

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**EL PROBLEMA AMBIENTAL Y SU
REPERCUSIÓN EN EL PARADIGMA DE
UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL
O FINANCIERA¹**

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 3 N° 6 Octubre 1997

1 El presente trabajo fue aprobado para la admisión al Doctorado en Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires 1996

Cuestiones que intenta abordar el presente trabajo:

Considerando que en un mundo económico globalizado la información que deben recibir los usuarios externos a través de los estados contables es cada vez más importante, puesto que las empresas objeto de su interés pueden estar muy alejadas de su lugar de residencia, entendemos que el *PARADIGMA DE UTILIDAD de la información contable* -en que se ubican desde el punto de vista teórico muchos autores- profundiza cuestiones básicas que hacen a nuestro tema concreto:

¿Qué información contable-ambiental incluyen las empresas en sus Memorias y Estados Contables de uso externo? ¿En qué forma la exponen?

¿Qué información contable-ambiental deberían incluir las empresas y en qué forma convendría exponerla?

I. Paradigma de Utilidad

1. Concepto

En forma resumida, quisiéramos destacar los aspectos más relevantes del *PARADIGMA DE UTILIDAD de la información contable*. Coincidimos con *Tua Pereda*¹ cuando señala que:

“(El Paradigma de Utilidad) orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones: no se trata ya (...) de medir en abstracto unos hechos pasados, en búsqueda de un concepto único y autosuficiente de veracidad económica, sino de medir e informar con una finalidad concreta: la toma de decisiones, con lo que el criterio de utilidad para el usuario constituye el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, del contenido de los estados financieros.”(el subrayado es nuestro)

La información contable para uso externo debe -o al menos *debería*- satisfacer las múltiples necesidades de los usuarios que actualmente demandan información sobre diversas cuestiones: entre ellas una de las más mencionadas es el *medio ambiente*.

¹ Tua Pereda, Jorge: La Investigación Empírica en Contabilidad. La Hipótesis de Eficiencia del Mercado, Editado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.

En lo referente al concepto de UTILIDAD de los estados contables, también nos interesa destacar las siguientes opiniones:

*Mario Biondi*²

“La utilidad de la información contable estará dada por la calidad de la información que provea el sistema y la concreción de todos sus objetivos, de todas las necesidades a satisfacer por sus distintos usuarios”.

*Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*³

“Utilidad: La información debe servir efectivamente y rendir un beneficio tanto para el emisor como para el receptor o destinatario; no debe ser superflua, sobrante o innecesaria”.

Además también basándonos en el postulado básico de **equidad** establecemos la necesidad de elaborar información contable ambiental:

“La equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en contabilidad, puesto que los que se sirven de o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad, los distintos intereses en juego en una hacienda o empresa dada”.⁴

A partir del análisis de las ideas vertidas anteriormente deducimos importantes derivaciones del *Paradigma de Utilidad* para el tema que nos ocupa.

2. Derivaciones del Paradigma de Utilidad aplicables al tema ambiental

- **Múltiples usuarios.** En pocos años el interés por el medio ambiente ha captado a casi toda la humanidad; es decir que el concepto de usuario es cada vez más amplio incluyendo a gobiernos, sindicatos, bancos, empresas, clientes, proveedores y la comunidad en general.

² Biondi, Mario: Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior, Ediciones Macchi, setiembre de 1993, pág. 4.

³ Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: Resolución Técnica N° 10 - Normas Contables Profesionales, Segunda Parte, punto B.1.2.a).

⁴ Los principios de contabilidad generalmente aceptados, VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata, 1965, Ediciones Nueva Técnica, Julio 1995, págs. 2 y 3.

- **Carácter normativo de la disciplina contable.** Dentro de la aceptación del carácter normativo de nuestra disciplina incluimos la necesidad de reglamentar los aspectos ambientales. Muchos países ya lo han hecho y en lo que respecta a Argentina algunos temas podríamos considerarlos implícitos en las normas vigentes.
- **Diferentes tipos de estados contables.** Según las necesidades de los usuarios se confeccionarían diferentes estados contables y esto nos llevaría en el tema ambiental a la preparación del *Balance Ecológico*.
- **La información debe aumentar en cantidad y calidad;** permitiendo que el usuario acceda a la información necesaria para conocer el grado de cumplimiento de la empresa de los requerimientos ambientales.
- **Ampliación de los objetivos de la información contable.** Dentro de los objetivos perseguidos al elaborar la información contable se debe incluir el tema ecológico.

II. Ampliación de las derivaciones ambientales del Paradigma de Utilidad

Dos puntos resultan fundamentales al hacer una evaluación de la información contable ambiental ¿con qué criterios se efectuaron las valuaciones y por qué fue expuesta de la forma en que se expuso? Al respecto cabe remarcar que a nivel nacional no existe ninguna **normativa contable** que específicamente se refiera a las cuestiones ambientales, por lo tanto se aplican las normas profesionales vigentes. En otros países, ya existen normas contables ambientales pero en ningún país se aplican normas contables ambientales que estén al tanto con todos los requerimientos de la realidad económica que impone el medio ambiente.

La información contable en general, debe ser preparada de acuerdo a los lineamientos establecidos en las normas contables profesionales de valuación y exposición, pero ¿puede la información elaborada en base a estas pautas satisfacer las demandas de los usuarios? y, aún más, ¿puede satisfacer las necesidades de información contable ambiental?

Empecemos por el principio: quiénes son los **usuarios** de la información contable ambiental y qué finalidad persiguen. En términos generales, el *gobierno* del país de que se trate deseará saber si la empresa implementa las medidas necesarias para cumplimentar la normativa legal ambiental vigente. Necesitará conocer si a la empresa se le aplicarán sanciones ambientales (multas, prisión, etc.) o si se la recompensará con subsidios ambientales (beneficios impositivos, créditos para saldar otras deudas impositivas) en aquellos países que ya han implementado dichas prácticas.

A nivel mundial los *bancos* exigen el cumplimiento de ciertas pautas ambientales a la hora de decidir otorgar préstamos y financiaciones a las empresas.

En muchos países, los *distribuidores de productos* están sujetos a normativas legales que les impiden introducir productos ambientalmente inadecuados.

Para un *proveedor*, puede resultar peligroso en términos económicos y de marketing vender sus productos a empresas con un nivel bajo o nulo de cumplimiento de la normativa legal ambiental y reiteradas sanciones ambientales públicamente conocidas.

La conciencia ambiental de los *clientes*, ya se encuentra bastante difundida y muchos se niegan sistemáticamente a comprar productos que no cumplen las pautas ambientales o que sin ser nocivos para el medio ambiente, provienen de empresas que causan daños ambientales.

III. Información contable ambiental actualmente expuesta

En otros países del mundo, las grandes empresas incluyen en sus Memorias y Estados Contables algunos apartados ambientales: política ambiental de la empresa, inversiones proyectadas para mejoras ambientales a efectuarse en los años subsiguientes, cumplimiento del marco legal ambiental vigente y capacidad para enfrentar nuevas normativas, capacitación ambiental del personal, etc. En la Argentina, algunas empresas ya han comenzado a imitarlas. Al respecto, la cuestión que se plantea es: la información contable actualmente incluida en la Memoria y Estados Contables ¿satisface adecuadamente las necesidades de los usuarios?

1. El caso de una empresa multinacional⁵

⁵ La información contenida en los Informes Contables de empresas del exterior y que se cita textualmente ha sido traducida por la autora.

La multinacional **Imperial Chemical Industries**⁶ (ICI), que recientemente ha desembarcado en la Argentina, en su Reporte Anual de 1993 incluye en sus Políticas Contables a los *Pasivos Ambientales*:

“El Grupo ha expuesto los **pasivos ambientales** relacionados con sus operaciones del pasado, principalmente los que se refieren a los **costos** para subsanar daños al suelo y a las aguas subterráneas.”

“Las **provisiones** para estos costos son constituidas cuando los gastos para subsanar daños son *probables* y los costos pueden ser *estimados* dentro de un rango razonable de resultados posibles.”(los destacados son nuestros)

ICI incluye en su nota de **Provisiones por pasivos y gastos** un rubro de *Reorganización, medio ambiente y otras provisiones* con los montos correspondientes a estos conceptos al inicio, a las variaciones y al cierre del periodo; pero no especifica cuánto es asimilable a medio ambiente en particular.

Asimismo en su **Nota de Obligaciones y pasivos contingentes** aclara:

“El Grupo está también sujeto a las **contingencias** resultantes de las leyes y regulaciones ambientales que en el futuro puedan requerir acciones correctivas de efectos sobre el medio ambiente de disposiciones previas o vertido de sustancias químicas por parte del Grupo u otras partes. El requerimiento final para dichas acciones y sus costos, son en sí mismos difícil de estimar, sin embargo se han constituido **provisiones** (...) de acuerdo a las políticas contables (...). Tomando en cuenta dichas provisiones, el **costo** actual de implementar acciones para cumplir con las obligaciones ambientales identificables no implica modificaciones significativas para la **posición financiera** del Grupo.”(los destacados son nuestros)

Con respecto a la información ambiental brindada por ICI, por último, nos interesa destacar que en un informe separado de Desempeño ambiental incluye bajo el título *Aprendiendo de la experiencia* el acápite *Nuestros errores* que resulta bastante novedoso por su contenido y que respeta el *principio de equidad* en la información:

⁶ Imperial Chemical Industries: Memoria y Estados Contables, 1993.

“ICI fue **procesado y multado** por no cumplir leyes ambientales en 11 ocasiones en 1993. Las infracciones fueron inintencionales, pero igualmente inaceptables. En consecuencia, nuestra meta es el **cumplimiento total con las leyes** como un requerimiento mínimo para toda nuestra operatoria.”(el destacado es nuestro)

2. El caso de una empresa argentina

En Argentina, **Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A.**⁷ (YPF) es considerada la pionera en incluir información ambiental en sus memorias y balances desde 1992. En sus informes contables para uso externo de 1995 expone:

“YPF se empeña en **mejorar la calidad del medio ambiente** en las áreas donde realiza actividades de exploración y producción. En los emplazamientos de los pozos perforados por la compañía ya se rellenaron el 90% de las piletas construidas para el lodo de inyección.”

“Además, se reinyecta más del 70% del agua producida en las operaciones petroleras y gasíferas y la empresa ha programado reinyectar el 100% del agua de producción. El programa de forestación de YPF sigue en curso y hasta la fecha se han plantado más de 600.000 árboles.”

“(…) Además se dictan cursos de capacitación para todo el personal sobre el **gerenciamiento de las cuestiones ambientales** y el monitoreo del trabajo. YPF también participa en grupos de estudio que se dedican a evaluar **programas para remediar el daño ecológico (impacto ambiental)** producido en tierras afectadas por derrames de petróleo.”

“La **protección del medio ambiente** es una de las metas fundamentales de YPF. La empresa es la única compañía industrializadora y comercializadora que vende todas sus naftas sin plomo. En 1995, YPF puso en funcionamiento **nuevas plantas para el tratamiento de efluentes** en las refinerías de Plaza Huincul y La Plata. Además se implementó un programa de integridad de sus poliductos, a fin de proteger las napas subterráneas y los acuíferos. YPF estima terminar, a comienzos de 1997, una **unidad para el tratamiento de líquidos**, que eliminará los efluentes la refinería de Luján de Cuyo. También se terminarán dos unidades tipo Clauss para el **tratamiento de gases**, que habrán de reducir las emisiones de azufre.”

“YPF busca permanentemente las oportunidades y posibilidades para **neutralizar el impacto ambiental de sus instalaciones y operaciones**. Ha realizado, y seguirá haciendo, **significativas inversiones de capital** para asegurar que las operaciones de la empresa se lleven a cabo de un modo **seguro y no perjudicial para el medio ambiente**.” (el destacado es nuestro)

⁷ Yacimientos Petrolíferos Fiscales: Memoria y Estados Contables, 1995.

En su nota de *Criterios de valuación* incluye **otros bienes de uso** para los cuales “(...) **se activan los costos incurridos para limitar, neutralizar o prevenir la contaminación ambiental**, sólo si cumple al menos una de las siguientes *condiciones*: (a) se trata de mejoras en la capacidad y seguridad de planta (u otro activo productivo), (b) se previene o limita la contaminación ambiental; o (c) los costos se incurren para preparar los activos para su venta y no llevan el valor registrado por encima de su valor recuperable.” (el destacado es nuestro)

Incluye una nota exclusiva para *Medio ambiente* en la que aclara que “La Dirección de YPF estima que las operaciones de la Sociedad se ajustan en forma sustancial a las **leyes y regulaciones relativas a la protección del medio ambiente** actualmente vigentes en Argentina, tal como han sido históricamente interpretadas y aplicadas.”

“Sin embargo, las autoridades locales, provinciales y nacionales, están tendiendo a exigir un cumplimiento más estricto de las leyes aplicables y a la implementación de pautas ambientales en muchos sentidos comparables con aquellas actualmente vigentes en los Estados Unidos de América y en países de la Comunidad Económica Europea.”(el destacado es nuestro)

Además, en la misma nota aclara que “Los gastos requeridos para subsanar daños ya causados han sido provisionados al 31 de diciembre de 1995. Estas estimaciones se basan en el programa de remediación actual efectuado por la Dirección de la Sociedad. Cambios legislativos y tecnológicos futuros podrían causar una reevaluación de esas estimaciones. Sobre la base de la evidencia actualmente disponible, la Dirección de la Sociedad cree que estos cambios no producirían un impacto significativo en la situación financiera de YPF; pero los posibles cambios en los gastos proyectados como resultado en las modificaciones en las leyes o regulaciones argentinas podrían afectar los resultados de las operaciones en el largo plazo.”

IV. Conclusiones y propuestas

Evidentemente, el hecho que ninguna norma profesional contable argentina mencione requerimientos ambientales es una cuestión a tener en cuenta: aún las empresas con mayor conciencia ambiental se mostrarán poco inclinadas a incluir en sus Memorias y Estados Contables información ambiental no requerida por ninguna normativa contable. Es más, en muchos casos ni siquiera elaborarán información contable ambiental.

Pero, más allá de que se emita una norma contable en Argentina que contemple las cuestiones ambientales, ya es posible esbozar qué información contable ambiental se debería elaborar tal que, aún estando incluida en los estados contables habituales de la empresa, debería ser expuesta en forma separada y clara en un estado contable especial.

Sobre dicho estado contable ambiental algunos países -tales como Francia- han esbozado modelos y lo han dado en llamar el **Balance Ecológico**. El nombre del mismo refleja claramente la intención perseguida al elaborarlo: reunir todos los conceptos que de una manera u otra se relacionan con la temática ambiental, para poder efectuar un análisis integral de la posición ambiental de la empresa.

Partimos del supuesto de una elaboración previa de un **plan de cuentas ambiental**, ya que una de las grandes críticas que se hace a los estados contables elaborados en la actualidad, tanto a nivel mundial como nacional, es la escasa inclusión de los aspectos ambientales acentuada por la inclusión confusa de partidas dentro de otras partidas globales de las cuales resulta imposible separar los valores directamente vinculados con los aspectos ambientales.

En el *Balance ecológico* se deberían incluir:

- **Llave ambiental**

Llave ecológica autogenerada, en la cual cargaríamos todos aquellos gastos que por sus características no pueden ser activados en otros rubros (Bienes de cambio, Bienes de uso) y van a beneficiar ejercicios futuros; es decir que no se efectúan para solucionar problemas del pasado. Por ejemplo, la investigación y desarrollo que se efectúa para mejorar la calidad ambiental del proceso productivo y del producto terminado: tal es el caso de la nafta sin plomo que producen algunas petroleras.

- **Bienes de uso ambientales**

Compras de maquinarias o mejoras en las ya existentes con finalidades ambientales; como por ejemplo el tratamiento de residuos peligrosos.

- **Pasivos ambientales ciertos**

Obligaciones derivadas de incumplimientos ambientales del pasado de las cuales se conoce el monto exacto.

- **Pasivos ambientales contingentes**
Obligaciones con alta probabilidad de ocurrencia y monto conocido.
 - **Contingencias ambientales negativas**
Son contingencias de pérdida que, reuniendo las características que marca la normativa, se originan en multas por incumplimiento de parámetros legales ambientales, desastres ecológicos que la empresa pudiera causar -por ejemplo petroleras que transportan habitualmente crudo en barcos para lo cual existe un riesgo inherente.
 - **Contingencias ambientales positivas**
Siempre que la normativa contable lo permita, se trata de incentivos futuros generados por una buena conducta ambiental presente.
 - **Multas ambientales**
Originadas en incumplimiento de legislación ambiental.
 - **Gastos ambientales**
Son aquellos que incurre la empresa para el cuidado del medio ambiente abarcando la capacitación al personal, reciclaje de materiales.
- Además hay otra información que debería ser incluida en las notas a los estados contables:
- **Tabla de cumplimiento del marco legal ambiental vigente y potencial**
Se trata de establecer claramente cuáles son las normas que alcanzan a la empresa en lo que respecta a las cuestiones ambientales y cuál es el grado de cumplimiento de las mismas. Para esto es recomendable utilizar gráficos de barras que resultan muy elocuentes a la hora de calificar la conducta ambiental actual de la empresa. Además, se deberá elaborar otra tabla que refleje la capacidad de la empresa de hacer frente a nuevas normativas ambientales vigentes en otros países de referencia.

Finalmente, creemos que con la implementación de las propuestas ambientales aquí esbozadas se estará produciendo una primera aproximación con vista a incrementar la Utilidad de la Información que se brinda a los usuarios: los mismos deberían percibir mejoras en la cantidad y calidad de la información recibida, sin perjuicio de que en el futuro, y siempre bajo el *Paradigma de Utilidad*, pueda y deba ser mejorada dicha información.