

Resultados monetarios de la sustentabilidad presentados en cuatro cuentas de resultados: una propuesta para las pymes en México*

[Artículos]

María Antonieta Monserrat Vera Muñoz**

Rafaela Martínez Méndez***

José Gerardo Serafín Vera Muñoz****

Recibido: 05 de abril de 2021

Aprobado: 15 de junio de 2021

Citar como:

Monserrat-Vera, M. A., Martínez, R. y Serafín-Vera, J.G., (2021). Resultados monetarios de la Sustentabilidad presentados en cuatro cuentas de resultados: Una propuesta para las pymes en México. *Revista Activos*, 19(1). <https://doi.org/10.15332/25005278.6688>



* El artículo deriva de la elaboración del libro *Responsabilidad social empresarial: prácticas de desarrollo sustentable y la contabilidad ecológica*, publicado en 2017.

** Dra. En Dirección de Organizaciones. Profesor investigador de tiempo completo

** Dra. En Dirección de Organizaciones. Profesor investigador de tiempo completo en la Facultad de Contaduría de la BUAP. Correo electrónico: monserrat.vera@correo.buap.mx; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1940-5326>

*** Dra. En Ciencias de la Administración. Profesor investigador de tiempo completo en la Facultad de Contaduría de la BUAP. Correo electrónico: rafaela.martinez@correo.buap.mx; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1878-1891>

**** Dr. En Ciencias de la Administración. Profesor investigador de tiempo completo en la Facultad de Contaduría de la BUAP. Correo electrónico: gerardo.vera@correo.buap.mx; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9934-6276>

Resumen

El eminente deterioro del planeta marca el reto para los seres humanos contribuyan a minimizarlo. Una forma de apoyar por parte de algunos contadores públicos es involucrarse con las necesidades de registros monetarios, relacionados con aspectos sociales y ambientales para evidenciar la actividad de las empresas a favor de la sustentabilidad. El propósito de este trabajo es indagar respecto a la contabilidad sustentable y la forma en que las pequeñas y medianas empresas (pymes) mexicanas puedan presentar los resultados monetarios de acciones sustentables, con la propuesta del uso de *cuatro cuentas de resultados* (CCR), partiendo del análisis y comparación de la matriz de *triple cuenta de resultados* (*Triple Bottom Line [TBL]*) de Elkington (1998). Mediante un estudio descriptivo y exploratorio, se obtuvieron resultados que muestran el beneficio para las pymes al exhibir su quehacer a favor de la sustentabilidad, con la propuesta de la matriz CCR.

Palabras clave: sustentabilidad, contabilidad sustentable, matriz triple cuenta de resultados, pymes.

Clasificación JEL: Q56, M49.

Monetary results of sustainability presented in four income statements: a proposal for SMEs in Mexico

Abstract

The eminent deterioration of the planet sets the challenge for human beings to contribute to minimize it. One way to contribute by some public accountants is to engage with the needs of monetary records, related to social and environmental aspects to demonstrate the activity of companies in favor of sustainability. So the purpose of this paper is to investigate about sustainable accounting and how Mexican small and medium-sized enterprises (SMEs) can present the monetary results of sustainable actions, with the proposed use of *four income statements*

(CCR, in Spanish), based on the analysis and comparison of Elkington's *Triple Bottom Line (TBL)* matrix (1998). With a descriptive and exploratory study, results were obtained that show the benefit for SMEs when displaying their work in favor of sustainability, with the proposal of the CCR matrix.

Keywords: sustainability, sustainable accounting, triple bottom line matrix, SMEs.

JEL classification: Q56, M49.

Introducción

Según el Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático (INECC, 2018), en 1990, las emisiones de GEI en México fueron 445 MtCO_{2e}, y entre 1990 y el 2015 las emisiones de México aumentaron un 54 %. El gas más relevante que emite México es el bióxido de carbono con 71 % de las emisiones, seguido del metano con 21 %. Estas cifras muestran altos índices de contaminación, lo que la convierte en un reto para las empresas que les exige participar con acciones a favor de la sustentabilidad. Para los profesionales de Contaduría esto también es un desafío, pues deben complementar la información que presentan tradicionalmente y al mismo tiempo traducirla en oportunidades, como las de precisar y resguardar los actos y actividades de los compromisos de las empresas hacia el medio ambiente y la mejora social.

En este orden de ideas, algunos contadores se han motivado a realizar investigaciones sobre el tema y han presentado algunas alternativas como la creación de un instrumento para la evaluación de la sustentabilidad y la responsabilidad social en las pymes con 5 dimensiones como el trabajo de García de la Torre *et al.* (2019), entre otros. Sin embargo, aún está pendiente validar una propuesta de indicadores generalmente aceptados para medir cuantitativa y cualitativamente las dimensiones que integran la

sustentabilidad y así poder reflejarlos en términos monetarios en los estados financieros, prácticas relacionadas con la sustentabilidad, en particular lo que hacen las empresas para contribuir a esta. Siguiendo con la contribución de la empresa a la sustentabilidad el contador ya ha comenzado con algunas propuestas, como recomendar el uso de tecnologías limpias y cuantificar los beneficios económicos adicionales al medioambiente y a la sociedad que tendrían las pymes con su uso.

Un punto de inicio en el presente trabajo es tener información y dar a conocer qué es la contabilidad sustentable y, con ello, tener la posibilidad de contribuir con una propuesta para la presentación de información de sustentabilidad para las pymes. Con la finalidad de pasar de pyme a pyme sustentable, la propuesta que se aporta en el presente escrito se apoya en la matriz de la triple cuenta de resultados (*Triple Bottom Line [TBL]*) de Elkington (1998), trabajo que se toma como referencia juntamente con la *G4 Guía para elaboración de memorias de sostenibilidad* emitida por Global Reporting Initiative (GRI, 2013). Con base en su análisis, se identifica la exhibición de resultados económicos, sociales y medioambientales, lo que da la oportunidad de proponer agregar una cuarta cuenta en la que se contempla la cultura; desde una apreciación empírica esta influye de forma importante en los contextos donde se ubican las empresas. Por esto, se considera una matriz con cuatro cuentas de resultados.

El trabajo presenta una revisión de la literatura relacionada con 9 subtemas: 1) sustentabilidad; 2) contabilidad; 3) contabilidad sustentable; 4) elaboración de informes de sustentabilidad; 5) la Global Reporting Initiative (GRI); 6) la matriz de triple cuenta de resultados; 7) normas y pronunciamientos contables; 8) empresas que elaboran reportes de sustentabilidad, y 9) pymes. Posteriormente se incluye la metodología, seguida de los resultados, que se integran por el comparativo de

indicadores y la propuesta, que se complementa con la discusión. Finalmente se presentan las conclusiones, referencias y los anexos.

Revisión de la literatura

Sustentabilidad

En el Informe Brundtland, resultado de la asamblea realizada por la Organización de Naciones Unidas (ONU) en 1987, se definió la sustentabilidad como la capacidad de satisfacer necesidades de la generación humana actual sin menoscabo de que las generaciones futuras puedan satisfacer las necesidades propias.

En el transcurrir del tiempo, se han manejado términos ligados a la sustentabilidad como *desarrollo sustentable*, que se aboca a la preservación de los recursos naturales, y el *desarrollo sostenible*, que considera recursos naturales sumados a las condiciones sociales, políticas y económicas. La sustentabilidad se relaciona con e involucra a todo tipo de empresas, independientemente de su giro y tamaño, por lo que las pymes también están incluidas. Es prudente marcar la diferencia entre los términos *sustentable* y *sostenible*, que en variadas ocasiones se han utilizado como sinónimos. Si bien el primero ya fue abordado con antelación, el término *sostenible* se aboca en un sentido amplio para defender lo sustentable¹. En este trabajo, se utiliza el término ‘sustentable’ con el propósito de evidenciar, en términos monetarios, las prácticas empresariales ejecutadas que tengan relación con las dimensiones de la sustentabilidad.

¹ “Lo sustentable se aplica a la argumentación para explicar razones o defender, en tanto que lo sostenible es lo que se puede mantener durante largo tiempo sin agotar los recursos” (Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales de México, 2018).

La Unión Europea (UE) propone seis acciones para el desarrollo sostenible (sustentabilidad):

1. Integración de los aspectos medioambientales en los otros ámbitos de actividad.
 1. Cooperación compartida de la responsabilidad entre la UE, los Estados miembros, el mundo empresarial y el público.
 2. Ampliación de la gama de instrumentos de política medioambiental para incluir, impuestos, subsidios y acuerdos voluntarios.
 3. Cambio de los modelos de consumo y producción.
 4. Aplicación y cumplimiento de una legislación.
 5. Cooperación internacional en el marco de la Agenda 21 y el V Programa de Acción Medioambiental.

Además, el *Libro blanco de la educación medioambiental del Ministerio de Medio Ambiente de España* (1999), señala: “Se deben asumir responsabilidades desde todos los ámbitos sociales. Es preciso afrontar el reto de construir un nuevo modelo de sociedad sostenible en lo ambiental y equitativa en lo social” (p. 7).

En cuanto al desarrollo sostenible, el Libro plantea que la existencia de límites físicos imposibilita un crecimiento sin fin y mejora la calidad de vida. Frente al bienestar sostenido en bienes materiales, manifiesta que es necesaria la solidaridad entre las diferentes generaciones y entre los individuos de cada generación (Ministerio de Medio Ambiente de España, 1999, p. 14).

En la sustentabilidad se contemplan dimensiones, que son clasificaciones que se dan en función de los recursos y mantienen un equilibrio. El número de dimensiones que integran la sustentabilidad varía de acuerdo con los autores. Para Mejía y Ceballos (2016), Hurtado de Mendoza

(2012), Vega y Ricárdez (2011), Ramírez y Arenas (2007) son 3 dimensiones: económica, ambiental y social. Para García y Menegaz (2013), las dimensiones son 4: a las anteriores adicionan la dimensión institucional del desarrollo. Para el año 2010, se incorporó la dimensión ‘cultura’ para formar parte de las dimensiones de la sustentabilidad, que propone considerar los diferentes contextos en los que opera la empresa para comprender la lógica de sustentabilidad propia (Naiman, 2015).

De forma sintética se presentan las dimensiones de la sustentabilidad mayoritariamente apreciadas:

Dimensión económica. Considera que la empresa debe ser rentable y generar utilidades para su propietario o propietarios, así como una mejor distribución de beneficios y las cargas del bienestar, mediante la moderación de su consumo.

Dimensión ambiental. Señala a la empresa como responsable de gestionar y mitigar los impactos ambientales generados por su operación. Respecto a esta dimensión, se revisó la literatura concerniente a la parte ambiental² y se identificó que existen diversas posturas que abordan lo ambiental de las que se destacan dos: la de los antropocentristas y la de los ecocentristas³.

Dimensión social. Incluye a los grupos formados por empleados, proveedores, clientes y a la comunidad. Se identifica con la justicia social, en lo que respecta a la inclusión y equidad social.

² El medio ambiente comprende el espacio para que se desarrolle la vida de los organismos vivos denominados bióticos: las bacterias microscópicas, los hongos, la flora, la fauna, y los seres humanos; elementos sin vida llamados abióticos: el aire, el suelo y el agua; así como elementos artificiales creados por el hombre como la urbanización, la cultura y las tradiciones. La suma de los organismos y los elementos a partir de un momento histórico y un lugar específico integran el medioambiente, que puede ser modificado por los humanos (Etecé, 2020).

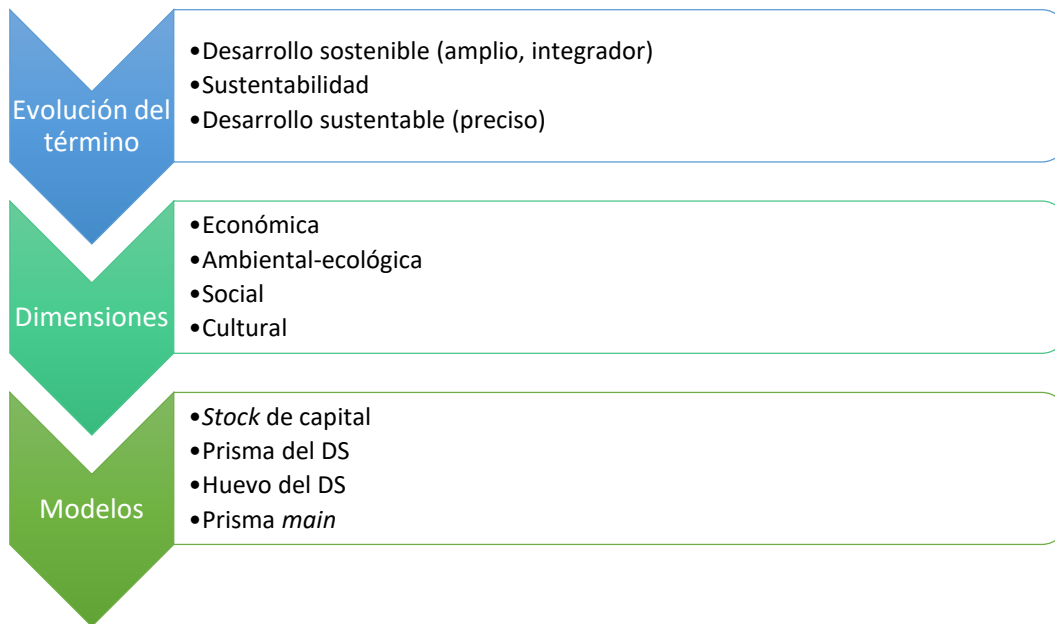
³ Existen pensadores que centran su atención en la relación hombre-naturaleza, en la que se preocupan por el ser humano y su bienestar (antropocentristas) y otro grupo que busca reivindicar a la naturaleza por sí misma (ecocentristas). Ambas posturas comulgan en criticar los excesos de la sociedad industrial consumista, la reducción de la naturaleza a materias primas o insumos naturales y a su lógica desarrollista (Lezama y Domínguez, 2006).

Dimensión cultural. Se integra con la propuesta de considerar el contexto donde se localiza la empresa para identificar los rasgos culturales. Exige superar el etnocentrismo, la aceptación y el fomento de la demodiversidad, al reconocer y respetar todas las identidades, lenguas y creencias (García y Menegaz, 2013; Naiman, 2015).

En el presente trabajo se consideran las dimensiones de inicio de la sustentabilidad que son: dimensión económica, ambiental–ecológica y social, y se agrega la dimensión cultural.

Ahora bien, el término ‘sustentabilidad’ ha evolucionado hasta llegar al término más integrador de ‘desarrollo sustentable’ (DS), del que han surgido diferentes modelos para abordarlo: modelo de *stock* de capital del Banco Mundial (Serageldin y Steer, 1994), el modelo de prisma del DS (Spangenberg y Boniot, 1998; Valentin y Spangenberg, 2000), modelo de huevo del DS (Guijt y Mosiseev, 2001) y el modelo *main* prisma por utilizar el término *mente* para la dimensión social (Kain, 2003). El propósito de los modelos referidos es disponer de elementos que permitan un referente para evaluar al desarrollo sustentable (Ramírez y Arenas, 2008). En la figura 1 se presenta un resumen de este abordaje conceptual.

Figura 1. Sustentabilidad, dimensiones y modelos



Fuente: elaboración propia.

Contabilidad

La contabilidad ha ido evolucionando con el fin de cubrir distintas necesidades que han presentado las empresas (Vega y Ricárdez, 2017). Para atender las necesidades que surgen en las empresas de distintos giros, teniendo siempre como base a la contabilidad financiera, han nacido diferentes especializaciones: contabilidad de sociedades, contabilidad de hospitales, contabilidad de hoteles, contabilidad forestal, contabilidad agrícola, contabilidad ganadera, contabilidad forense y contabilidad ambiental, entre otras. A la luz de las Normas de Información Financiera (NIF) (Instituto Mexicano de Contadores Públicos [IMCP], 2021), la contabilidad financiera constituye el punto de partida para las diferentes contabilidades especializadas.

En México, la NIF A-1 define a la contabilidad financiera como

[...] una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que, afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos. (2021, p. 5)

Esta se obtiene como producto información financiera que se presenta en los denominados estados financieros.

La misma NIF A-1 señala que

[...] la información financiera que emana de la contabilidad [...] es información cuantitativa expresada en unidades monetarias, [...] descriptiva, dado que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad [y] su objetivo esencial es ser de utilidad al usuario en la toma de sus decisiones económicas. (IMCP, 2021, p. 5)

La contabilidad ha ampliado su cometido de considerar únicamente el control financiero de las empresas para convertirse en una práctica social institucionalizada (Curvelo, 2011), situación que obliga a reconocer la importancia de los colaboradores como elementos primordiales en las empresas (Morgan, como se citó en Gaffikin, 2006). Por ello, los contadores, además del elemento humano, tienen que atender la naturaleza y seguir trabajando con los aspectos económicos.

Por su parte, para Curvelo (2011) la contabilidad como ciencia social facilita que se integre como parte de ella el reflejar, en términos monetarios, el impacto social y ambiental de las empresas y el desarrollo sustentable, lo que se convierte en un reto para el contador público.

En este contexto, los informes que incorporan las dimensiones social y medioambiental representan en una sociedad democrática un elemento que permite a las empresas dar cuenta de su responsabilidad social (Gray, 1992; Gray *et al.*, 1996). Obedeciendo a esta nueva visión de la

contabilidad, surgen posturas que señalan la importancia de medir la sustentabilidad y presentarla en la información financiera de forma integrada o separada, con las dimensiones económica, ambiental y social (Jiménez, 2015). Sin embargo, en una apreciación empírica, la dimensión mayormente atendida por la contabilidad es la dimensión ambiental, la cual apoya el surgimiento de la contabilidad ambiental, que aborda únicamente la dimensión medioambiental de la sustentabilidad (al centrar su atención en aspectos ecológicos).

También se pueden identificar indicios que se enfocan en aspectos ambientales (Deniz, 2007), como los elementos que se incorporen a la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad, se contabilizarán como parte de los activos. Por consiguiente, la empresa que incorpore el tipo de activos antes mencionados se puede ver beneficiada con ahorros en materiales y materias primas, utilización de materiales reciclables, uso de tecnologías limpias, reducción de costos por desechos, tener ingresos adicionales a los propios de su giro por venta de materiales reciclables (Jiménez, 2013). Lo anterior muestra el antecedente de la contabilidad sustentable.

Contabilidad sustentable

La contabilidad Sustentable forma parte de las contabilidades especializadas derivadas de la contabilidad financiera. Los dos principales enfoques de que se vale la disciplina contable para captar la realidad y luego elaborar informes son el *económico-financiero*, considerado como el enfoque tradicional, y el *socioambiental* (Fernández y Carrara, 2009).

La sustentabilidad abocada a la contabilidad, es decir la contabilidad sustentable (CS), incluye a las personas sus habilidades, dedicación y experiencias. El comportamiento resultante es el foco de la dimensión social o “capital humano”; el buen manejo de esta dimensión puede ser una ventaja competitiva en la empresa (Jiménez, 2015). Por esto, la contabilidad sustentable presenta cuantitativamente las acciones realizadas por la empresa en las distintas dimensiones de la sustentabilidad.

A partir de la mitad de la década de 1990, las empresas comenzaron a utilizar las cuentas para reflejar los impactos sociales de su operación. Para la década del 2000, las empresas incursionaron con la redacción de informes sustentables, que relataban el impacto de sus actividades en las dimensiones económica, social y ambiental, de forma cuantitativa y cualitativa (Thomson y Bebbington, 2005). Además, empezaron a surgir algunos estándares de sustentabilidad que se pueden asociar a la contabilidad sustentable (Néron, 2010).

La contabilidad sustentable refleja lo propuesto por el informe de sustentabilidad y se puede presentar de forma conjunta o por separado con los informes anuales de la empresa (O’Dwyer y Owen, 2005, citados en Jiménez, 2015).

Elaboración de informes de sustentabilidad

Los informes de sustentabilidad en lo concerniente a su elaboración tienen como apoyo lo que señala la Iniciativa de Reporte Global (Reporting Initiative [GRI], 2013) y la triple cuenta de resultados, entre otros.

Iniciativa de Reporte Global (Global Reporting Initiative)

El informe de sustentabilidad, a través de su publicación con una propuesta de informes realizada por la Iniciativa Mundial para la

Elaboración de Informes (GRI, 2002), ha servido de apoyo para dar cuenta de la sustentabilidad, en los informes anuales de la empresa (O'Dwyer y Owen, 2005). La propuesta incluye indicadores definidos que apoyan el rendimiento de cuentas por parte de las empresas en lo referente a la sustentabilidad. Con los indicadores, se tiene un instrumento que apoya en la construcción de la información financiera, complementaria a la tradicionalmente identificada, considerando el desempeño de la empresa económico, ambiental y social. Estos tres aspectos se relacionan con elaboración de informes de triple cuenta de resultados, o *triple bottom line*, que considera las dimensiones de la sustentabilidad económica, ambiental y social, para exhibir la actuación de las empresas en ellas mismas (figura 2).

Figura 2. indicadores para la elaboración de los reportes de sustentabilidad



Fuente: elaboración propia con base en la GRI (2002) y Elkington, (1998).

Dimensiones e indicadores

La propuesta del GRI sugiere que los indicadores para las 3 dimensiones de la sustentabilidad que incluye como guía no se consideren como una limitante y que las empresas los enriquezcan de acuerdo con necesidades. Así, aporta 11 principios que rigen los informes de sustentabilidad clasificados en 4 grupos (Gómez y Ospina, 2005).

- Primer grupo, Marco del Informe:
 1. Transparencia
 2. Globalidad
 3. Auditabilidad
- Segundo grupo, Decisiones del Contenido del Informe:
 1. Exhaustividad
 2. Relevancia
 3. Contexto de sostenibilidad
- Tercer grupo, Calidad y Veracidad:
 1. Precisión
 2. Neutralidad
 3. Comparabilidad
- Cuarto grupo, Garantía en el Acceso y la Disponibilidad del Informe:
 1. Claridad
 2. Periodicidad

Si las empresas deciden presentar la información con base en los indicadores mencionados arriba, estarán cumpliendo con informar sobre la visión y la estrategia de la empresa en relación con la sustentabilidad, siempre y cuando se expongan los siguientes aspectos:

- *Exposición de la visión y la estrategia.* Declaración firmada por las máximas autoridades de la empresa, donde se da a conocer que el

informe de sustentabilidad ha sido elaborado de conformidad con la guía del GRI.

- *Presentar el perfil de la organización, con la descripción de las principales partes interesadas (stakeholders).* Perfil de la organización, alcance del informe y perfil del informe.
- *Describir la estructura de gobierno, políticas y sistemas de gestión.* Estructura de gobierno, compromiso con las partes interesadas, políticas globales y sistemas de gestión incluye, indicadores centrales (*core*)⁴, adicionales⁵ e integrados⁶ (Gómez y Ospina, 2005).

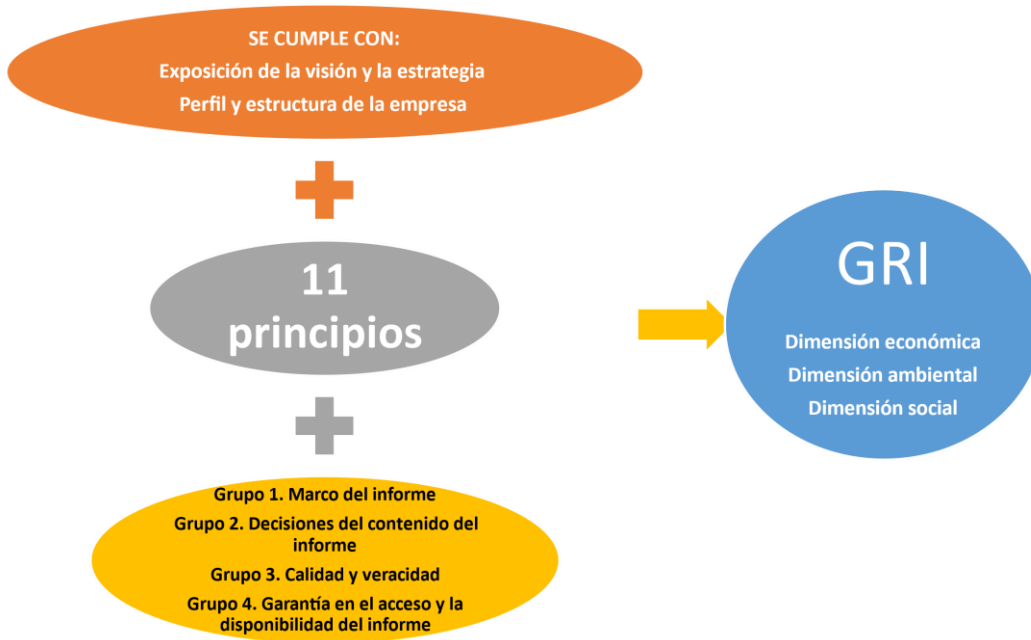
Las empresas tienen dos alternativas para presentar sus informes: la opción esencial y la opción exhaustiva. La primera se integra con los elementos principales de un reporte o memoria de sustentabilidad y abarca los aspectos económicos, ambientales y sociales que inciden en las decisiones. La segunda opción contempla los elementos de la primera y adiciona otros relacionados con la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de las organizaciones. La guía G4 del GRI se integra por tres categorías: económica, medio ambiente y desempeño social, con sus correspondientes aspectos e indicadores, y en el caso de la de desempeño social con 4 subcategorías (figura 3).

⁴ Indicador relevante para la mayoría de las empresas informantes y de interés para la mayoría de las partes interesadas (Gómez y Ospina, 2005).

⁵ Indicadores que no son relevantes para la mayoría de las empresas informantes y de interés para la mayoría de las partes interesadas (Gómez y Ospina, 2005).

⁶ Indicadores que no alcanzan a identificarse con las dimensiones de información (económica, social y ambiental) o que podrían relacionarse de manera directa con dos o más de estas dimensiones (Gómez y Ospina, 2005).

Figura 3. Informe de sustentabilidad de acuerdo con el GRI-G4



Fuente: elaboración propia con base en la GRI (2013).

3. Indicadores de la GRI (2013), versión G4

Los indicadores propuestos por GRI Versión 4 en la categoría economía son los que se incluyen en la tabla 1 y se agrupan en presencia en el mercado, consecuencias económicas indirecta, prácticas de adquisición.

Tabla 1. Indicadores GRI G4 categoría económica

Categoría económica	
Aspecto	
Desempeño económico	Valor económico directo generado y distribuido
	Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climático
	Cobertura de las obligaciones de la organización derivadas de su plan de prestaciones
	Ayudas económicas otorgadas por entes del gobierno
Presencia en el mercado	Relación entre el salario inicial desglosado por sexo y el salario mínimo local en lugares donde se desarrollan operaciones significativas

Categoría económica	
Aspecto	
	Porcentaje de altos directivos procedentes de la comunidad local en lugares donde se desarrollan operaciones significativas
Consecuencias económicas indirectas	Desarrollo e impacto de la inversión en infraestructuras y los tipos de servicios
	Impactos económicos indirectos significativos y alcance de los mismos:
Prácticas de adquisición	Porcentaje del gasto en los lugares con operaciones significativas que corresponde a proveedores locales

Fuente: elaboración propia con base en GRI G4 (2013, pp. 48-83).

Los indicadores propuestos por GRI Versión 4 en la categoría medioambiental se integran en la tabla 2. Se presentan según los relacionados con los siguientes elementos: energía, agua, biodiversidad, emisiones, efluentes y residuos, productos y servicios, cumplimiento regulatorio, transporte, evaluación ambiental de los proveedores y mecanismos de reclamación en materia ambiental.

Tabla 2. Indicadores GRI G4 categoría medio ambiente

Categoría medio ambiente	
Aspectos	
Materiales	Materiales por peso o volumen
	Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales reciclados
Energía	Consumo energético interno
	Consumo energético externo
	Intensidad energética
	Reducción del consumo energético
	Reducciones de los requisitos energéticos de los productos y servicios
Agua	Captación total de agua según la fuente
	Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua
	Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada
Biodiversidad	Instalaciones operativas propias, arrendadas, gestionadas que sean adyacentes, contengan o estén ubicadas en áreas protegidas y áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad

Categoría medio ambiente	
Aspectos	
	Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad de áreas protegidas o áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, los productos y los servicios
	Hábitats protegidos o restaurados
	Número de especies incluidas en la lista roja de la uicn y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentran en áreas afectadas por las operaciones, según el nivel de peligro de extinción de la especie
Emisiones	Emisiones directas de gases de efecto invernadero (alcance 1)
	Emisiones indirectas de gases de efecto invernadero al generar energía (alcance 2)
	Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero (alcance 3)
	Intensidad de las emisiones de gases de efecto invernadero
	Reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero
	Emisiones de sustancias que agotan el ozono
	Nox, Sox y otras emisiones atmosféricas significativas
Efluentes y residuos	Vertido total de aguas, según su calidad y destino
	Peso total de los residuos, según tipo y método de tratamiento
	Número y volumen totales de los derrames significativos
	Peso de los residuos transportados, importados, exportados o tratados que se consideran peligrosos en virtud de los anexos i, ii, iii y viii del convenio de Basilea 2, y porcentaje de residuos transportados internacionalmente
	Identificación, tamaño, estado de protección y valor de biodiversidad de las masas de agua y los hábitats relacionados afectados significativamente por vertidos y escorrentia procedentes de la organización
Productos y servicios	Grado de mitigación del impacto ambiental de los productos y servicios
	Porcentaje de los productos vendidos y sus materiales de embalaje que se recuperan al final de su vida útil, por categorías de productos
Cumplimiento Regulatorio	Valor monetario de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la legislación y la normativa ambiental
Transporte	Impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes y materiales utilizados para las actividades de la organización, así como del transporte de personal
General	Desglose de los gastos y las inversiones ambientales
Evaluación ambiental de los Proveedores	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios ambientales
	Impactos ambientales negativos significativos, reales y potenciales, en la cadena de suministro, y medidas al respecto

Categoría medio ambiente	
Aspectos	
Mecanismos de reclamación en materia ambiental	Número de reclamaciones ambientales que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación

Fuente: elaboración propia con base en la GRI G4 (2013).

Los indicadores propuestos por GRI Versión 4 en la categoría de desempeño social se incluyen en la tabla 3 anexa. Se integran por las siguientes subcategorías: prácticas laborales y trabajo digno (empleo, relaciones entre los trabajadores y la dirección, salud y seguridad en el trabajo, capacitación y educación, diversidad e igualdad de oportunidades, igualdad de retribución entre mujeres y hombres, evaluación de las prácticas laborales de los proveedores y mecanismos de reclamación sobre prácticas laborales). En la subcategoría derechos humanos se incluye: inversión, no discriminación, libertad de asociación y negociación colectiva, trabajo infantil, trabajo forzoso, medidas de seguridad, derechos de la población indígena, evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos y mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos). En la subcategoría sociedad están las comunidades locales, lucha contra la corrupción, política pública, prácticas de competencia desleal, cumplimiento regulatorio, evaluación del impacto social de los proveedores y mecanismos de reclamación del impacto social. Para la subcategoría de responsabilidad del producto se incluyen salud y seguridad de los clientes, etiquetado de los productos y servicios, comunicaciones de mercadotecnia, privacidad de los clientes y cumplimiento regulatorio.

Tabla 3. Indicadores GRI G4 categoría desempeño social

Categoría desempeño social	
Subcategoría: prácticas laborales y trabajo digno	
Aspectos	
Empleo	Número y tasa de contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo etario, sexo y región
	Prestaciones sociales para los empleados a jornada completa que no se ofrecen a los empleados temporales o a media jornada, desglosadas por ubicaciones significativas de actividad
	Índices de reincorporación al trabajo y de retención tras la baja por maternidad o paternidad, desglosados por sexo
Relaciones entre los trabajadores y la dirección	Plazos mínimos de preaviso de cambios operativos y posible inclusión de estos en los convenios colectivos.
Salud y seguridad en el trabajo	Porcentaje de trabajadores que está representado en comités formales de seguridad y salud conjuntos para dirección y empleados, establecidos para ayudar a controlar y asesorar sobre programas de seguridad y salud laboral
	Tipo y tasa de lesiones, enfermedades profesionales, días perdidos, absentismo y número de víctimas mortales relacionadas con el trabajo por región y por sexo
	Trabajadores cuya profesión tiene una incidencia o un riesgo elevados de enfermedad
	Asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con los sindicatos
Capacitación y educación	Promedio de horas de capacitación anuales por empleado, desglosado por sexo y por categoría laboral
	Programas de gestión de habilidades y de formación continua que fomentan la empleabilidad de los trabajadores y les ayudan a gestionar el final de sus carreras profesionales
	Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional, desglosado por sexo y por categoría profesional
Diversidad e igualdad de oportunidades	Composición de los órganos de gobierno y desglose de la plantilla por categoría profesional y sexo, edad, pertenencia a minorías y otros indicadores de diversidad
Igualdad de retribución entre mujeres y hombres	Relación entre el salario base de los hombres con respecto al de las mujeres, desglosada por categoría profesional y por ubicaciones significativas de actividad
Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relativos a las prácticas laborales
	Impactos negativos significativos, reales y potenciales, en las prácticas laborales en la cadena de suministro, y medidas al respecto

Categoría desempeño social	
Subcategoría: prácticas laborales y trabajo digno	
Aspectos	
Mecanismos de reclamación sobre prácticas laborales	Número de reclamaciones sobre prácticas laborales que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación
Subcategoría: derechos humanos	
Aspectos	
Inversión	Número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos
	Horas de formación de los empleados sobre políticas y procedimientos relacionados con aquellos aspectos de los derechos humanos relevantes para sus actividades, incluido el porcentaje de empleados capacitados
No discriminación	Número de casos de discriminación y medidas correctivas adoptadas
Libertad de asociación y negociación colectiva	Identificación de centros y proveedores significativos en los que la libertad de asociación y el derecho de acogerse a convenios colectivos pueden infringirse o estar amenazados, y medidas adoptadas para defender estos derechos
Trabajo infantil	Identificación de centros y proveedores con un riesgo significativo de casos de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a la abolición de la explotación infantil
Trabajo forzoso	Centros y proveedores con un riesgo significativo de ser origen de episodios de trabajo forzoso, y medidas adoptadas para contribuir a la eliminación de todas las formas de trabajo forzoso
Medidas de seguridad	Porcentaje del personal de seguridad que ha recibido capacitación sobre las políticas o procedimientos de la organización en materia de derechos humanos relevantes para las operaciones
Derechos de la población indígena	Número de casos de violación de los derechos de los pueblos indígenas y medidas adoptadas
Evaluación	Número y porcentaje de centros que han sido objeto de exámenes o evaluaciones de impactos en materia de derechos humanos
Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relativos a los derechos humanos
	Impactos negativos significativos en materia de derechos humanos, reales y potenciales, en la cadena de suministro, y medidas adoptadas
Mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos	Número de reclamaciones sobre derechos humanos que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación
Subcategoría: sociedad	
Aspectos	

Categoría desempeño social	
Subcategoría: prácticas laborales y trabajo digno	
Aspectos	
Comunidades locales	Porcentaje de centros donde se han implantado programas de desarrollo, evaluaciones de impactos y participación de la comunidad local
	Centros de operaciones con efectos negativos significativos, posibles o reales, sobre las comunidades locales
Lucha contra la corrupción	Número y porcentaje de centros en los que se han evaluado los riesgos relacionados con la corrupción y riesgos significativos detectados
	Políticas y procedimientos de comunicación y capacitación sobre la lucha contra la corrupción
	Casos confirmados de corrupción y medidas adoptadas
Política pública	Valor de las contribuciones políticas, por país y destinatario
Prácticas de competencia desleal	Número de demandas por competencia desleal, prácticas monopolísticas o contra la libre competencia y resultado de las mismas
Cumplimiento regulatorio	Valor monetario de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la legislación y la normativa
Evaluación del impacto social de los proveedores	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relacionados con la repercusión social
	Impactos negativos significativos y potenciales para la sociedad en la cadena de suministro, y medidas adoptadas
Mecanismos de reclamación del impacto social	Número de reclamaciones sobre impactos sociales que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación
Subcategoría: responsabilidad del producto	
Aspectos	
Salud y seguridad de los clientes	Porcentaje de categorías de productos y servicios significativos cuyos impactos en materia de salud y seguridad se han evaluado para promover mejoras
	Número de incidentes derivados del incumplimiento de la normativa o de los códigos voluntarios relativos a los impactos de los productos y servicios en la salud y la seguridad durante su ciclo de vida, desglosados en función del tipo de resultado de dichos incidentes
Etiquetado de los productos y servicios	Tipo de información que requieren los procedimientos de la organización relativos a la información y el etiquetado de sus productos y servicios, y porcentaje de categorías de productos y servicios significativos que están sujetas a tales requisitos
	Número de incumplimientos de la regulación y de los códigos voluntarios relativos a la información y al etiquetado de los productos y servicios, desglosados en función del tipo de resultado
	Resultados de las encuestas para medir la satisfacción de los clientes
	Venta de productos prohibidos o en litigio

Categoría desempeño social	
Subcategoría: prácticas laborales y trabajo digno	
Aspectos	
Comunicaciones de mercadotecnia	Número de casos de incumplimiento de la normativa o los códigos voluntarios relativos a las comunicaciones de mercadotecnia, tales como la publicidad, la promoción y el patrocinio, desglosados en función del tipo de resultado
Privacidad de los clientes	Número de reclamaciones fundamentadas sobre la violación de la privacidad y la fuga de datos de los clientes
Cumplimiento regulatorio	Costo de las multas significativas por incumplir la normativa y la legislación relativas al suministro y el uso de productos y servicios

Fuente: elaboración propia con base en la GRI G4 (2013).

Como se puede apreciar en las tablas 1, 2 y 3 cada aspecto incluye de forma sintética su correspondiente o correspondientes indicadores, que apoyan en la elaboración de la memoria o reporte de sustentabilidad. A continuación se presenta el referente a la triple cuenta de resultados que también apoya para la elaboración de los reportes de sostenibilidad.

Triple cuenta de resultados (TCR) o *triple bottom line* (TBL)

Elkington (1998) da a conocer el concepto de ‘triple cuenta de resultados’ para reconocer en las empresas la creación de valor económico, social y ambiental, y las lleva a mostrarse como empresas sostenibles. Así, los valores económico, social y ambiental mantienen un equilibrio altamente relacionado con la ética y la responsabilidad.

Según García *et al.* (2015, p. 70), la triple cuenta de resultados en 1998 fue acogida en el repertorio conceptual de las Naciones Unidas como una estrategia de negocio para desarrollo de la sostenibilidad. Lo anterior requiere que las empresas adopten un modelo de negocios, que incluya beneficios económicos, sociales y ambientales, y que, con la adopción de ese modelo, se responda a las exigencias actuales de la economía global.

La triple cuenta de resultados según García (2015), identifica valores como inversiones y procesos que la empresa adopta para evitar resultados

negativos por el desarrollo de su actividad y para crear valor económico, social y medioambiental. Permite a las empresas construir información con parámetros relacionados con la actuación empresarial económica, social y medioambiental. Por esto, considera tres líneas en constante movimiento por los cambios del entorno; los cambios pueden presentarse de forma individual o simultáneamente. Una de las líneas representa a la sociedad, otra a la economía y la otra el medioambiente. En la consideración que la sociedad está relacionada con la economía y con el medioambiente.

El objetivo de la TCR es medir el desempeño financiero, social y ambiental de una empresa durante un periodo de tiempo. Se conforma por tres P, por sus siglas en inglés: ganancias (*pickings*), personas (*people*) y el planeta (*planet*) (Slaper y Hill, 2011, citados en Jiménez, 2015). Además, la TCR considera incorporar los elementos de capital humano y capital natural en la gestión de costos tradicionales de la empresa (Elkington, 1998). Autores como Kleindorfer, *et al.* (2005, citados en Jiménez, 2015) tienen una perspectiva amplia de la TCR integrando en las tres P parte de la cultura corporativa, estrategia y las operaciones de una empresa.

Para Norman y MacDonald, (2004) la TCR considera que los datos que se obtienen de empleados, clientes, proveedores, comunidad y otras partes interesadas deben ser medidos, calculados y reportados de forma similar a la de los resultados financieros de una empresa. Los elementos que se toman en consideración para integrar cada grupo, son los siguientes:

- *Medioambientales.* energía, agua, materiales utilizados, tecnologías limpias, emisiones y residuos, diseños operacionales ecoeficientes, nuevos productos y servicios, ecotecnia e impacto en el sistema de vida.

- *Económicos.* aumento del beneficio, productividad, beneficios marginales crecientes, retorno de la inversión, costo del capital, valoración de la empresa, riesgos asumidos por la dirección y crédito mercantil.
- *Sociales.* impacto social y comunitario, salud y seguridad laboral, igualdad de oportunidades, educación, capacitación, reconocimiento social y pensiones (García, 2015).

La tabla 4 muestra la estructura de la matriz para la TCR. Esta incluye los grupos de propietarios, empleados, clientes, proveedores, competencia, comunidad, humanidad, generaciones futuras y mundo natural; con sus respectivos indicadores para economía y finanzas, medioambiente-ecología y acción social.

Los beneficios de la aplicación de TCR se reflejan en el mercado, imagen, productividad, facilidad de acceso al capital, disminución de costos de capital y mejora organizativa.

Tabla 4. Matriz de información TCR

Grupo	Economía y finanzas	Medio ambiente-ecología	Acción social	Total, resultado de la suma de los beneficios totales obtenidos	Total, resultado de la suma de los costos totales incurridos
Grupo de Interés	Se integra por los costos del impacto del desarrollo económico de la empresa.	Se integra por los costos del impacto medioambiental de la empresa.	Se integra por los costos del impacto de la empresa en la sociedad		
Propietarios	Retorno de la inversión. valor de la Acción.	Reducción del riesgo. Uso racional de los recursos.	Imagen pública. Prácticas éticas y legales.		
Empleados	Beneficios sociales	Niveles de riesgo laboral	Desarrollo profesional,		

Grupo	Economía y finanzas	Medio ambiente-ecología	Acción social	Total, resultado de la suma de los beneficios totales obtenidos	Total, resultado de la suma de los costos totales incurridos
			cultura corporativa		
Clientes	Precio, Calidad, Valor añadido basado en el producto o servicios	Productos o servicios seguros y respetuosos con el medio ambiente	Prácticas éticas y responsabilidad social		
Proveedores	Precios, condiciones de pago	Compartir estrategia y tecnología medioambiental	Relaciones éticas		
Competencia	Competitividad, prácticas de mercado libre	Tecnología y principios compartidos	Ética y legalidad		
Comunidad	Estabilidad financiera, filantropía	Niveles de riesgo, impacto ambiental, restauración del hábitat	Servicios para mejorar la vida de la comunidad		
Humanidad	Acciones económicas igualitarias, internalización de costes externos	Estrategias y prácticas que beneficien a la biosfera	Estrategias que beneficien la comunidad y la cultura en todo el mundo		
Generaciones Futuras	Inversiones socialmente responsables, fondos disponibles de I+D	Minimizar el impacto medio ambiental y restaurar el hábitat	Cultura, seguridad y desarrollo sostenible		
Mundo Natural	Devolución de los Fondos Invertidos	Prácticas sostenibles y diversidad natural	Trato humano durante toda la vida		
Total beneficios obtenidos					
Total de costos incurridos					
Total beneficios – costos = beneficio sostenible					

Fuente: elaboración, con base en García (2015, pp. 68-69).

Con el tiempo, se han realizado adaptaciones al modelo TCR para medir el desempeño económico, social y ambiental, así como a las directrices de contabilidad sustentable de la GRI por medio de los indicadores (Lamberton, 2005). El modelo TCR no es algo acabado y se tiene que monitorear para actualizarlo de acuerdo con las necesidades del contexto ya que las tres líneas en que se apoya, económica, medioambiental y social, se consideran dinámicas, así como las variantes que se pueden presentar al considerar los códigos de conducta y los valores empresariales que complementaran la TCR (Fauzi *et al.*, 2010).

Finalmente, en calidad de crítica constructiva al TCR este no es un modelo de medición; desde nuestra óptica es un modelo de exhibición del actuar sustentable de la empresa. Se nota la ausencia de indicadores para las diferentes dimensiones y grupos que utiliza el modelo, en calidad de estándares uniformes. Además, para presentar las memorias o informes de sustentabilidad, que emanan de la contabilidad sustentable, es prudente tomar en cuenta lo emitido en normatividad contable.

Normas y pronunciamientos contables relacionados con la sustentabilidad

Se considera pertinente exponer la inexistencia de criterios, normas o pronunciamientos relacionados con el tema de sustentabilidad dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad. La International Accounting Standards Boards (IASB) publica la Norma Internacional (NIC) 36, vigente en 2021, que aborda la medición de las responsabilidades medioambientales y la depreciación de los activos medioambientales; la NIC 37, que versa sobre el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales, y la NIC 38, que aborda el inmovilizado material (Silva, y Garrido, 2006).

Para las pymes la NIIF en un discurso sencillo es la extracción de los conceptos fundamentales del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros del IASB (2008), por lo que se puede considerar la posibilidad de tomar en cuenta las NIIF para pymes siguientes: sección 27, que se identifica con la NIC 36, que refiere la medición de las responsabilidades medioambientales y la depreciación de los activos medioambientales; sección 21, relacionada con la NIC 37 que versa sobre el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales; y sección 18, identificada con la NIC 38 el inmovilizado material.

Lo anteriormente incluido del GRI G4, de la TCR y las normas y pronunciamientos contables relacionados con la sustentabilidad han apoyado a empresas en diversos lugares del mundo para que incursionen en la presentación de memorias también conocidas como informes de sustentabilidad.

Referencias de empresa que elaboran memorias o informes de sustentabilidad

Para febrero de 2021, según el informe *Divulgación ASG y de sustentabilidad en los mercados de capitales: una mirada a América Latina* (2020), en el que intervienen GRI Hispanoamérica y AG sustentable, de 762 empresas que cotizan en bolsa, localizadas en Argentina, Chile, Colombia, México y Perú, 286 (que representan el 37.5 %) elaboran un informe de sustentabilidad. Considerando información por país, el 23 % de las empresas peruanas que cotizan en bolsa realizan informes de sustentabilidad, 34 % de las empresas chilenas, 36 % de las empresas argentinas, 55 % de las empresas mexicanas y 69 % de las empresas colombianas. Lo anterior permite tener una perspectiva de las empresas que realizan prácticas de sustentabilidad en Latinoamérica (Global Reporting Initiative, 2020).

En complemento con lo anterior, 87.8 % de las empresas que realizan informes de sostenibilidad se apoya en la Guía del GRI, y algunas otras empresas se apoyan en los lineamientos del Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC) y Sustainability Accounting Standards Board (SASB) (Global Reporting Initiative, 2020).

La información anterior deja claro el recurrir a diferentes apoyos para la elaboración de los informes de sustentabilidad y por ello el 14 de octubre 2020, se dio a conocer los cinco referentes que aportan apoyos para elaborar los informes de sostenibilidad: Índice de sustentabilidad (CDP), *Climate Disclosure Standards Board (CDSB)*, *Global Reporting Initiative (GRI)*, *International Integrated Reporting Council (IIRC)* y *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*, para que en un acuerdo común se considere un modelo único para los informes de sostenibilidad que vincule datos sostenibles con la información financiera (Corresponsables. 2020).

Como se mencionó, la participación en los reportes de sostenibilidad y acuerdos para la elaboración de estos se enfocan en las grandes empresas, lo que abre la oportunidad de trabajar la presentación de los reportes de sostenibilidad para las pymes.

Pequeñas y medianas empresas (pymes)

Con una visión actual, se pueden considerar dos tipos de empresas: las tradicionales, a las que únicamente les preocupa comercializar y producir algún producto o prestar servicios para obtener utilidades. Las empresas modernas, también nombradas competitivas, deben además obtener utilidades, cuidar y preocuparse por el entorno que las rodea y tener posicionamiento en el mercado.

Hoy en día, las empresas se encuentran inmersas en una economía global y deben identificar los impactos desfavorables que le puedan generar al

medio ambiente, a lo social y por consiguiente poder tener un menoscabo económico.

De acuerdo con Cajiga (2008), la empresa moderna se ocupa de que sus operaciones sean sustentables en lo económico, lo social y lo ambiental; preservar el medio ambiente y la sustentabilidad de las generaciones futuras, y reconocer los intereses de los grupos con los que se relaciona. Es una nueva visión que integra el respeto por las personas, los valores éticos, la comunidad y el medioambiente, sin importar el sector al que pertenece, su tamaño o nacionalidad.

Las pequeñas y medianas empresas (pymes), independientemente de la naturaleza de su actividad principal, de acuerdo con Elmer (1967), presentan las características históricas que identifican a todas las culturas del mundo desde tiempos muy lejanos, prácticamente desde que el hombre se volvió sedentario.

Hoy en día, las empresas deben ser eficientes, competitivas y ofrecer productos y servicios de calidad, y las condiciones del mercado demandan de las empresas mejorar la calidad. Para que puedan lograrlo tienen que fomentar y actualizar las capacidades productivas y administrativas, lo que genera mejores condiciones en las empresas y, a su vez, forja un aumento en la creación de negocios en su entorno.

Las micro-, pequeñas y medianas empresas desempeñan un papel importante en el desarrollo económico. Por ejemplo en México, las estas empresas generan 72 % del empleo y representan el 52 % del producto interno bruto del país (Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros [Condusef], 2019). Por esto, su presencia es un apoyo importante en economía.

Metodología

El trabajo se enfoca en investigar sobre la contabilidad sustentable, para poder conceptualizarla, e identificar sus ventajas, desventajas y los beneficios que tendrían las pymes con su aplicación, en las dimensiones económica, medioambiental y social de la sustentabilidad.

Para el desarrollo del trabajo, se aplicó la investigación documental a través de la recopilación de la información para presentar la conceptualización de los elementos que integran la revisión de la literatura. Se consideró la sustentabilidad, la contabilidad sustentable y los apoyos para la elaboración de las memorias o informes de sustentabilidad, con predominio de un enfoque subjetivo, considerando un estudio exploratorio.

Con base en la revisión de la literatura, se procedió a realizar un cuadro comparativo de indicadores de la Guía GRI G4 con los de TCR, para tener de forma empírica el análisis elementos y realizar una propuesta de presentación de información sustentable en cuatro cuentas de resultados. Se tomó como punto de partida las dimensiones de la sustentabilidad económica, medioambiental y social, y se adicionó la cultura, pues esta toma importancia en las empresas de acuerdo en el contexto en el que se encuentren.

Resultados empíricos

Los resultados se presentan según el orden marcado en el objetivo: indagar respecto a la contabilidad sustentable, para poder conceptualizarla e identificar sus ventajas, desventajas y los beneficios que tendrían las pymes con su aplicación, en la dimensión económica, ambiental y social de la sustentabilidad, y además la dimensión cultural.

De forma empírica, se identifica que existe poca información para el tema de contabilidad sustentable, pero se encuentra abundante información concerniente a la contabilidad ambiental, con apoyo en el desarrollo del punto de sustentabilidad. Con base en la escasa literatura encontrada se define a la contabilidad sustentable de la siguiente forma: la contabilidad sustentable presenta en términos cuantitativos las acciones realizadas por la empresa en las distintas dimensiones de la sustentabilidad, apoyando a la empresa para evidenciar el trabajo a favor de la sustentabilidad y toma de decisiones.

Se caracteriza como una contabilidad que contempla las dimensiones de la sustentabilidad y que exhibe las acciones a favor de ella realizadas por la empresa, pero no las mide. Tiene como ventaja mejorar la imagen de la empresa en lo interno y externo con los terceros relacionados y sirve de apoyo a la empresa en la toma de decisiones, de modo que, al evidenciar la empresa sus prácticas sustentables, llegue a ser reconocida como empresa sustentable.

Como desventajas se encontró falta de indicadores o estándares unificados para su aplicación, así como ausencia de metodologías o modelos que apoyen la aplicación de aquella de forma unificada. A continuación se presenta el comparativo de indicadores y análisis de los estos, que sirvió como base ratificar cada dimensión de la sustentabilidad.

Comparativo de indicadores GRI con TCR

Con base en el contenido de las tablas 1, 2, 3, que incluyen los indicadores del GRI G4, y la tabla 4, que contiene la matriz de indicadores de TCR, se procedió a hacer un análisis comparativo de su contenido:

La primera similitud identificada es en las categorías económica, medio ambiente y desempeño social de la guía GRI G4. Con los grupos de TCR

economía y finanzas, medio ambiente–ecología y acción social. De esta manera, se empareja la categoría económica con el grupo economía y finanzas, la categoría medio ambiente con el grupo medio ambiente-ecología y la categoría desempeño social con el grupo acción social.

El GRI G4 incluye 44 aspectos y TRC 10 subgrupos. Los primeros manejan indicadores por categoría y los segundos se abordan en cada grupo. Al proceder al análisis se identificaron similitudes en que ambos hacen referencia a propietarios, empleados y empleo, clientes, proveedores, mercado, biosfera y comunidad entre otros. Identificadas las similitudes y se notó consistencia entre lo que sugiere la Guía de GRI G4 para los reportes o informes de sustentabilidad con el contenido de TCR.

De forma empírica se procede a presentar la propuesta del reporte de sustentabilidad de cuatro líneas de cuentas de resultados.

Específicamente, se identificó en ambas propuestas comparadas y analizadas beneficios económicos netos para propietarios, empleados, clientes, proveedores, mercado y comunidad. En lo referente al medio ambiente se destaca el uso óptimo de recursos, responsabilidad para los deshechos, emisiones riesgos laborales, involucrando a empleados, clientes, proveedores y comunidad. Finalmente, lo concerniente a lo social se aprecia considerar la igualdad, el respeto a los derechos humanos, capacitación y se considera evitar la discriminación, los puntos tomados en cuenta para la comparación y análisis se aprecian en la tabla 5.

Tabla 5. Puntos considerados para la comparación de las propuestas GRI y TRC

Propuesta	Autor	Categorías /grupos	Particularidades
Guía GRI G4	Global Reporting Initiative	Económica Medio ambiente Desempeño social	Considera en la categoría desempeño social las subcategorías: Prácticas laborales y trabajo digno Derechos Humanos

Propuesta	Autor	Categorías /grupos	Particularidades
			Sociedad Responsabilidad del producto
TRC	ElKington	Economía Y finanzas Medio ambiente– ecología Acción social	Trabaja con los siguientes grupos: Grupos de interés, propietarios, empleados, clientes, proveedores Competencia, comunidad, humanidad Generaciones futuras y mundo natural

Fuente: García *et al.* (2010).

Propuesta

Posteriormente, con base en el análisis anterior de los indicadores del GRI con los de TCR, se procedió a realizar, a partir de García (2015), la propuesta de una matriz para trabajar el modelo TCR, donde se consideran las tres dimensiones clásicas de la sustentabilidad: económica, ambiental y social, y la dimensión Cultura. El modelo de cuatro cuentas de resultados (CCR), que respeta las exigencias de estructura señaladas en las NIF (2021), se muestra en la tabla 6. La dimensión cultura justifica su inclusión, en la importancia que tiene en los diferentes contextos para las personas, situación que se relaciona fuertemente con la dimensión social. Utiliza un lenguaje sencillo y asequible para facilitar el manejo de la matriz propuesta por las pymes.

Tabla 6. Matriz de apoyo para el modelo CCR

Nombre de la empresa						
Reporte de sustentabilidad						
Del x de a z de 202..						
Grupo	Dimensión Economía y finanzas	Dimensión Medio ambiente-ecología	Dimensión Acción social	Dimensión Cultura	Total Es el resultado de la suma de los beneficios totales obtenidos	Total Resultado de la suma de los costos totales incurridos
Grupo de Interés	Incluir los costos del impacto del desarrollo económico de la empresa.	Incluir los costos del impacto medio ambiental de la empresa.	Incluir los costos del impacto de la empresa en la sociedad	Incluir los costos de Costumbres culturales de: Colaboradores Comunidad cercana a la empresa. Costumbres practicadas en el entorno de la empresa y terceros relacionados.		
Propietarios	Retorno de la inversión. valor de la acción.	Reducción del riesgo. Por el uso racional de los recursos.	Imagen pública. Prácticas éticas y legales.	Apoyo para actividades propias de la cultura de la comunidad y el entorno		
Empleados	Beneficios sociales	Niveles de riesgo laboral	Desarrollo profesional, Cultura corporativa	Apoyo para actividades propias de la cultura para los grupos de interés internos		
Clientes	Precio y calidad	Productos o servicios seguros y respetuosos con el medio ambiente	Prácticas éticas y responsabilidad social	Apoyo para actividades propias de la cultura para los grupos de interés integrados por terceros relacionados.		

Nombre de la empresa						
Reporte de sustentabilidad						
Del x de a z de 202..						
Proveedores	Precios, condiciones de pago	Compartir estrategia y tecnología medioambiental	Relaciones éticas	Apoyo para actividades propias de la cultura para los grupos de interés integrados por terceros relacionados.		
Competencia	Competitividad, prácticas de mercado libre	Tecnología y principios compartidos	Ética y legalidad	Respeto por prácticas relacionadas con la cultura.		
Comunidad	Estabilidad financiera, filantropía	Niveles de riesgo, impacto ambiental, restauración del hábitat	Servicios para mejorar la vida de la comunidad	Respeto por prácticas relacionadas con la cultura comunitaria.		
Humanidad	Acciones económicas igualitarias, internalización de costes externos	Estrategias y prácticas que beneficien a la biosfera	Estrategias que beneficien la comunidad y la cultura en todo el mundo	Respeto por prácticas relacionadas con la cultura de cada persona.		
Generaciones Futuras	Inversiones socialmente responsables, en fondos disponibles de I+D	Minimizar el impacto medio ambiental y restaurar el hábitat	Cultura, seguridad y desarrollo sostenible	Respeto por cambios en las prácticas relacionadas con la cultura de cada persona.		
Mundo Natural	Devolución de los Fondos Invertidos	Prácticas sostenibles y diversidad natural	Trato humano durante toda la vida	Motivar acciones que tiendan al cuidado del medio ambiente durante toda la vida.		
Total de Beneficios por Dimensión						
Total de costos por Dimensión						
Total beneficios obtenidos						

Nombre de la empresa	
Reporte de sustentabilidad	
Del x de a z de 202..	
Total de costos incurridos	
Total beneficios – costos = beneficio sostenible	

Fuente: elaboración propia con base en García (2015).

Las pymes como usuarias de la matriz integrarán en cada espacio según represente un beneficio (ingreso o ahorro) o un costo. Únicamente en los espacios que apliquen según sus prácticas de sustentabilidad correspondientes a un periodo o ejercicio para exhibir los beneficios esperados con su utilización, como tener un reporte cuantitativo que dé cuenta de sus prácticas de sustentabilidad (reciclaje y reutilización de residuos, consumo sustentable, eficiencia energética y ahorro de agua, compras sustentables, etc.) para ser consideradas como pymes sustentables. Esto, además, mejora su imagen, reputación, facilidad de acceso a capital con costos blandos, entre otros (Naiman ,2015; García, 2015, Jiménez, 2015).

Discusión

La contabilidad sustentable presenta en términos cuantitativos las acciones realizadas por la empresa en las distintas dimensiones de la sustentabilidad, apoyando a la empresa para evidenciar el trabajo a favor de la sustentabilidad y toma de decisiones. Este concepto se propone con base en los trabajos presentados por O'Dwyer y Owen (2005) y Néron (2010).

Se caracteriza a la contabilidad sustentable como una contabilidad que contempla las dimensiones de la sustentabilidad, que exhibe las acciones a favor de la sustentabilidad realizadas por la empresa, pero no las mide; se puede utilizar para exhibir sus prácticas el modelo TCR, en el que no se aprecia limitar su aplicación en las empresas por tamaño o giro. Coincide, en este sentido, con lo señalado por Cintra *et al.* (2008). El modelo CCR, coincide en su integración con lo abordado por Elkington (1998), Norman y MacDonald (2004); Kleindorfer, Singhal y Van Wassenhove, (2005), e IMCP (2021).

Finalmente, se identifica, con la aplicación de la contabilidad sustentable y el reporte generado por ella, la ventaja de mejorar la imagen de la empresa, apoyarla en la toma de decisiones y evidenciar las prácticas sustentables para llegar a ser reconocida como empresa sustentable. Como desventajas, se encontró falta de indicadores o estándares unificados para su aplicación, así como ausencia de metodologías o modelos que apoyen la aplicación de esta concordando con Jiménez (2015).

Conclusiones

El término sustentabilidad ha evolucionado en el transcurrir del tiempo y ha adoptado otros nombres como desarrollo sustentable o desarrollo sostenible, con la finalidad de hacerlo más incluyente.

Independientemente del nombre con el que se lo denomine, se ha convertido en una exigencia a cumplir por parte de las empresas y organizaciones.

Para que las empresas puedan cumplir con las exigencias sustentables actuales marcadas por la economía globalizada, la sociedad y la competencia entre otros, los organismos internacionales como la UE y ONU comparten propuestas de acciones empresariales que apoyen a la sustentabilidad.

Para hablar de la contabilidad sustentable, hay que realizar un recorrido en el tiempo y mencionar, en primer lugar, la contabilidad financiera. De ella se derivan las contabilidades especializadas, como la contabilidad ambiental, que precede a la contabilidad sustentable. Esta última aplica de manera más amplia considerando las dimensiones de la sustentabilidad y apoya a las empresas a presentar las acciones que realizan a favor de la ya referida sustentabilidad. Para poner en práctica la contabilidad sustentable y se obtengan resultados con criterios homogéneos en las empresas que la utilicen, se debe tener una normatividad de forma general

o con convergencia, para unificar criterios entre los contadores, además de estándares y un sistema para su aplicación.

Los modelos más conocidos aplicables a la contabilidad sustentable en relación con las memorias o informes sustentables son el TCR, que contempla tres “P” (*pickings, people and planet*) y los indicadores del GRI G4. Estos se convierten en referentes por si la contabilidad sustentable y pueden llegar a exigirse en un futuro en las empresas para exhibir las acciones empresariales a favor de la sustentabilidad.

La empresa tradicional, si quiere mantenerse activa y competitiva en el mercado, debe realizar un cambio en su forma de negocios y considerar lo económico, lo social, lo ambiental y lo cultural para transformarse en una empresa sustentable.

En este primer trabajo sobre contabilidad sustentable, de forma empírica se considera haber alcanzado el objetivo fijado: indagar respecto a la contabilidad sustentable, para poder conceptualizarla, caracterizarla, identificar sus ventajas, desventajas y los beneficios que tendrían las pymes con su aplicación, en la dimensión económica, ambiental y social de la sustentabilidad cerrando con la presentación de la propuesta CCR.

Referencias

Cajiga, J. (2008). *El Concepto de responsabilidad social Empresarial*. Centro Mexicano para la Filantropía.

https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf.

Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros.

(2019). *Pymes*. <https://www.condusef.gob.mx/Revista/index.php/usuario-inteligente/educacion-financiera/492-pymes>.

- Corresponsables. (2020, 14 de octubre). *ODS16. Nace un nuevo modelo estándar de reporting corporativo para integrar la contabilidad financiera y de sostenibilidad*. <https://www.corresponsables.com/actualidad/ods16-modeloestandar-reportingcorporativo-contabilidadfinanciera-sustentabilidad-cdp-cdsb-gri-iirc-sasb>
- Curvelo, J. (2011). La epistemología como campo de posibilidad para el desarrollo científico de la contabilidad. En A. Cano, *Desarrollo Científico de la contabilidad*. Universidad de Medellín.
- Deniz, J. (2007). La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002. *Contaduría y Administración*, 8(221), 164-192.
- Elkington. J. (1998). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. New Society Publishers.
- Elmer, H. (1967). *Historia de la economía del mundo occidental*. UTEHA.
- Etecé. (2020). Ambiente. En *Enciclopedia Concepto*. Actualizado el 7 de agosto de 2020. <https://concepto.de/ambiente-2/#ixzz6xnSpsuxd>
- Fauzi, H., Svensson, G. y Rahman, A. (2010). Triple Bottom Line as Sustainable Corporate Performance: A Proposition for the Future. *Sustainability*, 2, 1345-1360. <https://ssrn.com/abstract=1492934>
- Fernández, L. y Carrara, C. N. (2009). Enfoque socioambiental en la formación del contador público. *Visión de Futuro*, 12(2). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5265984>
- Gaffikin, M. (2006). The Critique of Accounting Theory. *Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong*, 6(25).
- García D. y Menegaz A. (2013). Las dimensiones del desarrollo sustentable. En B. Carpinetti (coord.), *Introducción al desarrollo sustentable* (2.ª ed., pp. 85-145). Universidad Nacional Arturo Jauretche.
- García de la Torre, C., Portales, L., Camacho, R. y Arandia, O. (2019). Instrumento de evaluación de sustentabilidad y responsabilidad social en pymes. *Administración y Organizaciones*, 12(24), 91-103.

- García, M. (2015). La cuenta del triple resultado o *triple bottom line*. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (20), 65-77.
- García, S., Cintra Y., Sousa M. y Rubier, B. (2015). Calidad de la divulgación socio ambiental: un estudio sobre la precisión de las informaciones contables en los informes de sostenibilidad *Revista Contemporánea de Contabilidad*, 12(25), p. 67-94. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p95>
- Global Reporting Initiative (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. <https://www.r3-o.org/wp-content/uploads/2020/03/GRIguidelines.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2013). *G4 Guía para elaboración de memorias de sostenibilidad*. <http://www.mas-business.com/docs/Spanish-G4.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2020). *Divulgación ASG y de sostenibilidad en los mercados de capitales: una mirada a américa latina*. <https://agsustentable.com/novedades/divulgacion-asg-y-de-sostenibilidad-en-los-mercados-de-capitales-una-mirada-a-latam>.
- Gómez y Ospina, (2005). El informe de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (Iniciativa Mundial para la Elaboración de Informes): una contribución fundamental hacia la transparencia con las partes interesadas (*stakeholders*). *Economía, Gestión y Desarrollo*, (3), 273-298.
- Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency, and sustainability. *Accounting, Organisations and Society*, 17(5), 399-425.
- Gray, R., Owen, D. L. y Adams, C. A. (1996). *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Prentice Hall.
- Guijt, I. y Mosissev, A. (2001). *Herramientas para la evaluación de la sostenibilidad. Parte A: visión general*. Unión Mundial para la Naturaleza. <https://www.uv.mx/mie/files/2012/10/SESION-8-1-Ev-Sostenibilidad-resumen.pdf>
- Hurtado de Mendoza. (2012). Las Dimensiones de la Sustentabilidad. *Dimensiones*. <https://www.maestriaendocencia.com/lasdimensionesdelasustentabilidad.pdf>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2021). *Normas de información Financiera*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático. (2018). *Presentación de los resultados del inventario nacional de emisiones de gases y compuestos de efecto invernadero*. <https://www.gob.mx/inecc/prensa/presentacion-de-los-resultados-del-inventario-nacional-de-emisiones-de-gases-y-compuestos-de-efecto-invernadero>.
- International Accounting Standard Board. (2008). *IFRS - International Accounting Standards Board*. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>
- International Accounting Standard Board. (2021). *About the International Accounting Standards Board (Board)*. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/#about>
- Jiménez, E. (2013). La contaduría y el desarrollo sustentable [entrada de blog]. *Intelecto Mañanero*. <https://intelectomananero.wordpress.com/la-contaduria-y-el-desarrollo-sustentable/>
- Jiménez, J. (2015, 7-9 de octubre). *La contaduría y el desarrollo sustentable. Cómo mide la contabilidad sustentable. La dimensión social y la importancia del Empleo dentro de ésta* [ponencia]. XX Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Kain, J. H. (2003). *Sociotechnical knowledge: An operationalized approach to localized infrastructure planning and sustainable urban development* [tesis doctoral, Chlamers Univerity of Technology]. Researchgate. <https://bit.ly/3sn48Nc>
- Kleindorfer, P., Singhal, K. y Van Wassenhove, L. (2005). Sustainable operations management. *Production and Operations Management*. V. 14 No. 4. pp 482-492.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting: A brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7-26.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2004.11.001>
- Lezama, J. L. y Domínguez, J. (2006). Medio ambiente y sustentabilidad urbana. *Papeles de población*, 12(49), 153-176.
- Mejía, E. y Ceballos, O. (2016). Medición contable de la sustentabilidad organizacional desde la Teoría Tridimensional de la Contabilidad. *Revista Científica General José María Córdova*, 14(18), 215-243.

- Ministerio de Medio Ambiente de España. (1999). *Libro blanco de la educación ambiental en España en pocas palabras*. Ministerio de Medio Ambiente; Secretaría General de Medio Ambiente.
https://www.miteco.gob.es/es/ceneam/recursos/documentos/pocas_tcm30-77432.pdf
- Naiman, P. (2015). *Sustentabilidad, replanteando el lugar de nuestra empresa en la sociedad*. Tandem. Soluciones de decisión. <http://tandemsd.com/sustentabilidad-replanteando-el-lugar-de-nuestra-empresa-en-la-sociedad/>
- Néron. P. (2010). Business and the polis: What does it mean to see corporations as political actors? *Journal of Business Ethics*, 94, 333-352.
<https://doi.org/10.1007/s10551-009-0266-y>
- Norman, W. y MacDonald. C. (2004). Getting to the Bottom of Triple Bottom Line *Business Ethics Quarterly*, 14(2).
https://econpapers.repec.org/article/cupbuetqu/v_3a14_3ay_3a2004_3ai_3a02_3ap_3a243-262_5f00.htm
- O'Dwyer, B. y Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205-229. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>
- Organización de las Naciones Unidas. (1987). *Informe de Brundtland. Informe de la Comisión Mundial Sobre el medio ambiente y el Desarrollo [A/42/427]*.
http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf
- Ramírez, P. y Arenas, V. (2007). La acción empresarial para el desarrollo sostenible: clarificando algunos conceptos. *Documentación Social*, 146, 43-62.
- Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. (2018). Diferencia entre sustentable y sostenible. Página oficial del Gobierno de México [entrada de blog].
<https://www.gob.mx/semarnat/articulos/diferencia-entre-sustentable-y-sostenible>
- Serageldin I. y Steer A. (1994). Epilogue: Expanding the Capital Stock. En *Making Development Sustainable* (n.º 2, pp. 30-33). ESD.

- Silva, B. y Garrido, C. (2006). La convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile. *Capiv Review*. (4), 9-19.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2573345.pdf>
- Spangenberg, J. y Bonniot, O. (1998). *Sustainability indicators. A Compass on the Road Towards Sustainability* (documento 81). Instituto Wuppertal.
<https://epub.wupperinst.org/frontdoor/deliver/index/docId/721/file/WP81.pdf>
- Thomson, I. y Bebbington, J. (2005). Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5), 507-533.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.06.003>
- Valentin, A. y Spangenberg, J. H. (2000). A guide to community sustainability indicators. *Environmental Impact Assessment Review*, 20(3), 381-392.
[https://doi.org/10.1016/S0195-9255\(00\)00049-4](https://doi.org/10.1016/S0195-9255(00)00049-4)
- Vega, I. y Ricárdez, J. (2017). La contabilidad ecológica: un reto para la evolución de las empresas socialmente responsables en México. En M. González-Valdés (ed.), *Retos de las ciencias administrativas desde las economías emergentes: evolución de sociedades* (cap. 18) [libro digital]. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey.
- Vega, I. y Ricárdez, J. D. (2011, 5-7 de octubre). *La contabilidad verde como elemento fundamental dentro de las empresas mexicanas socialmente responsables* [ponencia]. XVI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F.
<http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvi/docs/6D.pdf>