

**TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE USO Y SUS
EROGACIONES POSTERIORES AL RECONOCIMIENTO INICIAL.
CONSIDERACIONES SOBRE SUSTENTABILIDAD AMBIENTAL¹**

PAULA A. D'ONOFRIO

1- INTRODUCCIÓN

El cuidado del ambiente y los recursos naturales constituye un compromiso ético que tienen las generaciones actuales con las futuras y se está convirtiendo además en una precondición de la competitividad. Es ya un principio aceptado que la evaluación ambiental de productos y procesos productivos regularán en forma creciente el acceso a los mercados internacionales².

El presente trabajo se desarrolla dentro del segmento patrimonial de la disciplina contable.

La incorporación de un activo de larga duración al patrimonio de un ente, así como las mejoras sobre los mismos, se encuentran regulados por las normas contables profesionales.

El concepto de activo trae aparejado en su definición la incorporación de beneficios económicos futuros. El logro de la sustentabilidad ambiental, requiere la incorporación de bienes o la modificación de los mismos no necesariamente relacionada a la generación de dichos beneficios o al menos no relacionada de manera directa.

Ya en el año 1997, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, trató el tema "Contabilidad financiera y

¹ Presentado en XXI Jornadas Profesionales de Contabilidad, XIV de Auditoría y VIII de Gestión y Costos

² <http://www.procisur.org.uy/online/sust.asp>

presentación de informes ambientales por las empresas”³, dando una serie de recomendaciones para el reconocimiento de dichos activos.

Este informe y el reconocimiento de la normativa contable vigente constituyen el punto de partida del presente trabajo.

2-CONSIDERACIONES SOBRE SUSTENTABILIDAD AMBIENTAL

Los sistemas de producción han tenido como objetivo durante muchos años la maximización de la producción al menor costo posible, dejando de lado la sustentabilidad ambiental. La mayoría de las industrias que producen contaminantes son aquellas relacionadas con el desarrollo económico del país, por ejemplo: las refinerías de petróleo; la siderurgia del hierro; la electricidad de origen térmico; las cementeras; las fábricas de celulosa, papel y cartón -no se debe olvidar la influencia de este sector industrial sobre la política forestal (monocultivos de pino y eucalipto), o el "consumo" de bosques que implica la producción de cada tonelada de pasta de papel; y las industrias químicas.

La necesidad de mejorar el desempeño ambiental, y con ello, el desempeño económico y social, hace pensar en el proceso productivo de un modo integral.

A partir de este enfoque surge el concepto de la producción limpia (PL), basado en la prevención, los mecanismos de desarrollo limpio y las demás metodologías e innovaciones que persiguen como objetivo principal y último el desarrollo sustentable concebido como la voluntad global de cuidar el futuro sustentable de la vida en la

³ <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard2.sp.pdf>

tierra, considerando las dimensiones económica, social, ambiental e institucional⁴.

El proceso de producción limpia es una estrategia de gestión empresarial preventiva aplicada a los productos, procesos y organización del trabajo, cuyo objetivo es minimizar las emisiones tóxicas y de residuos, reduciendo así los riesgos para la salud humana y ambiental, y elevando simultáneamente la competitividad organizacional.

3- TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE USO

3.1 Similitudes y diferencias entre las normas locales e internacionales

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
RECONOCIMIENTO	16	Reunir las características de Activo, es decir provenga de un hecho ya ocurrido y se tenga el control económico de los beneficios que produce el bien. Además ser susceptible de asignarle un valor o un costo	16 p. 7	(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.
MEDICIÓN INICIAL	17 4.1 i.f	Costo histórico para los adquiridos o producidos	16 p15	Costo

⁴ Informe ITCP "Mecanismos Para Mitigación Del Impacto Ambiental y Su Reconocimiento Contable" presentado la Asamblea General de Graduados en Ciencias Económicas

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
COSTO DE BIENES ADQUIRIDOS	17 4.2.2	<ul style="list-style-type: none"> • Precio de compra en condiciones de contado • Impuestos y derechos aduaneros no susceptibles de recupero por el comprador • Costos de transporte • Los de carga y descarga • Los de montaje e instalación • Los de prueba y puesta a punto 	16	<ul style="list-style-type: none"> • Precio de compra, neto de descuentos y devoluciones • Los aranceles de importación • Impuestos no recuperables • Costos necesarios para ubicar el activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar • La estimación inicial (NIC 17) <ol style="list-style-type: none"> 1. costos de desmantelamiento y remoción del bien 2. los de restauración del lugar sobre el que se asienta
MEJORAS	RT 17 5.11.1.1	<p>Se considerarán como parte del activo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aumentan la capacidad de servicio del bien • prolonguen su vida útil • mejores la calidad de producción • disminuyan los costos. 	16 i 7	<ul style="list-style-type: none"> • Se activará si el desembolso que se vincula con partida ya existente es probable que generen beneficios económicos futuros derivables hacia la entidad y sean susceptibles de medición

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
				confiable.
MANTENIMIENTO		<ul style="list-style-type: none"> • Normales • Habituales • Necesarias <p>Se relacionan con ingreso por lo tanto es un gasto</p>		Costos de mantenimiento y reparaciones deben cargarse a resultado
REEMPLAZO DE PARTES	CT 17 5.11.1.1.b	<p>Podrá considerarse a estas como mejoras si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La erogación es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento • Las mismas han sido consideradas con una vida útil diferenciada de la de la totalidad del bien, en función de su propio desgaste • .es probable que genere beneficios económicos futuros 	16 i 13	<ul style="list-style-type: none"> • Las partes reemplazadas son dadas de baja • Sus reemplazos son activados <p>Para ello:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deben segregarse del costo original del bien las partes que van a ser reemplazadas durante su vida útil • Las partes se deprecien en forma independiente de la vida útil total del bien
REPARACIONES POR SINIESTROS		<ul style="list-style-type: none"> • Fortuita • Infrecuente <p>No se relaciona con ingreso por lo tanto es pérdida⁵</p>		Costos de mantenimiento y reparaciones deben cargarse a resultado (la NIC 1 establece en su párrafo 85 que: "Un ente no presentará ninguna partida de

⁵ Helouani R. Fronti L. Bienes de Uso Ed. Nueva Técnica

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
				ingresos o gastos como partida extraordinaria, ni en el cuerpo del estado de resultados ni en las notas")

3.2 Normas contables profesionales argentinas

3.2.1 Reconocimiento

Para comenzar debemos recordar los criterios para el reconocimiento de un Activo⁶:

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para un ente)

.....

En cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud de generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito no existe activo para el ente en cuestión.

.....

De acuerdo a la definición que otorgan las normas contables profesionales para Bienes de Uso (Resolución Técnica 9) podemos decir que son⁷ “aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los

⁶ F.A.C.P.C.E. Resolución Técnica N° 16 punto 4.1.1 Editorial La Ley Suplemento Normas Contables 2001.

⁷ RT9 CAPITULO III. ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL A.5. Bienes de uso

anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

Por su parte la medición⁸ de los mismos se hará a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones); teniendo en cuenta el valor recuperable de los mismos.

Para el cómputo de las depreciaciones⁹ se considerará, para cada bien:

- a) *su medición contable;*
- b) *su naturaleza;*
- c) *su fecha de puesta en marcha o funcionamiento*
- d) *si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, caso en el cual debe reconocérselas;*
- e) *su capacidad de servicio, a ser estimada considerando:*
 - 1) *el tipo de explotación en que se utiliza el bien;*
 - 2) *la política de mantenimiento seguida por el ente;*
 - 3) *la posible obsolescencia del bien debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;*
- f) *la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes;*
- g) *el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio (lo que implica considerar, en su caso, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes);*
- h) *la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal;*

⁸ Rt 17 4.1 Criterios generales de medición inciso f)

⁹ RT 17 5.11.1.2

- i) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones.*

Si apareciesen nuevas estimaciones —debidamente fundadas— de la capacidad de servicio de los bienes, de su valor recuperable final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia.

3.2.2 Ampliaciones

Para que las ampliaciones sobre bienes sean consideradas como activo deben cumplir las siguientes condiciones:

Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando¹⁰:

- a) el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:*
- 1) un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o*
 - 2) un aumento en su capacidad de servicio; o*
 - 3) una mejora en la calidad de la producción; o*
 - 4) una reducción en los costos de operación; o cuando:*
- b) las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:*
- 1) una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;*
 - 2) la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la*

¹⁰ RT 17 5.11.1.1

vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y

3) es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.

Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a cabo con el correspondiente reconocimiento de las erogaciones pertinentes.

Nos parece oportuno destacar a Fowler Newton¹¹ (2005 p. 546) quien establece que:

"...la decisión sobre la activación de una inversión no debe depender de su magnitud. Por razones prácticas, sin embargo, podrían omitirse la activación de mejoras cuando sus importes no sean significativos"

3.3 Normas internacionales de contabilidad

La NIC 16¹² hace en el párrafo 11, algunas consideraciones respecto de los bienes destinados a uso (inmovilizado material) que son adquiridos por razones de seguridad o de índole ambiental.

3.3.1 Reconocimiento

7. Un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando:

(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Siguiendo a Fowler Newton¹³, (2006;p240) vemos que si bien la norma en cuestión, no contiene una medición explícita para

¹¹ Fowler Newton (2005) Contabilidad Superior Tomo I, Ed. La Ley edición 5º

¹² <http://www.icac.meh.es/reglanic.htm>

incorporaciones posteriores a activos ya existentes, al citar el párrafo 7 de la NIC 16 como criterio de aplicación, estaría implicando que el mismo se aplica tanto a incorporaciones iniciales como a costos posteriores, alcanzando al concepto de mejoras

3.3.2 Costes iniciales

11. Algunos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental¹³. Aunque la adquisición de ese tipo de inmovilizado material no incremente los beneficios económicos que proporcionan los elementos de inmovilizado material existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de inmovilizado material cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una entidad química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte del inmovilizado material las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

3.3.3 Costes posteriores

12. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, los costes

¹³ Fowler Newton, Normas Internacionales de Información Financiera. Ed. La Ley edición 1º

derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costes se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. Los costes del mantenimiento diario son principalmente los costes de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el coste de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como 'reparaciones y conservación' del elemento de inmovilizado material.

13. Ciertos componentes de algunos elementos de inmovilizado material pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida del avión. Ciertos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos

frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material, el coste de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese coste, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de las partes que se sustituyan se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (...).

14. Una condición para que algunos elementos de inmovilizado material continúen operando, (por ejemplo, los aviones) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su coste se reconocerá en el importe en libros del elemento de inmovilizado material como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones

para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinto de los componentes físicos no sustituidos.

3.3.4 Amortización

43. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un coste significativo con relación al coste total del elemento.

44. La entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido de un elemento del inmovilizado material entre sus partes significativas y amortizará de forma independiente cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado amortizar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero.

45. Una parte significativa de un elemento de inmovilizado material puede tener una vida útil y un método de amortización que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por amortización.

46. En la medida que la entidad amortice de forma independiente algunas partes de un elemento de inmovilizado material, también amortizará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para amortizar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

47. La entidad podrá elegir amortizar de forma independiente las partes que compongan un elemento y no tengan un coste significativo con relación al coste total del mismo.

3.4 Normas españolas¹⁴

La situación actual es la siguiente

1. Empresas cotizadas: Normas internacionales de contabilidad IASB aprobadas por la Unión Europea¹⁵.

2. Empresas no cotizadas: legislación nacional de cada estado Miembro de la Unión Europea. En el caso de España será: Con carácter general: Plan General de Contabilidad, a partir de 1.1.2008¹⁶.

Para pequeñas y medianas empresas: Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas¹⁷.

En el ámbito europeo la norma básica referida a este tema es la Recomendación de 30 de mayo de 2001, *relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas* (DOCE L156/33). Dicha norma toma como base las NIC 16. *Propiedades, planta y equipo* (Par. 13 y 15); 36. *Deterioro del valor de los activos* (Par. 77); y 37. *Previsiones, activos contingentes y pasivos contingentes* (Apéndice C). La misma ha sido adaptada a España mediante la Resolución del ICAC, de 25 de marzo de 2002, por la que se *aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales* (BOE 4 de abril de 2002).

La norma española es obligatoria para todos sujetos contables que presenten cuentas anuales individuales o consolidadas, a partir del 5 de abril de 2002. No obstante, en virtud del Reglamento CE 1606/2002, *relativo a la aplicación de normas internacionales de*

¹⁴ Actualizado a abril de 2008 respecto de la versión original del trabajo

¹⁵ <http://www.icac.meh.es/reglanic.htm>

¹⁶ http://www.icac.meh.es/PGC_2007.pdf (actualización 2008- abril)

¹⁷ http://www.icac.meh.es/RD1515_07.pdf

contabilidad (DOCE L243), las normas internacionales de contabilidad son obligatorias, en la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas europeas cotizadas, para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Así, para poder activar estos gastos la Recomendación de la Unión Europea exige que:

- Cumplan los requisitos generales de activación de gastos (art. 15.2 de la Cuarta Directiva)
- Se lleven a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos.
- Aporten beneficios económicos para el futuro. En la Recomendación se considera que un gasto medioambiental no generará beneficios económicos en el futuro cuando se *refiere a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costos de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en periodos anteriores, costos de gestión medioambiental o auditorías medioambientales)*.
- Se empleen de forma permanente en las actividades de la empresa
- Y, además, cumplan uno de los dos requisitos siguientes:
 - a) Estén relacionados con los beneficios económicos que se espera afluayan a la empresa y prolonguen la vida, aumenten la capacidad o mejoren la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la empresa (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente).
 - b) Reduzcan o impidan la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa, quedando excluidos los destinados a reparar daños ambientales.

Por otra parte, *hay casos en los que no se prevé que los gastos medioambientales, por sí mismos, produzcan beneficio económico alguno en el futuro, sino que este beneficio proceda de otro activo que se emplee en las operaciones de la empresa.* En este caso, los gastos medioambientales reconocidos como activos deberán incluirse como parte integrante del activo ya existente y no deberán ser reconocidos separadamente.

3.5 Plan General de Contabilidad

El Plan General de Contabilidad¹⁸ de España, presenta un apartado específico referido a la información ambiental en el que establece que la información a brindar deberá incluir:

- a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.
- c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance
- d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida

¹⁸ http://www.icac.meh.es/PGC_2007.pdf (actualización 2008- abril)

e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

f) Compensaciones a recibir de terceros.

4. CONSIDERACIONES AMBIENTALES EN LA INFORMACIÓN CONTABLE PATRIMONIAL

4.1 Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Para este punto hemos tenido en cuenta el informe "CONTABILIDAD FINANCIERA Y PRESENTACIÓN DE INFORMES AMBIENTALES POR LAS EMPRESAS"¹⁹ Informe de la secretaría de la UNCTAD* de las Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo realizada en Ginebra, 11 a 13 de febrero de 1998.

Este informe establece el reconocimiento y activación de los costos ambientales si los mismos están relacionados, directa o indirectamente, con futuros beneficios económicos para la ²⁰empresa resultantes de:

- a) un aumento de la capacidad o un mejoramiento de la seguridad o la eficiencia de otros activos de la empresa;*
- b) una reducción o prevención de la contaminación ambiental que es probable que se produzca como resultado de operaciones futuras; o*
- c) la conservación del medio ambiente.*

Aunque esos costos tal vez no determinen directamente un aumento de los beneficios económicos, pueden ser necesarios para que la empresa obtenga, o siga obteniendo, en el futuro, beneficios económicos de sus otros activos.

¹⁹ <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard2.sp.pdf>

²⁰ Inciso 19 del mencionado informe

Cuando un costo ambiental reconocido como un activo esté relacionado con otro activo, debe ser incluido como parte integrante de ese activo y no reconocerse por separado, por ejemplo, *“la eliminación del amianto de un edificio no genera de por sí un beneficio económico o ambiental futuro. El beneficio es para el edificio”*. Sin embargo, si estos se tratase de *“un dispositivo que elimine la contaminación del agua o de la atmósfera puede generar un beneficio específico o separado en el futuro y, por consiguiente, podría reconocerse por separado”*.

Si los costos ambientales no generan beneficios futuros o no guardan una relación con beneficios futuros como para que se los pueda capitalizar deben registrarse de inmediato en el estado de ingresos y gastos.

Por ejemplo²¹, *los costos relativos al tratamiento de productos residuales, los costos de limpieza relacionados con actividades que se llevan a cabo durante el ejercicio en curso, la eliminación de los efectos de daños registrados en un ejercicio anterior, las actividades permanentes de administración ambiental y las auditorías ambientales.*

Nos parece oportuno presentar el siguiente cuadro tomado del informe que representa la importancia de la información ambiental en los Estados Contables de publicación.

²¹ Inciso 17 del mencionado informe

Cuadro 1

Utilidad esperada de las informaciones ambientales
 comunicadas por medio del informe anual
 a los accionistas

Clase de información	Ejemplo de información	Nivel de utilidad esperado para la comunidad financiera
Clase 1: datos cuantificados financieramente, relativos a los pasivos y consignaciones ambientales; costos ambientales excepcionales; impuestos y gravámenes ecológicos	Consignaciones que figuran en el balance con respecto a los costos de limpieza futuros	Alto - las normas contables y las exigencias legales requieren únicamente divulgar por separado los temas pertinentes (importantes). La divulgación está amparada por el dictamen de la intervención financiera (auditoría).
Clase 2: datos cualitativos relativos, entre otras cosas, a las políticas, procedimientos y progresos ambientales; otros costos ambientales	Balance de las políticas ambientales de la empresa; descripción del procedimiento y ámbito de la auditoría ambiental	Moderado - la información o informaciones discrecionales puede dar origen a publicidad engañosa y no está amparada por ningún dictamen de la intervención financiera sino poner de manifiesto el compromiso de la empresa. La determinación y asignación del costo puede resultar problemática.
Clase 3: datos no financieros pero cuantificados y comprobables relativos al cumplimiento de las normas ambientales	Datos sobre el cumplimiento de las normas ambientales, las reemisiones, la utilización de recursos, y el grado de eficiencia	Moderado a bajo - es improbable que la información pueda verificarse exteriormente o que pueda compararse (actualmente) con la de otras empresas del mismo sector.

5. EJEMPLO DE INFORMACIÓN AMBIENTAL EN ESTADOS CONTABLES

REPSOL YPF SA.

Balance anual consolidado 31 de diciembre 2006²²

POLÍTICAS CONTABLES

d) Propiedades, planta y equipo de naturaleza medioambiental

La identificación del inmovilizado material de naturaleza medioambiental, entendiéndose como tal aquel cuya finalidad es la de minimizar el impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, se realiza teniendo en cuenta la naturaleza de las actividades desarrolladas por el Grupo, de acuerdo con criterios técnicos basados en las directrices relativas a esta materia emitidas por el American Petroleum Institute (API).

El inmovilizado de naturaleza medioambiental y su correspondiente amortización acumulada, figuran en el balance de situación, junto con el resto de elementos que forman parte del inmovilizado material, clasificados de acuerdo con su naturaleza.

NOTA 38

38.1) Activos Ambientales

A 31 de diciembre de 2006, el coste de los activos ambientales identificados y su correspondiente amortización acumulada es el siguiente de acuerdo con su naturaleza:

²² www.cnv.gov.ar

	Millones de euros		
	Coste	Amortización Acumulada	Neto
Atmósfera	335	165	170
Agua	535	315	220
Calidad de productos	1.267	474	793
Suelos	95	20	75
Ahorro y eficiencia energética	170	106	64
Residuos	13	7	6
Otros (*)	521	263	258
	2.936	1.350	1.586

(*) La naturaleza de Otros incluye, de acuerdo con el porcentaje de participación de Repsol YPF, S.A., los activos medioambientales del Grupo Gas Natural y su correspondiente amortización acumulada, por importe de 104 y 25 millones de euros, respectivamente.

El coste incluye 263 millones de euros de activos en curso.

Entre las principales inversiones medioambientales realizadas en 2006 destacan, en el ámbito de refino, como en años anteriores, las requeridas para alcanzar la calidad medioambiental de los productos petrolíferos exigida en la nueva normativa española y argentina las cuales suman un total de 68 millones de euros en 2006. Como proyectos singulares en este ámbito debe mencionarse la continuación del proyecto de mejora de calidad de gasolinas y gasóleos en la refinería de Bilbao (España), con una inversión ambiental en 2006 de 18 millones de euros. Asimismo, cabe destacar el proyecto para la mejora de la calidad de combustibles en la refinería de la Plata (Argentina), con una inversión ambiental en 2006 de 18 millones de euros.

En el ámbito de refino también hay que mencionar las acciones de ahorro y eficiencia energética en España, que suman un total de 1,5 millones de euros. Asimismo, también en refino, dentro del ámbito de gestión del agua, cabe señalar la continuación del proyecto la construcción de una planta de tratamiento de sosas gastadas en la refinería de Tarragona (España), con una inversión en 2006 de 3,5 millones de euros.

En el negocio de Química la actuación más relevante ha sido el desarrollo de una nueva planta de OHP (Oxidación por Hidroperóxido) para tratamiento de efluentes en el complejo de Tarragona (España), con una inversión de 6 millones de euros en 2006.

38.4) Actuaciones futuras

Entre los aspectos más relevantes que podrían afectar las operaciones e inversiones de Repsol YPF en el futuro deben mencionarse el cambio

climático, la normativa sobre calidad medioambiental de combustibles, la ley 26093 en Argentina, la Resolución SE 785/2005 en Argentina, la Directiva Europea 96/61/CE sobre Prevención y Control Integrado de la Contaminación (IPPC), el Real Decreto 9/2005 sobre actividades potencialmente contaminantes del suelo, el Anteproyecto de Ley de responsabilidad medioambiental y la Estrategia Temática sobre calidad del aire que se está debatiendo en la Unión Europea (UE) y nuevas directivas sobre sustancias vertidas en efluentes

líquidos, también en el ámbito de la UE.

En el ámbito del cambio climático, durante 2006 destaca la publicación de los Planes Nacionales de Asignación (PNAs) para el periodo 2008-2012 pendientes aún de aprobación por parte de la Comisión Europea. En el caso del PNA español, las instalaciones de Repsol YPF afectadas solicitaron su asignación individual para dicho periodo antes de final de 2006. Las asignaciones definitivas para el periodo 2008-2012 para las instalaciones de Repsol YPF incluidas en el sistema europeo de comercio de emisiones a través de la Directiva 87/2003 están pendientes de la aprobación de la Comisión Europea a los PNA español y portugués.

Respecto a la normativa sobre calidad medioambiental de combustibles en España, el Real Decreto 61/2006, que ha derogado al Real Decreto 1700/2003; actualiza las especificaciones de los combustibles en cuanto al contenido en azufre y regula el uso de biocarburantes por medio de la transposición de las Directivas 2003/17/CE y 2003/30/CE.

Como novedad importante, en 2006 se aprobó en Argentina la ley 26093 que contemplará la incorporación de biocombustibles a las gasolinas y al gasóleo. Esta normativa será obligatoria a partir del 4º año de entrada en vigor y supone inversiones dirigidas fundamentalmente a la obtención de los biocombustibles, su incorporación a los derivados del petróleo y su distribución logística.

Además, en Argentina, a finales de 2006, comenzó a tener principio de ejecución la Resolución SE 785/2005, referida al control de tanques de almacenamiento aéreo de hidrocarburos. Esta norma, establece la obligación de contratar diversas auditorías para verificar, en esencia, la hermeticidad de dichos tanques y la posible contaminación derivada de los mismos, estableciendo también obligaciones en cuanto a la reparación de aquellos y la remediación de los sitios que pudieran haberse contaminado.

En cuanto a la Directiva IPPC, en España y Portugal se ha avanzado con las Autorizaciones Ambientales Integradas en todas las instalaciones afectadas por la misma, habiéndose presentado toda la información solicitada por la administración y habiéndose obtenido ya dicha

autorización en algunos casos (Refinería La Coruña, Refinería y planta de deslastres del Complejo Industrial de Tarragona, quedando pendiente el área de tanques playa de ésta última, Petroquímica Polidux, Petroquímica Sines). En el resto de instalaciones se está a la espera de la concesión definitiva de la autorización. Además hay que señalar que de cara al futuro en la UE se está debatiendo la ampliación de la Directiva a pequeñas instalaciones de combustión.

En España, en relación con el Real Decreto 9/2005 sobre actividades potencialmente contaminantes del suelo con fecha 7 de febrero 2007 se han enviado a la Administración los informes de situación preliminar de acuerdo con los requerimientos de dicha disposición.

El anteproyecto de ley sobre responsabilidad ambiental se encuentra en fase muy avanzada en España y se espera que se apruebe antes de mayo 2007 tal como indica la Directiva 2004/35. En dicha disposición los titulares de las instalaciones mencionadas están obligados a disponer de garantías financieras para poder ejercer sus actividades. La autoridad competente deberá indicar en cada caso la cuantía de dicha garantía financiera en función de la gravedad del posible daño generado por la actividad.

Actualmente en la UE se está debatiendo la Estrategia Temática sobre calidad del aire que afectará principalmente a las emisiones de NOx e introduce el control sobre las partículas menores de 2,5 micras. Esto supone la revisión de la actual directiva de techos 2001/81/CE así como una propuesta de directiva sobre calidad del aire. En paralelo, en España se está desarrollando también un anteproyecto de ley sobre calidad ambiental.

En cuanto a calidad de las aguas, se ha aprobado recientemente la directiva sobre aguas subterráneas 2006/118/CE y hay una propuesta de directiva sobre calidad de aguas superficiales. El efecto de ambas disposiciones va ligado a la calidad de los vertidos de efluentes líquidos sobre la limitación de determinadas sustancias en el futuro para lo cual se deberán tomar las medidas adecuadas que garanticen la desaparición de las mismas.

El Grupo Repsol YPF contribuye al FIDAC, Fondo Internacional de Indemnización de Daños debidos a la Contaminación por Hidrocarburos, como compañía petrolera receptora de hidrocarburos persistentes por vía marítima. Repsol YPF registra dichas aportaciones en el momento en que son facturadas por FIDAC.

INFORME DE GESTIÓN CONSOLIDADO

Medio ambiente

En el Informe de Responsabilidad Corporativa 2006 de Repsol YPF, puede encontrarse información detallada sobre los aspectos principales y las mejoras relevantes introducidas durante el ejercicio en los distintos ámbitos de la protección ambiental.

Por otro lado, en la Nota 38 de la Memoria Consolidada se detalla la información relativa a activos, gastos e inversiones, contingencias, provisiones y actuaciones futuras de naturaleza ambiental.

Entre las principales inversiones ambientales realizadas en 2006 destacan, en el ámbito de refino, como en años anteriores, las requeridas para alcanzar la calidad ambiental de los productos petrolíferos exigida en la nueva normativa española y argentina. También son significativas las inversiones destinadas a controlar, reducir y/o evitar emisiones contaminantes, destacando, entre otras, las realizadas en la protección atmosférica y del medio hídrico.

6. CONCLUSIONES

Si bien existe una mayor conciencia en el cuidado del medio ambiente y los recursos naturales, así como mayores requerimientos de información por parte de los usuarios, las resoluciones técnicas argentinas referidas a exposición no establecen un formato específico de presentación de dicha información.

Por otra parte, el reconocimiento inicial, así como las incorporaciones posteriores referidas bienes de uso, exigen la generación de beneficios económicos futuros para su activación. Las normas internacionales por su parte parecieran reconocer como activos adquisiciones que resulten consecuencia de una mejora ambiental o de seguridad siempre que estos resulten necesarios para que la entidad logre obtener beneficios económicos derivados del resto de los activos.

Podemos afirmar entonces que el modelo contable vigente permite reconocer aquellas situaciones ambientales que producen consecuencias financieras para el ente. Esto quedaría justificado si se tiene presente que el usuario tipo definido en la información

contable patrimonial para nuestras normas, según queda plasmado en el Marco Conceptual de las Normas Contables Patrimoniales (RT 16) resulta ser el inversor o acreedor real o potencial. Sin embargo entendemos que sería de interés, aún para este usuario, comprender como se integra la estrategia ambiental de la empresa a la estrategia general, fundamentalmente en este momento que tanto se menciona el tema de la Responsabilidad Corporativa

7. BIBLIOGRAFÍA

- Helouani R. Fronti L. Bienes de Uso Ed. Nueva Técnica
- F.A.C.P.C.E. Resolución Técnica N° 16 y Nro. 17 Editorial La Ley Suplemento Normas Contables 2001
- Fowler Newton (2005) Contabilidad Superior Tomo I, Ed. La Ley edición 5º
- Fowler Newton, Normas Internacionales de Información Financiera. Ed. La Ley edición 1º
- Fronti L. Viegas J. C. Análisis de las resoluciones Técnicas N° 16, 17 y 18. Ed. Nueva Técnica
- Informe ITCP “Mecanismos Para Mitigación Del Impacto Ambiental y Su Reconocimiento Contable” presentado la Asamblea General de Graduados en Ciencias Económicas
- Larocca N. coordinador. Temas contables, Teoría y práctica. Lecturas Universitarias Ed. Nueva Técnica
- Normas Internacionales de Contabilidad

Páginas consultadas

<http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard2.sp.pdf>

<http://www.cnv.gov.ar/>

<http://www.icac.meh.es/reglanic.htm>

http://www.icac.meh.es/PGC_2007.pdf

http://www.icac.meh.es/RD1515_07.pdf

<http://www.procisur.org.uy/online/sust.asp>