

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

## **EL MEDIO AMBIENTE SU INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD Y EN LA EMPRESA**

**Ricardo José María Pahlen, Luisa Fronti de García**

RICARDO JOSÉ MARÍA PAHLEN

- Contador Público F.C.E - UBA,
- Master en Administración de Negocios  
M. B. A. University of Baltimore, Estados Unidos.
- Profesor Titular regular de las asignaturas  
Sistemas Contables y Contabilidad Patrimonial F.C.E. - UBA
- Docente Investigador categorizado 1. F.C.E. - UBA

LUISA FRONTI DE GARCÍA

- Contadora Pública F.C.E. – UBA
- Licenciada en Economía F.C.E. – UBA
- Doctora en Ciencias Económicas F.C.E. – UBA
- Profesora Consulta F.C.E. – UBA
- Docente Investigador a categorizada 2. F.C.E. - UBA



**EL MEDIO AMBIENTE SU INFLUENCIA  
EN LA CONTABILIDAD Y EN LA EMPRESA**

**SUMARIO**

1. El medioambiente una mirada general sobre el tema
2. Contingencias Ambientales
  - 2.1 Concepto de Contingencia
  - 2.2 Contingencias Ambientales su reconocimiento
  - 2.3 Previsiones medioambientales
  - 2.4 Análisis del reconocimiento de las provisiones
  - 2.5 Previsiones y pasivos contingentes
  - 2.6 Activos ambientales
  - 2.7 Reembolsos

Apéndice  
Bibliografía

**RESUMEN**

**1- EL MEDIO AMBIENTE, UNA MIRADA GENERAL SOBRE EL TEMA**

“El proceso de globalización que caracteriza el comienzo del siglo actual está promoviendo indudables éxitos en la comunicación entre diversas culturas y en la reconfiguración económica, social y tecnológica de nuestra civilización.” (Fernández Cuesta, 2000)

Es interesante destacar que ya en el siglo XIX algunas voces de intelectuales y estudiosos reclamaban por el buen uso de los bienes naturales.

Reconocemos que ya a mediados del siglo XX una corriente de pensamiento social y económico puntualiza los efectos no deseados de una explotación de las riquezas del planeta sin discriminar.

En los países del norte de Europa, en Francia, en Estados Unidos y en Canadá, como así también en otros países europeos, estas corrientes de opinión se transforman ya en la década del 80 en un *movimiento* que influye en: gobiernos, universidades, intelectuales y la población en general.

En lo que respecta a Argentina podemos decir que a fines de los 80 pero principalmente en la última década del siglo pasado se produce una eclosión del tema

- en provincias
- en el ámbito nacional

En lo que atañe a la información contable, en Argentina algunas empresas aisladas publican en la década del 80 Balances Sociales que contienen aspectos ambientales.

A partir de 1994 donde algunas empresas que cotizan en el mercado de valores publican datos importantes atinentes al cuidado del medio ambiente.

Reconocen que deben descontaminar y se responsabilizan por los sucesos del pasado.

## **2- CONTINGENCIAS AMBIENTALES**

- a) Hecho, situación, condición circunstancia (o conjunto de ellos) que existe a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho que ocasiona el origen o nacimiento de la contingencia – hecho generador- es anterior a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho sustancial se generó antes del cierre de ejercicio.

El mismo puede referirse a situaciones determinadas, identificables, como sería el caso de un juicio pendiente de resolución por contaminación ambiental, o riesgos indeterminados, como la atención de garantías contra defecto por contaminación ambiental del producto.

- b) Carácter incierto. Su perfeccionamiento puede generar o no un resultado, dependiendo tal circunstancia de la concreción o no de un hecho futuro. Ej. Juicio en trámite por descontaminación.
- c) El posible resultado a generar puede ser ganancia o pérdida. Ej. Resultado negativo: sentencia desfavorable por contaminación ambiental. Resultado positivo: reembolsos a la empresa por un tercero.

El elemento a) relaciona el hecho con el concepto de devengado; la situación generadora de la posible variación patrimonial compete al ejercicio.

Del análisis del elemento b) – evaluación de la probabilidad de ocurrencia y medición de sus efectos- dependerá su tratamiento contable. Sobre la base de la información existente, deben estimarse la probabilidad de ocurrencia y su cuantificación.

Finalmente, el elemento c) delimita el marco conceptual de las contingencias y ha planteado diferencias doctrinarias respecto del tratamiento contable de las contingencias ganancias.

## **1. EL MEDIO AMBIENTE, UNA MIRADA GENERAL SOBRE EL TEMA**

En los últimos años se han producido verdaderas revoluciones tecnológicas, algunas nos deslumbran:

- el avance en las comunicaciones
- la era digital
- el acceso a Internet por muchos millones de personas de distintas partes del mundo, etc.

### **¿Los países podrán mantener este desarrollo, para ellos y para las generaciones futuras?**

Cuando nos volcamos a la bibliografía desarrollada en los últimos años surge un concepto de *desarrollo sostenible* que nos obliga a un *replanteo* de la visión optimista volcada en el primer párrafo.

La mayor comunicación también nos muestra un aumento de la pobreza material y moral de los seres humanos y el deterioro del sistema ecológico mundial. Estaríamos frente a una crisis **social y ecológica**.

### **¿Cómo han reaccionado los gobiernos, las universidades, los intelectuales?**

“El proceso de globalización que caracteriza el comienzo del siglo actual está promoviendo indudables éxitos en la comunicación entre diversas culturas y en la reconfiguración económica, social y tecnológica de nuestra civilización.”<sup>1</sup>

Es interesante destacar que ya en el siglo XIX algunas voces de intelectuales y estudiosos reclamaban por el buen uso de los bienes naturales.

Reconocemos que ya a mediados del siglo XX una corriente de pensamiento social y económico puntualiza los efectos no deseados de una explotación de las riquezas del planeta sin discriminar.

En los países del norte de Europa, en Francia, en Estados Unidos y en Canadá, como así también en otros países europeos, estas corrientes de opinión se transforman ya en la década del 80 en un *movimiento* que influye en: gobiernos, universidades, intelectuales y la población en general.

En lo que respecta a Argentina podemos decir que a fines de los 80 pero principalmente en la última década del siglo pasado se produce una eclosión del tema

- en provincias
- en el ámbito nacional

En lo que atañe a la información contable, en Argentina algunas empresas aisladas publican en la década del 80 Balances Sociales que contienen aspectos ambientales.

A partir de 1994 donde algunas empresas que cotizan en el mercado de valores publican datos importantes atinentes al cuidado del medio ambiente.

Reconocen que deben descontaminar y se responsabilizan por los sucesos del pasado.

### **Desde 1994 a 2000 el avance en el tema en Argentina es muy importante.**

De los datos que surgen de una investigación realizada en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires se concluye que:

- sobre una muestra de empresas que cotizan en el Mercado de Valores y publican sus **Balances** en el Boletín Semanal de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires:

---

<sup>1</sup> Fernández Cuesta, 2000

- 29 empresas señalan el problema ambiental en su **Memoria, Notas a los Estados Contables**
- Además cuentas de **Activo, Pasivo, Costo, Gastos**, etc., muestran la incidencia económica y financiera de los llamados “costos ambientales”.

Podemos concluir que:

- el Movimiento denominado ecológico o ambientalista se ha insertado en el mundo.
- las revistas económicas y contables se ocupan del tema.
- en nuestro país existen carreras universitarias dedicadas al tema del Medio Ambiente

*“Pero se olvida una fuente comparativamente nueva: la escasez creciente de recursos naturales no renovables, que se están agotando rápidamente y que se encuentran hoy en pocos países. Por ejemplo, la mayoría de los grandes depósitos petrolíferos están en países islámicos. Y la mitad del agua dulce está en regiones remotas y gélidas, principalmente en Canadá, Groenlandia y la Antártida.*

*Tanto el petróleo como el agua dulce se están acabando. Dentro de unos años el petróleo crudo tendrá que venderse de a litro y no de a barril. También el agua potable, que embotellada ya cuesta más que la nafta, podrá alcanzar precios inaccesibles a los pobres.” (Bunge, 2000)<sup>2</sup>*

## 2. CONTINGENCIAS AMBIENTALES

### 2.1 Concepto de Contingencia

Desde el punto de vista contable, el concepto de contingencia se ha referido, en muchas oportunidades, únicamente a las contingencias de pérdida, que, a través de las provisiones (como rubro del pasivo o como regularizadora del Activo), se constituyen para afrontar situaciones contingentes. Entre las definiciones que abarca el concepto de contingencia en su totalidad, podemos citar las siguientes:

- “La contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican incertidumbre con respecto a posibles ganancias o posibles pérdidas para una empresa, que serán resueltas en definitiva cuando ocurran o dejen de ocurrir uno o más eventos futuros. La resolución de esa incertidumbre puede confirmar la adquisición de un activo o la disminución de un pasivo o por el contrario la pérdida o daño de un activo o la generación de un pasivo” FAS 5 “Contabilización de contingencias”, 1975<sup>3</sup>
- “...una contingencia se define como la posibilidad de que un hecho suceda o no con respecto a una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de ejercicio, dependiendo de dicha ocurrencia la existencia o no de un efecto positivo (aumento

---

<sup>2</sup> Bunge Mario: Artículo publicado en La Nación. Diciembre 2000

<sup>3</sup> Accounting for Contingencies. Statement of financial Accounting Standards 5 de la Financial Accounting Standards Board, Stanford, 1975

del activo o disminución del pasivo) o negativo (disminuciones del activo o aumentos de pasivo) sobre el patrimonio neto de un ente” Recomendación 18, ITCP, 1982<sup>4</sup>

- “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 (RT10):

a) Un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente (es habitual clasificar las contingencias desde el punto de vista de la probabilidad de ocurrencia en un rango que va desde: a) la remota, e poco probable materialización, hasta b) la probable, con elevado grado de probabilidad de ocurrencia;

b) Cuantificación apropiada de sus efectos

La existencia de un grado elevado de probabilidad de ocurrencia debe quedar apropiadamente fundada en las cualidades generales de la información contable, indicadas en el punto B.1, con especial énfasis en “objetividad”, “certidumbre” y “verificabilidad”.

De dicha fundamentación se dejará detallada constancia en notas aclaratorias o complementarias a los informes contables, así como de las bases sobre las que se efectuó la cuantificación de los efectos derivados de las referidas contingencias.

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 sí deben ser expuestas en nota a los estados contables. También deben exponerse en notas las contingencias que no son probables ni remotas.”<sup>5</sup>

- “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 5.19.6.3. (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.(RT N° 17, punto 4.8.)”

De las definiciones transcriptas podemos destacar:

---

<sup>4</sup> Tratamiento Contable de contingencias. Recomendación 18 del Instituto Técnico de Contadores públicos, Buenos Aires, 1982.

<sup>5</sup> RT 10 de la FACPCE (6/1992). Reemplazada por la RT17 (12/2000)

- a) Hecho, situación, condición circunstancia (o conjunto de ellos) que existe a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho que ocasiona el origen o nacimiento de la contingencia – hecho generador- es anterior a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho sustancial se generó antes del cierre de ejercicio.
- b) El mismo puede referirse a situaciones determinadas, identificables, como sería el caso de un juicio pendiente de resolución por contaminación ambiental, o riesgos indeterminados, como la atención de garantías contra defecto por contaminación ambiental del producto.
- c) Carácter incierto. Su perfeccionamiento puede generar o no un resultado, dependiendo tal circunstancia de la concreción o no de un hecho futuro. Ej. Juicio en trámite por descontaminación.
- d) El posible resultado a generar puede ser ganancia o pérdida. Ej. Resultado negativo: sentencia desfavorable por contaminación ambiental. Resultado positivo: reembolsos a la empresa por un tercero.

El elemento a) relaciona el hecho con el concepto de devengado; la situación generadora de la posible variación patrimonial compete al ejercicio.

Del análisis del elemento b) – evaluación de la probabilidad de ocurrencia y medición de sus efectos- dependerá su tratamiento contable. Sobre la base de la información existente, deben estimarse la probabilidad de ocurrencia y su cuantificación.

Finalmente, el elemento c) delimita el marco conceptual de las contingencias y ha planteado diferencias doctrinarias respecto del tratamiento contable de las contingencias ganancias.

## 2.2 Contingencias Ambientales – su reconocimiento

Una previsión debe reconocerse únicamente cuando:

- a) Una empresa tiene una obligación actual legal o implícita de transferir beneficios económicos como resultado de hechos del pasado; y
- b) Se puede realizar una estimación razonable de la obligación.

Una obligación presente (actual) existe cuando la empresa no tiene otra alternativa más que la de realizar la transferencia de beneficios económicos.

## 2.3 Previsiones medioambientales

Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones:

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

Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales, se derivarán para la empresa salidas de recursos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo.



De forma similar la empresa tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento.

Las provisiones no se efectúan para los riesgos generales de la empresa, porque ellos no generan obligaciones que tengan ocurrencia a la fecha de cierre de los estados contables.

Como señaláramos en un párrafo anterior, se requiere que una previsión sea efectuada únicamente si la empresa tiene una obligación de transferir beneficios económicos futuros y no tiene otra alternativa. La mera existencia de contaminación ambiental, aún causada por las actividades de la entidad, no es en sí misma motivo de una obligación. A menos que la empresa esté obligada (legal o implícitamente) a incurrir en costos para remediar la contaminación, no existe un pasivo y no debe ser reconocida la previsión.

### **2.4 Análisis del reconocimiento de provisiones**

Una empresa opera una planta sobre un terreno que ha sido contaminado por productos químicos utilizados en el proceso productivo, no existe una obligación legal o de otro tipo (voluntaria) de descontaminar.

Si existiera una obligación legal para la empresa de efectuar la descontaminación, se determina una obligación y se debe efectuar la previsión.

Adicionalmente, cuando la empresa ha establecido una política de normas ambientales que van más allá de las legales y en las que se establece claramente que la contaminación debe ser subsanada se debe efectuar la previsión, porque por un interés en la imagen de la empresa y por su vinculación con la comunidad de la zona en la cual opera existe una obligación implícita.

### **2.5 Provisiones y pasivos contingentes**

Pasivos Ambientales relacionados con contingencias

En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados (contaminación del suelo), pueda producirse una salida de recursos económicos para pagar una obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.		
Existe una obligación actual que es altamente probable que exija una salida de recursos. Es posible cuantificarlos de una manera adecuada	Existe una obligación posible que puede o no exigir una salida de recursos.	Existe una obligación posible en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.
Se procede a reconocer una previsión.  Se exige información complementaria sobre la previsión.	No se reconoce previsión.  Se exige información complementaria sobre el pasivo contingente.	No se reconoce previsión.  No se exige información complementaria.

**Cuadro 1: elaboración de los autores basada en el NIC 37.**

## 2.6 Activos Ambientales

<p>En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados (costos por descontaminación que debe reembolsar un tercero), exista un activo posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.</p>		
<p>La entrada de beneficios económicos es prácticamente cierta</p>	<p>La entrada de beneficios económicos es probable, pero no prácticamente cierta.</p>	<p>La entrada de beneficios económicos no es probable.</p>
<p>El activo no es de carácter contingente.</p>	<p>No se reconoce ningún activo.  Se exige dar información complementaria.</p>	<p>No se reconoce ningún activo.  No se exige dar ningún tipo de información.</p>

**Cuadro 2: Elaboración de los autores basada en la NIC 37**

## 2.7 Reembolsos

<p>Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para cancelar una previsión sean reembolsados a la empresa por un tercero.</p>	
<p>La empresa está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, y además está prácticamente segura de que recibirá el reembolso cuando pague la previsión.</p>	<p>La empresa está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, pero el reembolso no es prácticamente seguro cuando la empresa pague la previsión.</p>
<p>El reembolso es objeto de reconocimiento, como activo independiente, en el balance de situación, y el ingreso puede ser compensado con el gasto correspondiente en el estado de resultados. El importe reconocido como reembolso esperado no superará al pasivo correspondiente.  Se informa sobre las condiciones del reembolso a la vez que del importe del mismo.</p>	<p>El reembolso esperado no se reconoce como un activo.  Se informa sobre el reembolso esperado.</p>

**Cuadro 3: Elaboración de los autores basada en la NIC 37**

## **Apéndice**

### **Párrafos de la NIC 37.**

Para la elaboración de los cuadros que anteceden hemos considerado los siguientes párrafos de la NIC 37<sup>6</sup>:

14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) la empresa tiene una obligación actual (ya sea legal o efectiva) como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.

27. La empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente, .....

31. La empresa no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.

33. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea objeto de realización nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

53. En el caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para pagar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la empresa cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.

54. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.

57. En algunos casos, la empresa puede no tener que responder del pago de la provisión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la empresa no tendrá responsabilidad por tales pagos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.

84. Para cada tipo de provisión, la empresa debe informar acerca de:

- (a) el valor contable al principio y al final del ejercicio;
- (b) las dotaciones efectuadas en el ejercicio, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
- (c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del ejercicio;

---

<sup>6</sup> Con la advertencia de que hemos tomado el concepto de provisión y no provisión

- (d) los importes no utilizados que han sido objeto de desdotación o reversión en el ejercicio, y
- (e) el aumento, durante el ejercicio, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.

No es preciso ofrecer información comparativa.

85. La empresa debe dar información, por cada tipo de provisión, sobre los siguientes extremos:

- (a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma.

Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la empresa debe informar acerca de las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros ...

### **Bibliografía**

- BUNGE MARIO(DIC. 2000) Artículo publicado en La Nación.  
Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). NIC 37  
FACPCE. RT 10 (6/1992). RT17 (12/2000)  
FASB Financial Accounting Standards Board. Accounting for Contingencies. Statement of financial Accounting Standards 5 de la, Stanford, 1975  
FRONTI DE GARCÍA, LUISA (2001) "El medio ambiente, su influencia en los informes contables" trabajo presentado en el VII° Congreso Internacional de Costos, León, España.  
ITCP (1982) Tratamiento Contable de contingencias. Recomendación 18 del Instituto Técnico de Contadores públicos, Buenos Aires.  
PAHLEN, RICARDO JOSÉ MARÍA (Nov. 1995) "El medio ambiente y los recursos en los sistemas de información contable y sus modelos" Revista Foro Económico Año 1 N°1