por ejemplo:

⁵ IDEM NOTA 3 Pág.86

Dentro del Activo:

- Bienes de Cambio: puede tratarse tanto de materiales y materias primas que se ha decidido utilizar por ser menos contaminantes o bien de desechos que se generen como consecuencia de utilización de los mismos en los procesos productivos.
- Bienes de Uso: en este rubro tendremos por un lado la incorporación de bienes o tecnología que se incorporen con el fin de mejorar el medioambiente o de preservarlo. Dentro de los activos existentes en la empresa habrá que evaluar si la vida útil de los mismos se ve afectada por el medioambiente en forma negativa (contaminación de terrenos e instalaciones por razones ajenas al ente) con el fin de efectuar las correcciones correspondientes.
- Bienes Intangibles: gastos de desarrollo aplicados específicamente a la mejora del medioambiente.

7.1.1 Auditoría externa de los informes

En este punto en particular trataremos de la auditoría de los Estados Contables por parte del auditor externo. Así como las empresas no pueden quedar al margen de las nuevas necesidades de información que requieren los distintos usuarios, los contadores deben prepararse también para responder a esas necesidades, ya sea como asesores o ejerciendo funciones de contralor. Más allá de las auditorías del sistema definidas por la ISO 14011⁶, la información medioambiental existente en los Estados Contables debería ser auditada adecuadamente. Los profesionales deberían estar al tanto de las distintas normativas existentes ya que en ciertas situaciones la falta de cumplimiento de las mismas puede comprometer el principio de empresa en marcha. Del mismo modo sucede con las valuaciones y vidas útiles estimadas para los activos de la empresa y las contingencias calculadas.

7.2 Informes de Sostenibilidad

Como hacíamos mención al principio, las empresas se enfrentan actualmente a una gran cantidad de cambios esenciales para su supervivencia entre los que si incorpora el concepto de desarrollo sostenible. Este término está asociado a la búsqueda de satisfacción de las necesidades del ser humano en el presente sin comprometer sus necesidades futuras. Los tres objetivos del desarrollo sostenible estaría dados por: crecimiento económico – mantenimiento del medio ambiente – equidad social. En nuestro trabajo nos centraremos exclusivamente en los informes medioambientales.

El Global Reporting Initiative es un acuerdo internacional elaborado con visión de largo plazo. Su idea es elaborar y difundir, siguiendo la construcción iniciada por la Federación Europea de Expertos Contables (FEE) para el "reporting" medioambiental, una Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, aplicable globalmente y de manera voluntaria por organizaciones que deseen informar sobre los aspectos económicos, medioambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios.

⁶ FRONTI DE GARCÍA., LUISA y WAINSTEIN, MARIO (coordinadores) (Set.200) Contabilidad y Auditoría Ambiental Pág. 175 y 215 Ed. Macchi Buenos Aires

La ventaja de este tipo de informe es que configura una visión completa de la empresa en relación con el entorno por otra parte permite la comparabilidad del mismo. La propuesta del GRI se elabora según los siguientes principios⁷:

- Principio de entidad. La memoria deberá establecer en forma clara que parte de la organización se ha considerado.
- Principio de alcance de la memoria: fundamentalmente si la misma se referirá a aspectos económicos, medioambientales, sociales; o bien a uno de ellos.
- Principio de devengado, los acontecimientos serán presentados en el período en el cuál ha ocurrido.
- Principio de compromiso continuo, se equipara con el principio de empresa en marcha.
- Principio de precaución, equivalente al principio de prudencia
- Principio de materialidad o trascendencia: en estas memoria la materialidad o trascendencia dependerá de los puntos considerados relevantes tanto para los informantes como para sus partes interesadas ajenas a la organización.

Como vemos muchos de estos principios coinciden con los enunciados en el Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales. Lo mismo sucede al enunciar las cualidades de la información:

- Relevancia
- Fiabilidad
- Claridad
- Comparabilidad
- Oportunidad
- Verificabilidad

Por su parte propone los siguientes elementos de la información, que en este caso difieren de la contabilidad financiera:

- Categoría: áreas de aspectos económicos, sociales o medioambientales que afecten a las partes interesadas. Ej. **AGUA**
- Aspecto: elementos relacionados con una categoría específica Ej. **FUENTES DE AGUA UTILIZABLE**
- Indicador: cálculos específicos de un aspecto concreto que puede ser utilizado para controlar y demostrar como actúa una organización. Normalmente son cuantitativos. Ej. **CONSUMO DE AGUA POR UNIDAD DE PRODUCTO**

⁷ GLOBAL REPORTING INITIATIVE (JUN 2000) DIRECTRICES DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD
<http://www.globalreporting.org>

Como elemento adicional sugiere la utilización de indicadores de ratios con el fin de facilitar la interpretación. También establece que las memorias incluyan una descripción formal de las políticas de medición y elaboración seguidas, como por ejemplo: alcance, cambios significativos, limitaciones, criterios utilizados

Este informe elabora una lista de indicadores medioambientales⁸ a los que divide en:

- a) de aplicación general para las empresas y
- b) otros de aplicación específicas para empresas de determinadas actividades, o bien de determinada ubicación geográfica o de interés para determinados usuarios.

Con el fin de permitir la comparabilidad de los informes el GRI pide a todos los informantes que detallen aquellos indicadores de carácter general.

A continuación transcribiremos algunos indicadores de carácter general mencionados en el informe:

ENERGÍA

- Consumo total de energía
- Cantidad total de electricidad consumida, según fuente de combustible primaria, siempre que se conozca el dato. Cantidad autogenerada, si corresponde (describese fuente).

MATERIAS PRIMAS (toneladas o kilogramos)

- Consumo total de materias primas (además de combustible y agua)

AGUA (litros o metros cúbicos)

- Consumo total de agua

EMISIONES, VERTIDOS Y RESIDUOS (toneladas o kilogramos)

- Emisiones de gas invernadero Según la definición del protocolo de Kyoto) en toneladas de equivalente a CO₂ (potencial calentamiento de la Tierra)
- Emisiones de sustancias dañinas para las capa de ozono (según la definición del protocolo de Montreal) en toneladas de equivalente CFC-11 (potencial reductivo de ozono)
- Residuos totales (para su eliminación) . Explícitese método de estimación , destino y definición

PROVEEDORES

- Actuación de los proveedores con relación a los aspectos medioambientales de los programas y procedimientos descritos en 5.9**

PRODUCTOS Y SERVICIOS

- Los temas e impactos más importantes relacionados con el uso de los principales productos y servicios, incluyendo su eliminación, donde corresponda. Inclúyase un cálculo aproximado cualitativo y cuantitativo de tales impactos, también donde proceda.

8. INCORPORACIÓN DE ESTRATEGIAS MEDIOAMBIENTALES AL TABLERO DE COMANDO GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN

En el punto 6 vimos como el Cuadro de Mando Medioambiental puede ser utilizado como herramienta de Control interno. El Tablero de Comando general de la organización se lo considera

⁸ ÍDEM NOTA 5 Pág.32 ysgtes.

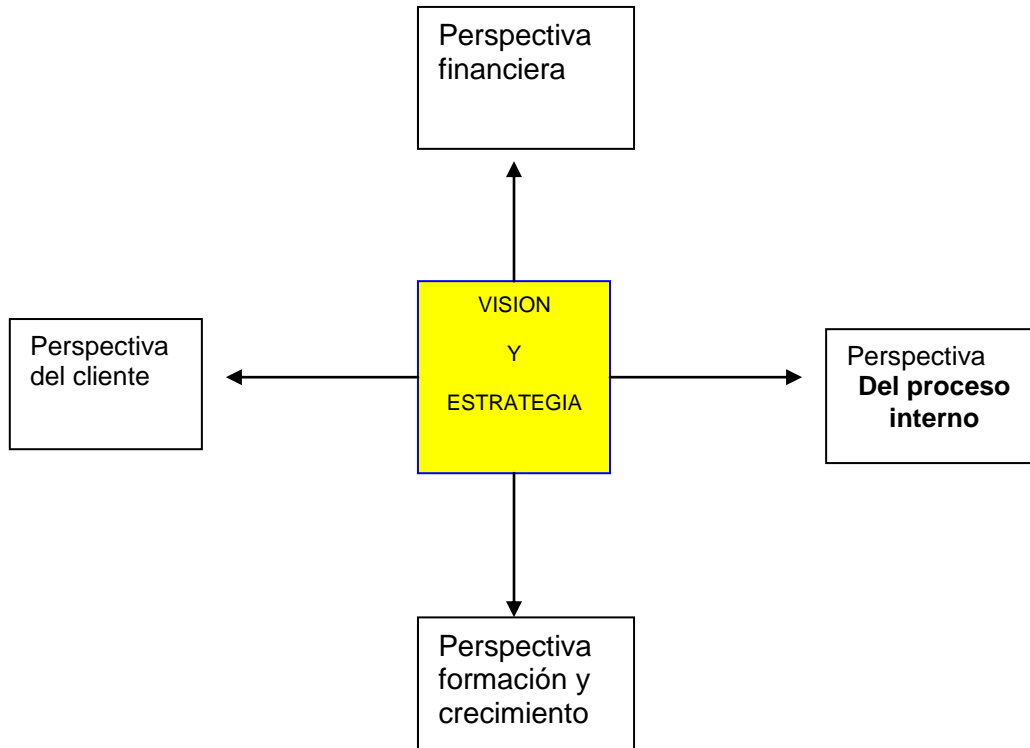
** Programas y procedimientos para cadenas de suministro o servicios externos, incluyendo criterios de selección de proveedores

una herramienta de gestión dentro de la misma. Sin embargo y teniendo en cuenta la integridad de la empresa el mismo puede ser utilizado como informe de uso externo⁹. Pero no es este el tema de nuestro actual trabajo, lo que se pretende demostrar es como las variables ambientales repercuten en la estructura general de la organización.

Si nos remitimos al "Balance Scorecard" o Tablero de Comando de Robert Kaplan y David Norton¹⁰ que entendían que para ofrecer una información completa a la gerencia había que atender tanto los indicadores financieros como operativos ofreciendo información en cuatro sectores:

- Opinión del cliente sobre la empresa
- Excelencia operativa interna
- Aumento de la productividad
- Confianza del accionista

Obtendremos un Tablero de Comando similar al siguiente:



La preocupación por el medioambiente constituye un nuevo entorno competitivo, y la dirección de la empresa no puede dejarlo de lado. El asumir la responsabilidad por parte de la

⁹ D' ONOFRIO PAULA (2001) Nuevos Horizontes para la Contabilidad Los Tableros de Comando. Trabajo presentado en las XVI Jornadas de Contabilidad, XIV de Auditoría, III de Gestión y Costos Buenos Aires, 6 y 7 de diciembre de 2001 Sede: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

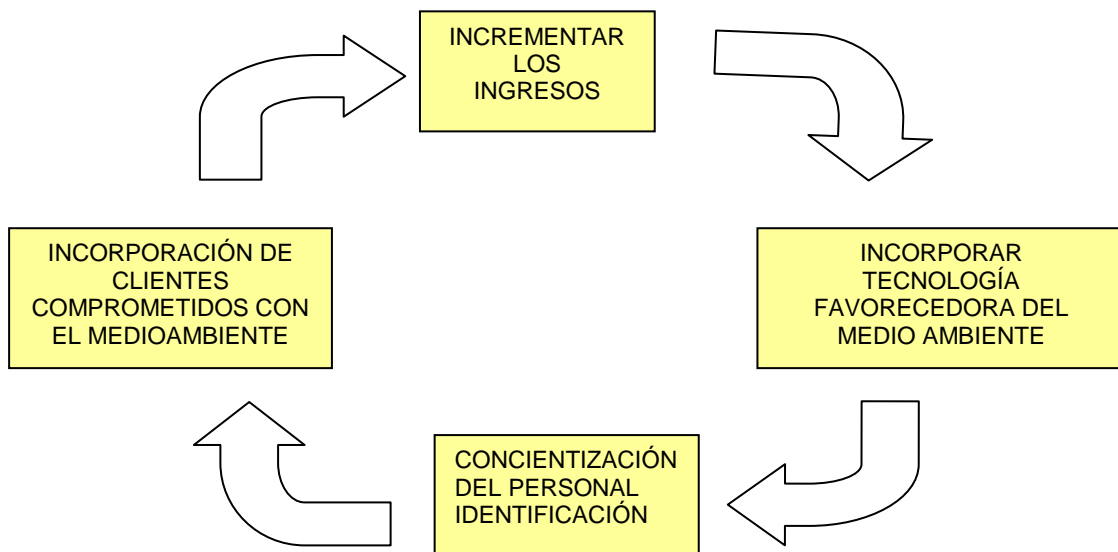
¹⁰ KAPLAN, Robert y NORTON David "Cuadro de Mando Integral" Editorial Gestión 2000

empresa, debe ser por sobre todo una **cuestión ética** pero como lo hemos planteado al comienzo puede transformarse en una ventaja competitiva.

Si a modo de ejemplo, incorporásemos variables ambientales al Tablero de Comando General de la organización podría producirse el siguiente retorno:

OBJETIVO: incrementar los ingresos, incorporación de clientes comprometidos con el medioambiente

ESTRATEGIA: incorporación de tecnología



9. CONCLUSIONES

Con la aparición del movimiento ecológico mundial comenzó a vislumbrarse una conciencia social por el cuidado del medio ambiente, y las empresas, ya sea por un tema ético o de subsistencia, no pueden quedar ajenas a ello.

Si bien en la consecución del desarrollo sostenible esta involucrada toda la sociedad, las empresas como parte de la misma no pueden quedar fuera de ello, sobre todo si se considera que los procesos productivos de las mismas son uno de los principales causantes del deterioro del medio ambiente

Esta realidad hace necesario contar con informes contables que van más allá de los Estados Contables de ejercicio, tal como los hemos visto hasta ahora. Para garantizar la confiabilidad de los mismos se hace necesario que surjan de sistemas de información contable

integrados, que mediante la registración y el procesamiento de los distintos datos aporte la información necesaria para la toma de decisiones dentro y fuera de la organización.

Los sistemas de Gestión ambiental está de alguna manera regulados por las normas ISO 14000 aún cuando no son de aplicación obligatoria. Sin embargo la aplicabilidad de los mismos está destinado al uso interno dentro de la organización.

Como complemento de estos surgirán del mismo Sistema Integrado, información para usuarios externos, ya sea mediante los Estados Contables o mediante la Memoria de Sostenibilidad (que también podrán aplicarse como herramienta de gestión).

Al analizar la propuesta del Global Reporting Initiative, vemos que la misma se basa en tres elementos de sostenibilidad: económico, medioambiental y social. Su trabajo se basa en la elaboración de una Guía que permitirá la comparabilidad de estos informes entre las distintas organizaciones que lo elaboren. Estas guías se basan en Principios y en cualidades de la información similares a las de elaboración de Estados Contables. Sin embargo los elementos de la información está definidos por: categoría aspecto e indicadores. Estos últimos podrán ser de carácter general para todas las organizaciones o específicos de acuerdo al producto, servicio, zona geográfica, etc.

Como cierre final es importante destacar que la incorporación de información medioambiental no solo puede representar una carga adicional para la organización, por el contrario un buen uso de la misma puede representar mínimamente la posibilidad de supervivencia de la empresa en un nuevo contexto, y mejor aún una importante ventaja competitiva.

10. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (Feb. 1996) Principios de Contabilidad de Gestión. Contabilidad de Gestión Medioambiental Documento 13 Ed. Ortega Ediciones Gráficas. Madrid
D'ONOFRIO PAULA (2001) Nuevos Horizontes para la Contabilidad Los Tableros de Comando. Trabajo presentado en las XVI Jornadas de Contabilidad, XIV de Auditoría, III de Gestión y Costos Buenos Aires, 6 y 7 de diciembre de 2001 Sede: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas
FERNÁNDEZ CUESTA, Carmen. (Jun. 2002) "Presupuestación de la Gestión Ambiental Empresarial" Revista Contabilidad y Auditoría Año 8 Número 15 – FCE UBA
FRONTI DE GARCÍA,, LUISA y WAINSTEIN, MARIO (coordinadores) (Set.2000) Contabilidad y Auditoría Ambiental Ed. Macchi Buenos Aires
FRONTI DE GARCÍA,, LUISA (Directora de Proyecto) (Oct. 1999) Impacto Ambiental- Sus posibilidades de Captación y control a través de información contable. Ed. Economizarte Buenos Aires.
GLOBAL REPORTING INITIATIVE (JUN 2000) DIRECTRICES DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD
KAPLAN, Robert y NORTON David "Cuadro de Mando Integral" Editorial Gestión 2000

Páginas web consultadas

www.globalreporting.org

www.ciberconta.unizar.es

www.5campus.com

www.eclal.cl (Comisión Económica para América latina y el Caribe)

www.iso.ch