

Avances en el reconocimiento contable de la dimensión socio ambiental y la búsqueda de un lugar en la contabilidad

Luís Alfredo Paradelo

Universidad Nacional de Santiago del Estero

luisparadelo@yahoo.com.ar

Resumen

Se piensa en la creciente necesidad de reconocer y medir el uso y virtual agotamiento de los recursos naturales, hasta ahora mayoritariamente ausentes en los informes financieros de las empresas.

La contabilidad no puede limitarse a proporcionar información financiera. Debe dar cuenta de las relaciones emergentes del cumplimiento de los objetivos establecidos para la empresa y de la repercusión de sus actividades en el entorno natural en que se desarrollan; le corresponde también informar acerca del cuidado, conservación y protección del ambiente. La contabilidad debe comprometerse con el desarrollo sostenible, en lo social, ambiental y económico.

Los aspectos ambientales no pueden ser ignorados; el modelo contable tradicional pasa habitualmente por alto las cuestiones ambientales a menos que tengan consecuencias financieras de interés suficiente para activar los criterios de reconocimiento y medición.

Se pretende que la información contable satisfaga las necesidades de usuarios que demandan conocer la situación patrimonial y financiera resultante de la valoración de cuestiones de carácter social, ético, medioambiental o ecológico.

Las partidas y rubros que revelen, el reconocimiento contable de las cuestiones socio ambientales y su valuación, se presenta como alternativa para complementar al sistema de información contable tradicional.

Lograr que el modelo contable tradicional incorpore los aspectos socio ambientales a la información que la contabilidad proporciona a los diversos tipos de usuarios (proveedores, clientes, inversionistas, accionistas, empleados, gobiernos, etc.) para los procesos de toma de decisiones, importará alcanzar el objetivo de revelar información que muchas veces se mantiene oculta o es tratada en las partidas de gastos generales conjuntamente con otras erogaciones de diversa índole e impacto económico y social.

El campo del ejercicio profesional del contador público y su práctica, ha cambiado en relación con su responsabilidad social en cuestiones ambientales, ya sea por iniciativa propia, por presión social o porque la legislación contable así lo dispone. A pesar de ello, los organismos reguladores contables no han dado la suficiente importancia al tema ambiental, lo cual se refleja en la escasa difusión de procedimientos y criterios para la medición y presentación de rubros ambientales en los reportes económicos financieros y sus respectivas notas explicativas, que generalmente se exponen en aquellas empresas en las que la información social y ambiental les representa un valor agregado.

La presentación de información socio-ambiental en los reportes financieros anuales de las entidades, constituye un importante aporte en el reconocimiento de los efectos sociales y ambientales por parte de la empresa. La problemática del ambiente debe ser tratada con conciencia ciudadana y con alta responsabilidad social corporativa, profesional y de la sociedad en general.

El desafío de contribuir a la sostenibilidad del patrimonio, conduce a pensar en la necesidad de un modelo contable que permita la inclusión de todos los recursos e impactos socio-ambientales que afectan y o causan las organizaciones.

El reconocimiento y el procesamiento contable de las variables socio ambientales permitirían a los usuarios evaluar no solo la situación y evolución patrimonial sino

también el compromiso y responsabilidad social del empresariado y con ello la sustentabilidad de las empresas.

Abstract

In the last years it's accepted the growing need to recognize and measure the use and virtual exhaustion of natural resources, until now mostly absent in the financial reports of the companies.

Accounting cannot be confined to provide financial information. You must realize the emerging relations of the fulfillments of the objectives for the company and the impact of its activities in the natural environment that are developed; It is also informed about the care, conservation and protection of the environment. **The accounting must commit to sustainable development, in social, environmental and economic.**

We expect that accounting information answer the multiple needs of users who demand to know the financial and patrimonial situation resulting from the assessment of issues related to social, ethical, environmental or ecological issues.

Items and items that reveal the impact of company's operations causes in the environment, the accounting recognition of issues environmental partner and its valuation is presented as alternative to supplement the information that provides the traditional accounting information system.

Achieve the traditional accounting model incorporating socio environmental aspects to information provided by accounting for various types of users (suppliers, customers, investors, shareholders, employees, governments, etc.) for decision-making processes, will import the goal of revealing information that often remains hidden or in the best of cases are treated in allocations of overheads together with other expenditures of diverse nature and economic and social impact.,

The field of the professional exercise of the public accountant and its practice has changed in relation to its social responsibility in environmental issues, either on its own initiative,

by social pressure, or because the accounting legislation provides. Despite of this, accounting regulators have not yielded sufficient importance to the environmental issue, which is reflected in the limited dissemination of procedures and criteria for measurement and presentation of environmental industries in financial economic reports and their respective explanatory notes, usually reflected in those companies in which social and environmental information represents them an added value.

Environmental recognition and accounting processing of the variable partner would enable users to assess not only the situation and patrimonial evolution but also commitment and social responsibility of the business community and thereby the sustainability of companies.

Palabras clave: valoración – reconocimiento – contable – información - ambiental

Introducción

En los últimos años se piensa en la creciente necesidad de reconocer y medir el uso y virtual agotamiento de los recursos naturales, hasta ahora mayoritariamente ausentes en los informes financieros de las empresas. En este contexto, asumir que la omisión del cómputo en la contabilidad de los gastos que supone proteger y recuperar el ambiente, resulta una deficiencia técnica y lo que es aún más grave, una deficiencia de índole moral. De hecho, los costos destinados a prevenir los daños ambientales, no son incluidos en los cálculos de los indicadores económicos.

Para que la información contable satisfaga las múltiples necesidades de usuarios que actualmente amplían sus necesidades de información y se interesan por conocer la situación patrimonial y financiera complementada con la valoración de variables que revelen las cuestiones relacionadas con temas de carácter social, ético, medioambiental o ecológico, demanda el análisis del comportamiento de los titulares de las empresas en

cuanto al grado de compromiso para evitar o disminuir el impacto que las actividades tienen sobre el medio ambiente, y la posibilidad de que la responsabilidad social pueda ser evaluada con la información contable patrimonial.

El cumplimiento de las actividades objeto de explotación afecta al entorno. Las partidas y rubros que revelen el impacto que las operaciones de las empresas causan en el entorno, el reconocimiento contable de las cuestiones socio ambientales y su valuación, se presentan como alternativa para complementar la información que provee el sistema de información contable tradicional, y son esas las razones por las que en el marco de la investigación que realizamos designamos, según el alcance y la profundidad del análisis, como contabilidad, sistema de información y/o modelo contable socio ambiental.

Contabilidad socio ambiental

La contabilidad socio ambiental se desarrolla en un espacio en donde confluyen diversas disciplinas, unas naturales como la biología, ecología, entre otras, y otras sociales como la economía y la contabilidad.

La contabilidad no puede limitarse a proporcionar información financiera. Debe dar cuenta de las relaciones emergentes del cumplimiento de los objetivos establecidos para la empresa y de la repercusión de sus actividades en el entorno natural en que se desarrollan; le corresponde también informar acerca del cuidado, conservación y protección del ambiente. La contabilidad debe comprometerse con el desarrollo sostenible, en lo social, ambiental y económico.

Se percibe un aumento en la conciencia ambiental social. Bischoffshausen¹ señala que "el poder político presiona a través de la legislación, los grupos ecologistas a través de las acciones públicas, los consumidores comienzan a exigir productos verdes en el mercado, argumentos ambientales se esgrimen en el comercio internacional, incluso fondos de

¹ Bischoffshausen, Werner. Una visión general de la contabilidad ambiental. Rev. Cont Univ. Antioquia N° 29

inversión han definido el desempeño ambiental de las empresas como indicador de sus preferencias"².

Modelo contable socio ambiental

Para abordar el “modelo contable socio ambiental”, entendemos conveniente hacerlo teniendo como referencia la conceptualización bajo la que se identifica al “modelo contable” como representación de la realidad que intenta explicar el comportamiento de algún aspecto de la misma.

Son diversos los autores que consideran como elementos básicos de un modelo contable, los criterios de valuación, el capital a mantener (para que exista ganancia) y la unidad de medida. El *marco conceptual* de las normas contables profesionales en la Argentina adhiere a tales parámetros para la preparación de los informes patrimoniales, y en el marco del proyecto de investigación “La complementariedad entre la información contable y la información socio ambiental en las empresas de Santiago del Estero”, se pretende avanzar en el reconocimiento contable de las cuestiones socio ambientales, para lo cual debe resolverse la medición o valuación en unidades de medida de los bienes, recursos y gastos medioambientales.

Lograr que el modelo contable tradicional incorpore los aspectos socio ambientales a la información que la contabilidad proporciona a los diversos tipos de usuarios (proveedores, clientes, inversionistas, accionistas, empleados, gobiernos, etc.) para los procesos de toma de decisiones, importará alcanzar el objetivo de revelar información que muchas veces se mantiene oculta o en la mejor de los casos es tratada en las partidas de gastos generales conjuntamente con otras erogaciones de diversa índole e impacto económico y social.

La contabilidad socio ambiental no puede entenderse como un instrumento del análisis económico tradicional. García Casella³ propone un análisis en el que no primen los

² Contabilidad ambiental. Mejía Soto, Eutimio. Ed. Optigraf Ltda., Colombia 2010

intereses económicos; asume que la contabilidad ambiental adscribe al paradigma de utilidad. La meta entiende, es "asegurar que la información relevante esté disponible para aquéllos que la requieran y puedan utilizarla" con fines no necesariamente económicos, financieros y/o rentísticos y que, se debería superar el enfoque clásico de la contabilidad donde los usuarios y sus necesidades son fundamentalmente de carácter monetario empresarial.

Los aspectos ambientales no pueden ser ignorados por las empresas. El modelo contable tradicional pasa habitualmente por alto las cuestiones ambientales a menos que tengan consecuencias financieras de interés suficiente para activar los criterios de reconocimiento y medición.

Bischhoffshausen señala que la contabilidad ambiental puede ser vista desde tres puntos de vista; en primer lugar, como contabilidad del ingreso nacional, el producto interno, enfoque que "está limitado por no tomar en consideración el consumo de recursos naturales que forman parte del capital natural". En segundo término, como contabilidad financiera, la "contabilidad ambiental se refiere a la evaluación e información pública acerca de pasivos ambientales y de costos ambientales significativos". En tercer lugar, "la contabilidad ambiental administrativa, se refiere a la utilización de información acerca de costos y desempeño ambientales en las decisiones estratégicas y operativas"⁴.

Evaluar la pertinencia, adecuación y coherencia de un modelo de corte ambiental, requiere del análisis de los parámetros que definen los modelos contables para determinar si tales parámetros son fundamentados conceptualmente y en congruencia con los lineamientos de la realidad que se pretende representar, para incluir aspectos que describan también las dimensiones reveladoras de la realidad ambiental.

El consenso respecto de la función y propósito de la contabilidad socio ambiental se presenta aún lejano para la profesión contable; para los propósitos de esta investigación, la orientación contable estará dirigida a disipar dudas respecto del porque las cuestiones

³ García Casella, Carlos Luis. Elementos para una teoría general de la contabilidad. Buenos Aires, Ed. La Ley 2001

⁴ Mejía Soto, Eutimio. Contabilidad ambiental, pag. 21. Ed. Optigraf. Ltda., Colombia, Septiembre 2010

socio ambientales impactan en la contabilidad financiera patrimonial y en la necesidad del abordaje concreto de la temática en los planes de estudio de la carrera de grado de contador público.

La sostenibilidad del patrimonio

Los países delegan la responsabilidad en materia de regulación y emisión de pautas para la preparación y presentación de información económica financiera, en una entidad privada internacional, como es el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad, IASB. La información ambiental resulta por ello supeditada a lo que el organismo emisor internacional determine como información necesaria y relevante.

La presentación de información socio-ambiental en los reportes financieros anuales de las entidades, constituye un importante aporte en el reconocimiento de los efectos sociales y ambientales por parte de la empresa. La problemática del ambiente debe ser tratada con conciencia ciudadana y con alta responsabilidad social corporativa, profesional y de la sociedad en general.

La contabilidad como disciplina que se ocupa del estudio cualitativo y cuantitativo del estado y evolución del patrimonio en todas sus formas, lo que incluye al patrimonio ambiental, social, histórico y cultural junto con los tradicionales financiero y económico. Las organizaciones deben conocer el estado y evolución de los recursos naturales, así como el impacto que generan las actividades que desarrollan en orden a la situación económica y financiera.

El desafío de contribuir a la sostenibilidad del patrimonios de la sociedad, lleva a pensar en la necesidad de un modelo contable que permita la inclusión de todos los recursos e impactos socio-ambientales que afectan y o causan las organizaciones.

El reconocimiento parcial de la realidad y sus efectos, favorece el deterioro y agotamiento de los recursos naturales y traslada los costos de daño y recuperación ambiental a la sociedad en general, sin individualizar las responsabilidades por las situaciones generadas.

La contabilidad avanza en el diseño de técnicas e instrumentos que le permiten dar cuenta de valoraciones de la riqueza ambiental y de la medición de los impactos de las acciones empresariales sobre el ambiente, desarrollando diferentes modelos regulatorios con distintos criterios de reconocimiento, medición, valoración y mantenimiento de capital.

El campo del ejercicio profesional del contador público y su práctica, ha cambiado en relación con su responsabilidad social en cuestiones ambientales, ya sea por iniciativa propia, por presión social o porque la legislación contable así lo dispone. A pesar de ello, los organismos reguladores contables no han dado la suficiente importancia al tema ambiental, lo cual se refleja en la escasa difusión de procedimientos y criterios para la medición y presentación de rubros ambientales en los reportes económicos financieros y sus respectivas notas explicativas, que generalmente se exponen en aquellas empresas en las que la información social y ambiental les representa un valor agregado.

Los informes contables, en su mayoría, no contienen información de carácter ambiental, o aquella que presentan sobre el tema no responde a una visión proteccionista y ambiental; en oportunidades las intenciones no corresponden a visiones éticas y humanísticas. Los informes que se emiten se sustentan generalmente en racionalidades financiero-instrumentales o en cálculos utilitaristas, y en el mejor de los casos en la implementación voluntaria de prácticas, en apariencia ambiental, responsables; "... es preciso asumir un compromiso de responsabilidad con el medio ambiente. Esta responsabilidad alcanza no sólo a los gobiernos y empresarios, sino a toda la sociedad la cual debe identificar y aportar soluciones a problemas de interés público a través de estrategias e iniciativas

ciudadanas, que estén inspiradas en la transparencia, la pluralidad, la sostenibilidad y la ética cívica"⁵

Razones que justifican la preocupación por el impacto de las cuestiones socio ambientales en los informes contables de las empresas

La profesión contable procura desarrollar respuestas a la necesaria inclusión de los aspectos ambientales en los informes contables e incluso en reportes que van más allá de lo meramente monetario. Los aspectos que no son derivados de los procesos de intercambio, ni de sus valores permanecen por fuera del alcance de la contabilidad, por lo tanto, no son objeto reconocimiento, presentación y revelación por el proceso contable tradicional.

Una contabilidad de carácter ambiental demanda ampliar criterios y requisitos para hacer posible la inclusión de realidades diferentes a las económico-financieras en los estados contables. Gray⁶ sostiene que "la contabilidad tradicional sólo considera aquellas cuentas que son financieras por naturaleza, que reflejan acontecimientos económicos, que se centralizan en el ciclo de operaciones vinculadas al objeto o actividad para el que se constituyó".

Gray y Bebbington⁷ mencionan tres razones para que los contadores se involucren en los problemas de administración ambiental, y la profesión contable se preocupe por incorporar los aspectos ambientales en los informes económicos financieros:

⁵ Comentario de la Ph.D Martha Schuhmacher (España), en el prólogo al texto "Contabilidad y auditoria ambiental" de Fronti de García y Wainstein. Argentina; Ed. Macchi 2000

⁶ Gray, Rob. Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad. Ed. Univ. de Buenos Aires; Argentina 2003

⁷ Gray, Rob y Bebbington, Jan. Contabilidad y auditoria ambiental. Ed. ECOE Bogota, Colombia 2006

- los problemas ambientales son problemas de negocios; los problemas de negocios, principalmente en términos de la legislación y de las fuerzas del mercado, tienen importancias para los negocios en aquellas áreas que directamente afectan a los contadores. Desde los sencillos problemas de utilidades y pérdidas, hasta los problemas de ventaja competitiva relacionados con oportunidades del mercado y eficiencia de costos, hasta los problemas más complejos de valores de activos, pasivos contingentes y riesgo ambiental, hasta las decisiones de evaluación de inversiones;
- la administración ambiental se encuentra problemáticamente vinculada con la administración de negocios: la década de los noventa hizo visible el creciente reconocimiento de los problemas ambientales y cómo estos requieren ser administrados de manera holística dentro de los negocios, los cuales están sujetos a las rutinas y disciplinas administrativas normales,
- los problemas ambientales tienen implicaciones considerables para los asesores financieros: las implicaciones para la auditoría contable, particularmente en las industrias más contaminantes, son tan importantes que los auditores financieros pueden ser encontrados como negligentes si fallan en reconocer las implicaciones que el ambiente tiene en los estados patrimoniales y de resultados.

La Comisión de la Unión Europea (CUE) en el año 2001 presentó una recomendación relativa al reconocimiento, medición y publicación de cuentas e informes anuales ambientales de las empresas. Entre los aspectos más relevantes se resaltan:

- establecer las medidas medioambientales nacionales
- simplificar la legislación ambiental y los procedimientos administrativos relativos al tema.
- actualizar la base de datos desde la que se determinan los impuestos y gravámenes relacionados con el medio ambiente
- desarrollar, con los organismos de normalización, un programa que integre paulatinamente los aspectos medioambientales en sus actividades y explorar las

posibilidades de fomentar la participación de las ONG ambientales en los procedimientos de normalización

- potenciar los acuerdos de protección ambiental con el propósito de armonizar y lograr unos mejores resultados
- examinar permanentemente las nuevas medidas ambientales emitidas
- revisar la política permanentemente y los recursos destinados por los países para protección del ambiente, y
- contribuir a la difusión y aplicación de las medidas de protección ambiental que implementen las autoridades del ramo.

Uno de los sistemas de información ambiental de mayor reconocimiento es el Global Reporting Initiative (GRI), en él, se consideran tres elementos de sostenibilidad en la organización:

- económico: incluye los gastos por nóminas, productividad laboral, creación de empleo, gastos en servicios externos, gastos en investigación y desarrollo, en inversiones, en formación y otras formas de capital humano. El aspecto económico incluye, aunque no se limita sólo a ello, los estados financieros y declaraciones relacionadas;
- ambiental: incluye el impacto de los procesos, productos y servicios sobre el aire, agua, tierra, biodiversidad y salud humana; y
- social: incluye la salud y seguridad en el lugar de trabajo, estabilidad de los empleados, derechos laborales, derechos humanos, salarios y condiciones laborales.

En materia de gestión ambiental, existen avances significativos. Los Sistema de gestión y auditoria ambiental (Europa) EMAS, el Sistema de Gestión Medioambiental ISO 14001, los Principios Básicos y Procedimientos de Auditoria ambiental y de gestión ISO 14010, 14011, 14012 y las normas en materia de Responsabilidad Social ISO 26000, son una clara muestra de ello. Los avances en materia de gestión impulsan y promueven nuevos y más

complejos modelos de contabilidad acordes a las necesidades de dichos sistemas de gestión.

Reconocimiento contable en el modelo tradicional

El reconocimiento contable es el proceso de identificar cuales son las partidas que se prevén en los planes de cuentas, y si, es apropiada su utilización para la presentación en los estados contables.

Fowler (2008) señala que reconocer es "incorporar a los registros contables un activo, un pasivo o un elemento de los estados financieros".

Álvarez González (2006) advierte que reconocer, es incluir en los estados contables partidas que cumplan la definición de elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio neto, ingreso y gasto). Considera el autor que el reconocimiento es el proceso de incorporación de elementos de los estados financieros en el balance o en el estado de resultados de la partida que cumpla las condiciones para su inclusión.

Los criterios de reconocimiento que utiliza el proceso contable en Argentina adhieren al método de imputación con base devengado, no obstante, se estima conveniente mencionar las bases de imputación que podrían ser aplicadas en diferentes momentos y circunstancias:

- base de caja: Se reconoce una partida sólo en el momento que existen la presencia de efectivo en las transacciones, ya se trate de ingresos o egresos de la entidad;
- base de compromisos: Se reconoce en los estados contables una partida cuando la entidad contrae una obligación particular. Presenta como dificultad que afecta más a los gastos que a los ingresos, es utilizada en lo fundamental con fines de control del presupuesto;
- base de devengo: Los efectos de transacciones y otro tipo de eventos se reconocen cuando éstos ocurren. El registro y reporte por el sistema contable cuando los

hechos se presentan con independencia de la presencia del efectivo o su posterior flujo.

El marco conceptual del IASB - IFRS "denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede paliar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo".

El Marco del IASB determina dos criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros:

- la probabilidad que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Con respecto a la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, el IASB señala que "El concepto de probabilidad se utiliza, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros".

En lo referente a la fiabilidad de la medición, el IASB indica que "...cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, no obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados...".

Los criterios de reconocimiento del modelo IASB son válidos para representar la situación y evolución financiera, pero podrían no ser pertinentes para la representación de la realidad socio-ambiental; los compromisos voluntarios facilitan a las empresas la

posibilidad de sustraerse de sus responsabilidades; lo que pone en evidencia el carácter eminentemente formal del reconocimiento, porque se supedita en definitiva a un hecho de formalización jurídica o aceptación voluntaria.

La *contabilidad socio ambiental* utiliza en lo fundamental los mismos criterios de reconocimiento contable que los utilizados para el registro de transacciones mercantiles tradicionales, situación que parece no permitir la inclusión en los reportes de las empresas, importante información distinta de la económico-financiera, y cuando se la incluye, los criterios de reconocimiento, los conceptos de capital y su mantenimiento, la medición y presentación o revelación no parecen los adecuados para propósitos socio-ambientales.

La literatura contable identifica tres estándares internacionales de contabilidad que tienen relación y aplicación directa con los temas de contabilidad ambiental, los cuales son el IAS 36, "Deterioro del valor de los activos", IAS 37 "Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes" y el IAS 38 "Activos intangibles". Al respecto Mejía y Montes (2009) en el texto "Contabilidad y medio ambiente" señalan que no existe ningún estándar internacional de contabilidad que se haya desarrollado para responder a las crecientes preocupaciones sociales y ambientales.

Superar este estado del tema, lograr que la contabilidad tradicional capte la problemática socio ambiental, que la situación financiera y patrimonial expuesta en los estados de situación patrimonial y de resultados revele la problemática ambiental, demanda incorporar en los *planes de cuentas* de las empresas "partidas ambientales" que admitan el reconocimiento de hechos ambientales contabilizables que complementen la información que proporciona el modelo contable tradicional; se advierte cada vez más, la importancia de adaptar la disciplina contable para que puedan abordarse satisfactoriamente aspectos referidos a la problemática socio ambiental y de ese modo facilitar la complementación de la información económica, patrimonial y financiera.

Partidas ambientales

Ambiente

El ambiente es "un conjunto de cosas, condiciones e influencias como clima, temperatura, relaciones con otras personas y efectos derivados de ellas"⁸. La Real Academia Española conceptualiza al ambiente como conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas y a los seres vivos.

Pahlen y Fronti de García y Wainstein (2004) definen al ambiente como "el entorno vital o conjunto de factores físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interaccionan con la empresa y la comunidad en la que se inserta".

La Comisión de la Unión Europea CUE y El Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) definen el ambiente como "el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos renovables y no renovables, tales como combustibles fósiles y los minerales".

Las diferentes entidades que regulan el ejercicio de la profesión contable, en el ámbito nacional e internacional, establecen marcos normativos que rigen el desempeño del profesional; las "normas contables en la Argentina" las emite la Federación Argentina de Consejos Profesionales (FACPCE) y con posterioridad su vigencia a nivel provincial es decidida por los Consejos Profesionales de cada jurisdicción. Existen además, al menos a nivel provincial, gestiones conjuntas con las instituciones universitarias del medio para el estudio, difusión y aplicación de las "las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en mayo de 2004. No obstante, no se advierte demasiada preocupación ni avances significativos por parte de los organismos técnicos que adhieran de manera irrestricta a la complementariedad entre la información financiera y patrimonial y la información social y

⁸ Barraza Caro F: E: y Gomez Santrich, M. E. Aproximación al concepto de contabilidad ambiental. Ed. por Universidad Cooperativa de Colombia 2005

ambiental, situación que también se percibe en los ámbitos académicos en los que transcurre la formación de contadores públicos.

Se asume, para el tratamiento de la problemática, la necesidad de reunir, comparar, analizar conceptos y significados de las “partidas ambientales” con las que la temática podría ser incorporada en los procesos contables.

Activos ambientales

El reconocimiento de los activos ambientales en los estados financieros demanda que además de ser destinados de forma duradera a la entidad, se verifique algunas de los siguientes requisitos:

- estar vinculados a beneficios ambientales futuros y ampliar la vida, aumentar la capacidad o mejorar la seguridad o eficiencia de los activos propiedad de la empresa; o
- reducir o evitar la contaminación medioambiental que podría generarse debido a futuras actividades.

El ICAC señala que constituyen activos ambientales "los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados con la finalidad principal de minimizar el impacto, la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad". En suma, bienes de propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, entre los que se incluyen:

- inventarios de materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables,
- propiedad, planta y equipo que se empleen con los mismos fines,

— cargos diferidos representados por gastos de investigación y desarrollo en tecnologías limpias.

El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) define al activo como "Un recurso:

- controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos".

La Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD) establece su posición y señala que los activos ambientales "son costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros porque satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos".

La Asociación española de contabilidad y administración de empresas (AECA) señala que "un activo es un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad".

En nuestro país, el marco conceptual establecido por la Resolución Técnica Nº 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), relaciona la definición de "activo" con la generación de beneficios económicos futuros, omitiendo casos de inversiones ambientales que tengan por fin producir un beneficio social, que puede presentarse cuando una empresa en forma voluntaria decide reemplazar un material contaminante por otro que no lo sea, y cuyo costo sea mayor, por la responsabilidad social con la comunidad.

Pasivos ambientales

El IASB define al pasivo como una "obligación presente surgida de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos susceptibles de generar beneficios económicos".

La existencia de un pasivo ambiental se reconoce cuando la empresa tiene la obligación, no necesariamente legal, de cubrir un costo ambiental. Al respecto la CUE señala que "El reconocimiento de una responsabilidad ambiental ocurre cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza ambiental, ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos, y se pueda calcular de manera confiable el importe por el que se saldará dicha obligación"⁹. La obligación puede ser de naturaleza legal o tácita.

La UNCTAD sostiene que "los pasivos ambientales son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos; señala que debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental, y destaca que para que se reconozca la existencia de un pasivo ambiental no es necesario que exista una obligación legal".

Para Conesa¹⁰ existe un pasivo cuando se reconoce una obligación presente, sea legal, contractual o asumida de manera voluntaria, como resultado de:

- un daño pasado o presente al medio ambiente, causado por la compañía,
- la compañía se compromete a realizar un conjunto de operaciones tendientes a reducir y/o reparar el daño causado, a no realizar determinados actos susceptibles de causar daños al medio ambiente o a afectar una o varias transacciones económicas pecuniarias como compensación de los mismos.

Señala además Conesa, que no corresponde reconocer un pasivo ambiental cuando:

- se presente la posible existencia de daños futuros, ya que en el momento no se conoce que decisiones adoptará la organización,

⁹ Mejía Soto, Eutimio. *Contabilidad ambiental*. Ed. Optigraf Ltda., Colombia, Septiembre 2010

¹⁰ Conesa Duarte, Antonio. El reconocimiento contable de los pasivos medioambientales en España. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría* No 28, octubre 2006

- los casos en que no se disponga de evidencia razonable de la existencia de una obligación, sea efectiva, o probable, en el momento en que se considere su reconocimiento, y
- la obligación de adquirir en el futuro activos destinados a la prevención, corrección o reducción de daños ambientales¹¹.

Para Ablan y Méndez¹² los pasivos ambientales "constituyen un pasivo muy especial, pues trascienden el endeudamiento corriente con proveedores de fondos, para convertirse en una deuda con la existencia misma del planeta".

En nuestro país, el marco conceptual adoptado por FACPCE adhiere a la conceptualización del IASB por lo que conviene tener presente, que la relación de pasivo con hechos del pasado no permite el reconocimiento de una obligación proveniente de marcos normativos que regirán en el futuro. También debe destacarse que la posibilidad de asumir obligaciones de carácter voluntario, facilita el accionar de quienes ante la falta de una normativa existente asumen sus compromisos por una conciencia social.

Previsiones ambientales

La Agencia de Protección Ambiental en EEUU (USEPA) conceptualiza las provisiones como obligaciones potenciales de realizar futuros pagos debido a la producción, uso, vertido o amenaza de una sustancia particular u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente. Las califica como obligaciones potenciales porque dependen de futuros eventos o de leyes o regulaciones que no tienen aún cumplimiento efectivo.

Dentro de las responsabilidades medioambientales corresponde situar a las contingencias medioambientales y por ende a su expresión contable, las provisiones. Desde el punto de vista contable, el concepto de contingencia se ha referido, en muchas oportunidades, únicamente a las contingencias de pérdida, que, a través de las provisiones (como rubro

¹¹ Mejía Soto, Eutimio. *Contabilidad ambiental*. Ed. Optigraf Ltda., Colombia, Septiembre 2010

¹² Ablan y Méndez. *Contabilidad y ambiente*, en *FACES* N° 8, Enero 2004

del pasivo o como regularizadoras del activo), se constituyen para afrontar situaciones contingentes.

Se reconocen como provisiones, conforme al marco regulatorio de Argentina, sólo aquellas obligaciones:

- surgidas a raíz de sucesos pasados
- cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa, es decir de la gestión futura de la entidad.

Se podría definir a las provisiones medioambientales como la expresión contable que surge como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de ente, o compromisos adquiridos para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente¹³.

Provisiones ambientales

Conesa, Fronti de García y el ICAC coinciden en que deben provisionarse "los gastos originados en el ejercicio o en otro anterior, claramente identificables en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean ciertos en cuanto a su importe pero indeterminados respecto de la fecha en que se producirán"¹⁴

El ICAC señala además, que "el importe de la provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance".

En tanto que el IASB define a las provisiones como "un pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierta".

Gastos ambientales

El IASB define como gasto "las reducciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones de valor de los activos, o

¹³ Contabilidad, pasado, presente y futuro. Ricardo Pahlen Acuña y otros. Ed. La ley. 2009

¹⁴ Conesa Duarte, Antonio. El reconocimiento contable de los pasivos medioambientales en España. Rev. Legis de Cont. y Auditoría. 2006

bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios del patrimonio".

El ICAC señala que "tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos del sujeto contable".

Se asume en definitiva que el reconocimiento de un gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de las obligaciones o con disminuciones en los activos, y ello es válido para representar la situación y evolución financiera, aunque no resulta pertinente para la representación de la realidad social y ambiental.

La obligación para la empresa solo se producirá cuando ésta haya aceptado -de manera pública o mediante pautas de actuación constantes en el pasado-, reparar, reducir o evitar el daño socio ambiental

Ingresos ambientales

El reconocimiento de un ingreso ambiental en el estado de resultados sucede con motivo del ahorro de materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o reutilización de material reciclado, ingresos por licencias de tecnologías limpias, y economías por sustitución de materiales contaminantes por otros no contaminantes, que permiten un incremento en los beneficios económicos relacionado con un aumento en los activos o una disminución en los pasivos.

El IASB determina que corresponde reconocer un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un aumento de los beneficios económicos, relacionado con un aumento en los activos o una disminución en los pasivos, y el importe puede medirse con fiabilidad; ello permite concluir en que el reconocimiento del ingreso ocurre de manera

simultanea con el reconocimiento de aumentos de activos o de disminuciones en el pasivo.

Costos ambientales

Cañibano¹⁵ señala que "los costos ambientales son los originados por las medidas adoptadas por una empresa, o por otra en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias o para la conservación de sus recursos renovables o no renovables".

"Los costos ambientales deben capitalizarse y por lo tanto integrar el activo cuando estén asociados con beneficios económicos futuros, resultantes de:

- un aumento de la capacidad, un mejoramiento de la seguridad o de la eficiencia de otros activos de la empresa,
- una reducción de la contaminación ambiental que es probable que se produzca como resultado de operaciones futuras, o
- la conservación del medio ambiente"¹⁶.

La identificación y el reconocimiento de los costos ambientales permite conocer de donde provienen esos costos, porqué se incurre en ellos, y qué impacto tienen sobre el desempeño. Los costos ambientales atraen la atención de la administración porque muchos de ellos pueden ser reducidos o eliminados por una decisión, o pueden permanecer ocultos en gastos generales; están también los costos que pueden ser compensados mediante la generación de ingresos por venta de desecho de productos, generar ventajas competitivas por las preferencias de los consumidores, etc. En términos generales se pueden identificar costos ocultos, como los derivados de reparación de daño ambiental, adquisiciones de equipos de protección, seguros ambientales, supervisiones médicas, control de contaminantes, responsabilidad por derrames, etc.

¹⁵ Cañibano Calvo, Leandro. El medio ambiente en la contabil. de las empresas. Revis Legis Contador N°2. junio 2002

¹⁶ Mejia Soto, Eutimio. Contabilidad ambiental, pag. 70 Ed. Optigraf Ltda., Colombia, Septiembre 2010

Los costos ambientales se pueden clasificar como, costos financieros y administrativos con impacto en lo ambiental, costos contingentes difíciles de determinar con precisión en un momento dado, y costos sociales causados por la actividad empresarial, pero que no generan obligación legal, por lo que generalmente son llamados externalidades¹⁷.

Información cualitativa

La información cualitativa¹⁸ de carácter ambiental se debe reflejar en los reportes de la entidad; el criterio de inclusión de dicha información en los informes contables y empresariales, no debe estar sujeta a los impactos económico-financieros que generan. El factor determinante, debe de ser el impacto social y ambiental que ciertas acciones de la organización generan y no sus implicaciones financieras. Resulta necesaria la presentación de información referida a aspectos tales como:

- política adoptada por la empresa respecto a las medidas de protección del medio ambiente,
- grado de aplicación de las medidas de protección medioambiental impuestas por la legislación,
- incentivos públicos utilizados, tales como subvenciones y desgravaciones fiscales, y
- descripción aspectos ambientales sean importantes para la situación financiera de la empresa.

¹⁷ Mejía Soto, Eutimio. Contabilidad ambiental, pag. 50 Ed. Optigraf Ltda., Colombia, Septiembre 2010

¹⁸ Mejía Soto, Eutimio. Contabilidad ambiental, pag. 69 Ed. Optigraf Ltda., Colombia, Septiembre 2010

Conclusiones

Los criterios de reconocimiento establecidos en el modelo contable de los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS, se sustentan en aspectos netamente económico-financieros. Los beneficios económicos asociados a las partidas y la medición confiable de los rubros constituyen los requisitos para la inclusión de una partida en los informes contables.

Los dos criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros contemplados en el modelo IASB no permiten capturar y reflejar la esencia de la realidad socio ambiental, ya que los recursos ambientales con frecuencia no reflejan su valor por la capacidad de generación de beneficios económicos y su medición no siempre es posible en términos monetarios.

Los bienes ambientales no deben ser incorporados al proceso contable sólo por los beneficios que reportan a la entidad en términos económicos sino, fundamentalmente, por los beneficios de índole social derivados de su utilización. La dimensión socio ambiental debe formar parte de los informes empresariales y revelar el posicionamiento empresarial en términos de compromiso y responsabilidad social con el desarrollo sustentable.

El proceso de reconocimiento contable tradicional responde a dos interrogantes principales, ¿qué se reconoce en los estados contables? y ¿cuándo debe reconocerse una partida en los estados contables? Estas dos preguntas son resueltas desde una perspectiva financiera y económica.

El reconocimiento de las cuestiones socio ambientales responde a interrogantes que emergen cuando se pretende integrar las dimensiones sociales, culturales, históricas y ambientales, a la dimensión económico-financiera.

Los activos ambientales están constituidos, generalmente, por los recursos públicos que deben ser protegidos por ser vitales para la existencia de la vida misma. Los pasivos ambientales refieren a la deuda que la sociedad tiene con el ambiente, cuando los niveles

de consumo sean superiores a la capacidad de recuperación de la naturaleza. Los recursos ambientales deben reconocerse en lo contable a partir de su existencia.

El sistema contable debe aportar su terminología: Activos, Pasivos ciertos, Pasivos contingentes, Resultados y posibilitar brindar información que tenga en cuenta el medio ambiente y que refleje la preocupación de los entes por disminuir el deterioro al que conduce el empleo ilimitado de los recursos naturales ahora escasos¹⁹.

En los últimos años se percibe que las empresas privadas, que se han caracterizado por el objetivo casi excluyente de optimizar beneficios económicos, admiten la necesidad de complementarlo con otros de carácter social, ético, medioambiental o ecológico, que derivan del desarrollo y cumplimiento de las acciones previstas en sus objetivos. Se advierte también que acciones y erogaciones realizadas en respuesta a regulaciones de índole normativa y en ocasiones por decisión voluntaria se reconocen como inversiones orientadas a mejorar la competitividad y la rentabilidad.

El hecho de que las empresas comiencen a reconocer su responsabilidad social y las diferentes maneras de exteriorizar la reacción de los titulares de las empresas en cuanto al grado de compromiso para evitar o disminuir el impacto que las actividades tienen sobre el medio ambiente, y que la responsabilidad social pueda ser evaluada con la información contable patrimonial, plantea a los profesionales en ciencias económicas el desafío de que los sistemas de información contable, así como las prácticas contables y de auditoría se adapten para continuar respondiendo a las necesidades de los usuarios de la información

El reconocimiento y el procesamiento contable de las variables socio ambientales permitirían a los usuarios evaluar no solo la situación y evolución patrimonial sino también el compromiso y responsabilidad social del empresariado, y con ello la sustentabilidad de las empresas.

¹⁹ Contabilidad social y ambiental. Pahlen Acuña, Ricardo y Fronti de García Luisa. Ed. Macchi, 2004

Bibliografía

BIONDI, Mario y ZANDONÁ, María. (1989); Fundamentos de la contabilidad. Buenos Aires: Ediciones Machi.

BISCHHOFFSHAUSEN, Werner. (1996) Una visión general de la contabilidad ambiental. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 29; Septiembre.

BRUNDTLAND, Gro Harlem. (1988) *Presentación al informe "Nuestro futuro común"*. Oslo.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (2000) *El medio ambiente en la contabilidad de las empresas*. En: Revista Legis del Contador No 2, abril-junio .p. 81-96.

CASAL, Rosa; MALDONADO VELOZA, Fabio; PEÑA, Aura y VILORIA, Norka. (2007) *Problemas epistemológicos de la valoración en contabilidad*. En: XIII Jornadas epistemológicas

de las ciencias económicas. Universidad de Buenos Aires.

CHAVES, Osvaldo y otros. (2006) *Teoría contable*. Buenos Aires: Macchi.

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL COMERCIO Y EL DESARROLLO (UNCTAD). (1998) Grupo de trabajo intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y presentación de informes. Ginebra: *Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas*.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE). (2001) *Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, mayo.

CONESA DUARTE, Antonio; DENIZ MAYOR, José Juan; DORTA VELÁZQUEZ, José Andrés y PEREZ ALEMAN, Jerónimo. (2006) *El reconocimiento contable de los pasivos*

DIXON, John y STEFANO, Pagiola. (1998) *Análisis económico y evaluación ambiental*. Banco Mundial.

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES IFAC. (2007) *Estándares Internacionales de Auditoría. Declaración internacional de práctica de auditoría 1010. La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros*. México: Instituto mexicano de contadores públicos.

FERNÁNDEZ CERÓN, Jorge. (1998) *Contabilidad internacional*. Santiago de Chile: Editorial Cono Sur.

FOWLER NEWTON, Enrique. (2007) *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.

FRONTI DE GARCÍA Y WAINSTEIN, Luisa y WAINSTEIN, Mario. (2000) *Contabilidad y auditoría ambiental*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis. (2001) *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La Ley,

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006) *Responsabilidad social empresarial. Informes contables sobre su cumplimiento*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo.

GLOBAL REPORTING INICIATIVE (GRI). (2006) *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Ámsterdam: GRI.

GRAY, Rob. (2003) *Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD IASB [Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad]. (2009) *International Accounting Standards Committee Foundation*. Traducción. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ICAC. (2002) *Resolución del 25 de marzo de 2002 por la cual se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*. Madrid: España.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD IASB. (2009) *Normas Internacionales de Información Financiera NIIF*. México: Instituto Mexicano de Contadores.

KENT, Patricia. (1999) *La gestión ambiental en la empresa. Un nuevo concepto de gerenciamiento*. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti.

LÓPEZ SANTISO, Horacio. (2001) *Contabilidad, administración y economía. Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

MANTILLA PINILLA, Eduardo. (2006) *La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*. En: *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 25, enero-marzo. p. 133-160.

MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2005) *Contaduría Internacional: aproximación a los estándares internacionales*. Armenia: Universidad del Quindío.

OSTENGO, Héctor. (2006) *El sistema de información contable*. Buenos Aires: Buyatti.

PAHLEN ACUÑA, Ricardo y FRONTI DE GARCÍA Y WAINSTEIN, Luisa. *Contabilidad Social y Ambiental*. (2004) *Contabilidad social y ambiental*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Anexo I

SIGLAS

AECA Asociación española de contabilidad y administración de empresas

FACPCE Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas

GRI Global Reporting Initiative

Iniciativa de Reporte Global (2006) *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Ámsterdam: GRI.

ICAC Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IASB International Accounting Standards Board

Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad

IAS International Accounting Standards

Estándares Internacionales de Contabilidad

IFRS International Financial Reporting Standards

Estándares Internacionales de Reportes Financieros

EMAS Eco-Management and Audit Scheme

Sistema de gestión y auditoría ambiental (Europa)

NIIF Normas internacionales de información financieras

UNCTAD United Nations Conference on Trade and Development

Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo

USEPA United States Environmental Protection Agency

Agencia de Protección Ambiental en Estados Unidos