

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”

“ESTADOS FINANCIEROS Y MEDIO AMBIENTE”

Werner von Bischoffshausen W.*

Dr. WERNER VON BISCHFFSHAUSEN W.

- Profesor Asistente del Departamento de Sistemas de Información y Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Chile

Publicación “Contabilidad y Auditoría”

Año 7 - Número 13 - junio 2001

*Este artículo ha sido publicado con la autorización de su autor.

ESTADOS FINANCIEROS Y MEDIO AMBIENTE

Werner von Bischoffshausen W.

INTRODUCCIÓN

La contabilización de aspectos ambientales adquiere creciente relevancia para las empresas, en la medida que el deterioro ambiental se convierte en un problema social y político a través de todo el mundo. A todo tipo de organizaciones se les requiere entregar información acerca de sus políticas y objetivos ambientales, de los programas y acciones destinados a lograr estos objetivos, de su generación de riesgos e impactos ambientales y de las medidas para reducirlos o mitigarlos. Si bien es cierto que gran parte de esta información no corresponde a la contabilidad financiera, es innegable que la importancia relativa de los efectos económicos relacionados con asuntos ambientales ha aumentado y la contabilidad debe adaptarse para presentar apropiadamente esta nueva realidad.

En la presente década se han publicado numerosos trabajos sobre contabilidad ambiental, con enfoques diferentes, de acuerdo a su propósito: algunos orientados hacia el registro de aspectos ambientales en las cuentas nacionales, con énfasis en el uso de recursos naturales; otros, enfocados hacia la contabilidad administrativa, apoyando o integrando sistemas de gestión ambiental; por último, aquellos orientados al tema que nos ocupa hoy, el efecto de los asuntos ambientales en los estados financieros. En este ámbito, la contabilidad financiera va a la zaga de la contabilidad administrativa. En el campo de esta última, se han diseñado diversos modelos de informes de desempeño ambiental, los que son utilizados por alrededor de un tercio de las grandes empresas de

países económicamente desarrollados para emitir anualmente memorias o “balances” ambientales.

El desarrollo de normas en el campo de la contabilidad ambiental ha sido bastante más lento, a pesar de que ya en las conclusiones de la XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad (Cancún, 1995) se recomendaba actuar en este sentido. Con excepción de algunas instrucciones bastante puntuales del SEC (Securities and Exchange Commission), es relativamente poco lo que se ha hecho. Una de las razones para ello puede estar en que, en estricto rigor, el tratamiento de la mayoría de los nuevos temas podría encuadrarse, sin mayores problemas, en el marco de los principios y normas generalmente aceptados. Sin embargo, en parte por falta de conocimiento, en parte por tratarse de hechos económicos nuevos, para los cuales no se han establecido criterios específicos, en la mayoría de los casos esto no se hace en forma apropiada.

En 1995, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de las Naciones Unidas examinó la situación de la fijación de normas en los diversos países y “descubrió que si bien ya se estaba llevando a cabo un número considerable de investigaciones a nivel nacional, era preciso realizar un esfuerzo importante para estudiar y evaluar la información generada, a fin de identificar la orientación más conveniente que debía darse a los gobiernos y otras partes interesadas”. Estas orientaciones fueron elaboradas por dicho Grupo de Trabajo Intergubernamental y publicadas en un informe de la secretaría de la UNCTAD.¹

El hecho de que cuando los aspectos ambientales son significativos para una entidad pueda existir un riesgo de error material en los estados financieros, derivado de tales aspectos, ha motivado al IFAC (International Federation of Accountants) a emitir una declaración sobre la “Consideración de Asuntos

¹ UNCTAD - Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, “Contabilidad Financiera y Presentación de Informes Ambientales por las Empresas” TD/B/COM.2/ISAR/2, Naciones Unidas, 1997, p.4

Ambientales en la Auditoría de Estados Financieros”. En la introducción de dicho documento (IFAC, 1998), se plantea que “los aspectos ambientales se están volviendo significativos en un número creciente de entidades y, en ciertas circunstancias, pueden tener un impacto material en sus estados financieros. Estos asuntos son de un interés creciente para los usuarios de estados financieros. El reconocimiento, medición y exposición de dichas materias es responsabilidad de la administración.” Anteriormente (1995), el IFAC había difundido un documento de discusión relativo al medio ambiente y la auditoría, ampliamente debatido en los organismos gremiales y académicos de muchos países, pero poco difundido en Chile.

Efectos ambientales en la situación financiera

La aplicación del principio “el que contamina, paga” en la legislación ambiental de los diversos países, responsabilizando a las empresas por daño ambiental pasado, presente y futuro puede afectar en forma directa y significativa la situación financiera de las entidades. Medidas de política ambiental (declaración de zonas saturadas, planes de descontaminación, eventualmente “impuestos ecológicos” y derechos de emisión transables) pueden tener un efecto inmediato e importante sobre determinadas inversiones y operaciones de negocios. Diversos estudios se han ocupado de analizar el impacto de la gestión ambiental en el valor para el accionista (Schaltegger y Figge, 1997). Todo ello hace necesario considerar los aspectos ambientales entre la información que razonablemente puede ser significativa para la toma de decisiones de los inversionistas. Gran parte de esta información se entrega a través de los estados financieros, cuya estructura actual normalmente no satisface apropiadamente las necesidades de información respecto a aspectos ambientales.

Los aspectos ambientales se reflejan en la actividad económica de la empresa principalmente a través de los costos ambientales, definidos como aquéllos que

- previenen, eliminan, mitigan o reparan el daño ambiental²;
- ayudan a la preservación o conservación del entorno³, o
- resultan de actividades u omisiones que dañan el medio ambiente⁴.
- Debe proporcionarse información sobre los costos o gastos ambientales en que ha incurrido la empresa, principalmente como una forma de evaluar su consistencia con políticas y programas ambientales declarados por ella y de conocer su importancia relativa en los costos totales. Deben considerarse tanto los costos iniciales (previos a la iniciación de una actividad determinada), los normativos (para cumplir con las obligaciones legales), los voluntarios (para desarrollar actividades de protección ambiental más allá de la exigencia legal) y los terminales (en que se incurriere al terminar una actividad) (EPA, 1995). Una segunda razón está en la necesidad de generar información necesaria para la contabilidad ambiental a nivel de cuentas nacionales.

El registro de ingresos y/o ahorros ambientales es conveniente para tener un cuadro equilibrado de la gestión ambiental de la empresa. Tanto en el caso de los costos como de los ingresos o ahorros ambientales no parece necesario, al menos en etapa, disponer su exposición en cuentas separadas. La información puede presentarse como nota al Estado de Resultados.

Existen costos “mixtos”, sólo parcialmente ambientales por su naturaleza. En muchos de estos casos, tratar de identificar y segregar la proporción ambiental de ellos puede ser difícil y el beneficio de hacerlo, cuestionable. Dado que su clasificación no altera el conjunto de los estados financieros, puede dejarse a

² Daño ambiental: definido en la Ley 19.300 como “toda pérdida, disminución, detrimento o menoscabo significativo inferido al medio ambiente o a uno o más de sus componentes” (art.2°)

³ Preservación de la naturaleza: definida en la Ley 19.300 como el “conjunto de políticas, planes, programas, normas y acciones destinadas a asegurar la mantención de las condiciones que hacen posible la evolución y el desarrollo de las especies y de los ecosistemas del país (art.2°)

⁴ Medio ambiente: Sistema global, constituido por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, química o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural y que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones (Ley 19.300, art.2)

criterio de la administración si la parte ambiental debe ser registrada por separado. Si un costo genera simultáneamente beneficios operacionales y ambientales, normalmente no se identificará como costo ambiental, a menos que los beneficios ambientales superen significativamente a los beneficios operacionales.

Los costos ambientales en que haya incurrido una empresa por sanciones constituyen una información importante para los inversionistas. Permiten formarse una opinión acerca de la coherencia de la administración respecto a los objetivos declarados y acerca de la exposición a riesgos por incumplimiento. Deberían clasificarse separadamente en la nota correspondiente a ingresos y costos ambientales.

Pasivos ambientales

Un pasivo es una obligación proveniente de hechos pasados, cuya satisfacción normalmente implicará la transferencia o uso de activos, provisión de servicios u otro traspaso de beneficios económicos en el futuro. Las características esenciales de un pasivo son tres:

1. La existencia de una obligación para traspasar beneficios económicos en el futuro.
2. Que la transacción o el evento causante de esta obligación ya haya ocurrido.
3. Que el cumplimiento de la obligación no pueda ser razonablemente evitado.

Se entiende que este último requisito se da cuando

- a) Las consecuencias económicas adversas de no satisfacer la obligación son iguales o mayores que el costo de hacerlo;
- b) Existen precedentes que sería muy difícil de cambiar;
- c) Hacerlo constituye el curso de acción más recomendable, considerando otras circunstancias, como otras acciones que son o podrían ser requeridas y las alternativas que enfrentaría la entidad en caso de no hacerlo.

Cuando costos ambientales dan lugar a la formación de un pasivo, que cumpla con las condiciones de tal, estamos frente a un pasivo ambiental, que debe ser reconocido en los estados financieros. En el caso de montos conocidos, debe registrarse como Pasivo Ambiental Exigible. En caso contrario, es decir, si el hecho es cierto, pero el monto no se ha precisado, debe registrarse como Provisión Ambiental. Si el evento causante de la obligación aún no ha ocurrido, pero puede ocurrir, estamos ante una contingencia, no ante un pasivo.

Situaciones en las cuales una entidad está obligada a realizar inversiones en activo fijo dentro de un determinado plazo para dar cumplimiento a regulaciones ambientales no constituyen un pasivo ambiental. Estas obligaciones se refieren a transacciones futuras. En estas situaciones, la obligación representará sólo un compromiso, que debería exponerse como tal en una nota.

Un Pasivo Ambiental Exigible debe expresarse como el valor presente de los flujos futuros necesarios para saldar la obligación. En el caso de una Provisión, el monto debe calcularse en base al valor presente de la mejor estimación del costo de realizar las actividades requeridas. El efecto eventual de posibles cambios tecnológicos no debe considerarse hasta el momento en que se produjeren.

En ambos casos, posibles recuperaciones de gastos por repetición o recuperación de terceros o por indemnización por seguros, deben ser presentadas por separado. La práctica de presentar pasivos ambientales netos de posibles recuperaciones de terceros o de seguros ha sido expresamente prohibida por el FASB.

En principio, sólo los costos ambientales correspondientes a inversiones en activo fijo deben activarse. La conveniencia de registrar separadamente los

activos fijos ambientales es la misma que para los costos ambientales en general: por una parte, proporcionar información útil para la contabilidad de cuentas nacionales; por otra, complementar la información a inversionistas. Los criterios para determinar si una inversión en activo fijo es ambiental o no, deberían ser los mismos que para los costos ambientales en general. Alternativas: parece suficiente y preferible una nota indicando los montos correspondientes a inversiones ambientales y no una cuenta separada para activos fijos ambientales.

Desde hace algún tiempo, se está debatiendo acerca de la conveniencia de ampliar los criterios para autorizar la capitalización de gastos ambientales. Se estima que en general, las normas contables vigentes son demasiado restrictivas por no reconocer la naturaleza específica de los costos ambientales. Su aplicación tiene un doble efecto financiero: por una parte, lleva a contabilizar como gasto costos que producirán efectos ciertos, aunque difícilmente mensurables, en períodos posteriores, anticipando pérdidas; por la otra, este mismo hecho inhibe a los administradores -bajo presión por obtener resultados de corto plazo- para aplicar una política ambiental preventiva y proactiva, incluso sabiendo que una política de solución de problemas normalmente es mucho más costosa para la empresa. El grupo de trabajo de asuntos emergentes (*Emerging Issues Task Force*) del FASB plantea una ampliación de los criterios tradicionales para capitalizar (aumento de capacidad, mejoramiento de eficiencia o extensión de vida útil), agregando mejoramiento de la seguridad y mitigación o prevención de contaminación que ocurriría en el futuro en caso de no hacerse la inversión. El grupo de trabajo de Pasivos y Costos Ambientales del Instituto de Contadores Certificados de Canadá plantea para los costos ambientales una interpretación amplia del concepto de “generación de beneficios económicos futuros” como requisito para capitalizar, afirmando que la prevención de daño ambiental futuro puede considerarse como un beneficio económico futuro indirecto, porque evitaría incurrir en costos futuros (como multas o reparación de daño ambiental).

La normativa ambiental en sus diferentes formas (leyes, reglamentos, normas ambientales primarias y secundarias, planes de descontaminación) puede tener efectos importantes en las operaciones económicas de la empresa, desde la imposición de normas de prevención hasta poner en duda la continuación de los negocios. Un inversionista debería tener la información correspondiente a aquellos efectos significativos que pudiera representar la normativa ambiental en el desarrollo normal de los negocios, p.ej.:

- Inversiones adicionales requeridas para dar cumplimiento a nuevas normas o a disposiciones incumplidas de normas antiguas;
- Modificación de planes de expansión o incluso disminución o paralización futura de actividades, como consecuencia de planes de descontaminación en zonas saturadas o cumplimiento de convenios internacionales (ejemplo: extintores de halón).

Situaciones de este tipo pueden condicionar la aplicación del principio de empresa en marcha en la valuación de determinados activos de la empresa.

Aspectos ambientales en la auditoría de estados financieros

A continuación, señalamos algunos de los procedimientos propiciados en el anexo 2 de la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría respecto a la consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros, que estimamos deberían ser tenidas en cuenta por los contadores. Las declaraciones (International Auditing Practice Statement) son emitidas por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría del IFAC para proveer ayuda práctica a los auditores en la implementación de las normas internacionales de auditoría (ISA) o para promover la mejor práctica. Las declaraciones no tienen la autoridad de las ISA.

Respecto a las compras de activos fijos físicos, recomienda indagar sobre la debida diligencia de los procedimientos dirigidos a considerar el efecto de los

asuntos ambientales en el establecimiento de un precio de compra, teniendo en cuenta los hallazgos de las investigaciones remediales y las obligaciones de restauración de sitios. Igualmente, deben considerarse los efectos de aspectos ambientales en los estados financieros sustentantes de inversiones a largo plazo. Se plantean cinco procedimientos de indagación e inspección para analizar el eventual deterioro de activos. Los asuntos ambientales suelen tener efecto sobre la valuación de los activos, efecto que debería registrar la contabilidad.

Respecto a pasivos, provisiones y contingencias, se establecen procedimientos para asegurar el debido registro de ellos. Éstos incluyen la indagación sobre eventos o condiciones que pueden dar origen a ellos, como infracciones a regulaciones ambientales, reclamos y posibles reclamos por daños ambientales. Otro procedimiento se refiere a la identificación de costos de limpieza, remociones futuras o costos de restauración de sitios. Igualmente deben considerarse eventuales obligaciones contractuales o legales relacionados con propiedades ya vendidas.

El último procedimiento estipulado consiste en revisar lo adecuado de la exposición o revelación de los efectos de aspectos ambientales en los estados financieros.

Conclusiones

Lo anteriormente expuesto, nos permite establecer algunas conclusiones, que resumimos a continuación.

El dinamismo de la variable ambiental, a través de la legislación, del mercado y de la gestión ambiental interna, crea hechos económicos que afectan a las empresas -positiva o negativamente- y que los inversionistas y otros usuarios de la información financiera tienen derecho a conocer y, en consecuencia, deben

reflejarse adecuadamente en los estados contables. Es indispensable que la información al respecto alcance niveles de calidad que en este momento no tiene.

Para que esto sea posible, es urgente interpretar y aclarar las normas contables existentes y modificarlas en los casos en que aparezca necesario, teniendo en cuenta que situaciones que hoy afectan la situación financiera, hace algunas décadas no existían o no tenían ninguna relevancia económica⁵. Tal como los mecanismos contables se perfeccionaron para incluir los efectos de la inflación, deben hacerlo para abarcar los efectos del desarrollo sustentable. Ya existen presiones para lograr lo anterior por imposición de la Ley.⁶

El reconocimiento de esta situación y la aplicación de procedimientos específicos tanto en la preparación como en la auditoría de estados financieros convierte en un imperativo para todos los contadores informarse adecuadamente de los aspectos ambientales que desde un punto de vista legal, reglamentario, contractual u operacional afecte a las actividades de las empresas. Esto no significa que los contadores tengamos que convertirnos en expertos ambientalistas, pero sí debemos ampliar nuestros conocimientos y habilidades profesionales para ser capaces de analizar y evaluar correctamente los efectos de la variable ambiental en la situación financiera de la organización y para proponer las metodologías más apropiadas para registrarlos e informarlos.

⁵ La Comisión Técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G. ha abordado el problema desde hace un par de años, pero ha tenido otras prioridades. Está trabajando sobre el tema una subcomisión a cargo de la Srta. María Paulina Zunino.

⁶ Ver, p.ej. Experts for law to make environment accounting mandatory, Visual Interactive Pvt Ltd., India, <http://www.indiainfo.com/>, 1999

BIBLIOGRAFÍA

- EPA 1995. An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool, Environmental Protection Agency, USA

- IISD 1996. International Institute for Sustainable Development. Global Green Standards, The International Institute for Sustainable Development, Winnipeg

- IFAC 1995 International Auditing Practices Committee, “The Audit Profession and the Environment” International Auditing Practices Committee, “The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements”, International Audit Practice Statement, marzo 1998

- MORALES, Mario y W. von BISCHHOFFSHAUSEN, 1994 “La Gestión Ambiental: Nuevos Desafíos para la Auditoría”, XVII Jornada de Contabilidad, Economía y Administración del Cono Sur, Santos

- RUBINSTINE, Daniel. 1990. “There’s no Accounting for the Exxon Valdez”, The CPA Journal, julio

- SCHALTEGGER, Stefan y Frank FIGGE 1997 “Environmental Shareholder Value”, Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum der Universität Basel

UNCTAD – 1998 Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes “Contabilidad Financiera y Presentación de Informes Ambientales por las Empresas” TD/B/COM.2/ISAR/2, Naciones Unidas. 1999 Experts for law to make environment accounting mandatory, India, <http://www.indiainfo.com/>

VISUAL INTERACTIVE Pvt Ltd., ,

