

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arevalo”

EL EFECTO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL ENTE SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

Elsa Beatriz Suarez Kimura

C.P. ELSA BEATRIZ SUAREZ KIMURA

- Investigadora en Proyectos U.B.A.C.Y.T. 1997 y 2001
- Profesora Adjunta Regular de la asignatura Contabilidad Patrimonial F.C.E. - U.B.A.

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 7 - Número 14 - diciembre 2001

EL EFECTO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL ENTE SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

SUMARIO

1. Deterioro del medio ambiente, normas contables y costos ambientales
2. Implicancias del deterioro del medio ambiente
3. Reconocimiento y medición de los costos medioambientales
4. Reconocimiento y medición de los pasivo medioambientales
5. Normativa contable en materia ambiental
6. Normas contables ambientales emitidas
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Deterioro del medio ambiente, normas contables y costos ambientales

Este trabajo intenta abordar el tema de los costos medioambientales, su tratamiento económico y sus implicancias patrimoniales dentro de la vida de las empresas. El hecho de que el término *medioambiental* sea nuevo - seguramente, más en la Argentina y el resto de los países del Mercosur, que en los EE.UU. y los países europeos - o de tratamiento novedoso, hace que la problemática relacionada con la ecología aparezca en una etapa de estudio y de primeras definiciones, sin dictámenes terminantes, constituyendo sólo puntos de inicio para un mejor entendimiento y tratamiento de los hechos económicos producidos.

En un primer tramo de este desarrollo se expone, en líneas generales, la problemática medioambiental; luego se muestra una nómina y clasificación de los costos medioambientales, tanto en su naturaleza (ingresos, investigación, imagen, etc.) como en su temporalización (recurrentes o no recurrentes). Posteriormente, se diferencian las medidas anticontaminantes (o de prevención) de las descontaminantes (o de reparación). Finalmente, se describe el tratamiento de la cuestión ambiental en algunos países de relevancia, y se ensayan conclusiones.

2. Implicancias del deterioro del medio ambiente

Desde su aparición sobre la Tierra, el hombre ha provocado daños al medio ambiente. A través del tiempo, el proceso de desarrollo económico, tecnológico y científico se ha llevado a cabo de un modo irresponsable, en gran parte originado en el desconocimiento de los mecanismos de autorregulación de la Naturaleza. En el pasado, la Economía consideraba al medio ambiente como un recurso ilimitado y, por ende, sin costo alguno. A partir de la década del setenta, el ser humano ha mostrado una franca preocupación por el entorno, tomando conciencia de que los daños provocados a la Naturaleza ponen en peligro no sólo a las generaciones presentes sino también a

las futuras, llevando por fin a su autodestrucción. En las últimas dos décadas, la protección ambiental ha sido una permanente preocupación de los gobiernos y otras entidades, incluyendo la Organización de las Naciones Unidas (ONU), los cuales han realizado estudios y propuestas en materia de protección y restauración del entorno. Estos estudios comprenden desde la identificación de las causas (subdesarrollo, irresponsabilidad, desconocimiento de técnicas de producción, etc.) hasta las posibles soluciones. De este modo, se intenta armonizar el avance económico, científico y tecnológico con una ética ecológica, surge así el concepto de *desarrollo sustentable*, que consiste en satisfacer las necesidades de las generaciones actuales, sin disminuir la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas. En la actualidad, los consumidores, en especial de los países industrializados, no sólo exigen productos que no sean nocivos para el entorno y para la salud humana, sino que además requieren medidas de seguridad tanto para los vecinos de las instalaciones industriales como para las personas que allí trabajan. Es en este sentido que gobierno y comunidad suman esfuerzos para ejercer una creciente presión sobre las empresas, con el fin de que éstas asuman sus responsabilidades en los daños al medio ambiente. La mayoría de los países industrializados cuentan con cuerpos regulatorios responsables en materia ecológica, habiéndose sancionado importante normativa legal sobre protección y restauración del medio ambiente, y castigado a aquellas unidades económicas que las vulneren. Tanto es así que, hoy en día, los proyectos de inversión deben contar con estudios detallados sobre su impacto en el medio y, sobre todo en el caso de industrias, deben revelar su impacto en la salud y en la calidad de vida de los grupos humanos que se encuentren cercanos a ellas.

Como respuesta, muchas empresas que desarrollan actividades con tendencia a la contaminación (industria petrolera, minera, alimenticia, farmacéutica, siderúrgica, química, entre otras) han establecido políticas y estándares de calidad ambiental, utilizando esos esfuerzos internos en la formación de una imagen publicitaria, que las sitúe en la preferencia del público, cada día más concientizado de la protección y restauración del medio ambiente. Ello se encuadra dentro del concepto de responsabilidad social de la empresa, es decir de las relaciones de la misma con sus integrantes, otros entes, el Estado y la comunidad en general; por lo que entendemos que esa responsabilidad social de la empresa deriva en la obligación de informar debidamente a los diferentes usuarios de las actividades con impacto ambiental inmediato o futuro.

Por los motivos expuestos, muchos consideran que las empresas que lograrán consolidarse y liderar en los próximos años serán aquéllas que presenten una política amigable con el medio ambiente y que, además, sean capaces de comunicarla al contexto por medio de campañas publicitarias y de su propia información contable. En este sentido, la *contabilidad* establece una estrecha relación con la *economía* al reconocer la escasez de los recursos naturales, informando si la empresa los está empleando de manera eficiente. Dicho de otro modo, la contabilidad aparece como una herramienta para medir el *agotamiento de los recursos naturales*, y suministrar información útil y oportuna para la toma de decisiones por parte de los usuarios tradicionales de la información financiera, así como de los *nuevos usuarios* que se han incorporado debido a la importancia de las políticas ambientales. Estos nuevos usuarios abarcan tanto a las personas que viven en las inmediaciones de las instalaciones de la empresa, como a los *consumidores*, grupos ecologistas, investigadores (urbanistas, sociólogos, economistas, etc.) y hasta potenciales inversores interesados en la seguridad de sus inversiones antes que en la alta rentabilidad.

La contabilidad - como lenguaje común de los negocios - debería entonces reflejar la cuestión medioambiental a través de los informes que emita al contexto; es por ello que resulta imprescindible detectarla e intentar dispensarle un tratamiento adecuado. En tal sentido, identificamos dos problemas contables principales:

- **el reconocimiento y medición de los costos medioambientales**
- **el reconocimiento y medición de los pasivos medioambientales**

3. Reconocimiento y medición de los costos medioambientales

El costo es un concepto vinculado al sacrificio de recursos que es necesario realizar para la obtención de un producto o servicio, con el objeto de obtener ingresos en el futuro. Dicho de otra manera, el costo apunta a agregar valor al producto, lo que se traduce en la disposición de los clientes a pagar una unidad monetaria adicional por ese valor agregado.

Cuando hablamos de los sacrificios que se realizan afectando a los recursos naturales y a la calidad de vida, se está haciendo referencia a los *costos medioambientales*.

Entonces, el Costo Medioambiental representa la medida y valoración del consumo o sacrificio - realizado o previsto - por la aplicación racional de los factores medioambientales productivos, con vistas a la obtención de un producto, trabajo o servicio. Por esto, se derivan tres aspectos:

- a. Necesidad de establecer criterios de medición o valuación específicos para cada caso.
- b. Que se haya realizado un sacrificio económico vinculado directamente, bien sea con los recursos naturales, o bien, con las actividades económicas de prevención de la contaminación, descontaminación y/o restauración del entorno natural.
- c. Que dicho sacrificio se corresponda con la expectativa de generar ingresos en el futuro.

Como se puede observar, el impacto medioambiental en la contabilidad implicará el reflejo de los costos medioambientales en todas y en cada una de las operaciones empresariales, siendo de gran trascendencia en el proceso de toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas.

Los costos que se derivan de las acciones tendientes a una gestión medioambiental presentan, en general, la condición de controlables, ya que cualquier organización empresarial puede, en función de la estrategia asumida, decidir y fijar el nivel máximo que se está dispuesto a alcanzar. Es por ello que van a constituir un elemento más a tener en cuenta en la toma de decisiones relativas a la consecución o no de determinadas actividades empresariales, tanto reales como potenciales. No obstante, el beneficio que se derive del registro de los costos medioambientales debe compararse con el beneficio que se produciría sin tenerlos en cuenta. Si bien al iniciar una gestión medioambiental las empresas se encuentren - en general - con un incremento en su estructura de costos, operativos y no operativos, a medida que transcurra el tiempo van a poder lograr una mayor competitividad en sus productos, en virtud de una mejor cobertura para estos mayores costos. La situación se podría reflejar en una mejora en el proceso de generación de ingresos del ente, ya sea a través de la obtención de ingresos de manera directa, o bien evitando costos y pérdidas en el *futuro*, según detallamos a continuación:

- a) Disminución de riesgos, que implican:
 - Menores costos de mantenimiento.
 - Reducción de gastos de seguridad.
 - Menores costos de primas de seguro.
- b) Mejor utilización de residuos:
 - Ahorros y reutilización de materiales y residuos.
 - Reducción de gastos de transporte.
 - Disminución de los costos de almacenamiento.
- c) Menores daños y molestias:
 - reducción del costo de las medidas directas de descontaminación y restauración, etc.
- d) Ahorros operativos:
 - Optimización del:
 - Consumo de materias primas.

- Consumo de materias auxiliares (papel, embalaje, envasado, etc.).
 - Uso de energía y combustibles.
 - Uso de agua.
- e) Mejora de imagen pública:
- Suministro de mejor información sobre protección del medio ambiente.
 - Uso de logotipos, ecoetiquetas, ecoauditorías.
- f) Ingresos monetarios efectivos:
- Venta de estudios, diagnósticos, análisis y mediciones.
 - Venta de servicios de tratamiento de residuos.
 - Venta de residuos a terceros.
 - Alquileres y usufructos de activos medioambientales a terceros.
 - Venta de tecnologías limpias: ruidos, vertidos, olores, emisiones, residuos, etc.
 - Regalías de procesos, patentes, marcas.
 - Subvenciones y ayudas económicas y financieras.
 - Amortizaciones de subvenciones de capital para activos medioambientales.
 - Premios obtenidos.

Puede darse, en ocasiones, que el costo medioambiental sea detectado en un momento posterior a la entrega del producto y anterior al de su prescripción jurídica. Este hecho reviste una gravedad mayor a que si ocurriera en las etapas previas a la entrega del producto en manos del cliente, ya que si se produce la correspondiente devolución del mismo, la empresa debería entrar en una dinámica de operaciones adicionales que anulen el impacto medioambiental negativo que, además de ser costosas en sí mismas, no aportan ningún tipo de valor agregado. De lo antedicho se desprende que se producirían despilfarros económicos derivados de una inadecuada actuación medioambiental.

Por lo expuesto, se deduce que si los costos medioambientales no son considerados, o que si el sistema elegido para registrarlos es inadecuado, la información contable será incompleta, lo que puede dar lugar, a largo plazo, a una pérdida de competitividad, poniendo en peligro la proyección temporal de la misma (principio contable de empresa en marcha).

A modo de aproximación a esta temática de costos medioambientales, debemos señalar que existe una completa nómina y clasificación de costos ambientales, efectuada por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas⁽¹⁾, que creemos interesante detallar a continuación:

1. Costos medioambientales recurrentes:

1.a. Costos derivados de la obtención de información medioambiental:

- Costos generales de la obtención de información.
- Ayudas a organizaciones no gubernamentales.
- Cuotas de inscripción en asociaciones medioambientales.
- Costos de participación en instituciones medioambientales: ecoauditoría, ecogestión, ecoetiqueta.

1.b. Costos derivados de un plan de gestión medioambiental:

- Diagnósticos y estudios de impacto ambiental. Análisis de riesgos.
- Costos Internos de formación medioambiental.
- Costos de análisis, laboratorios y ensayos ecológicos.
- Pérdidas incurridas en investigaciones y desarrollo medioambiental.
- Estudio de los planes de emergencia internos y externos.
- Primas de seguros.

¹ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Principios de Contabilidad de Gestión: Contabilidad de Gestión Medioambiental, Madrid, Febrero 1996.

- 1.c. Costos derivados de la adecuación tecnológica medioambiental:
 - Regalías o cánones por el uso de tecnología medioambiental.
 - Amortizaciones de activos medioambientales.
 - Consumos de equipamientos nuevos para la gestión medioambiental.
 - Costos de restauración y recuperación del entorno natural (canteras, minas, derribo de ruinas industriales, etc.).
- 1.d. Costos derivados de la gestión de residuos, emisiones y efluentes:
 - Tratamiento previo.
 - Transporte y Almacenamiento.
 - Manipulación de sustancias contaminantes, contenedores, envases y embalajes retornables.
- 1.e. Costos derivados de la gestión del producto:
 - Publicidad ecológica y Marketing medioambiental.
 - Análisis del ciclo de vida del producto.
 - Honorarios de peritos por certificaciones y mediciones medioambientales.
- 1.f. Costos derivados de las exigencias administrativas:
 - Permisos y licencias.
 - Informes periódicos remitidos a la Administración.
 - Canon de vertido de aguas, cuota de vertederos.
 - Recolección de residuos.
 - Tributos e impuestos ecológicos.
- 1.g. Costos derivados de la auditoría medioambiental.

2. Costos Medioambientales No Recurrentes

- 2.a. Costos derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental:
 - Costos de prevención de la contaminación.
 - Costos derivados de los sistemas de información para la dirección en gestión medioambiental.
 - Costos de sistemas de detección e información sobre la contaminación.
- 2.b. Costos derivados de las inversiones en instalaciones:
 - Costos financieros por inversión de instalaciones. Obras de depuración, sistemas de reciclado, de recuperación, de reutilización de residuos, de olores y emisiones atmosféricas.
- 2.c. Costos plurianuales de conservación y mantenimiento:
 - Inspección, limpieza, lubricación, comprobación y reemplazo de piezas de las siguientes instalaciones: instalaciones de producción, de depuración, limpieza general de fábrica, instalaciones de disposición de residuos, incineradoras, vertederos e instalaciones correctoras.
- 2.d. Costos derivados de la interrupción del proceso:
 - Costos por paradas técnicas y retrasos.
 - Costos de arranque y puesta a punto.
- 2.e. Costos derivados de accidentes:
 - Costos de accidentes propiamente dichos.
 - Costos de amortiguación de los efectos incurridos.
 - Costos de compensación e indemnización de daños.
- 2.f. Costos derivados de las nuevas exigencias del entorno:
 - Costos de las nuevas o -reformadas- instalaciones por imposición legislativa, de proveedores o clientes.
 - Costos de transporte por la adopción de normativa o acuerdo con clientes.

- Mayores costos de la materia prima por recolección de residuos por parte del proveedor.
- 2.g. Costos derivados de la mejora de la imagen medioambiental:
- Patrocinio de las actividades medioambientales.
 - Costos de creación y mantenimiento de mercados ecológicos.
 - Costos de diseño de nuevos productos.
 - Costos de respuesta a solicitudes de información medioambiental externa.
 - Costos incurridos como consecuencia de premios pagados por actividades participativas, concursos, becas, donaciones, fundaciones, regalos, dotaciones escolares, equipos, etc.
- 2.h. Costos de los sistemas de control y medición
- 2.i. Costos no erogables:
- Daños a la cultura y al paisaje.
 - Costo de fugas.
- 2.j. Costos jurídicos:
- Honorarios de abogados.
 - Previsión para tasas o penalizaciones.
- 2.k. Otros costos de carácter específico:
- Costos de implantación del plan de gestión ambiental.
 - Contratación de personal específico para medio ambiente.
 - Dotaciones a las provisiones contra activos por pérdida permanente de valor.
 - Suelos contaminados, instalaciones obsoletas.

Es evidente que, en ocasiones, algunos de los costos recurrentes podrán ser no recurrentes, y viceversa.

La falta del requisito jurídico de propiedad en algunos recursos utilizados por la empresa, no debe impedir la obligación de asumir la restauración del desarrollo medioambiental que sus actividades ocasionan y, por lo tanto deberá considerar también como gasto del ejercicio contable el sacrificio económico que ésta representa, lo que supone la observancia de la cualidad de *esencialidad o sustancia frente a la forma* en el tratamiento contable de los hechos económicos medioambientales. De esto se desprende que los criterios contables y las normas que los desarrollan habrán de flexibilizarse en mayor medida para abarcar la problemática medioambiental y poder así recoger en el ámbito de la normalización contable aquellos conceptos derivados de la asunción de los costos medioambientales que se generan.

Las clasificaciones expuestas precedentemente contribuyen a identificar aquellas operaciones con trascendencia medioambiental que tienen su reflejo en los Estados Contables del ente mediante una denominación específica, para poder presentar así las cargas asumidas por la empresa a este respecto.

3.1 Costos de medidas anticontaminantes y descontaminantes

Otra clasificación interesante desde el punto de vista contable de los costos medioambientales, es la que se refiere a los costos de medidas anticontaminantes y descontaminantes.

Se entiende por costo de medidas anticontaminantes al sacrificio de recursos necesario para evitar el deterioro del medio ambiente. Estos costos guardan, en principio, una estrecha relación con la medición del daño ocasionado en el medio ambiente. No es fácil establecer una correspondencia entre el costo de las medidas adoptadas y la cuantificación del daño medioambiental evitado. Ello es así, ya que en la práctica existen **Entes** que ocasionan un daño medioambiental, que hubiera podido ser evitado mediante la aplicación de medidas anticontaminantes de costo reducido. Por el contrario, en otras ocasiones, las empresas producen escasos daños medioambientales, pero la eliminación de tales daños obliga a implantar medidas anticontaminantes de elevado costo.

En ciertos rubros económicos, el daño al medio ambiente es inseparable de la propia actividad productiva (ejemplo: empresas mineras, petroleras, construcción, etc.) y, por tanto, serán necesarias actividades de descontaminación y restauración. A estas tareas las denominamos *costos de descontaminación*.

Los costos ambientales incurridos vinculados con la preservación o saneamiento del medio ambiente, integrarán el **Activo** cuando se identifiquen con la producción de ingresos en el futuro y sean susceptibles de cuantificación objetiva en moneda. Estos activos ambientales podrán:

- a) Formar parte del costo de los Bienes de Uso, en especial:
 - Edificios y mejoras
 - Maquinaria y equipo
 - Tierras y mejoras
 - Rodados
- b) Integrar el costo de los Bienes de Cambio, cuando se utiliza el sistema de costeo por absorción (si se utiliza el sistema de costeo variable, sólo los costos de comportamiento variable se activarán al costo de los bienes de cambio, incidiendo en el margen de contribución).
- c) Observar el carácter de Intangibles, cuando correspondan a costos vinculados con campañas institucionales destinadas a abordar y mejorar en forma integral la imagen de la Empresa frente a la comunidad.

A partir de una adecuada correlación de costos e ingresos, dichos activos se irán asignando a Resultados como **gastos ambientales**, a través de:

- a) Las amortizaciones de los Bienes de Uso.
- b) El costo de los Bienes de Cambio vendidos.
- c) Las amortizaciones de los Intangibles.
- d) Servicios consumidos tales como: honorarios por consultoría legal, ingeniería ambiental y administración de proyectos; protección y seguridad de los empleados; primas de seguros; prevención de accidentes, etc.

4 Reconocimiento y medición de los pasivos medioambientales

Las Normas Internacionales de Contabilidad en su Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación de Estados Financieros ⁽²⁾ define a los pasivos:

“Un pasivo es una obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados, el pago de los cuales se espera resulte de un egreso de recursos de la empresa que implican beneficios económicos.”

Y continúa:

“...PASIVOS

60. Una característica esencial de un pasivo es que representa para la empresa una obligación presente. Una obligación es un deber o responsabilidad para actuar o desempeñarse en cierta manera. Las obligaciones pueden ser legalmente exigibles como consecuencia de un compromiso contractual, o de un requerimiento estatutario. Lo anterior es normalmente el caso, por ejemplo, de

² *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE*. Normas Internacionales de Contabilidad 1998. Marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros, *Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Quinta edición, México, Octubre 1998.*

importes pagaderos por bienes y servicios recibidos. Las obligaciones surgen también, de prácticas normales de negocios, del deseo y costumbre de mantener buenas relaciones de negocios, o de actuar de una manera equitativa. Si, por ejemplo, una empresa decide por cuestiones de política empresarial el rectificar defectos en sus productos, aún cuando tales defectos se hacen patentes después de que el período de garantía ha expirado, las cantidades que se esperan serán erogadas en relación con los productos que ya han sido vendidos, se consideran pasivos.

61. Una discusión debe ser establecida entre una obligación presente y compromiso futuro. Una decisión de la gerencia de una empresa para adquirir activos en un futuro no da origen por sí misma al nacimiento de una obligación presente. Una obligación normalmente surge sólo cuando un activo es entregado, o la empresa acuerda irrevocablemente la adquisición de un activo. En el último de los casos, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas de fallar a la obligación, por ejemplo, debido a la existencia de una sanción sustancial, deja a la empresa con una pequeña posibilidad, si existe, de evitar el flujo de recursos a otro interesado.

62. La liquidación de una obligación presente usualmente implica el que la empresa entregue recursos que conllevan beneficios económicos con objeto de satisfacer los reclamos de la otra parte interesada...”

Los pasivos pueden clasificarse en ciertos y contingentes. Los pasivos ciertos pueden presentarse formalizados (deudas) o no formalizados (provisiones), según se establezca el vínculo jurídico de exigibilidad entre deudor y acreedor.

En materia ambiental, la contabilidad debería reconocer y medir de manera objetiva en unidades monetarias aquellas deudas y provisiones derivadas de:

- Indemnizaciones
- Multas
- Costos de medidas anticontaminantes
- Costos de medidas de descontaminantes (restauración del medio ambiente)

Los pasivos contingentes fueron objeto de análisis de este equipo de trabajo, en un plan de investigación anterior. ⁽³⁾

Al respecto decíamos en 1995 que existe un compromiso contingente cuando:

- a) Tiene origen en hechos ya ocurridos (hecho sustancial generado y no concluido).
- b) Su resolución final puede tener efectos patrimoniales.
- c) Dicha resolución depende de que se concreten o no uno o más hechos futuros, y es incierta la medición contable de tales efectos patrimoniales.

Con referencia al tratamiento contable del tema medioambiental, pueden presentarse con frecuencia pasivos contingentes vinculados a los conceptos enumerados al tratar los pasivos ciertos, siempre que tuviesen alta probabilidad de ocurrencia y su medición en moneda fuese razonablemente objetiva.

Lo expuesto implica que los pasivos ambientales son una combinación muy especial de pasivos ciertos y pasivos contingentes, en los que frecuentemente no es posible reconocer con claridad al reclamante; esto se debe a que puede ser cualquier persona que se vea afectada por las actividades de la entidad, accionistas, trabajadores, acreedores, personas que viven alrededor de las instalaciones, el Estado, etc. En la práctica, a este grupo de personas se les denomina coparticipantes, ya que participan en cierta medida de los efectos derivados de las operaciones de la entidad.

³ SUAREZ KIMURA, ELSA BEATRIZ y BURSESI, NÉSTOR HORACIO. Contingencias: su tratamiento contable y su vinculación con el riesgo admitido por el inversor. *Proyecto de Investigación Programa S.E.C. y T., Departamento de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Matanza., 1994/1996.*

En cuanto a la medición del monto global de los pasivos ambientales, es posible cuantificarlos; sin embargo, debemos tener en mente que las legislaciones ambientales se encuentran en un continuo cambio, por lo cual es necesaria una revisión periódica de las bases de dicha cuantificación.

Al igual que el monto global, las bases para el cálculo de la probabilidad de ocurrencia deben estar en constante revisión por expertos, ya sean internos o externos a la entidad.

5 Normativa contable en materia ambiental

Resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional. Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

A continuación se expone el tratamiento contable vigente en algunos países, a partir de un relevamiento efectuado por los investigadores ⁽⁴⁾.

ARGENTINA

No existen leyes o normas en Argentina referidas a la contabilidad ambiental y no se vislumbran planes para formular algunas en el futuro. Las empresas no han adoptado ninguna forma de contabilidad ambiental.

BRASIL

No existen provisiones específicas para la contabilidad ambiental; sin embargo, los pasivos ciertos o contingentes derivados de daños ambientales deberán ser revelados o provisionados adecuadamente. La Comisión de Valores ha recomendado que las compañías sujetas a su contralor hagan referencia en sus estados contables anuales de los impactos ambientales significativos.

En la actualidad, se está considerando el dictado de normas, las cuales obligarán a todas las empresas a practicar auditorías ambientales para cumplir con las leyes de protección del medio ambiente.

Se define a una auditoría ambiental como el examen periódico de los aspectos técnicos y administrativos relativos a las actividades de protección del medio ambiente de todas las unidades productivas de un ente, con los objetivos que se detallan a continuación:

- a) Verificar que todas las empresas cumplan con los requerimientos estatales en el ámbito nacional, provincial y municipal, a fin de mantener y actualizar sus registros, autorizaciones y licencias.
- b) Verificar que todas las empresas cumplan con las restricciones y recomendaciones contenidas en las licencias y en estudios de protección ambiental relacionados con equipamiento, procedimientos y ubicación.
- c) Verificar que todas las empresas cumplan con las leyes y normas:
 - 1) De los estándares de emisión y de calidad del medio ambiente de las regiones en los que se hallan situados.
 - 2) De recuperar y mantener la calidad del medio ambiente.
- d) Evaluar las políticas de protección ambiental de la empresa en lo que atañe a:
 - 1) Procedimientos para prevenir y controlar cualquier tipo de daño del medio ambiente.
 - 2) Uso y conservación de cualquier tipo de energía.

⁴ UNITED NATIONS. *United Nations Conference on Trade and Development, International Accounting and Reporting Issues*, 1995, Review Environmental Accounting, *United Nations, New York and Geneva, 1996.*

- 3) Uso y transporte racional de materias primas.
- 4) Uso racional, conservación, reciclado y reutilización de agua industrial.
- 5) Minimización, reciclado, tratamiento y destino de los desechos sólidos, líquidos o gaseosos.
- 6) Incremento del impacto ambiental de los procesos industriales.
- 7) Incremento del impacto ambiental de los productos.
- 8) Prevención y reducción de los accidentes.
- 9) Entrenamiento, motivación y capacitación del personal en lo que respecta al cuidado y protección del medio ambiente.
- 10) Revelación de políticas y procedimientos empresariales de protección ambiental y revelación de los riesgos involuntarios a los que la comunidad estará sujeta.

Algunas empresas revelan información ambiental aunque por debajo del nivel óptimo. En algunos casos, las empresas han revelado detalles de procedimientos de recuperación y anti-polución de acuerdo con las recomendaciones efectuadas por la Comisión de Valores. Sin embargo, como los requerimientos no son obligatorios, la información está hecha sobre una base ad-hoc, por lo que deberán dictarse directivas ampliatorias de aplicación efectiva.

URUGUAY

Uruguay no posee leyes ni normas específicas relacionadas con la contabilidad del medio ambiente, como así tampoco se conocen proyectos sobre el tema. Las empresas no practican de manera voluntaria la contabilidad ambiental.

ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

Aunque las normas contables de los Estados Unidos no están dirigidas a la contabilidad ambiental, existe un número de reglas en los informes de costos y compromisos que pertenecen a temas del medio ambiente. Estas son:

- a) Un "Financial Accounting Standards Board" (FASB) sobre "Contabilización de las contingencias" y una interpretación sobre "Estimación razonable del monto de una pérdida", los que proveen una guía para el reconocimiento y revelación de los pasivos contingentes, incluyendo los pasivos ambientales.
- b) Un informe del "Emerging Issues Task Force" (EITF), sobre "Contabilización de los costos del traslado de amianto", el cual considera si los costos deben activarse o ser tratados como gastos.
- c) Un informe del "Emerging Issues Task Force (EITF), sobre "Activación de los costos para tratar la contaminación del medio ambiente", también dirigida a la activación de las erogaciones o su tratamiento como gastos.
- d) Un informe del "Emerging Issues Task Force (EITF), sobre "Contabilización de los pasivos ambientales", que apunta a la medición de una pérdida cuando los recuperos son posibles y si el pasivo debe ser medido sobre una base descontada o no.

La Comisión de Valores ha emitido directivas pertinentes al reconocimiento, medición y revelación de los pasivos ambientales. El objetivo de estas directivas es el de asegurar que los usuarios de los estados contables posean información útil para la toma de decisiones.

Aparte de eso, las empresas no están obligadas a proveer otro tipo de información ambiental. No obstante, un número de firmas han comenzado a producir informes por separado del impacto ambiental de sus operaciones.

La Environmental Protection Agency (EPA) exige a las empresas a presentar una

variedad de informes en materia de polución y contaminación ambiental, tanto del pasado como del presente y el futuro. La Agencia ha implementado un programa para monitorear al azar el gasto de los recursos desde su nacimiento hasta su extinción. Dichos informes están disponibles al público en general.

El American Institute of Certified Public Accountants está redactando un borrador de norma contable sobre la contabilización de pasivos ambientales asociada con la contaminación ocasionada. Esta norma no preverá los pasos a seguir sobre la contaminación latente o futura. Entre los puntos a tratar en su nutrida agenda, el FASB también considerará la contabilización de los costos del desarme nuclear.

Se considera que las actuales directivas contables no tratan adecuadamente las obligaciones futuras de la empresa para la restauración de los recursos naturales extraídos. Sin embargo, industrias tales como minería, electricidad, y de extracción de gas y petróleo están obligadas a restaurar los sitios de extracción no bien finalizan sus operaciones.

Una encuesta llevada a cabo por Price Waterhouse en 1992 sobre contabilidad del medio ambiente arrojó lo siguiente:

- a) Un tercio de las empresas que respondieron han escrito políticas sobre contabilidad ambiental. El 26 por ciento de las que contestaron revelan sus políticas de contabilidad del medio ambiente en nota a los estados contables.
- b) Un 62 por ciento de las firmas que respondieron no contabilizan pasivos por saneamiento ambiental por considerar que su medición y el momento de su reconocimiento es una tarea muy difícil.
- c) Muchas empresas están utilizando sus unidades de auditoría interna para rever la compatibilidad entre los estatutos gubernamentales, los procedimientos de contabilidad ambiental y las políticas internas.
- d) Sólo ciertas industrias extractivas y la industria nuclear prevén obligaciones por restauraciones futuras de los sitios.

LA UNION EUROPEA

La Comisión Europea ha preparado un Esquema de Eco-Management y Auditoría, el que constituye una serie de directivas de participación voluntaria por parte de empresas industriales. El objetivo de este "esquema" consiste en promover continuos progresos en la conservación del medio ambiente a raíz de las actividades industriales, mediante:

- a) El establecimiento e implementación de políticas, programas y sistemas administrativos de conservación ambiental por parte de las compañías, en relación con los sitios de operación.
- b) La evaluación sistemática, objetiva y periódica de la performance de las actividades mencionadas precedentemente.
- c) La provisión de información al público sobre performance ambiental.

ITALIA

Italia sigue los requerimientos de la Unión Europea para la contabilidad del medio ambiente. Se cree que sólo cuestiones ambientales que provoquen un impacto directo sobre la operatoria o sobre la posición patrimonial debe ser revelada. Esta revelación debe ser efectuada en:

- a) El balance general, a través de provisiones.
- b) Las notas, a partir del detalle de los métodos de valuación utilizados, tanto en partidas extraordinarias, en pasivos contingentes ambientales, y en erogaciones ambientales, activadas o cargadas al estado de resultados.

- c) Otras secciones del informe anual, con una descripción del impacto ambiental y las respuestas de la administración, de las políticas ambientales y de las medidas sobre protección del medio, de los detalles de los incentivos gubernamentales relacionados con medidas de protección ambiental y la compatibilización con la legislación actual y esperada correspondientes a la preservación del entorno.

Es de destacar que una gran cantidad de información relativa al medio ambiente es de naturaleza meramente cualitativa. Más información de carácter cuantitativo mejoraría notoriamente el valor de la misma para los usuarios a la hora de tomar decisiones.

JAPON

No existen normas contables sobre medio ambiente en Japón y tampoco se vislumbran en el futuro inmediato. Sin embargo, si las cuestiones ambientales tienen un impacto en los resultados o en la posición financiera de la empresa para el ejercicio corriente o en los futuros, dicho impacto es revelado tanto en el informe anual como en los estados contables.

Una firma encuestadora japonesa practicó una encuesta que reveló que el 29 por ciento de las empresas informan por separado costos e inversiones en el tema ambiental, particularmente aquéllos relacionados con la prevención de la contaminación y el costo de los desechos. La encuesta también reveló que el 36,7 por ciento de las compañías respondieron afirmativamente a la idea de la formulación de directivas sobre regulación ambiental.

ESPAÑA

Aunque no existen en el presente normas sobre contabilidad ambiental, el Plan General de Contabilidad estipula que cualquier tipo de riesgo debe ser contabilizado, por lo que los riesgos ambientales deben ser considerados contablemente. En la actualidad, se encuentra en proceso de elaboración una norma contable sobre la industria distribuidora de agua. Según el estado actual de los trabajos, las empresas de la industria del agua deberán presentar información acerca del impacto ecológico de sus actividades. Sin embargo, no se están formulando normas con carácter general sobre contabilidad del medio ambiente. Algunas grandes empresas han revelado voluntariamente información ambiental, pero como regla general las compañías españolas no proveen información detallada sobre el impacto ambiental, y en la mayoría de los casos en que se suministra, es de carácter cualitativo y no cuantitativo.

Se percibe que las empresas tienen dificultades en proporcionar información ambiental debido a que los costos ambientales no son obligatorios de acuerdo con la legislación de protección del entorno. Se sugiere que aquella información distinta de la que tenga impacto en la valuación de los recursos, la situación financiera y los resultados, debería ser mostrada en un informe preparado a tal efecto.

6 Normas contables ambientales emitidas

Existe un estudio profundo del tema de Normas Contables ambientales emitidas, realizado por parte de las autoras Fronti de García y García Fronti, cuyas ideas están sintetizadas en un muy interesante trabajo de investigación (5), del que extraemos la siguiente información:

⁵FRONTI DE GARCÍA, LUISA Y GARCÍA FRONTI, INÉS MERCEDES. La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental (programación científica 1995-1997, UBAYT EC028), Informe final, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan A. Arévalo", Buenos Aires, Junio 1998.

Normas emitidas por organismos contables profesionales

Existe una propuesta muy interesante elaborada por el Consejo Nacional de Contabilidad de *Francia* que incluye modelos de Balances Ecológicos confeccionados con el fin de dar a conocer los costos de descontaminación y contribuir a un uso racional de la energía y las materias primas. La estructura de los mismos guarda similitud con la de los balances tradicionales, pero incluye únicamente aspectos ambientales, lo cual exige un trabajo de elaboración y análisis novedosos. En tanto, y sin llegar a la confección de un balance específico, las Recomendaciones Generales de la Asociación de Contadores Colegiados de *Suecia* permiten que las empresas creen previsiones para fondos destinados a inversiones que produzcan un mejoramiento del medio ambiente, lo que ya resulta un avance.

En los *Estados Unidos de América*, la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, Financial Accounting Standards Board) ha incluido en sus normas la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno, la contabilización de contingencias ambientales y la activación de los costos de tratamiento por contaminación ambiental. De lo anterior, se desprende el interés y preocupación por el tema ambiental. Con relación a la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno, la FASB ha indicado que si una empresa incurre en gastos para *eliminar, contener, neutralizar o prevenir la contaminación actual o futura del entorno, deben ser cargados a los resultados del período inmediatamente*. Tan sólo se acepta su activación en alguno de los siguientes casos:

- Los costos incurridos contribuyen a aumentar la vida, capacidad o seguridad de las propiedades de la empresa;
- Los costos incurridos contribuyen a mitigar o prevenir la contaminación ambiental que puede derivarse de futuras actividades;
- Los costos incurridos en la preparación de la propiedad para su posterior venta, asumiendo que los costos serán recuperados mediante el precio de venta.

Además, la I.F.A.C. publicó un trabajo denominado “El manejo del medio ambiente en las Organizaciones: El rol del Contador”. Dicho estudio describe el rol del Contador en la administración de temas relacionados con el medio ambiente y las organizaciones, incluyendo, además de un cuerpo teórico, casos de estudio e investigaciones realizadas por contadores de varios países. El desarrollo de normas internacionales y evaluación del desempeño de las organizaciones en temas relacionados con el medio ambiente ha generado el interés de contadores por desarrollar normas internas en las organizaciones para el manejo de temas ambientales.

Por otra parte, en *España* la Comisión de Principios de Gestión de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) se encuentra elaborando desde hace algún tiempo un Borrador sobre Contabilidad de Gestión Ambiental que incluye, entre otros aspectos, los impactos que el comportamiento medioambiental de las empresas puede tener en las cuentas anuales, precedidas del análisis a nivel de planificación y presupuestación.

Normas emitidas por organismos bursátiles

En el ámbito de la normativa bursátil, la Comisión de Bolsa y Valores de los *Estados Unidos de América* (SEC, Securities and Exchange Commission) establece en el Reglamento S-K (1989) que: “En el informe que se exige presentar a las empresas cotizantes, se debe proporcionar información suficiente sobre los efectos producidos en el cumplimiento de las disposiciones oficiales relativas a la descarga de desechos en el medio, o referidos a la protección del medio

ambiente en general, y los que puedan tener sobre los gastos de capital, las ganancias o la competitividad de la empresa (párrafo 101, descripción de actividades).

La SEC también determina que las empresas deben proporcionar una estimación de los principales gastos de capital en concepto de instalaciones de lucha contra la contaminación, correspondiente al ejercicio fiscal en curso, al ejercicio fiscal subsiguiente, y a los períodos que la empresa considere significativos. Asimismo, la SEC establece que las empresas deben brindar información sobre las medidas ambientales, administrativas o judiciales que el gobierno prevé aplicar, o tiene pendiente de aplicación, y que puedan repercutir en esas empresas. Además, informó a las empresas que se esperaba que en la descripción de su situación financiera se analizaran los pasivos correspondientes a las medidas ambientales.

Las Comisiones de Valores Bursátiles de Ontario y Quebec, en Canadá, establecen en forma similar que, en la información que deben presentar anualmente las empresas y en los datos que deben ser objeto de examen y análisis por parte de la gerencia, se divulguen los efectos financieros y operacionales de los requisitos en materia de protección del medio ambiente sobre los gastos de capital, las ganancias y la competitividad de la sociedad emisora en el ejercicio fiscal en curso, así como los posibles efectos en años futuros.

En Brasil, la Comisión de Valores Mobiliarios recomienda que en el informe de la Junta Directiva se indiquen las inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, pero no requiere que se proporcione información detallada al respecto. No dispone otros requisitos concretos sobre la divulgación de información relativa a las medidas ambientales, pero la misma puede hacerse si se prevé la aparición de pasivos relacionados o si la continuidad de la empresa puede verse afectada por la imposibilidad de resolver determinados problemas ambientales (Dictamen de orientación No.15, 1987).

Normas emitidas por Organismos Gubernamentales

Naciones Unidas posee una Comisión de Empresas Transnacionales que, a través de su Grupo Intergubernamental de Trabajo y los expertos en normas internacionales de contabilidad, y con el agregado de presentación de Informes, trata el efecto de los factores ambientales y la contaminación sobre la valuación del Activo fijo en los estados financieros, según lo establecido en las normas de 1989 y 1990. Por otro lado, la Comisión de Normas Internacionales de Valoración del Activo de *Naciones Unidas*, que a través de evaluaciones hace las tasaciones pertinentes, exige que se considere la posible existencia de contaminación ambiental y se efectúen averiguaciones sobre los riesgos eventuales.

En un plano impositivo-contable, el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América establece en su reglamentación vigente que los costos de limpieza del medio ambiente no pueden deducirse hasta que hayan sido pagados. Su inclusión en los estados financieros y su asiento en los libros de contabilidad no cumplen los requisitos de la deducción con fines impositivos. La empresa sólo puede deducir estos gastos cuando liquida el pasivo correspondiente. Normalmente los pasivos futuros deben consignarse en el balance en cifras brutas, indicándose por separado los impuestos diferidos.

La República Federal de Alemania en el año 1973 y a través de su División de Economía Comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química incluye en sus recomendaciones la definición de medidas ambientales y emite directivas para la determinación de los gastos pertinentes. De manera similar, en Noruega, la Ley de Empresas emitida por el gobierno exige la inclusión, en la memoria de la Junta Directiva, de información sobre actividades contaminantes y el detalle (específico) acerca de las medidas ambientales proyectadas o tomadas para sanear el medio ambiente (art. 11-12.6, enmienda de 1989).

En las páginas siguientes se transcribe un cuadro sinóptico extraído de la investigación de la Doctora Fronti de García antes citada con las principales normas contables en materia ambiental

SINTESIS DE NORMAS EMITIDAS

NORMATIVA CONTABLE NACIONAL E INTERNACIONAL REFERIDA
AL MEDIO AMBIENTE

| AMBITO | ORGANO EMISOR | NORMA |
|-------------------------------|---|---|
| Internacional | Comisión Normativa de Contabilidad y Presentación de Informes. | Normas de 1989 y 1990 sobre los efectos de los factores ambientales en la valuación del activo fijo. |
| Brasil | Comisión Brasileña de Valores Mobiliarios. | Dictamen de Orientación N° 15 de 1997 sobre la inclusión de las inversiones en medio ambiente en el informe de la Junta Directiva. |
| Canadá | Comisión de Valores Bursátiles de Ontario y Comisión de Valores Bursátiles de Quebec. | Propuestas sobre la inclusión de los efectos financieros operacionales de los requisitos ambientales en la información que debe presentarse anualmente. |
| Estados Unidos de América | Servicios de Impuestos Internos. | Reglamentación vigente sobre los costos de limpieza del medioambiente y su deducción. |
| Francia | Consejo Nacional de Contabilidad Francés. | Propuesta de Balance Ecológico. |
| República Federal de Alemania | División de Economía Comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química. | Recomendaciones de 1973 donde se definen medidas ambientales. |

Ambito: Internacional.

Organo Emisor: IASC (International Accounting Standards Committee: Comisión Internacional de Normas Contables).

Norma: NIC-1 (1975), NIC-2 (1977), NIC-10 (1980).

Título y Contenido:

- Información de políticas contables. Reconocimiento de responsabilidades eventuales.
- Información que debe incluirse en los Estados Contables.
- Contingencias y hechos posteriores de la fecha de Balance.

Dispone que, de ser probables, las pérdidas eventuales se consignen. En los Estados Contables debe incluirse la mejor estimación posible (escogida de un conjunto de estimaciones) de la cantidad objeto de consignación. Si se considera que ninguna de las estimaciones es adecuada, debe consignarse por lo menos la de menor valor. De haber posibilidades de que se produzca una pérdida mayor, debe indicarse el margen con que la mayor pérdida excedería de la cantidad consignada. Si los datos que sirven de base para estimar el monto de la posible pérdida son contradictorios o insuficientes, debe indicarse cuál es la existencia y la índole de la eventualidad.

Ambito: Internacional.

Organo Emisor: Comisión de Normas Internacionales de Valoración del Activo.

Norma: Guidance Note and Background Paper N° 17.

Título y Contenido: Exige que el evaluador, al hacer la tasación en desempeño de sus funciones, considere la posible existencia de contaminación ambiental, haga averiguaciones sobre el propietario y el ocupante y recabe la asistencia de expertos si considera que existe algún riesgo.

Ambito: Internacional.

Organo Emisor: Comisión Normativa de Contabilidad y Presentación de Informes.

Norma: Norma de 1989 y 1990.

Título y Contenido: La norma trata sobre el efecto de los factores ambientales o la contaminación sobre la valuación del activo fijo en los estados contables.

Ambito: Argentina.

Organo Emisor: F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).

Norma: R.T. N ° 10 (Resolución Técnica)

Título y Contenido: Normas Contables Profesionales.

Consideración de contingencias: Segunda Parte, B.2.7.: Se considerarán en la medición del patrimonio y la determinación de resultados los efectos de todas las contingencias favorables o desfavorables que deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de los estados contables y que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente.
- b) Cuantificación apropiada de sus efectos.

...) Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los Estados Contables. Las contingencias probables no cuantificables obviamente no pueden contabilizarse, pero si deben ser expuestas en notas a los Estados Contables. También deben exponerse en notas las contingencias que no son probables ni remotas.

Costo de adquisición o producción: Segunda parte B.2.4.: a) El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (...) además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje (...).

Ambito: Argentina.

Organo Emisor: F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).

Norma: R.T. N ° 17 (Resolución Técnica)

Título y Contenido: Normas Contables Profesionales.

La Resolución Técnica Nro. 10 comentada en el punto anterior quedará sin efecto desde la vigencia de la Resolución Técnica Nro. 17 emitida por el mismo organismo, y en lo concerniente a las situaciones contingentes, establece lo siguiente:

"4.8. Consideración de hechos contingentes

Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

- a) *los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** (Impuestos diferidos);*
- b) *los desfavorables se reconocerán cuando:*
 - 1) *deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;*
 - 2) *la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;*
 - 3) *sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.*

El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido."

Ambito: Brasil

Organo Emisor: C.B.V.M. (Comisión Brasileña de Valores Mobiliarios)

Norma: Dictamen de Orientación N° 15 (1987)

Título y Contenido: Recomienda que en el informe de la Junta Directiva se indiquen las Inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, pero no requiere que se proporcione información detallada al respecto. No hay otros requisitos concretos sobre la divulgación de información relativa a las medidas ambientales. Esa divulgación puede hacerse si se prevé la creación de pasivos, o la continuidad de la empresa puede verse afectada por la imposibilidad de resolver determinados problemas ambientales.

Ambito: Canadá

Organo Emisor: C.I.C.A. (Canadian Institute of Certified Accountants: Instituto de Contadores Públicos de Canadá).

Norma: Handbook (manual)

Título y Contenido: Sección 3.290: (...) La determinación de si es correcto consignar los efectos de la pérdida eventual dependerá del grado en que el monto de la pérdida se conozca o pueda estimarse razonablemente. Si no se formula una estimación razonable, la consignación podría conducir a la inclusión en los Estados Contables de información tan imprecisa que menoscabaría la integridad de los Estados (...).

Bienes de Capital: Es procedente consignar los gastos de remoción y de restauración de los emplazamientos.

7 CONCLUSIONES

La contabilidad establece una estrecha relación con la economía al reconocer la escasez de los recursos naturales. De esta manera, la contabilidad aparece como una herramienta para medir el agotamiento de los mismos y suministrar información útil y oportuna para la toma de decisiones por parte de los usuarios tradicionales de la información financiera y de los nuevos usuarios, quienes informados de la importancia de las políticas ambientales, desean saber si la empresa emplea los recursos naturales en forma eficiente.

La contabilidad debería reflejar la cuestión medioambiental a través de los informes que emita al contexto, por lo que resulta de suma importancia detectar los problemas e intentar darles un tratamiento adecuado. Cuando se tienen en cuenta los aspectos ambientales, se está adoptando un enfoque amplio de la contabilidad, al que nosotros adherimos. Además, consideramos al área ambiental íntimamente ligada a la temática de la contabilidad social. La responsabilidad social de la empresa deriva en la obligación de informar debidamente a los diferentes usuarios de las actividades con impacto ambiental inmediato o futuro.

El costo medioambiental representa la medida y valoración del consumo o sacrificio, realizado o previsto por la aplicación racional de los factores medioambientales productivos, con el objetivo de obtener un producto, trabajo o servicio. Por ende, si los mismos no son considerados, o si el sistema elegido para registrarlos es inadecuado, la información contable será incompleta, dando lugar a una pérdida de competitividad de la empresa en el largo plazo, con el consecuente peligro de su proyección temporal.

Es importante resaltar la diferencia entre costos de medidas anticontaminantes y los de las medidas descontaminantes. Se entiende por costos de medidas anticontaminantes al sacrificio de recursos necesarios para evitar el deterioro del medio ambiente. En cambio, los costos de descontaminación son causados por actividades de restauración del medio ambiente, ocasionadas por el daño producido por la actividad productiva que, por sus propias características, conlleva ese daño inseparable de su esencia.

Los costos ambientales incurridos que estén vinculados a la preservación del medio ambiente, integrarán el activo cuando se identifiquen con la producción de ingresos en el futuro, siempre que sean cuantificables objetivamente. En este caso, podrán formar parte del costo de los

bienes de uso, integrar el costo de los bienes de cambio cuando se emplee el sistema de costeo por absorción, o bien, ser tratados como intangibles. Mediante una adecuada correlación de costos e ingresos los activos se irán asignando a los resultados como gastos ambientales, a través de la amortización de los bienes de uso, el costo de los bienes de cambio vendidos, las amortizaciones de los intangibles o los servicios consumidos.

Los pasivos ambientales son una combinación de pasivos ciertos y pasivos contingentes, en los que resulta difícil reconocer con claridad al reclamante. Cabe recordar que existe un compromiso contingente cuando su origen son hechos ya ocurridos (hecho sustancial generado y no concluido) y su resolución puede tener efectos patrimoniales, dependiendo la misma de que se concreten, o no, uno o más hechos futuros; siendo incierta la medición de dichos efectos patrimoniales. Por ello, consideramos que, aunque el hecho generador no estuviera previsto ni haya concluido aún, si se cuentan con los elementos que presumen un perjuicio económico para el ente, la empresa debería provisionar esta situación, aún cuando la legislación no la regule. Sin embargo, cuando este hecho esté regulado legalmente, constituye un pasivo cierto que debería provisionarse, siempre que el hecho generador haya concluido. Se debe tener presente, en ambos casos, que si el hecho no está generado objetivamente, no se debe realizar reconocimiento contable alguno.

En el caso de que no se pueda determinar que una situación genere un activo o pasivo ambiental para la empresa, la política contable en materia ambiental del ente debería estar reflejada en notas a los estados contables, es decir, estar contenidas en la información complementaria; siempre que el efecto económico no sea cuantificable a la fecha de preparación de los mismos o bien, cuando siendo significativo, no se conoce la probabilidad de que ello prospere.

La falta del requisito jurídico de propiedad en ciertos recursos empleados por la empresa, no debe impedir la obligación de asumir la restauración del desarrollo medio ambiental que sus actividades ocasionan, considerando como gasto del ejercicio contable el sacrificio económico que éstas representan primando, de esta manera, la esencialidad o sustancia frente a la forma en el tratamiento de los hechos económicos medioambientales. Por ello, los criterios contables y las normas deberán flexibilizarse en mayor medida para abarcar la problemática medioambiental, pudiendo recoger en el ámbito normativo contable los conceptos derivados de la asunción de los costos medioambientales que se generan.

No se han alcanzado aún las soluciones contables óptimas, pero existen normas que se refieren concretamente a los aspectos ambientales emitidas por los organismos profesionales, gubernamentales y bursátiles de diversos países que integran un marco normativo adecuado a la etapa de desarrollo que posee el tema ambiental. Las normas contables del medio ambiente se centran principalmente en el desglose de los conceptos ambientales dentro de los rubros de los estados contables y en la inclusión en notas de los impactos ambientales.

Hay países que no poseen normas contables que mencionen explícitamente la temática ambiental, pero como paliativos, pueden utilizar sus normas contables vigentes referidas a determinados conceptos, como la consideración de contingencias, los hechos posteriores al cierre, los costos de adquisición o producción, la información de políticas contables y la que debe incluirse en los informes financieros. En el área de auditoría, se pueden utilizar las normas sobre auditoría de estimaciones contables, los informes sobre auditoría de estados contables, la opinión del auditor referida a la aplicación del principio de empresa en marcha y los requerimientos de los abogados a sus clientes concernientes a litigios, demandas y multas.

8 Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. (1996) *Principios de Contabilidad de Gestión: Contabilidad de Gestión Medioambiental*. Madrid.
- BALADA ORTEGA, Tomás J. (2000) *Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano*. Ediciones A.E.C.A. Madrid. España.
- CASAL, Armando M. (1999) *La Auditoría integral* Capítulo 1 en *Auditoría: temas seleccionados*. Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.

- DÍAZ, Jorge; I-RIADI, Frey y ARAIJA, Amparito S. (1993) *Contabilidad y Medio Ambiente. Una revisión interpretativa*. En Trabajos Interamericanos y Nacionales. XX Conferencia Interamericana de Contabilidad. CENAPEC. Santo Domingo. pág. 179. Citado por García Casella (1997)
- FERNÁNDEZ CUESTA, CARMEN (2000) *La contabilidad de Gestión medioambiental*. Capítulo 8 en la obra Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito iberoamericano, coordinado por BALADA ORTEGA, Tomás J. Y RIPOLL FELIÚ, Vicente M.. A.E.C.A.
- FOWLER NEWTON, Enrique (2001) *Cuestiones Contables Fundamentales*. Tercera edición actualizada. Junio 2001. Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.
- FRONTI DE GARCÍA, LUISA Y GARCÍA FRONTI, INÉS MERCEDES. *La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental* (programación científica 1995-1997, UBAYT EC028), Informe final, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan A. Arévalo", Buenos Aires, Junio 1998.
- FRONTI DE GARCÍA, Luisa (1999) *Impacto Ambiental*. Editorial Economizarte. Buenos Aires. Argentina.
- FRONTI DE GARCÍA, Luisa – WAINSTEIN, Mario (Coordinadores, 2000) *Contabilidad y auditoría ambiental*. Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.
- FRONTI DE GARCÍA, Luisa - VIEGAS, Juan Carlos (2001) Análisis de las *Resoluciones Técnicas Nro. 16-17-18 de la F.A.C.P.C.E. (Volumen I)*. Ediciones Nueva Técnica S.R.L. Buenos Aires. Argentina.
- GARCÍA CASELLA, Carlos Luis (1989) Distintas formas posibles de encarar la Contabilidad Social como segmento contable, en revista Administración de Empresas. Año XX Nros 235/6, Octubre/Noviembre, pág. 595
- GARCÍA CASELLA, Carlos L. (1997) *La Contabilidad Ecológica para la determinación de los resultados*. Capítulo 16 en *Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos*. Informe Final PID NRO. 3.415/92. CONICET. Buenos Aires. Argentina.
- GARCÍA CASELLA, Carlos L. (1997) *La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No Ecoómica*. Capítulo 17 en *Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos*. Informe Final PID NRO. 3.415/92. CONICET. Buenos Aires. Argentina.
- GIL, Jorge M. (2000) *Contabilidad, ecología y costos medioambientales*. Capítulo 18 en la obra Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito iberoamericano, coordinado por BALADA ORTEGA, Tomás J. Y RIPOLL FELIÚ, Vicente M.. A.E.C.A.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *Normas Internacionales de Contabilidad 1998. Marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Quinta edición, México, Octubre 1998.
- LLENA, Fernando (2001) *La información sobre responsabilidad social: la Contabilidad Social*, (en línea) 5campus.com, Medio Ambiente, (Consulta 16 de julio de 2001) <http://www.5campus.com/leccion/medio21>
- LLENA, Fernando (2001) *Los Posicionamientos Actuales en la interrelación Economía-Medio Ambiente*, [en línea] 5campus.com, Medio Ambiente <http://www.5campus.com/leccion/medio12> Consultada 16 de julio de 2001
- MONEVA, J. M. (2001): *Nuevas Tendencias en la Información Social y Medioambiental*, [en línea] 5campus.com, Medio Ambiente <http://www.5campus.com/leccion/medio22> Consultada 16 de julio de 2001.
- REBOLLO, Mario G. (2001) *A Contabilidade como instrumento de controle e Protecao do Meio Ambiente*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade Do Rio Grande do Sul. Nº104. Mayo 2001. Brasil. [Http://www.crens.org.br](http://www.crens.org.br)
- SUAREZ KIMURA, Elsa B. y BURSESI, Néstor H. (1997) *Contingencias: su tratamiento contable y su vinculación con el riesgo admitido por el inversor*. Proyecto de Investigación Programa S.E.C. y T., Departamento de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Matanza. Proyecto de investigación 1994/1996.
- STEVENS KROETZ, César Eduardo (2001) *Balanco social: una propuesta de normatizacao*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade Do Rio Grande do Sul. Nº104. Mayo 2001. Brasil. [Http://www.crens.org.br](http://www.crens.org.br)
- THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1993) *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. Toronto, Ontario. Canadá.
- UNITED NATIONS. *United Nations Conference on Trade and Development, International Accounting and Reporting Issues*, 1995, Review Environmental Accounting, United Nations, New York and Geneva, 1996.
- VIEGAS, Juan C. Y FRONTI DE GARCÍA, Luisa (2001) Análisis de las Resoluciones Técnicas 16, 17 y 18 de la F.A.C.P.C.E.. Ediciones Nueva Técnica S.R.L. Errepar S.A. Buenos Aires. Argentina.
- WAINSTEIN, Mario (1999) *La Auditoría del Medio*, Capítulo 2 en *Auditoría: temas seleccionados*. Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.

