

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PARADIGMAS DE ADMINISTRACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Jorge Manuel Gil

Universidad Nacional de la Patagonia Austral (Argentina)

RESUMEN

La Contabilidad de Gestión abarca un campo de contenido multidimensional: las operaciones artificiales (de decisión) sobre la realidad económica, financiera y patrimonial se encuentran ampliadas al medio ambiente, a la sociedad, a la tecnología y a las concentraciones económicas, entre otras. En este trabajo se impulsa la concepción que el medio ambiente es parte nuclear de esa multidimensión y que la gestión empresaria se desarrolla en un marco ecológico que determina el estilo decisorio. Esta circunstancia potencia, en nuestro entender, la instalación de modelos de Contabilidad de Gestión que posibiliten captar, cuantificar y revelar específicamente el amplio contenido de las implicancias medioambientales de la gestión empresarial, para que su adecuada información permita mejorar la calidad de los procesos decisorios y ampliar las bases de la interpretación de la realidad.

La estrategia de investigación parte del análisis de la vinculación entre el objeto y campo de la Contabilidad de Gestión (en el que se incluye la contabilidad de costos) y el estado actual de los paradigmas de administración ambiental en competencia. Se efectúa una breve introducción a la aproximación del rol de la Contabilidad de Gestión en cada uno de esos modelos, a fin de poder aportar una expectativa de consideración futura del tema.

Se desprende como consecuencia que, el paradigma condiciona la necesidad operativa de implementar sistemas de gestión ambiental (SGA) en las organizaciones (los que adoptan sólo contenido formal). No obstante, la incorporación al SGA de la contabilidad ambiental, se plantea como estadio imprescindible para mejorar las cualidades de la información útil para los procesos decisorios, tanto como para permitir un efectivo desarrollo del conocimiento en Contabilidad.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión ambiental, paradigmas de administración ambiental, racionalidad, sistemas de gestión ambiental, sustentabilidad.

1. CONTABILIDAD Y ECOLOGÍA.

No estamos frente a una de las nuevas realidades tan utilizadas como aperturas temáticas en los ámbitos académicos de las ciencias económicas después de Drucker (DRUCKER, P. F., 1990). Los problemas ambientales (extracciones a la Naturaleza y polución) no son nada nuevo. Incluso, "... es probable que hayan contribuido al colapso de muchas civilizaciones anteriores" (CRONON, W., 1983, 122).

No obstante, habida cuenta que todas las actividades humanas de base económica ocurren en el contexto de ciertos tipos de relaciones entre la sociedad y el mundo biofísico (el resto de la naturaleza), el alcance y la escala de los problemas ambientales han aumentado considerablemente en los últimos decenios (polución local, regional e internacional; deforestación; erosión del suelo; declinación de láminas de agua; cambios climáticos; degradación de la capa de ozono; macroaccidentes contaminantes; impactos bélicos de degradación).

El gigantesco crecimiento de la economía mundial (más de 20 veces el tamaño de 1900) (SPETH, J. G., 3-5) y la triplicación de la carga demográfica del planeta en un siglo, han colocado la cuestión en el eje del debate sobre los escenarios futuros y las decisiones presentes.

Nuestra tesis previa es que el proceso decisorio (de inversores y de organizadores de la producción, tanto como de consumidores) se encuentra cada vez imbricado (en el sentido que forma parte) y más condicionado (en el sentido que fija pautas o condiciones bajo las que se decide) por la cuestión medioambiental. Es más, la sustentabilidad ecológica está conformando un marco implícito en la ideología socioeconómica occidental¹.

En tal sentido, los sistemas contables, tanto normativos como gerenciales deben considerar la cuestión de manera explícita e integrarla a su objeto (la información para uso de terceros ajenos a la empresa y la información interna de la organización) y a su campo (el patrimonio extendido y sus variaciones, así como la gestión de los administradores). Nuestra visión es que las mediciones y revelaciones de los conceptos básicos de la contabilidad como “patrimonio”, “beneficio”, “valor”, “costo” van a necesitar reconceptualizarse a la vista de la cuestión medioambiental.

Participamos del enfoque de la Contabilidad como tecnología social. Su evolución y, consecuentemente, sus hipótesis, sus a-priori, tanto como su desarrollo y sus propuestas, responden a las características propias de una tecnología (entendida como técnica contable más estructura social). La relación con la naturaleza (el contenido medioambiental de la tecnología social) es determinante del estilo decisorial de los modos de producción de los sistemas económicos (extractivos, restauradores, compensadores, preventivos, sustentables).

La *técnica contable* está constituida por los conocimientos y las habilidades específicas, así como las herramientas metodológicas y simbólicas, que conforman "... un sistema de procedimientos, determinados con la mayor precisión posible, transmisibles y objetivos, con la finalidad de producir ciertos resultados considerados útiles". Suele aceptarse que esa técnica contable consiste en:

- Un sistema de operaciones hacia adentro del conocimiento (técnicas para registrar, métodos para medir, criterios para analizar e interpretar, a fin de decidir y controlar);
- Cierta materia (información relativa a la composición y a la cuantificación de los patrimonios y su gestión); y
- Con vistas a un fin (el concepto clave de excedente patrimonial, habitualmente definido como ganancia, beneficio, resultado contable).

La *ingeniería de la técnica contable* se basa en las propuestas de solución a los problemas de un universo de casos aceptados como válidos y pertinentes para el conocimiento contable. Sintéticamente, los problemas a los que pretende dar respuesta la contabilidad se vinculan con la información usada en los procesos decisivos, lo que supone una cierta conceptualización del proceso de elección de alternativas (toma de decisiones).

La *estructura* es la relación social (el medio ambiente económico, determinado por los agentes -inclusive el Estado- y sus políticas de decisión). Es en esa estructura en la cuál la técnica contable pasa a ser operacional (mediciones, controles e informaciones). Las decisiones para las que se usa la técnica contable se desarrollan en un entorno social específico. Ese entorno viene determinado por la cultura del sistema en el que se toma la decisión. La visión medioambiental es, en este esquema, un componente de la cultura.

Técnica más relación social implican una cierta *estructura cognoscitiva*, sobre la que descansa el desarrollo conceptual (autónomo o dependiente) de la Contabilidad como disciplina. Mantenemos que, en esa estructura cognoscitiva, el medio ambiente no puede ser desplazado ni acotado a una externalidad y que debe ser incluido como un preconcepto determinante de la realidad.

No obstante, entendemos que la Contabilidad –en tanto conocimiento y tecnología social- no ha abordado de manera suficiente ni eficiente la cuestión ambiental². Esta circunstancia debería merecer un amplio espacio de reflexión para los investigadores:

- Ha sido la carencia de herramental técnico contable pertinente a un aspecto de la realidad (DICKSON, 1980, 74)³ (que comienza a mostrarse como significativo) para hacer frente al problema?;
- Es insuficiente el desarrollo metodológico en evaluaciones cualitativas de base contable o necesitamos una teoría general previa de la Contabilidad que acepte cobijar la cuestión?
- Ha sido desatención de una problemática que se excluye del objeto y campo de la contabilidad por sus características no financieras y largoplacistas?.
- Será que la cuestión medioambiental no forma parte de las cuestiones que atraviesan transversalmente el conocimiento contable (como la cuestión fiscal, la cuestión laboral, la cuestión social, la cuestión tecnológica)?.

Dejamos planteado aquí el interrogante que –aún a pesar de incontables reuniones profesionales y académicas- no ha recibido una respuesta integral satisfactoria de la comunidad académica y profesional.

En el marco del sistema contable legal, la cuestión medioambiental ha sido reducida -en el mejor de los casos- a brindar información adicional (de base financiera y no financiera) a los estados contables, a evaluar y cuantificar las contingencias derivadas de la necesidad de reparar el medio ambiente y a distinguir las inversiones referidas.

Las normas generales de los mercados bursátiles y las específicas de la SEC, los USGAAP's en USA y la información contable de los sectores más contaminantes (como el de la industria petrolera) marchan en tal dirección.

Se considera que este reduccionismo satisface las exigencias de los usuarios clásicos de la información contable (inversores y prestamistas financieros), en el sentido que se muestra la incidencia financiera de corto plazo en la liquidez y la solvencia (principalmente a través de las contingencias negativas generada por operar sobre el ambiente) que pueden limitar los retornos financieros de la inversión o incrementar los niveles de incertidumbre y riesgo⁴.

Quedan en el ámbito del derecho contable (la contabilidad financiera clásica), algunas asignaturas pendientes que sólo pretendemos dejar señaladas por no ser la materia de este trabajo:

1. Información para la evaluación de la incidencia de la restauración medioambiental en la política de dividendos futuros (problema de asignación temporal de costos medioambientales pasados).
2. Determinación de costos internos y externalidades de las políticas medioambientales actuales (problema de identificación de las medidas medioambientales en inversiones y costos).
3. Tratamiento expositivo de las informaciones sobre inversiones financieras (bonos verdes) específicas y compensatorias del daño medioambiental (problema de la revelación de los derechos a contaminar).
4. Medición de los activos intangibles generados por investigaciones y desarrollos de tecnologías más blandas, sustitutivas de los modos de producción de mayor polución (problemas de valuación en inversiones de ingresos crecientes).
5. Técnicas de depreciación acelerada para inversiones contaminantes (problemas de la medición e imputación acelerada al costo de productos y servicios).
6. Valuación económico-financiera del derecho a contaminar (problema de la denominada nueva exposición de recursos de control sobre la naturaleza).

No obstante, es en la Contabilidad de Gestión⁵ (AECA, 1990, 23) en la que la cuestión medioambiental toma un verdadero contenido multidimensional. En primer lugar, por su objeto y campo específico, la Contabilidad de Gestión está profundamente imbricada con la administración empresarial y con el proceso endógeno de toma de decisiones. En segundo lugar, por la actual concepción del proceso de creación de valor, que amplía la visión de la empresa como caja negra y la extiende a sistemas abiertos en redes de interrelación con su entorno ecológico (social y natural).

Tanto los procesos decisorios internos de la organización como sus políticas empresarias, se encuentran atravesados por el vector ambiental. Asumir lo contrario implica poner en duda la sustentabilidad de la organización

En este marco, la Contabilidad de Gestión encuentra nuevas preguntas (Cómo incide la cuestión medioambiental en los procesos decisorios? Qué política empresarial se adopta al respecto? Qué aspectos nuevos de las decisiones deben ser captados, medidos e informados? Qué nuevos elementos incluye el medio ambiente en el análisis e interpretación de la realidad empresarial? Y de la eficiencia y productividad?)

De todas formas, consideramos que campos cada vez más interdisciplinarios (como el que nos ocupa respecto de la incidencia del aspecto ecológico en el ámbito de la Contabilidad de Gestión) necesitan vincularse epistemológicamente tanto con la visión que la cultura empresarial desarrolle sobre las relaciones con la Naturaleza (y su propia acción sobre ella), como con la consideración concreta del medio ambiente en el proceso de creación, distribución y administración del valor.

En el primer caso, es imprescindible referenciar los esquemas de abordaje de la administración empresarial frente a la problemática medioambiental.

En el segundo, es menester identificar los elementos que conforman el sistema de gestión medioambiental, para poder deducir el rol de la Contabilidad de Gestión.

No obstante, compartimos la conceptualización de Mattessich⁶ al señalar como una distinción entre el enfoque moderno, riguroso y generalizado de la contabilidad y el enfoque tradicional, vago o particularizado:

“Orientación hacia la contabilidad específica y hacia modelos de información de gestión para objetivos concretos...”

En tal sentido, nuestra hipótesis es la necesidad de incorporar la Contabilidad de Gestión medioambiental como elemento básico del sistema de gestión ambiental de la empresa (SGA), desarrollando una metodología, objetivos, procedimientos propios de su objeto y materia y en el marco del paradigma de administración ambiental prevalente.

2) LOS PARADIGMAS DEL DESARROLLO AMBIENTAL Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La necesidad de vincular los paradigmas en competencia sobre administración ambiental con la Contabilidad de Gestión, es un paso metodológico que consideramos esencial y previo para definir el campo de ésta.

Un estudio del prof. John Kotter en Harvard y Harry Mintzber en la Universidad de Mc Gill de Canadá (ambos citados por Kliksberg), apunta a convalidar que "...los ejecutivos exitosos manejan el problema de la información de modo muy distinto al que marca el modelo gerencial tradicional", lo que implica que debe también replantearse la estructura informativa de los sistemas contables, tanto como sus principios .

El modelo de la Contabilidad de Gestión debe garantizar la más alta flexibilidad informativa posible, transformándose en banco de datos no sólo financieros de la empresa y de su contexto, comunicando una estructura informativa seleccionada y a pedido. Comienzan a distinguirse funciones especializadas dentro del Sistema contable. Cuales son:

- a) Sistema de captación de datos sobre transacciones (sistema de mediciones en base a operaciones).
- b) Sistema de captación de datos sobre contexto (medición en base a índices generales).
- c) Sistema de procesamiento conjunto de datos (inclusive control) a fin de diseñar la BDC (Base de Datos Contables).
- d) Sistema de comunicación de datos a los usuarios (indicadores fisico-monetarios).

Si reconocemos con Johnson y Kaplan (JONSON, H.T. Y KAPLAN, R. S., 1988, 14-15) que “Los sistemas contables de la gestión empresarial no son adecuados en el entorno actual” podemos coincidir en que:

- Existe inadecuación porque tales sistemas no se presentan como eficientes ni para el entorno ni para la empresa;
- Esa ineficiencia se relaciona con la sincronía entre el tipo de información necesaria y el proceso de toma de decisiones en la organización;
- El contexto general institucional (básicamente normativo y globalizado) y actitudinal (básicamente las decisiones de consumidores y productores) condiciona el proceso decisorio endógeno de la empresa.

Hoy por hoy, la consideración del impacto medioambiental de los proyectos de inversión y de los procesos industriales (también de los productos) es un elemento definitorio en la gestación de la decisión que, hace unos años, apenas si era considerado. Inclusive puede generar un negocio en sí mismo y ser considerado como una inversión⁷.

El aumento de las ventas y las racionalizaciones de los costos, los desvíos de productividad y las causales de ineficiencia ya no son los excluyentes campos de la Contabilidad de Gestión⁸.

Al utilizar la cadena de valor como eje de eficiencia y control de gestión de la empresa, es menester definir el valor económico en un marco más global que el financiero: ese marco es la *sustentabilidad*, que se transforma en “la meta social apropiada a largo plazo” (CONSTANZA, R. y otros, 1999, 39). Y si el valor se concreta necesariamente en un entorno social, la cuestión ambiental pasa a tener una dimensión temporal propia, ser explícita y significativa. Así, por ejemplo, el concepto “beneficio” de la contabilidad clásica, que se basa en el mantenimiento del capital financiero debe ser reemplazado, en la Contabilidad de Gestión, con la concepción Hicksiana que permita mantener el capital natural. Esto introduce a la Contabilidad de Gestión en nuevos problemas de naturaleza distintas de los de la contabilidad financiera, atrayendo incertidumbre al conocimiento específico y alejando (en vez de atraer) del tema a muchos investigadores de la Contabilidad.

Los sistemas de Contabilidad de Gestión pueden y deben ser diseñados para apoyar al nivel operativo (disminución de la contaminación en las operaciones, uso de tecnologías limpias), táctico (creación de valor en términos económicos y ecológicos, en las unidades de negocios), y estratégico (rentabilidad financiera y sustentabilidad ecológica⁹) de la empresa.

Colby (COLBY, M. E, 1991), a quién seguimos en este capítulo, identifica por lo menos cinco paradigmas de la administración ambiental en desarrollo (y en competencia) que son ejemplos de la relación entre los seres humanos y la naturaleza.

Cada uno aporta técnicas de modelación sobre el funcionamiento del mundo y plantea diferentes soluciones y estrategias de administración preferidas (el diseño e implementación de la Contabilidad de Gestión, es parte de las estrategias con las que los estilos de administración empresarial dan soporte informativo a su proceso decisorio).

A) Economía de frontera (Kenneth Boulding, 1966).

En este esquema conceptual, la Naturaleza se trata como una oferta infinita de recursos físicos (materias primas, energéticos, agua, suelo, aire) que deben usarse para el beneficio humano, y como un resumidero también infinito de los subproductos de ese consumo (polución y degradación ecológica).

Al centrarse la economía neoclásica en la asignación de recursos escasos, y la concepción marxista en su distribución, en ambas ideologías no había ambiente biofísico por administrar. El modelo económico se conceptuaba como completamente cerrado, sin interacción con el medio ambiente y la administración de las empresas debía propender a maximizar beneficios financieros sin computar el daño a la naturaleza (que es ilimitada y que se restaurará cuando sea necesario y cuando el proceso de acumulación económica lo permita) ni el agotamiento del capital humano.

El desarrollo de la paradoja de la generación de valor mediante la creación de escasez (concepto que debiera ser recogido por la Contabilidad de Gestión cuando se pregunta sobre el proceso de creación de valor en el empresa) proviene de la definición de eficiencia en el marco de la teoría de valor de intercambio en la economía moderna.

Sólo se debe ser eficaz en la administración de recursos escasos que se intercambian en un mercado, pero, al ser la Naturaleza ilimitada, no puede hablarse de la eficiencia en su administración.

Como los objetivos de la Contabilidad de Gestión se relacionan con el análisis de la gestión, resulta obvio que -para este paradigma- no es preciso considerar la cuestión ecológica. No hay proceso de medición de la eficiencia en el uso de los recursos naturales porque no hay necesidad de cuantificar el input por el uso de la Naturaleza ni existe output bajo la forma de polución ambiental¹⁰.

Por tanto, no existen costos de la Naturaleza ni gastos de la polución que deban ser considerados en el proceso decisorio ni cuantificados e informados en la Contabilidad de Gestión.

B) Ecología profunda (Naess, 1973, Devall y Sessions, 1985).

Esta propuesta es la antítesis de la economía de frontera y se aproxima a la ciencia moderna de la ecología de sistemas. Impulsa una visión biocéntrica (no antropocéntrica) y armoniosa de la relación hombre-Naturaleza.

Se basa en la igualdad intrínseca de las bioespecies, la autonomía bioregional, promoción de la diversidad biológica y cultural, planeación descentralizada con utilización de varios sistemas de valores, economías no orientadas hacia el crecimiento, tecnología no dominante, mayor uso de sistemas locales de administración y tecnología.

Se considera que los avances tecnológicos conducen a problemas grandes, costosos e intratables más que al progreso.

Su esencia contestaría y revolucionaria en el plano social, legal y económico no encuentra demasiado eco entre los investigadores. Pone el eje del proceso decisorio en el impacto en el ambiente y sujeta las conveniencias de la decisión a la Naturaleza (“Está bien lo que es bueno para el ecosistema”).

La fuerte sujeción a los designios de la Naturaleza, bloquea la creatividad que es “... uno de los factores fundamentales de la evolución de la naturaleza y de la sociedad humana” (JANTSCH, E., 1980, 45).

Una Contabilidad de Gestión en línea con este paradigma presume que el proceso de acumulación y de creación de valor no debe medirse sobre los patrimonios individuales, sino sobre el medioambiente en su conjunto (en forma semejante a lo que plantea la Contabilidad Nacional¹¹). Deberían desarrollarse sistemas de medición cualitativa (con unidades de medida del tipo de los “útiles” que pretendió diseñar Gossen en el ambiente de la escuela marginalista austriaca o las medidas por fiat de Torgerson¹²) y modificarse profundamente los esquemas de revelación de las actividades empresarias a fin de poner el énfasis en el comportamiento ecológico de la empresa y sus relaciones con el medio ambiente.

C) La protección ambiental (Rachel Carson, 1962).

Su propósito era el desarrollo de un instrumento racional para la evaluación previa de los costos y beneficios de las decisiones de desarrollo, evaluando el control de los daños (reparación y limitación de la actividad dañina).

Se la definió como negativa en términos de crecimiento económico porque se centraba en un enfoque defensivo o correctivo, considerado como un impedimento de características recesivas al proceso de inversión económica.

Su estrategia principal es la legitimación del ambiente como una externalidad económica.

Desarrolla la idea de “niveles óptimos de polución” basadas en la aceptabilidad de las implicancias del corto plazo y en la resistencia del ecosistema. Se dogmatiza la creencia neoclásica en la privatización de la propiedad como una de las soluciones principales para el abuso de los recursos y se presenta como una variación moderada del paradigma de desarrollo de la economía de frontera.

En este paradigma comienzan a encontrar lugar –siquiera que incipiente- algunas herramientas de la Contabilidad de Gestión que pueden aplicarse al análisis medioambiental, principalmente mediante las técnicas de proyección de escenarios financieros futuros¹³ para corporaciones contaminantes (petróleo y plásticos, preferentemente) mediante la incorporación de los costos y gastos de restauración de la naturaleza en la determinación del valor actual neto y la tasa interna de retorno de los proyectos de inversión. Comienza a percibirse el aspecto medioambiental en la evaluación de proyectos económicos, a través del análisis de las fronteras de viabilidad¹⁴.

D) La administración de los recursos (Meadows y otros, 1972).

La publicación de “Los límites del crecimiento” por el club de Roma proyectó una amenaza frente a las tendencias de agotamiento de la Naturaleza ante el desarrollo creciente de los sistemas de explotación económica.

A partir de allí, gana espacio como evolución de la teoría neoclásica, la idea de incluir todos los tipos de capital y de recursos -biofísicos, humanos, infraestructurales y monetarios- en los cálculos de las cuentas nacionales, la productividad y las políticas de desarrollo y de planeación de la inversión.

Comienzan a evaluarse como un recurso fundamental el clima, el papel de los bosques, la fecundidad del suelo, la productividad de las pesquerías.

Se impulsa la estabilidad demográfica y la reducción del consumo per cápita como base de la administración medioambiental y se reconoce que el desarrollo sustentable depende del ambiente.

La sostenibilidad se ve como una restricción necesaria para el crecimiento “verde”¹⁵ y se busca acercar la economía de la Naturaleza con la economía de los mercados.

Este paradigma también es conocido como de la eficiencia global e impulsa el principio de que el contaminador paga los costos sociales de la polución (en lugar de imponer tecnologías limpias).

Se establece y se legaliza la necesidad de la Contabilidad de Gestión medioambiental porque es necesario medir la eficiencia del agente como administrador del medioambiente, trabajando la concepción del ingreso hicksiano (HICKS, J.R., 1945) que es, por definición, sostenible y debe incluir el capital natural como un factor de producción remunerado como los recursos económicos de origen humano (mano de obra, tecnología, capital, Estado).

La sustentabilidad ambiental le plantea a la Contabilidad de Gestión la exigencia de captar, evaluar y revelar los costos de las externalidades ambientales y la redefinición del concepto de creación de valor así como la medición de la eficiencia de las inversiones en tecnologías eficaces para no polucionar.

La gestión medioambiental no pasa desapercibida para la futura política de dividendos de la organización (que sigue siendo prevalente). Los costos implícitos en los procesos de producción contaminantes tienen que ser recogidos e informados con técnicas propias de medición y revelación.

E) Ecodesarrollo (Sachs, 1984).

En este paradigma se pretende un “juego de suma positiva” entre la sociedad y la Naturaleza, buscando la reorganización de las actividades humanas para que sean sinérgicas con los procesos de los ecosistemas, ampliando las fronteras del paradigma de la administración de los recursos.

Se reemplaza el modelo del sistema económico cerrado por el de economía biofísica, en el que los recursos biofísicos (energéticos, materiales y ciclos de procesamiento ecológico) fluyen del ecosistema hacia la economía y los energéticos degradados (no útiles) y otros subproductos (la polución) fluyen hacia el ecosistema.

Su principio básico es que “la prevención de la polución es rentable” y se plantea como fundamental la distinción entre crecimiento a escala biofísica¹⁶ y desarrollo económico.

Se impulsa la ingeniería ecológica como elaboración de procesos agrícolas e industriales que imiten la lógica de los procesos de ecosistemas (como las tierras húmedas construidas, la purificación acuífera in situ, la administración integrada de plagas) y se desarrollan nuevos campos como la agro ecología y la ecología industrial.

Sus principios fundamentales incluyen:

- 1) Considerar la incertidumbre ecológica en la modelación económica y los mecanismos de planeación;
- 2) Limitar el uso de las técnicas actuales de administración del riesgo en sistemas complejos donde es probable el cambio discontinuo;
- 3) Sustituir el derecho a contaminar por la ecologización gradual de los códigos fiscales (elevación de impuestos a la extracción de recursos y actividades contaminantes y reducción para el aliento del trabajo y actividades tecnológicas más eficientes en términos del ecosistema).

En este planteo es donde toma cuerpo y consistencia la concepción de una Contabilidad de Gestión medioambiental que aporte información pertinente y útil para buscar soluciones a los problemas de asignación, distribución y escala de las relaciones entre la empresa y la Naturaleza.

El objetivo principal es el reconocimiento y determinación de la rentabilidad que produce, en la empresa ecológica, la prevención de la contaminación.

Ganan espacio como tecnologías de la Contabilidad de Gestión los modelos econométricos de escenarios comparados a través de los costos de oportunidad y la medición de la rentabilidad ecológica.

Desde el punto de vista conceptual, podemos indicar que la Contabilidad de Gestión pasa de la crematística (búsqueda y determinación de elementos del costo económico para fijar los precios de mercado) a la ecología (capacidad de diseñar escenarios que cumplan la condición de sustentabilidad)¹⁷.

3. PRINCIPIOS PARA UN RESUMEN

Superar la noción legal básica de propiedad (que sirve de sustento del carácter de términos primitivos como beneficios, activos, patrimonio) que impone el marco conceptual de la contabilidad financiera y que presume un esquema de titularidad, disposición y control para cada factor de producción, exige dar lugar a una concepción que permita captar, registrar y medir el valor extraído a la Naturaleza, la devolución de residuos al sistema y los nuevos capitales e inversiones necesarias.

En la nueva economía, la “sociedad sostenible”¹⁸ no vendrá garantizada por aquella concepción jurídica de propiedad y disposición del capital físico, financiero y humano, sino por el control sobre las visiones de los escenarios futuros, las ideas sobre el glasnot (transparencia informativa) y los marcos integrales del proceso decisorio. Todo ello asumirá la forma de capital (riqueza) intelectual e intangible. Uno de esos intangibles será la tecnología de acceso a la Naturaleza y los mecanismos de dilución y aprovechamiento de desechos industriales.

La accesibilidad¹⁹ a la Naturaleza en condiciones de sustentabilidad excede la cuestión tecnológica de relación costos-inversiones-producción, y se convierte en una materia específica de medición y revelación a través de un sistema contable pertinente.

Dado que está siendo reconocido que “..., el sistema contable ya no capta nada de lo esencial” (STEWART, T. A., 1994, 68), la Contabilidad de Gestión medioambiental puede brindar la oportunidad de readaptar el conocimiento a las nuevas realidades e incrementar la utilidad social de la contabilidad.

Por tal motivo, la medición de la formación del valor y el análisis de la eficiencia operativa de los agentes organizadores del sistema económico-ecológico debe incluir información pertinente a las relaciones empresa-naturaleza.

Como afirma Meadows (MEADOWS, D.L., 1992, 263), “... la información es la clave de la transformación (en una sociedad sostenible). Esto no quiere decir necesariamente más información, mejores estadísticas, mayores bases de datos. Quiere decir nuevas direcciones para el flujo de información, hacia nuevos receptores, *con nuevo contenido* (énfasis nuestro), y sugiriendo nuevos objetivos y nuevas reglas (las reglas y los objetivos son de por sí información). Con diferentes estructuras informativas, el sistema se comportará inevitablemente de forma distinta”.

Continúa señalando: “..., el sistema se resiste con firmeza a los cambios en los flujos de información, especialmente en sus objetivos y reglas”, para concluir que “es difícil poner en marcha nuevos sistemas de información dentro de un sistema que está estructurado para escuchar y procesar sólo vieja información”.

La aplicación a la información contable de las propuestas de Meadows implica pensar en un usuario de la información contable que pretende considerar (también) la productividad ecológica de la empresa, la necesidad que las normas de contabilidad efectúen un abordaje explícito de la cuestión, que la vieja y clásica información de la Contabilidad de Gestión integre el componente ecológico, que las externalidades o costos externos de producción (DICKSON, 1980, 6)²⁰ sean reconocidos y evaluados, que existan nuevas reglas que permitan interpretar la sustentabilidad.

En una visión de la sociedad sostenible, la racionalidad económica clásica²¹ no podrá mantenerse basada con exclusividad en el cortoplacismo financiero y deberá ponderarse el componente ecológico de la racionalidad sustantiva (principalmente el factor medioambiental).

Esa visión también implica la incidencia de la cuestión medioambiental en la magnitud y costos de los procesos de obtención de fondos por parte de las empresas, tanto sea de clientes como de financistas; la captación y presentación de información específica sobre las relaciones empresa-Naturaleza destinada a clientes y proveedores (porque ellos son parte de la cadena de valor), así como a empleados y sindicatos; el nuevo contenido de la información contable habrá de reconocer la incidencia ecológica integral en términos contables básicos como patrimonio, beneficio, deudas, productividad, contingencias, etc.

La Contabilidad de la sustentabilidad será el nuevo espacio en la arqueología de los sistemas contables nacionales y de gestión.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1990), "El marco de la contabilidad de gestión", Documento 1 de Principios de Contabilidad de Gestión, Madrid.
- CONSTANZA, R. y otros (1999), "Una introducción a la economía ecológica" Compañía Editorial Continental, México.
- COLBY, M. E. (1991) "La administración ambiental en el desarrollo: evolución de los paradigmas", El Trimestre Económico, Julio-Set. 1991, Fondo de Cultura Económica, México.
- CRONON, W. (1983), "Changes in the Land: Indians, Colonist, and the Ecology of New England", Hill and Wang, N.Y.
- DICKSON, D. (1980), "Tecnología alternativa", H. Blume editores, Madrid.
- DRUCKER, P.F. (1990), "Las nuevas realidades", Editorial Sudamericana, Buenos Aires.
- HICKS, J. R., (1945), "Valor y Capital", Fondo de Cultura Económica, México.
- JANTSCH, E., (1980), "The Self-Organizing Universe: scientific and Human Implications of the Emerging Paradigm of Evolution", Pergammon, N.Y.
- JONSON, H. T. Y KAPLAN, R. S. (1988), "La contabilidad de costes", Plaza y Janés Editores, Barcelona.
- MEADOWS, D.L. (1972), "Los límites del crecimiento", Fondo de Cultura Económica, México.
- MEADOWS, D.L (1992), "Más allá de los límites del crecimiento", Aguilar, México.
- SPETH, J. G. (1989), "A Luddite Recants", Amicus, primavera de 1989.
- STEWART, T. A., (1994) "Intellectual Capital", Fortune, octubre 1994.



Jorge Manuel Gil

Profesor Titular Ordinario de Contabilidad y Análisis y evaluación de proyectos en la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, y en la Universidad Nacional de la Patagonia Austral, ambas en Argentina. Docente e investigador en Economía, Administración y Contabilidad. Ha publicado diversos libros y artículos en revistas académicas y profesionales en España, México, Colombia, Brasil, Argentina, países en los que ha sido o es profesor invitado. Ha merecido los premios nacionales 1985 y 2000 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas por trabajos relativos a la formación y estructura de la profesión contable.

- ¹ La incorporación definitiva de la agenda de desarrollo sostenible es impulsada activamente por la CEPAL (Comisión Económica para América Latina) a consecuencia de los nuevos problemas y condicionalidades emergentes de los límites y requisitos ecológicos. Véase propuesta para el documento “Equidad, desarrollo y ciudadanía” en <http://www.eclac.cl> (consulta del 8 de agosto de 2002).
- ² Aún a pesar de ciertos avances de reconocimiento parcial en los sistemas contables de base normativa como es el caso, en España, por Resolución del ICAC del 25 de marzo de 2002, en la que se detallan “... las cuestiones medioambientales que deben figurar en las cuentas anuales con referencia específica a los activos y gastos de naturaleza medioambiental, provisiones y contingencias de esta naturaleza, compensaciones a recibir de un tercero, obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente e información obligatoria a incluir en la Memoria”, Moreno-Luque Abogados, compiladores, “Presente y futuro de la información financiera”, Gestión 2000.com, Barcelona España, 2003.
- ³ Principalmente en lo referido a la medición de las externalidades, como lo refiere Dickson, D. (1980) “... los factores ambientales se encuentran catalogados dentro de los costos externos de producción, es decir, dentro de aquellos costos que son compartidos por la comunidad en su totalidad, en vez de estar incluidos dentro de los costos internos (de producción, agregado nuestro) originados por la empresa productiva que causa la polución”.
- ⁴ Aún en los intentos más avanzados de ampliar el objeto y campo del Derecho Contable como el Libro Blanco en España, se reconoce que la inclusión en el contenido de los Estados Financieros de “Políticas medioambientales, destacando las bases del establecimiento y manutención de los SGA y los compromisos perseguidos a largo y corto plazo”, asumen un carácter selectivo y voluntarista. Ver Moreno-Luque Abogados “Presente y futuro de la información financiera”, Gestión 2000.com, Barcelona, España, 2003.
- ⁵ “Rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación económica de una unidad empresaria, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la entidad la información relevante para la toma de decisiones”.
- ⁶ En González Bravo, L. y Scarano, E., Compiladores (1990), “Aspectos metodológicos de la Contabilidad”, pp. 3-4, Impresos Centro, Bs. As.
- ⁷ Bajo el título “LAS EMPRESAS Y LOS PROTOCOLOS DE KIOTO” en Clarín (periódico argentino como traducción del Financial Times) del domingo 26 de noviembre de 2000 y bajo el subtítulo “Limpiar el aire puede ser negocio” se destaca que para muchos sectores, eliminar la contaminación no es simplemente un costo. También es una oportunidad comercial. Las empresas están desarrollando nuevos mercados, estrategias y tecnologías para combatir el cambio climático. Se están creando, por ejemplo, nuevos instrumentos financieros con el fin de mejorar la efectividad de costos de los recortes de las emisiones. Hace pocos días, Arthur Andersen, Credit Lyonnais y Natsource se asociaron para crear un “banco de carbono” internacional que atienda al mercado del trading de emisiones. Así, las compañías que reducen sus emisiones de dióxido de carbono más que lo prescripto por los cupos podrían vender sus “créditos” sobrantes a las empresas que no pueden alcanzar sus metas.
- Hay en marcha acuerdos experimentales. Este mes, TransAlta, una empresa de electricidad de Calgary, anunció una venta de créditos de reducción de carbono —equivalente a las emisiones anuales de 27.800 autos— a Murphy Oil, una petrolera estadounidense.
- Los brokers piensan que este incipiente mercado de operaciones con emisiones podría llegar a valer miles de millones de dólares. “El mercado de trading de gases, si bien se encuentra en pañales, estaría llamado a convertirse en uno de los mercados de commodities más grandes del mundo”, afirmó Cantor Fitzgerald, de una empresa de servicios financieros.
- ⁸ Tampoco lo es el papel del director de empresa de *minimizar los costos internos de producción y maximizar los costos externos que se trasladan al contexto* (énfasis nuestro). Ver Dickson, D. (1980, 143).

-
- ⁹ Relacionado con el capital natural contextual no mercadeable, como la responsabilidad social de la explotación minera respecto del paisaje turístico de una región.
- ¹⁰ Los ejemplos primordiales son los de la moderna agricultura industrial (que sustituyó los ciclos de nutrientes naturales, el clima, los ecosistemas, con riego y plaguicidas) y el de las chimeneas altas para la dispersión de desechos (que condujo al problema de la lluvia ácida).
- ¹¹ Ver el Manual de Contabilidad Nacional de la Naciones Unidas, “Contabilidad ambiental y económica integrada”, Nueva York, 1994.
- ¹² Torgerson, W. S., “Theory and Methods of Scaling”, John Wiley and son Inc., 1958, donde se desarrolla la idea de una medida basada en hipótesis pragmáticas más que en leyes científicas. La cita está tomada de Mattessich, R. en el libro “Contabilidad General” de S. Alvarez Melcon y A. Saez Torrecilla (comp.), Madrid, 1976.
- ¹³ Principalmente por la necesidad de inversiones periódicas en restauración (como la eliminación de las piletas de desechos en la actividad petrolera) y de tecnologías más limpias (como lo filtros de las cementeras).
- ¹⁴ Naciones Unidas (1972), “Pautas para la evaluación de proyectos”, N. Y., 1972, pp. 66 y ss.
- ¹⁵ Pezzey, J., (1989) “Economic Analysis of Sustainable Growth and Sustainable Development” Depto. Ambiental del Banco Mundial.
- ¹⁶ Medido como consumo de recursos per cápita multiplicado por la población.
- ¹⁷ En el sentido de crematística como estudio del proceso de formación de precios y de ecología como el estudio del uso de energía y materiales en ecosistemas donde viven hombres. Tomada la idea de Martinez Alier, J. y Schlüpmann, K., “La Ecología y la Economía”, FCE, México, 1991.
- ¹⁸ Definida como lo hace la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo como “,... aquella que atiende las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para hacerse cargo de sus propias necesidades” en “Our Common Future”, Oxford University Press, 1987.
- ¹⁹ Usamos el término “accesibilidad” como lo utiliza J. Rifkin en “La era del acceso: la revolución de la nueva economía”, Paidós, 2000.
- ²⁰ “Los economistas indican que el problema surge a causa de que la industria ha ignorado los llamados costos externos de producción. Estos son aquellos costos sociales impuestos a la comunidad a consecuencia de una determinada técnica de producción o de desarrollo tecnológico y *que no están comprendidos dentro de los procedimientos normales de contabilidad* (énfasis nuestro)”.
- ²¹ Es decir la que Weber define como “la racionalidad formal de la acción económica” (“el cálculo cuantitativo o contabilidad posible técnicamente y aplicado oportunamente”) en Economía y sociedad, Fondo de Cultura Económica, 1985.