

XLVI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

LA GENERACIÓN Y DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA LA  
SOSTENIBILIDAD. EL APORTE DE LOS SISTEMAS DE CONTROL  
DE GESTIÓN

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

Autores

Sandra del Carmen Canale (Socio activo)

Melisa Andrea Bergese (Socio adherente)

Córdoba, octubre de 2023

## INDICE

RESUMEN.....	2
1- Introducción.....	3
2- Distintos enfoques para los estudios de contabilidad. Perspectivas en las investigaciones de la contabilidad social y ambiental.....	4
2.1- Enfoques o perspectivas de los estudios en la disciplina contable.....	4
2.2- Las perspectivas de los estudios en la contabilidad social y ambiental.....	6
3- Hacia las normas de sostenibilidad. Los modelos impulsados por organismos internacionales. ....	7
4- El aporte desde la contabilidad de gestión.....	9
4.1- Los sistemas de control de gestión.....	9
4.2- Definición de los grupos de interés.....	10
4.3- Distintas dimensiones de materialidad.....	11
4.4- Matriz de materialidad.....	12
5- Reflexiones finales.....	15
BIBLIOGRAFÍA.....	17

## LA GENERACIÓN Y DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA LA SOSTENIBILIDAD. EL APOORTE DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

### RESUMEN

El interés a nivel mundial por la emisión de reportes de sostenibilidad ha dado lugar a diferentes iniciativas y, por parte de los múltiples organismos involucrados en la temática, en los últimos años existió un esfuerzo por encontrar puntos en común y promover a la unificación de criterios a través del dictado de distintas normativas. Sin embargo, debe considerarse que la normalización no resulta suficiente, siendo necesario que los aspectos sociales y ambientales estén incorporados en la cultura y la estrategia organizacional.

Reconociendo que los Sistemas de Control de Gestión (SCG) pueden apoyar en la toma de decisiones brindando información sobre riesgos relevantes y oportunidades potenciales, resulta de interés conocer cómo incorporar estos lineamientos y así obtener información sobre los llamados aspectos ESG (por las siglas en inglés de ambiental, social y de gobernanza). Esta información, además de apoyar a los inversores en sus decisiones, muestra el impacto de las actividades de las organizaciones en el medio teniendo en consideración a la llamada *doble materialidad*.

El objetivo de este ensayo es analizar el aporte de los sistemas de control de gestión (SCG) para el desarrollo de los procesos administrativos que posibiliten integrar los aspectos vinculados a la responsabilidad social y ambiental, y generen información en la triple dimensión: ambiental, social y económica.

El análisis realizado posibilitó identificar, en primer lugar, distintos enfoques dentro de la disciplina contable que derivan en diferentes modelos para el abordaje de las cuestiones vinculadas a la sostenibilidad y el crecimiento de regulaciones que ejercen presión para la divulgación de información ambiental y social. Luego de un análisis crítico, se aborda el papel de los SCG en la contribución para el desarrollo de estrategias, objetivos y políticas que garanticen una mirada integral a largo plazo de la sostenibilidad y su incorporación a la cultura organizacional.

## 1- Introducción

La generación, divulgación y comunicación de información medioambiental y social se constituye en una vía que posibilita mejorar la rendición de cuentas y la transparencia de las organizaciones, frente a las demandas sociales y del mercado que interpelan a las organizaciones públicas y privadas exigiendo información sobre sus enfoques de gestión y sus comportamientos y desempeños sociales y ambientales (García Sanchez, 2021; Suarez-Rico et al, 2021). Es así que numerosas entidades han comenzado a publicar memorias de responsabilidad social o sostenibilidad, brindando información sobre políticas, acciones e indicadores que procuran dar cuenta sobre su contribución al desarrollo sostenible.

La responsabilidad social organizacional es una construcción multidisciplinar y la contabilidad también forma parte de ese concierto. Así, hace décadas emergió el desarrollo de la contabilidad social y ambiental, y de su mano la posibilidad de identificar un nuevo segmento que ha dado lugar a numerosas investigaciones, propuestas y debates. Es innegable el vínculo con otros segmentos, como la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera, en tanto hay distintos modelos que apuntan a la generación de información financiera con miras a medir impactos ambientales y otros que refieren a la construcción de otro tipo de indicadores, además de los financieros, en la búsqueda de satisfacer la necesidad de distintos grupos de interés.

En los últimos años se ha generado un crecimiento interesante de empresas que reportan sobre estas cuestiones en el mundo y en Latinoamérica, en la medida que los mercados de capitales se vuelven más exigentes, no obstante según Mancini (2021) *“los modelos actuales de la Contabilidad Financiera solo revelan y cuentan la mitad de la historia en cuanto al rendimiento real y potencial de las empresas, ya que los números de sus balances financieros, memorias, notas e información complementaria, revelan muy poco sobre aspectos de la sustentabilidad en un sentido amplio (económica, ambiental, social y de gobernanza)”*(p.1). Enfrente, es posible hallar otras propuestas que propugnan la generación de información financiera y no financiera, entre ellas la del Global Reporting Initiative (GRI), uno de los modelos de más amplia difusión a nivel internacional, que propone un conjunto de estándares medibles a través de indicadores, tratando de brindar un marco flexible para crear informes independientes de sostenibilidad o reportes integrados, abordando cuestiones financieras, sociales y ambientales.

Esta diversidad de propuestas genera una fragmentación con diversas consecuencias, entre ellas provoca confusión, complejiza el análisis comparativo entre sectores y empresas y conspira contra la transparencia. Estas cuestiones y el riesgo de que cada país o región avance con iniciativas independientes provocan tensiones y brindan argumentos para avanzar sobre el dictado de normas internacionales de sostenibilidad.

Si bien esa normalización puede aportar claridad y seguridad a las organizaciones mediante la propuesta de estándares comunes y posibilitar la comparabilidad, existe el riesgo de que las mismas surjan por presiones y/o imposiciones de instituciones internacionales que tienen una mirada parcial y obviar o no contemplar situaciones especiales de cada organización y de cada cultura en particular.

Al mismo tiempo, se oyen voces que marcan la segmentación entre la información financiera con impactos ambientales y sociales que surge de los balances y otros indicadores, en tanto los primeros surgen de los estados financieros y los segundos de reportes de sustentabilidad y propugnan que el camino debería ser evolucionar hacia información integrada.

Por otra parte, las normas pueden dar un marco de referencia y transparencia, no obstante, es vital que se trabaje para que la sostenibilidad esté incorporada en la cultura organizacional y en la estrategia de la organización. Para este logro, es importante en primer lugar hacer énfasis en la gestión de las organizaciones y el aporte de distintas herramientas y sistemas disponibles desde el ámbito de la Contabilidad de Gestión.

El objetivo de este ensayo es analizar el aporte de los sistemas de control de gestión (SCG) para el desarrollo de los procesos administrativos que posibiliten integrar los aspectos vinculados a la responsabilidad social y ambiental, y generen información en la triple dimensión: ambiental, social y económica.

Para ello, en primer lugar, se identifican los enfoques dentro de la disciplina contable que ayudan a comprender diferentes modelos para el abordaje de las cuestiones sociales y ambientales. Luego, se dedica un apartado para analizar distintos cuerpos de normativas que han surgido en los últimos años y que ejercen presión para la divulgación de informes de sustentabilidad, para finalmente abordar el papel de los SCG en la contribución para el desarrollo de estrategias, objetivos y políticas que garanticen una mirada integral a largo plazo de la sostenibilidad y su incorporación a la cultura organizacional.

## **2- Distintos enfoques para los estudios de contabilidad. Perspectivas en las investigaciones de la contabilidad social y ambiental**

### **2.1- Enfoques o perspectivas de los estudios en la disciplina contable**

Resulta interesante mencionar, dentro de la disciplina contable, la existencia de distintos enfoques o perspectivas desde las cuales se realizan sus estudios, cada una de las cuales tiene sus propios presupuestos y basamentos e impacta en los modelos y herramientas que de ellas surgen.

Una línea predominante hasta fines de los años setenta y principio de los ochenta es la vinculada con el paradigma funcionalista o positivista. Las investigaciones realizadas bajo esta perspectiva persiguen como objetivo descubrir la realidad objetiva y obtener conocimiento de cómo predecir y controlar dicha realidad, construyendo leyes generales o teorías que expresen relaciones regulares entre los fenómenos. El positivismo puede resumirse en una serie de principios que permiten vislumbrar una determinada posición epistemológica, a saber: *“...el monismo metodológico, la imitación del modelo de las ciencias naturales; la búsqueda de explicaciones como base de formulación de leyes generales; y el interés del “dominio” del objeto de estudio. (Valdettaro, 2015, p.107)”*

Esta visión se sustenta en las teorías económicas neoclásicas de la empresa (Larrinaga, 1999; Escobar Pérez y Lobo Gallardo, 2002; Ryan, Scapens y Theobald, 2004). A modo de ejemplo, dentro del área específica de la contabilidad de gestión, en el enfoque positivista se destaca la aplicación de la teoría de la agencia y la teoría de los costos de transacción, las que básicamente se apoyan en los supuestos de racionalidad económica, la conducta oportunista de los integrantes de las organizaciones, la racionalidad limitada de los individuos y el equilibrio de las fuerzas del mercado.

Bajo este paradigma se ignoran los factores que afectan el funcionamiento de las organizaciones y de los sistemas de información y el importante rol sociocultural de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad en general. La contabilidad no es un instrumento pasivo que evidencia de forma neutral la situación económica y los aspectos relacionados con el funcionamiento de una organización, sino que debe ser entendida como una herramienta vinculada a las relaciones de poder y actividades de legitimación dentro y fuera de la organización (Hopwood, 1987).

Así, debe entenderse que los sistemas contables son medios para registrar, socializar, comprender las actividades diarias, pero -en la práctica- su uso depende del contexto social y de intereses individuales o de ciertos colectivos. En este sentido, Ripoll Feliu y Barrachina Palanca (2006) expresan que el uso que se hace de los mismos puede ocultar razones que no se den a conocer, ya que *“en la medida en que estos sistemas están involucrados con el orden moral y orientación de poder de una organización, su empleo puede verse condicionado por la existencia de posibles conflictos de intereses, asimetrías de poder, defensa de beneficios particulares, etc., pudiendo distorsionar la operatividad de los mismos”* (p.166).

En esta misma línea Gil, J.M. (2020) expresa *“en las ciencias sociales, no hay teorías pacíficas porque las realidades son dialécticas y siempre merodea el tema del poder, del tipo ¿qué? ¿para quién? ¿qué se audita y para quién? En el núcleo de las disciplinas sociales, y debajo de sus apariencias naturalistas o técnicas, siempre está el poder. Y la Auditoría de cuentas pertenece al campo de las disciplinas sociales.”* (p.112)

Por ello, a partir de los ochenta, distintas corrientes de investigación contable dejan en evidencia que los estudios deben ser abordados, no sólo desde la perspectiva técnica y se han enfocado en aspectos sociales y de comportamiento (Araújo Pinzón, 2003). De este modo, comienzan a desarrollarse estudios bajo el enfoque interpretativo y otros, a partir de la corriente crítica, en la *“...creencia que las prácticas sociales, incluyendo la contabilidad de gestión, no son fenómenos naturales, sino que tienen una base social”* (Ryan, Scapens y Theobald, ob.cit. p111.)

Los estudios interpretativos se basan en la creencia de que una práctica social -y la contabilidad lo es- no es un fenómeno natural, consecuentemente puede ser cambiada por los actores sociales. Bajo esta perspectiva no se persigue la resolución de problemas, sino que se *“...trata de comprender los fenómenos de interacción entre personas en situaciones sociales y su fundamento filosófico es que el comportamiento humano es completamente ajeno a los fenómenos físicos”* (Larrinaga, 1999, p.113). Por lo tanto, es posible inferir que se genera la búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas.

Al mismo tiempo, se desarrolla también toda una línea de pensamiento donde se abona a la idea que no se debe pensar únicamente en el carácter económico o financiero de la contabilidad, sino también la necesidad de incorporar otras variables cuantitativas y cualitativas. En este sentido, son numerosos los estudios contables que analizan el uso de información financiera y no financiera para la toma de decisiones (Chenhall y Morris, 1986; Fisher, 1992; Ittner y Larcker, 1997; Chenhall, 2003). En estos estudios si bien se reconoce que la información financiera es objetiva y fácil de comparar, ya sea entre distintos centros de actividad de una misma entidad o bien entre distintas organizaciones del mismo sector, también se caracteriza por la excesiva aversión al riesgo y su agregación y orientación al pasado, lo que genera la necesidad de incorporar información no monetaria y cualitativa en los sistemas de información para la gestión.

Finalmente, los enfoques críticos se interesan por los cambios y los conflictos, bajo el supuesto que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se reproduce a través de las generaciones y que genera conflicto entre clases.

## **2.2- Las perspectivas de los estudios en la contabilidad social y ambiental**

Hasta aquí se ha realizado un breve recorrido sobre las distintas perspectivas o enfoques para los estudios contables, pero resta aún identificar el estado de situación en la contabilidad social y ambiental en particular.

Al respecto, Carrasco et al, (2022) advierten la existencia de al menos tres posturas. La primera de ellas tiene su basamento en la teoría de la agencia, la que propugna que las asimetrías de información y los desajustes que se generan por la separación entre propiedad y gestión se corrige a través de ciertos instrumentos de gobierno corporativo, uno de los cuales es la rendición de cuentas contables. Bajo este enfoque denominado capitalismo prístino, la contabilidad es un medio que los gerentes tienen para realizar rendiciones de su adecuada gestión, velando por la protección del capital y la generación de valor, evitando “despilfarros”, donde uno de esos *“posibles despilfarros podrían ser las inversiones sociales o ecológicas que quedan fuera de la responsabilidad fiduciaria de los administradores”* (p. 172). Podríamos identificar estas ideas con el funcionalismo tradicional descripto en el apartado anterior.

El segundo enfoque lo denominan en sus siglas en inglés como *ESG (environmental, social and governance)*, mediante el cual se reconoce que algunos eventos ambientales y sociales pueden generar perjuicios en el corto, mediano y largo plazo e impactar en el valor de las empresas, frente al riesgo de que sus actividades puedan verse afectadas por regulaciones gubernamentales o porque la provisión de algunos de sus recursos o el uso de ciertos activos físicos pueda verse comprometida. En esta segunda postura, ya no se trata de que quienes gestionan las organizaciones se cuiden de no avanzar en inversiones sociales o ambientales que no agregan valor, sino que comienza a generarse el reconocimiento que, desde la administración de las instituciones debe advertirse la materialidad financiera de estos aspectos.

Es importante considerar que los enfoques anteriores están orientados a los inversionistas y llevan implícito que las empresas estarían dispuestas a desarrollar acciones de responsabilidad social y ambiental si lo consideran un medio para obtener el máximo beneficio posible.

En cuanto a la tercera postura, a la que denominan de sostenibilidad, la destacan como aquella que considera que la contabilidad social y ambiental tiene objetivos más amplios y, además de apoyar a los inversores en sus decisiones, persigue como propósito informar sobre el impacto de las actividades de las organizaciones en el medio. A esta perspectiva se la reconoce como de doble materialidad.

En otro orden, Mejía Soto y Vargas Marín (2012) hacen una distinción entre el desarrollo sostenible clásico y la contabilidad para la sostenibilidad integral. En el primer caso, se trata de la contabilidad en su triple dimensión (social, ambiental y económica), conformando la triple línea de resultados propendiendo a una armonía, en tanto que, en la contabilidad para la sostenibilidad integral, debe establecerse una escala de jerarquías, de modo que la dimensión económica debe estar subordinada a lo social y ambiental, la social a lo ambiental, siendo, por último, la sostenibilidad ambiental el fin máximo de la sociedad.

De lo analizado sobre los enfoques de investigación en la disciplina contable en general surge que hay perspectivas más tradicionales como la funcionalista que privilegia los aspectos financieros, la objetividad, orientada a los accionistas, con una visión neoclásica y otras más actuales como la interpretativa -que focaliza en aspectos sociales y de comportamiento- y la crítica que tiene sus basamentos en el conflicto y el poder, emergiendo con ambas la idea que la información que surge de los sistemas contables puede verse condicionada por la existencia de posibles conflictos de intereses, asimetrías de poder y defensa de beneficios particulares. Estas dos últimas visiones son importantes -en particular- para los análisis relacionados con la contabilidad y los aspectos sociales y ambientales, en tanto hay numerosos estudios que indican que hay empresas que suelen utilizarlos únicamente con el fin de aumentar sus beneficios, cumplir con reglamentaciones o presiones del sector, o lavar su imagen, con escaso interés genuino con las preocupaciones de sostenibilidad (Arjaliès y Mundy, 2013, Laguir et al, 2019).

### **3- Hacia las normas de sostenibilidad. Los modelos impulsados por organismos internacionales.**

En los últimos años se evidencia una preocupación creciente por aproximar los marcos que surgen de los estándares internacionales de información financiera y de las diversas iniciativas voluntarias sobre información no financiera o desempeño ambiental, social y de gobernanza, en la búsqueda de avanzar hacia una conciliación o concordancia (Mancini 2021). Si bien son numerosas las propuestas, en este trabajo nos detendremos en dos marcos puntuales, ESRS (European Sustainability Reporting Standards) y las NIIF/IFRS S1 y S2.

Como antecedentes inmediatos hay que resaltar la existencia de otras propuestas que tienen cierta data, siendo interesante recordar que en el año 2015 todos los países que forman parte de las Naciones Unidas adoptan la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, lo que implicó acordar trabajar para alcanzar los diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible, los que *“constituyen un llamamiento universal a la acción para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y mejorar las vidas y las perspectivas de las personas en todo el mundo”* (<https://www.un.org/>). Sin dudas que esto genera un impulso aún mayor al tema de la sostenibilidad.



Un año anterior a este evento la Comisión Europea adopta la Directiva 2014/95/UE, también conocida como NFRD (Non-Financial Reporting Directive), la que trajo como novedad que la divulgación de información ESG o de información no financiera estuviera regulada para las grandes empresas con más de 500 empleados, mientras que, para el resto de las organizaciones, la información no financiera continuaba siendo voluntaria. Así, mientras en Europa se había avanzado hacia alguna regulación para el conjunto de los países que la integran, en el resto del mundo la divulgación de información no financiera vinculada a sostenibilidad seguía dependiendo de alguna regulación específica de un país o de la voluntad de las organizaciones.

En abril de 2021 la Unión Europea adopta la Directiva de Informes de Sostenibilidad Corporativa (CSRD por sus siglas en inglés) que introduce nuevos requisitos de divulgación cualitativos y cuantitativos en materia de temas ambientales, sociales y de gobernanza. Específicamente, en temáticas relacionadas con asuntos ambientales, asuntos sociales y trato de los empleados, anticorrupción y soborno, respeto por los derechos humanos y diversidad en los directorios de las empresas (en términos de edad, género, educación y antecedentes profesionales). Cabe destacar que obliga a las empresas a tener una auditoría de la información de sostenibilidad que reportan, previendo, además la digitalización de la misma.

Con el fin de transmitir una estructura normalizada para generar la información que debe brindarse en línea con la Directiva, la Comisión Europea encarga al EFRAG (Grupo Asesor Europeo de Información Financiera) -un organismo independiente que reúne a varias partes interesadas diferentes-, que desarrolle las normas detalladas de información conocidas como Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (ESRS por sus siglas en inglés). Con las ESRS se amplía el espectro de organizaciones que deben reportar, bajando, para las grandes empresas, el número de empleados de 500 a 250 y extendiendo la obligatoriedad a todas las empresas que coticen en bolsa, incluyendo las PYMES.

Un aspecto que interesa resaltar a las autoras de este trabajo es el enfoque adoptado de doble materialidad: financiera y de impacto. Esto significa que debe informarse sobre los aspectos sociales y ambientales con impacto en las operaciones de las empresas que pueden afectar su valor y sobre las implicancias de las actividades de la empresa en el medio ambiente, en la sociedad o en ambos (Carrasco, 2022), de modo que se dirige a distintos grupos de interés.

Por otro lado, de acuerdo a Mancini (2021), la IFAC (Federación Internacional de Contadores), percibe la existencia de numerosas iniciativas voluntarias sobre informes ESG inconexas con las provenientes de la información financiera obligatoria y realiza -en el mes de setiembre de 2020- el pedido a la Fundación IFRS, de crear un Consejo de Normas Internacionales de Sustentabilidad (ISSB, por sus siglas en inglés), el que conviviría junto con el ente emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, por sus siglas en inglés) que es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) a efectos de trabajar en forma coordinada para desarrollar nuevos estándares internacionales.

Según el autor de referencia, *“el objetivo principal de la solicitud e idea principal que sugiere la IFAC es crear un cuerpo global de informes corporativos que conecten el mundo de las*

*normas de información financiera con los informes de sustentabilidad”, en la búsqueda de limar los puentes entre ambos.*

Como resultado se ha dado la reciente emisión de las normas NIIF S1 “Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera” y NIIF S2 “Información a Revelar relacionada con el Clima”, las que según Panario y García Fronti, *“representan un avance significativo en la divulgación financiera de sostenibilidad. Se espera que estas normas mejoren la transparencia y comparabilidad de la información, lo que beneficiará principalmente la toma de decisiones de los inversores y la eficiencia de los mercados de capitales”*. Es importante considerar que estas normas tienen el enfoque de materialidad financiera, con lo cual priorizan a los inversionistas.

En Argentina, la información sobre sostenibilidad es voluntaria. Por otra parte, si bien el empresariado del país se concentra en PyMEs, es importante estar alerta al avance de estos desarrollos porque en el mundo globalizado que caracteriza a la economía actual, es necesario trabajar sobre la competitividad de las empresas y su desempeño sostenible. La participación de las pequeñas y medianas empresas en cadenas globales de valor junto a grandes empresas que son las que bajan exigencias y la salida directa a los mercados externos, las aproxima cada vez más a las cuestiones vinculadas a la sostenibilidad. No se puede dejar de mencionar la ética empresarial, todos argumentos que justifican el avance sobre esta temática. Sin embargo, deben analizarse con mucho criterio los desarrollos normativos, en tanto pueden responder a intereses políticos particulares, representar a determinadas regiones o países del mundo, desconociendo la idiosincrasia y la cultura de otras.

#### **4- El aporte desde la contabilidad de gestión**

##### **4.1- Los sistemas de control de gestión**

Sin desconocer las presiones que pueden ejercer las normativas y los desafíos que imponen a las organizaciones, es importante reconocer que no se trata sólo de generar información fiable que les permita elaborar los indicadores y la información financiera requerida, sino que fundamentalmente se debe trabajar para el logro de una gestión estratégica donde la sostenibilidad esté integrada a las actividades y los negocios.

Los Estados y los organismos internacionales pueden ejercer presiones, allí donde la voluntad no alcanza. Sin embargo, si las cuestiones sociales, ambientales y de buen gobierno no están imbuidas en la cultura organizacional, se corre el riesgo de trabajar para “cumplir” con las disposiciones normativas impuestas, sin que se genere un verdadero cambio a largo plazo. Es así que la sostenibilidad requiere un trabajo estratégico profundo, en tanto debe estar integrada en la estrategia organizacional y estar presente en los planes de acción, en los procesos que se desarrollen, en la asignación de los recursos y en los controles.

De este modo, los sistemas de control de gestión (SCG) se convierten en herramientas clave. Simons (1994) entiende que son *“las rutinas y procedimientos formales, basados en información, que los gerentes utilizan para mantener o modificar patrones en las actividades de la organización”*. Otros autores los definen como *“el conjunto de sistemas,*

*normas, prácticas, valores y otras actividades que la dirección pone en marcha para dirigir el comportamiento de los empleados". (Malmi y Brown, en Laguir et al 2019 p.532).*

De modo tradicional se ha reconocido que los SCG juegan un papel importante en las organizaciones por los efectos positivos sobre el rendimiento a través de los flujos de información y retroalimentación que generan, apuntando al rendimiento medible en términos de resultados económicos, brindando información prioritariamente para los accionistas o dueños de las empresas. En la actualidad, es un desafío incorporar en la medición de los logros las variables sociales y ambientales e involucrar a distintos grupos de interés relevantes para la organización.

Es importante considerar que hay distintos SCG, algunos más tradicionales, otros más modernos, como el presupuesto integral, tableros de control y cuadros de mando que pueden adaptarse. Un antecedente interesante es posible hallarlo en los sistemas de gestión ambiental que se desarrollan bajo normas de calidad internacionales voluntarias, con el objetivo de minimizar los efectos ambientales y exige el establecimiento de objetivos, metas y programas, así como también el seguimiento y control, para lo cual se incorporan SCG tradicionales, incluidos la elaboración de presupuestos, los sistemas de medición del desempeño y los procesos de gestión de riesgos que se usan comúnmente en los negocios convencionales pero que se adaptan para abordar los problemas específicos que se relacionan con los problemas ambientales (Arjaliès y Mundy, 2013).

De este modo, es posible aseverar que los SCG pueden apoyar en la toma de decisiones brindando información sobre sobre riesgos relevantes, y oportunidades potenciales, como mejores procesos de gestión de residuos o consumos de recursos, sobre el uso y costo de los recursos que impactan el medio ambiente, entre otras; apoyar en el establecimiento de objetivos estratégicos y proyectos que incluyan la triple dimensión (ambiental, social y económica) y realizar el monitoreo de estos objetivos.

En particular, dos temáticas que generan especial interés a las autoras de este ensayo son, por un lado, el desafío que significa implicar a los distintos grupos de interés, y por otro, la identificación de los principales problemas sociales y ambientales que deben ser abordados por las consecuencias con relación a la organización. Esto nos lleva a que en los apartados siguientes se avance sobre cuestiones referidas a materialidad y a la definición de los *stakeholders*.

#### **4.2- Definición de los grupos de interés**

Los SCG han evolucionado a través del tiempo, variando sus características. Una de ellas refiere a la orientación de la información en cuanto a la generación de valor. Hoy ya no cabe la tradicional disquisición en usuarios internos y externos, sino que se debe analizar si generan información en base a la teoría de los *stockholders*, donde se prioriza información económica focalizada en los accionistas o con base a la teoría de los *stakeholders*, con una manifiesta orientación a distintos grupos con intereses legítimos en la organización.

Son numerosos los actores que interactúan con las organizaciones y tienen vínculos directos e indirectos, entre ellos se hallan los accionistas, colaboradores, proveedores,

clientes, el Estado, entidades financieras, entidades sin fines de lucro que defienden derechos humanos y ambientales, la comunidad que la rodea. Es por ello que el reconocimiento y la definición de los grupos con un interés legítimo es una tarea que no resulta sencilla.

Si bien dentro de la doctrina no hay un acuerdo generalizado de los criterios a considerar para categorizarlos, dentro de las distintas propuestas una de las de más amplia difusión es la de Mitchell, Agle y Wood (1997) quienes proponen distinguirlos en función de tres atributos: legitimidad, poder y urgencia. De este modo un grupo será más relevante cuanto más legítimo, poderoso o urgente sea el interés que tiene en la empresa. (Autor, 2019).

La identificación y jerarquización es una tarea que debe llevarse a cabo por varias razones. Una de ellas es que la diversidad de grupos puede ser muy amplia y resultar difícil poder abordar información para todos ellos. Por otro lado, también se debe pensar en la calidad de los informes, evitando caer en la filantropía, avanzando con estrategias focalizadas, duradera y concretas hacia los actores con mayor legitimación.

De lo expresado surge que el mapeo de los distintos grupos de interés legitimados es una tarea importante que debe llevarse a cabo en los procesos estratégicos

#### **4.3- Distintas dimensiones de materialidad**

Según el Marco Conceptual definido por la IASB en el 2010, en la información financiera, la materialidad generalmente se considera un umbral para influir en las decisiones económicas de quienes utilizan los estados financieros de las organizaciones, especialmente los inversores. En cambio, cuando hablamos de informes de sustentabilidad, el concepto de materialidad adopta otra definición y refiere la importancia relativa que tiene para la organización y sus *stakeholders* ciertas actuaciones y resultados en el ámbito de la Triple Cuenta de Resultados.

Sin embargo, ambos enfoques de materialidad no se deben concebir como algo inconexo. En el GRI 3 establece que *“los temas materiales y los impactos determinados mediante este proceso constituyen la base para la elaboración de informes financieros y de creación de valor. Proporcionan datos esenciales para identificar oportunidades y riesgos financieros relacionados con los impactos de la organización y para realizar valoraciones financieras. Esto, a su vez, ayuda a valorar la materialidad financiera a efectos de qué se debe reconocer en los estados financieros...”*

En el año 2020 un grupo de cinco organismos que orientan la mayoría de las revelaciones sobre desempeño ESG, como son el “International Integrated Reporting Council” (IIRC), junto con CDP, el “Climate Disclosure Standards Board” (CDSB), la “Global Reporting Initiative” (GRI) y el “Sustainability Accounting Standards Board” (SASB), han publicado un informe denominado “Declaración de intención de trabajar juntos hacia la presentación de informes corporativos integrales”. En esta declaración definieron que *puede haber dos grupos de niveles y conceptos de materialidad en función de las prioridades de los usuarios destinatarios de la misma* (Mancini, A.A.; 2021):

a) La que importa a los inversores para la “creación de valor empresarial” a largo plazo. Este concepto de materialidad, similar a la que se utiliza en la información financiera, se basa en la capacidad de influir en las decisiones económicas de los usuarios.

Cuando una empresa divulga información cuyo objetivo principal es la toma de decisiones económicas, la misma delimita los temas de sustentabilidad que son materiales para la creación de valor empresarial, reconociendo que parte de ese desempeño ya se ve reflejado en las cuentas financieras anuales;

b) La que le importa a la sociedad en general, considerando aquellas externalidades positivas y negativas generadas por las operaciones, productos o servicios de las organizaciones. En este caso una empresa determina los temas de sustentabilidad que son materiales para su divulgación en función de los impactos significativos de la organización en la economía, el medio ambiente, las personas e importancia para sus grupos de interés.

Es importante destacar que solo el marco establecido por los ESRS existe un abordaje de la doble materialidad o también llamada materialidad de impacto, y en el resto de los estándares el enfoque está basado en el interés del inversionista considerando solo a los temas materiales como aquellos que tienen un impacto financiero.

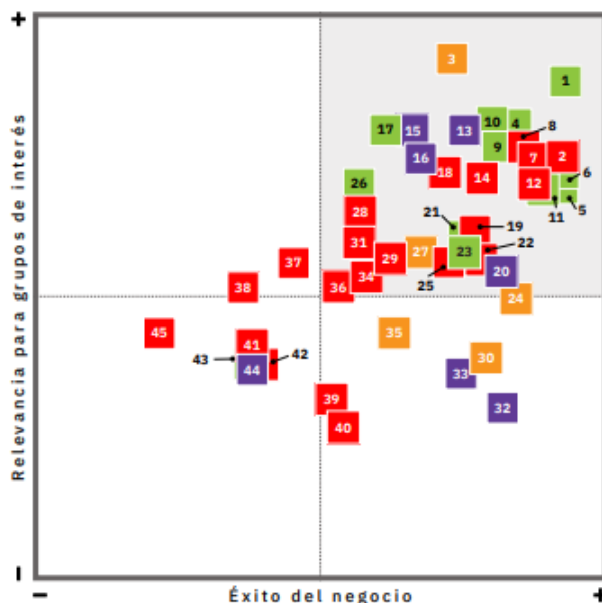
Otro concepto interesante que introduce la declaración de los cinco es el de *materialidad dinámica* entendiendo que los temas que divulgue cada empresa sobre sustentabilidad en algunos casos pueden variar en forma lenta, y en otros con mayor celeridad. Es decir, pueden existir problemas que desde la perspectiva social sean considerados importantes y convertirse en materiales desde una perspectiva económica para la creación de valor empresarial de forma lenta o rápida.

De esta manera, proponen construir un camino hacia la integración de la información logrando la emisión de informes integrados donde sean considerados todos los usuarios de la información y las diferentes concepciones de materialidad para cada uno de ellos, resaltando la importancia de lograr cierta uniformidad a la hora de emitir estos informes que aporten a la transparencia de la información.

#### **4.4- Matriz de materialidad**

Entendiendo que el concepto materialidad se refiere a todo lo que tiene un impacto directo o indirecto para crear, preservar o deteriorar el valor económico, ambiental y social dentro de las organizaciones, la matriz de materialidad busca representar la importancia de cada aspecto desde la perspectiva del interés de la organización como también para las partes interesadas. Para cada aspecto consultado se deberá establecer la relevancia en la toma de decisión de los grupos de interés, representado en el eje Y, y para el éxito del negocio, representado en el eje X.

La matriz ayuda a priorizar acciones focalizando en aquellos puntos que resulten de alta relevancia tanto para la organización como para los grupos de interés. A modo de ejemplo, a continuación, se expone la publicada por Coca Cola FEMSA (México) donde indican que, a partir de un estudio integral de materialidad, han identificado 45 temas materiales y 17 prioridades en los tres pilares de su Marco ASG (ambiental, social y gobernanza).



Fuente: Coca-Cola FEMSA Informe Integrado 2022  
 (<https://coca-colafemsa.com/inversionistas/reportes-y-resultados/>)

En este caso se optó por clasificar los temas de materialidad en cuatro grupos identificados con diferentes colores: ambiental (verde), social interno (rojo), social externo (violeta) y gobierno corporativo (amarillo). Se entiende que la organización deberá focalizar la acción en los temas que se encuentran dentro del cuadrante superior derecho, es decir, aquellos que son considerados relevantes tanto para los grupos de interés como para el éxito del negocio.

Como parte del proceso de materialidad, la información que surge de esta matriz retroalimenta la estrategia de la organización identificando riesgos y oportunidades para luego ajustar las prioridades en base a ello.

Cabe señalar que aquellas organizaciones que elaboren sus informes conformes a los estándares GRI están obligadas a determinar sus temas materiales, pero en ocasiones algunas organizaciones optaban por no incluir dentro de los reportes a la matriz de materialidad.

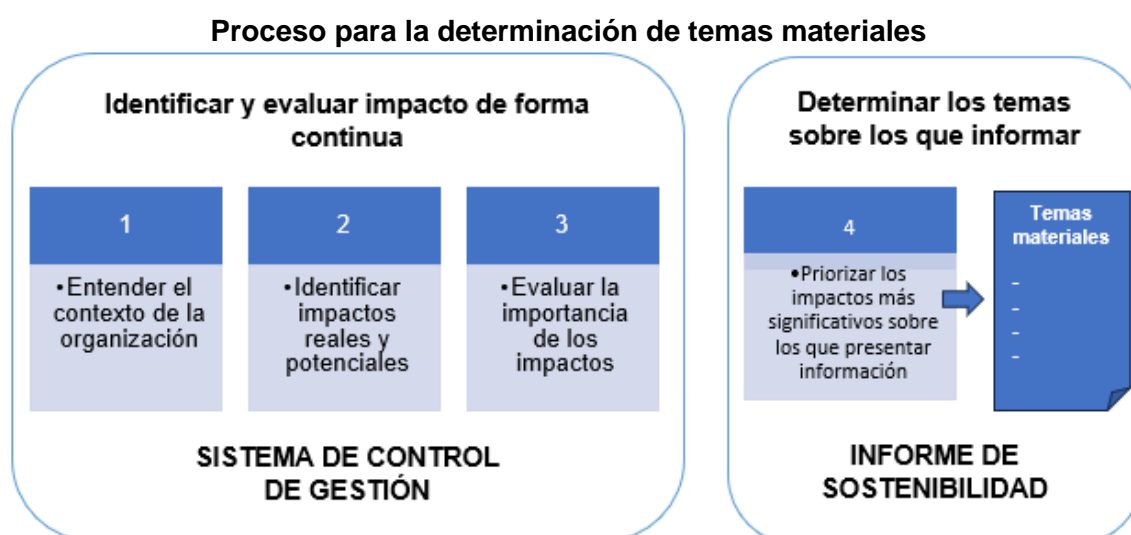
La posición de los detractores de esta herramienta fueron los que preponderaron y a partir del GRI 3: Temas materiales 2021 (con vigencia desde el 1 de enero de 2023), la matriz de materialidad deja de aparecer como tal en el texto del documento. La razón por la cual se la deja de lado y se replantea el concepto “temas materiales” fue explicada por el mismo GRI en sus preguntas frecuentes, indicando que el enfoque de materialidad contemplando como dos dimensiones separadas a la organización y a los *stakeholders* y el uso de la matriz “...a menudo dio lugar a sesgos e interpretaciones erróneas de estas dimensiones. La separación de la evaluación de impacto de la identificación de las opiniones de las partes interesadas dejó las evaluaciones de materialidad particularmente vulnerable a sesgos basados en la selección de partes interesadas, dado que este enfoque llevó a las organizaciones a priorizar los impactos solo si los actores consultados los destacaban.” y por otro lado agrega que “las revisiones al concepto de ‘tema material’ eliminan la

necesidad de una matriz ya que el concepto ya no abarca dos criterios independientes" (GRI 2022, p. 16)

Sin embargo, en el mismo texto se indica que *a efectos de brindar transparencia, la organización puede aportar una representación visual que muestre la priorización de la lista de temas identificados inicialmente y el umbral que ha fijado para su inclusión en el informe* (GRI 3; 2022).

Independientemente de la forma que se seleccione para representar la información, las autoras de este trabajo consideran relevante para la organización la vinculación e integración con el SCG.

Como se puede observar en la imagen siguiente, en el proceso de determinación de temas materiales se identifican cuatro pasos, donde los primeros tres de ellos vinculados con el análisis del contexto, la identificación y la evaluación de impactos deberán estar presentes en la evaluación y seguimiento realizado en la organización a partir de un correcto diseño de su SCG.



Fuente: Elaboración propia en base a GRI 3: Temas Materiales 2021, pág 7

Un SCG que pretenda realizar una correcta identificación y evaluación de los impactos deberá poseer una serie de características que se describen a continuación:

- Tener como base un plateau estratégico que contemple el enfoque de sostenibilidad. La estrategia se deberá revisar a partir de la retroalimentación que surja de la determinación de temas materiales.
- Un enfoque hacia el contexto que considere también al *contexto de sostenibilidad* (GRI 1: Fundamentos 2021)
- Una correcta identificación de los grupos de interés y el relevamiento de su opinión, así como también la de expertos pertinentes.

- Incluir indicadores de riesgo institucional que no solo identifiquen los riesgos para la propia organización sino también el impacto de sus actividades en la economía, el medio ambiente y las personas que permita la identificación de temas materiales.
- Considerar el impacto en base a los estándares establecidos según el marco aplicado.
- Luego de la identificación de temas materiales, se deberá realizar un seguimiento de las medidas adoptadas, incluyendo metas, objetivos e indicadores para evaluar su progreso y eficiencia.

## **5- Reflexiones finales**

En los últimos años las cuestiones referidas a sostenibilidad y de la mano de ella, la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones, han tenido un crecimiento notable. Resulta importante considerar que la responsabilidad social organizacional es un concepto multidisciplinar y la contabilidad lo integra. Para poder comprender cuestiones teóricas, modelos y herramientas de esta área específica es relevante identificar distintos enfoques para los estudios de la disciplina.

En el análisis realizado en este punto específico es importante identificar distintas perspectivas que derivan en la inexistencia de un acuerdo generalizado sobre el papel que desempeña la contabilidad social y ambiental, de modo que hay que tener cautela a la hora de analizar las diferentes propuestas y los modelos a aplicar. Así, es posible hallar enfoques orientados prioritariamente a los accionistas, focalizados fundamentalmente en aspectos que puedan afectar y comprometer al desempeño económico y financiero de la organización, en tanto otros contienen un abordaje sobre diferentes temas que involucran a los grupos de interés.

Por otra parte, se observan numerosas propuestas con modelos para reportar información sobre sostenibilidad, algunas de ellas regulatorias y otras voluntarias, que han generado una preocupación por la dispersión y fragmentación que generan. Esto incentivó a determinados organismos internacionales por avanzar hacia propuestas de normas pretendiendo una universalidad. En este trabajo hemos abordado en particular los marcos que surgen de los ESRS (European Sustainability Reporting Standards) y las NIIF/IFRS S1 y S2. No es objetivo de este trabajo analizar el detalle normativo, sino generar una reflexión crítica sobre sus enfoques.

Actualmente en Argentina no existen normas que obliguen a las empresas a emitir este tipo de información, pero consideramos importante comenzar a dar pasos hacia la inclusión en los SGC. Sin embargo, es importante reconocer que aún cuesta que las empresas tengan un desempeño social y ambientalmente responsable.

Entendemos que las normas pueden aportar uniformidad y claridad, pero existe el riesgo de que respondan a ciertos intereses particulares y la obligatoriedad no garantiza que la organización tenga un comportamiento realmente comprometido con los lineamientos rectores que establecen los estándares actuales. Por lo tanto, la posibilidad de que las



empresas elaboren información sólo para el cumplimiento formal o para “lavar” su imagen, en lugar de incorporar a la cultura organizacional un comportamiento sostenible está latente y es lo que se debe evitar.

Más allá de existencia de normas que impongan esta obligatoriedad, las organizaciones se ven motivadas a comenzar a divulgar información sobre sostenibilidad entre sus reportes por otro tipo de razones, como por ejemplo la intención de incursionar en mercados internacionales o por estar inmersas en cadenas de valor junto a grandes empresas sujetas a ciertos requerimientos, que las impulsan a avanzar sobre las cuestiones sociales y ambientales. No podemos dejar de mencionar la ética en los negocios que también deberían movilizarlos.

En aquellas empresas verdaderamente comprometidas, para el logro de resultados a largo plazo, los procesos de planeamiento estratégico de la organización deberán considerar aspectos ambientales, sociales y de gobernanza. Así, es importante el desarrollo de objetivos y políticas en consonancia con estas directrices y los sistemas de control de gestión deberán estar preparados para poder captar, medir y gestionar los considerados temas materiales involucrando a los distintos grupos de interés.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arjaliès, D. y Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24, 284-300.
- Carrasco, F.; Correa, C. & Larrinaga, C. (2022). Evolución de la contabilidad social y medioambiental: reflexiones sobre el papel constitutivo de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquía*, 81, 165-186.
- CDP, CDSB, GRI, IIRC, & SASB (2020): Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting - *Impact Management Project - World Economic Forum and Deloitte*.
- Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61,16-35
- Chenhall, R.H.(2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- De Cristofaro, T. y Raucci, D. (2022). Rise and Fall of the Materiality Matrix: Lessons from a Missed Takeoff - *Administrative Sciences* 12, no. 4: 186.  
<https://doi.org/10.3390/admsci12040186>
- Escobar Perez, B. Y López Gallardo, A.(2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución en investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31, 245-286
- Fisher, J. (1992). Use of non-financial performance measures. *Journal of Cost Management*, Spring, 31-38
- García-Sánchez, M.I. (2021). Corporate social reporting and assurance: the state of the art. *Spanish Accounting Review*, 24(2), 241-269, <https://doi.org/10.601/rccsar.409441>
- Gil, J.M. (2018). Elogio de la contabilidad (crítica). *Teken Bidikay. Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad*. 9-2, 23-54. Costa Rica.
- Global Sustainability Standards Board (2022). GRI 3: Temas materiales 2021; <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>
- Global Sustainability Standards Board (2022). Frequently Asked Questions (FAQs); <https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards.pdf>
- Innes, J. Y Mitchell, F. (1990). 'The process of change in management accounting: some field study evidence'. *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organization and Society*, 3, 207-234.
- Larrinaga González, C.(1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2, 103-131.

- Mancini, A. A. (2021). Nuevo sistema global para mejorar informes corporativos. Cerrar la brecha entre dos mundos de presentación de informes: financieros y de sustentabilidad - *Profesional y Empresaria (D & G)*, 1-12. Obtenido de <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20210222121913918.html?k=MANCINI%20Andr%C3%A9s>
- Mejía Soto, E. y Vargas Marín, L.A. (2012). Contabilidad para sostenibilidad social y ambiental. *Lúmina*, 13.
- Panario, M.M. y García Fronti, Inés (2023). Retos y desafíos en la divulgación de información financiera de la sostenibilidad. *Empresa, Revista Digital de ACDE*. Consultado el 22 de julio 2023 en <https://empresa-org-ar.cdn.ampproject.org/c/s/empresa.org.ar/2023/informacion-financiera-de-la-sostenibilidad/amp/>
- Ripoll Feliu, V. Y Barrachina, Palanca, M. (2006). La teoría de estructuración en la investigación de la contabilidad de gestión. Problemática del cambio contable. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3, 151-175.
- Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Editorial Deusto.
- Suárez-Rico, Y., Gómez-Villegas, M., & García-Benau, M. (2021). La utilidad de los informes de sostenibilidad en entidades públicas y privadas en Colombia: la percepción de los stakeholders. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 79, 103-136. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n79a05>
- Valdetaro, S. (2015). *Epistemología de la comunicación: una introducción crítica*. 1ra. Edición. Rosario. Editorial de la Universidad Nacional de Rosario.