

Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Via Mail)

Nº 56 – año 28

BALANCE AMBIENTAL

Autoras

**MARÍA CRISTINA DEL CAMPO
LOURDES CAROLINA FLORES
INÉS CARBONELL**

cdelcampo@iua.edu.ar

Universidad de la Defensa Nacional (UNDEF)

Dra. María Cristina del Campo

- Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Magíster en Gestión ambiental. (UNDEF).
- Postdoctorando en IT Ciencias Económicas (UNDEF).

Esp. Lourdes Carolina Flores

- Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría. (UNDEF).
- Contadora Pública. (UNDEF).

Cdra. Inés Carbonell

- Contadora Pública. (UNDEF).
- Esp. en Contabilidad Superior y Auditoría. (UNDEF).

Publicación:

- Presentado el 30/08/2022
- Aprobado el 29/09/ 2022
- Publicado en Septiembre del 2022

BALANCE AMBIENTAL

ENVIRONMENTAL BALANCE

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. “Lo Contable” y “Lo ambiental”
3. El Balance Ambiental como herramienta de la contabilidad ambiental
4. Contextualización normativa: La contabilidad y el balance desde lo tradicional
5. El Activo y el Pasivo Ambiental como componentes base del Balance Ambiental
6. Doctrina sobre inclusión en el Balance Ambiental como Activos y Pasivos ambientales
7. Los desafíos de inicio
8. Referencias bibliográficas

Palabras clave:

Balance ambiental, contabilidad ambiental, cuentas ambientales

Keywords:

Environmental balance, environmental accounting, environmental accounts

Resumen

En este trabajo, se presenta un avance del proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental aplicables a una reserva natural pública- privada, en el que se incluyen aspectos básicos del Balance Ambiental -e incluso del inventario ambiental en el que se sustenta- como consideraciones estructurantes que permitan ir fundando los lineamientos base de la herramienta de base informativa y utilidad para la toma de decisiones. Se espera lograr aportar en la construcción de normas contables específicas de contabilidad ambiental, así como señalar algunas de las carencias detectadas que la herramienta presenta hasta el momento e incluso las dificultades que se evidenciaron en la simulación de implementación.

Abstract

In this work, an advance of the research project on environmental accounts and environmental accounting applicable to a public-private nature reserve is presented, which includes basic aspects of the Environmental Balance - and even the environmental inventory on which it is based- as Structuring considerations that allow to establish the basic guidelines of the information base tool and usefulness for decision making. It is expected to contribute to the

construction of specific accounting standards for environmental accounting, as well as to point out some of the shortcomings detected that the tool has so far and even the difficulties that were evidenced in the implementation simulation.

1. Introducción

El presente trabajo se enmarca en lo desarrollado en el proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental¹, en la cual se encuentra inserto el Balance Ambiental esencialmente como herramienta de información para la toma de decisiones.

Las *Cuentas Ambientales* miden las múltiples interrelaciones entre el ambiente y la economía, así como la consideración en las mismas de los costos derivados de la contaminación ambiental y del agotamiento de los bienes ambientales. Las cuentas ambientales se centran en plasmar una medición de los aspectos ambientales y de los económicos consistiendo su importancia básica en la de servir de registro sobre los bienes ambientales a los fines contables. En tal orden el autor de cita se pregunta, ¿Cómo se elaboran las Cuentas Ambientales y Económicas? Para sus estimaciones como ya se mencionó, la Cuenta Ambiental y Económica utiliza el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económico (SCAE) promulgado por las Naciones Unidas, el cual, al proporcionar conceptos y definiciones sobre contabilidad ambiental y económica acordados internacionalmente, constituye una herramienta invaluable para la compilación de estadísticas

¹ Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación: “Hacia una contabilidad ambiental como instrumento de la gestión ambiental de áreas naturales protegidas: Cuentas ambientales (patrimonio natural y cultural) de la Reserva de la Defensa de Ascochinga” (Córdoba-Argentina), UNDEF. 2022. Proyecto de Investigación RES. RECTORAL UNDEF N° 472/2021 EXPTE. UNDEF N°284/2021

integradas, la derivación de indicadores consistentes y comparables, y la medición del avance hacia los ODS. (Tenjo Talero *et al.*, 2017, p.4-5)

En este marco, el *plan de cuentas* -como el listado necesario para registrar los hechos contables- se constituye en uno de los aspectos más importantes del sistema contable, ya que se orienta al registro de las operaciones, ofreciendo la ventaja de uniformidad de las cuentas utilizadas en cada registro. Las “cuentas ambientales” son elementos fundamentales de registro y evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente (Panario Centeno, 2010, p.2).

Las Cuentas Ambientales en nuestro caso, constituyen el marco teórico a partir del cual se analizan:

- (i) La evolución del stock de los recursos naturales, o en la práctica, los activos naturales que se encuentran en el medio ambiente.
- (ii) La integración de los activos naturales como factor de producción en los procesos de producción al interior del circuito económico.
- (iii) La disposición de residuos sólidos, descargas de vertimientos y emisiones al aire generadas por la economía al ambiente, como consecuencia de los procesos de producción y hábitos de consumo.
- (iv) Simultáneamente, aborda análisis sobre las actividades económicas encaminadas a la protección ambiental y de gestión de recursos; cuya intención principal es reducir o eliminar las presiones sobre el ambiente o hacer más eficiente el uso de los recursos naturales. (Tenjo Talero *et al.*, 2017, p.2).

La *contabilidad ambiental* como herramienta de la gestión ambiental es un área de conocimiento que aún se encuentra en construcción. En el ejercicio de la profesión contable se vienen evidenciando ciertas debilidades en materia ambiental, lo cual se suele reflejar en las empresas analizadas a través de sus estados financieros, en particular en el tratamiento de los hechos de impacto ambiental ocasionados por la actividad económica de estas. Esta realidad provoca una gran brecha entre el contador público, la empresa, la contabilidad ambiental y la sociedad lo cual se ve reflejado finalmente en las consecuencias derivadas de la responsabilidad ambiental.

La obligación genérica del contador ha venido siendo la de examinar y auditar los registros contables de la empresa, libros, estados financieros, así como la de procurar la recopilación de información documental relacionada con estados contables financieros, para su análisis y contrastación con las bases teóricas y jurídicas (Álvarez, Romer, *et al.*, 2009, p1). Ello ha venido dejando de lado el registro de lo que la actividad de la empresa u organización toma e impacta en el ambiente, así como de los gastos que en relación a este realice.

Una de las herramientas de la contabilidad ambiental es el *Balance Ambiental*, al que podemos definir como un documento que expresa el activo y pasivo ambiental en un determinado momento y evidencia de forma sintética, las cuentas de la gestión ambiental. El balance y la información ambiental fueron pensados para los usuarios externos de la organización, si bien son herramientas útiles para la toma de decisión de los empresarios en la gestión del ambiente natural (Werno Herckert 2014, p.1). Es mediante el Balance ambiental que se espera concretar una correcta registración y exposición de estados contables que incluyan lo ambiental a los fines de servir de base para la toma de decisiones y de información interna y externa en general.

En este trabajo, se presenta un *avance del proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental aplicables a una reserva pública- privada*, en el que se incluyen algunos aspectos básicos del Balance Ambiental como consideraciones estructurantes que permitan ir fundando los lineamientos base de la herramienta y permitan aportar en la construcción de normas contables específicas de contabilidad ambiental, así como señalar parte de las carencias detectadas que la herramienta presenta hasta el momento e incluso las dificultades que se evidenciaron en su implementación².

2. “Lo Contable” y “Lo ambiental”

La actividad económica genera con su accionar cambios en el ambiente en el que se despliega, los que a su vez influyen principalmente en el entorno. La asunción de los costos de prevención y de las consecuencias de efectos no deseados deben equilibrarse con los beneficios del desarrollo. Incluso si consideramos que la organización o empresa no puede desarrollarse aislada del entorno, de una sociedad organizada y de una organización jurídica institucional que posibilita tal actividad económica es que ese ente debe asumir los costos de estar inmerso en ese sistema.

El resguardo de lo que lo rodea, de lo que se sirve, la asunción de las externalidades negativas no siempre es algo que se asuma, aun con normas que lo exijan, lo cual termina influyendo en la calidad de vida de la sociedad o entorno en el que se desarrolla,

² La contabilidad se rige por normas contables profesionales emitidas a por la CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría) encargado de elaborar, en el interés público, y difundir, la normas contabilidad y auditoría que promulga la FAPCE (Federación de Profesionales en Ciencias Económicas) para su posteriormente ser sancionadas y puestas en vigencia por los CPCEs. (Consejo Profesional De Ciencias Económicas) de cada jurisdicción

incluso comprometiendo el objetivo meta constitucional del desarrollo sostenible. De allí la relevancia de las cuentas ambientales y en particular de la implementación de herramientas que permitan, guíen y encaucen a las actividades económicas de incidencia ambiental a la utilización de instrumentos de gestión ambiental que acompañen su rol de responsabilidad ambiental.

Según Fernández Cuesta (Fernández Cuesta, 2004, p33) “La Contabilidad ambiental puede definirse como la parte de la Contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, lo cual requiere precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente”. Según Souza Ribeiro, la Contabilidad ambiental, “está constituida por la identificación, la medición y evidencia de los bienes, los derechos, obligaciones y consumos de la naturaleza ambiental” (Souza Ribeiro *et al.*, 2006, pp. 17-35).

Conforme a UNEP, la contabilidad ambiental es una iniciativa que tiene como objetivo dar cuenta de los bienes de la naturaleza, como el agua, los bosques, la energía y los ecosistemas, entre otros, con el fin de demostrar su importancia para la economía y la sociedad. El sistema de contabilidad ambiental, por otro lado, proporciona una estructura que permite organizar la información sobre estos activos naturales de modo que puedan vincularse con los datos económicos. Así, el informe analiza el sistema de contabilidad ambiental y su papel en las auditorías sobre biodiversidad y políticas ambientales y de sostenibilidad. (UNEP)

La Agencia Europea del Medio Ambiente “define la contabilidad ambiental como un conjunto de instrumentos y sistemas que son útiles para medir, evaluar y comunicar la actuación medioambiental de la empresa; este integra tanto la información fiscal como la monetaria con el objetivo último de situar la empresa en términos de la ecoeficiencia. Además, expresa que la ecoeficiencia se logra maximizando el valor de la empresa, al mismo tiempo que esta

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

minimiza el uso de recursos y los impactos negativos ambientales” (Agencia Europea del Medio Ambiente ,1999).

En una aproximación a las principales notas del concepto *-de lo que integra la contabilidad ambiental-* se puede señalar que:

- *La contabilidad ambiental se orienta a complementar el enfoque tradicional económico-financiero con el ambiental;*
- *Estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de los bienes ambientales controlados por las organizaciones;*
- *Representa el estado de situación en un periodo específico (1 año)*
- *Estado confiable e integral de los bienes ambientales involucrados en un momento determinado;*
- *Provee de información a la comunidad en general sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales;*
- *Promueve al análisis de las acciones con posible deterioro ambiental y calcular costos en relación a las responsabilidades;*
- *Permite estimar la relación entre las acciones preventivas y las de reparación;*
- *Considera la relación entre depreciación del activo natural y el desempeño ambiental;*
- *Permite estimar el costo de las medidas preventivas y las de restauración;*
- *Viabiliza la observancia de la normativa ambiental a través de un registro específico que permite el control del Estado;*
- *Comunica la relación entre los costos de los gastos ambientales y los logros alcanzados en términos ambientales;*
- *Establece criterios de cuantificación y medición;*

A modo de resumen sobre los componentes, características y finalidades del instrumento podemos señalar que la contabilidad ambiental se integra en sus fines a:

- *Obtención de datos*
- *Clasificar-Medir-Cuantificar*
- *Registrar- Informar*
- *Reflejar el estado en un periodo de tiempo*
- *Sistematizar datos*
- *Control interno y externo*
- *Responder a una política de estado/empresarial*
- *Se enfoca en el capital ambiental*
- *Considera la preservación del patrimonio natural*

Limitar los impactos ambientales negativos (del Campo, 2022, p.12)

El camino en el desarrollo de la contabilidad ambiental es incipiente, sin embargo, el discurso contable se viene ampliando a través de los conceptos de patrimonio natural y de los bienes ambientales, lo cual permite -junto con el inventario ambiental- ir construyendo la identidad de esta rama contable.

La contabilidad ambiental se centra fundamentalmente en registrar, lo que implica una directa relación con el derecho-deber de información y en consonancia con los principios ambientales como veremos a continuación. Sin embargo, es una herramienta que posee una mayor vocación que la meramente registral, como lo es la de integrar el espectro de asunción de responsabilidades ambientales.

Lo ambiental se inserta en lo contable mediante la gestión ambiental, al integrar la herramienta de cuentas ambientales. Y si bien la contabilidad ambiental no se encuentra expresamente

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

especificada en la ley general del ambiente³ (PMA) esta se considera incluida en su contenido mediante la política ambiental; los principios y genéricamente en los instrumentos de política ambiental; en particular en el instrumento del artículo 8. 6. *El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable*; si bien es insumo del instrumento del art.8.3. *El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas* y el del 8.5. *El sistema de diagnóstico e información ambiental*.

Por otra parte, en el apartado “Autogestión” -del mismo cuerpo normativo- se establece que las autoridades competentes establecerán medidas tendientes: a) La instrumentación de sistemas de protección de la calidad ambiental que estén elaborados por los responsables de actividades productivas riesgosas; b) La implementación de compromisos voluntarios y la autorregulación que se ejecuta a través de políticas y programas de gestión ambiental; c) La adopción de medidas de promoción e incentivos. Además, se deberán tener en cuenta los mecanismos de certificación realizados por organismos independientes, debidamente acreditados y autorizados. (artículo 26 PMA). Lo cual posibilita a la contabilidad ambiental a estar incluida en este marco normativo de base ambiental.

En tal sentido, el artículo 2 de la ley establece que la política ambiental deberá cumplir los objetivos de: a) Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales, tanto naturales como culturales, en la realización de las diferentes actividades antrópicas; d) Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales; e) Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos; g) Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo; i)

³ Ley General del ambiente Ley 25675. Presupuestos Mínimos Ambientales

Organizar e integrar la información ambiental y asegurar el libre acceso de la población a la misma –entre otros-.

Es de resaltar la relevancia de los *principios ambientales* a los fines de servir de cauce, de guía en todo accionar público o privado que implique algún impacto o incidencia en el ambiente; entre ellos el **principio de prevención**; el cual deberá guiar todo el accionar referido al accionar de la empresa sobre o en relación al ambiente: *Principio de prevención: Las causas y las fuentes de los problemas ambientales se atenderán en forma prioritaria e integrada, tratando de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se pueden producir.*

Por otra parte, el *Principio de sustentabilidad* establece que *El desarrollo económico y social y el aprovechamiento de los recursos naturales deberán realizarse a través de una gestión apropiada del ambiente, de manera tal, que no comprometa las posibilidades de las generaciones presentes y futuras.*

Entre los instrumentos de la política y la gestión ambiental (art. 8) “El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable” es el que por ser económico aparece con mayor vinculación con las cuentas ambientales y bien podría ser utilizado para implementar algún tipo de promoción a la utilización de las herramientas de la contabilidad ambiental como parte de la información que el Estado tiene en el deber de sistematizar dicha información.

La aplicación de un instrumento económico de gestión ambiental a una Reserva Natural (público-privada) importa –en nuestro caso- la registración de lo que implica el mantenimiento y uso turístico-deportivo de la misma, siendo su principal patrimonio el paisaje como uno de sus valores. Implementar el Balance Ambiental permitiría no solo un registro general de lo que en términos de recursos naturales y bienes ambientales con que la reserva cuenta, los costos del mantenimiento de servicios ambientales y de prevención y tratamiento de impactos generados; sino además la

posterior valorización de los componentes ambientales que están enmarcados en la reserva natural, en este caso, turística ambiental.

Como principal herramienta que nos propusimos utilizar en el marco de los instrumentos de la contabilidad ambiental fue la del *Inventario Ambiental*, adaptado a inventario contable ambiental mediante los criterios de relevamiento, clasificación y ponderación; lo cual permitió ser el principal insumo del balance contable ambiental.

3. El Balance Ambiental como herramienta de la contabilidad ambiental

Al comenzar la tarea detectamos que al momento de pretender armar un *Balance Ambiental* éste carecía –entre otros aspectos- de uniformidad en cuanto a las cuentas que lo componían; el enfoque tradicional solo dificultaba lo que se entendía como tal. Por lo tanto, la tarea se orientó a distinguir los componentes del concepto a los fines de servir de guía para su aplicación.

Comenzaremos por considerar a la contabilidad ambiental como un instrumento de gestión ambiental entendiendo como tal a todas aquellas herramientas o políticas públicas contenidas en regulaciones, las cuales motivan acciones o conductas de las empresas sobre cómo contribuir a la protección ambiental y cómo prevenir, atenuar o mejorar problemas ambientales (Bolzan de Campos, *et al.*, 2009. p.5). En tal marco se inserta el balance ambiental.

Existe una multiplicidad de definiciones sobre balance ambiental entre ellas la que lo define como “un documento demostrativo que expresa el activo y pasivo ambiental en un determinado momento. En él se evidencia, de forma sintética, las cuentas de la gestión ambiental natural de la célula social” (Alarcon Vega, *et al.*, 2015, pp. 22-23).

Algunos autores parten del SIEA para definirlo: *Se trata de diseñar un sistema de información estratégico ambiental a partir de los avances y procesos realizados, con el fin de crear un Balance Ambiental, al reflejar de manera integral las inversiones realizadas en los procesos de desarrollo sostenible de la empresa, como valor agregado e instrumento de evaluación y medición de los impactos desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo de la información contable para la toma de decisiones integrales* (Pérez López et al., 2017, p.121).

Como características de la herramienta -considerando los diferentes autores relevados, analizados y sistematizados en su contenido-pueden señalarse:

- El Balance Ambiental se orienta a complementar el enfoque tradicional económico-financiero con el ambiental;
- Trata de plasmar las relaciones que existen entre la empresa y el ambiente, como también la influencia y el impacto ejercido por la empresa;
- Busca reflejar los diversos flujos entre la organización y el ambiente;
- Es fuente de información y de los sistemas de información de la organización/empresa
- Es útil para la toma de decisiones;
- Permite confeccionar planes y diseñar estructuras para las políticas en acción;

El Balance Ambiental como instrumento de base informativa, encuentra su fuente en políticas públicas, se guía mediante el cumplimiento de la normativa ambiental y permite gestionar con criterios y metas de sustentabilidad ambiental; si bien no puede desconocerse que a la actualidad estaría requiriendo de incentivos para su implementación por parte de las empresas y organizaciones. La relación que existe entre el Balance Ambiental

y el deber de informar deviene de la necesidad de que la misma (pública y privada) sirva para la toma de decisiones de los gobiernos.

4. Contextualización normativa: La contabilidad y el balance desde lo tradicional

Como se señalará no existe una regulación específica para la contabilidad ambiental y en consecuencia sobre balance contable ambiental.

La Ley 20.488 sobre incumbencia del profesional de ciencias económicas en la responsabilidad social empresaria establece que: *Se requerirá título de Contador Público o equivalente: a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones detalladas en los siguientes incisos: 1. Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes. 2. Revisión de contabilidades y su documentación. (art. 13) y art 13 inc.11. Presentación con su firma, y avalados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, los estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de organización con patrimonio diferenciado.*

Vemos que la propia ley de incumbencia del profesional de ciencias económicas en la responsabilidad social no menciona claramente la responsabilidad social ni ambiental. (art. 14)

En cuanto a las normas Contables Profesionales emitida por la FACPCE⁴ podemos citar la Resolución Técnica N° 16 en su pto. 4.1.1 define a los activos como “..... a un hecho ya ocurrido,

⁴ Normas Contables Profesionales emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de: a) canjearlo por efectivo o por otro activo; b) utilizarlo para cancelar una obligación; o c) distribuirlo a los propietarios del ente. Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos. En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de: a) su conversión directa en efectivo; b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta; c) su canje por otro activo; d) su utilización para la cancelación de una obligación; e) su distribución a los propietarios. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activo. El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad”.

Para los pasivos los define en su punto 4.1.2 como: “a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra; b) la cancelación de la obligación:

1) es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;

2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

acreedor. Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.

Como puede evidenciarse solo establece los lineamientos para el reconocimiento de Activos y Pasivos, pero en ningún momento se refiere a cuentas ambientales.

En la RT 17 pto. 5.13.1 inc. c.pto.2: *“Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido sólo se activarán si: a) puede probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros; y b) pueden ser medidos sobre bases fiables”* Aquí solo fija los lineamientos para el reconocimiento de Activos Intangibles.

En la RT 22 pto. 5 están las distintas definiciones de los activos biológicos como: *“compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados”* y posteriormente amplía cada una de estas definiciones.

Tanto la RT 22 como su modificatoria la RT 46 en su pto. 2 reconocen a la actividad agropecuaria como aquella que consiste en: *“.... producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria que por ej-*

reconoce como resultado de la actividad el crecimiento biológico donde es la naturaleza la que interviene; para llegar al resultado final de un periodo se reconocen otros ingresos provenientes de la actividad del hombre y hechos acaecidos en el medio.

No hay ninguna norma contable de cómo debemos reconocer y valorar el *Patrimonio Natural* y el *Patrimonio Cultural* y solo se acercan al tema en el caso de algunos activos o pasivos que hoy la contabilidad financiera puede valorar. Por ejemplo:

- -Obtención de un subsidio. (RT 46 pto. 8.2)⁵
- -Deudas por infringir leyes existentes. (por ejemplo la Ley de procedimiento tributario LEY 11683 Y TO1998)
- -Previsiones por daños que posiblemente se pueda causar, como un uso inadecuado de desechos patógenos. Según lo establece para esta u otras situaciones que reúna los requisitos establecidos en la RT 17 pto. 4.8.inc. a.⁶

Para el caso de las NIIF 38 (NIIF Norma Internacional de Información Financiera) que regla los Activos Intangibles, nos encontramos con la misma dificultad que con nuestras normas, así por ej. en referencia a los activos ambientales para que sean considerados activos debe tener un valor objetivamente

⁵ RT 46 pto. 8.2: “Un subsidio del estado, no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerá en el resultado del periodo solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable. Si un subsidio del gobierno relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del periodo sólo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

⁶ Provisiones se diferencia de Previsiones porque son sucesos que se tiene la seguridad de ocurrencia, pero no su monto. (Ej. Impuesto Diferido).

determinado por un hecho anterior al momento de su reconocimiento o medición; y establecerle un valor a un bien ambiental no es ámbito de las áreas contables; limitándose así la utilización de las mismas.

5. El Activo y el Pasivo Ambiental como componentes base del Balance Ambiental

El hecho contable está vinculado a los registros contables y en consecuencia a lo que se reconoce como activos y pasivos ambientales -en nuestro caso-.

El hecho contable para Grajales y Sánchez consiste en "la identificación de las transacciones es la etapa que da inicio al ciclo contable, en donde se reconocen todas las operaciones o hechos económicos que influyen en la situación financiera del ente contable. Fowler por su parte señala que reconocer es "incorporar a los registros contables un activo, un pasivo o un elemento de los estados financieros (Mejía Soto *et al.*, 2010, p.111)

El Activo Ambiental. Puede entenderse por "Activos ambientales" a los bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar (Ablan Bortone, et al., 2004 p17).

Pelegrin *et al.*, especifican que los activos ambientales son aquellos cuya finalidad básica es la minimización del impacto ambiental y la protección y mejora del ambiente, incluyendo la prevención de la contaminación, así como los gastos ambientales que podrán capitalizarse; ya sean porque se evitan daños o se utilizaran habitualmente en las actividades de la empresa. Asimismo, incluyen como tales a los bienes y derechos que el ente posee y que controla. Como activos fijos ambientales reconocen a aquellas "erogaciones que conlleven a la adquisición de nuevos

activos o al incremento del valor inicial de activos reconocidos con anterioridad a partir de la capitalización de los gastos, con el objetivo de realizar cualquier acción medioambiental de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el resto de los activos”. Asimismo, para la capitalización de estos gastos enumeran una serie de requisitos y aclaran que no se capitalizarán aquellos gastos que se incurran en la erradicación de cualquier impacto ambiental, los mismos serán tratados como gastos ambientales, aconsejando que estos Activos Fijos ambientales deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad.

Los Recursos Naturales –por su parte- serán reconocidos como Activos Fijos de la entidad siempre y cuando: no esté prevista la venta del mismo, pueda ser valorado y se obtengan de su utilización beneficios económicos futuros. Los Recursos Naturales que constituyan Activos Fijos deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad. Cuando, éstas provoquen algún tipo de daño ambiental, deberán registrar el mismo como gasto del período corriente, y el importe del agotamiento o la degradación se reconocerá de manera diferenciada como cuenta reguladora de los Activos Fijos reconocidos por concepto de recursos naturales. (Pelegrín Mesa, *et al.*, 2017, pp9 y ss).

Para Misse Ariza *et al.* -en un interesante trabajo sobre la construcción del concepto activos ambientales- “la contabilización del activo ambiental desde el enfoque de la sustentabilidad considera que el concepto de control debe estar asociado siempre a la adscripción patrimonial. Tanto si el control lo ejerce una organización pública o privada siempre deberá entenderse que la propiedad y/o control tiene una función social o ambiental, la cual tendrá prioridad frente a las funciones lucrativas del bien [función

socioambiental de la propiedad. La contabilización del activo ambiental tiene su interés en la protección, salvaguarda y cuidado del elemento natural y su relación ecosistémica; en tal sentido, los activos ambientales se encuentran vinculados a los territorios donde se debe propugnar por la sustentabilidad de estos en el tiempo” (Misse Ariza, *et al.*, 2021, p 9 p11).

Asimismo realizan una propuesta de definición general de activos: “Los activos son el conjunto de bienes y derechos (e interacciones) de tipo natural, social, cultural, financiero o económico controlados por la organización, ya sea a través del dominio, propiedad, control, uso, posibilidad de disposición y/o explotación directa o indirecta de este, de los cuales la organización, la sociedad y la naturaleza obtienen algún tipo de beneficio, ya sea ambiental, social, cultural, financiero o económico” (Misse Ariza, *et al.*, 2021, p11). Confeccionando estos autores una tabla en la que marcan la diferencia entre la definición de activo para la contabilidad tradicional y para la de la sustentabilidad en la cual marcan como principales diferencias que una es en su alcance unidimensional y la otra multidimensional; una se representa en medición monetaria y la otra en múltiples unidades; en una el enfoque es cuantitativo monetario y en la otra cualitativo (monetarios y no monetarios); entre otros aspectos que señalan.

De lo expuesto, puede indicarse que el marco de la contabilidad ambiental, los usuarios de la información contable se apoyan -entre otros estados contables- en la cuenta de resultados del ejercicio, la cual recoge de forma debidamente ordenada y agregada de acuerdo con determinados criterios los diferentes flujos de gastos e ingresos habidos, como consecuencia de la actividad llevada a cabo por la entidad (Déniz Mayor, *et al.*, 2015, p536). Lo cual básicamente se calificará en activos y pasivos; en nuestro caso, activos y pasivos ambientales.

Pasivo Ambiental. En lo referente a Pasivos ambientales no es tan claro el poder diferenciar lo que implica pasivo ambiental para la generalidad del ámbito relacionado con las áreas disciplinares que se ocupan de “lo ambiental” (lo construido en la transdisciplina sobre este concepto) sin embargo, específicamente para la contabilidad tradicional el pasivo es tan claro en su contenido como lo es el activo. Para el caso del pasivo ambiental contable este no comparte las notas del pasivo ambiental en forma genérica de la temática disciplinar ambiental, aunque su esencia de “gasto” se comparte.

Un pasivo (no ambiental específicamente) según la RT16 se reconocerá cuando exista una obligación cierta cuya cancelación deba realizarse en una fecha determinada o determinable, dependiente de la ocurrencia de un hecho futuro. Tal cancelación de la obligación requiere ser cuantificable y puede incluir la pérdida de activos, así como de derechos o disminución de ingresos futuros. En tal se incluyen las obligaciones legales, así como las contractuales y las voluntarias (de Vega, *et al.*, s/f., p.51).

Conforme a Pelegrín Mesa, los Pasivos ambientales “son aquellos importes devengados de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable. Los Pasivos medioambientales: están constituidos por aquellas deudas o pérdidas en las que probablemente incurrirá la empresa como consecuencia del impacto sobre su entorno físico, aunque no llegue a conocerse el importe y/o la fecha en que sucederán (Pelegrín Mesa, *et al.*, 2017).

Para Zaá la inversión que se realiza con fines de mejorar el ambiente es una obligación de la empresa, por lo tanto, cualquier inversión en tecnología de punta o en investigaciones con el

propósito de minimizar o evitar daños al ambiente contribuye a cancelar los pasivos ambientales (Zaá, 1998, pp.1-9)

Los pasivos ambientales tienen directa relación con daño ambiental, ya que atravesaron lo preventivo y el daño para estar en ese estadio a la espera de asunción de responsabilidades de diversa índole. En los cuales la organización o empresa no actuó preventivamente o produjo un daño en el cual no debió incurrir sin asumir los costos derivados de ello (recomponer).

6. Doctrina sobre inclusión en el Balance Ambiental como Activos y Pasivos ambientales

En las simulaciones de balances ambientales que venimos realizando, las dificultades que se presentaron han sido de diversa índole, entre las principales la referida a los *rubros* que aprueban las normas contables; para luego encontramos con que incluso -en la doctrina internacional y nacional de referencia- no aparece uniformidad en los aspectos básicos.

Entre los diversos modelos relevados –y solo a modo de ejemplo en la selección- se presenta lo que expone *de Vega y Rajovitzky* (de Vega, et al., s/f. p.40) que incluye en una situación inicial, “lo ambiental” en el estado de situación patrimonial (dentro del activo como activo no corriente) y en lo referido a pasivo ambiental no lo incluye dentro de pasivo como tal (no en pasivo corriente ni en pasivo no corriente). Relata –a modo de ejemplos- que para el caso de solicitar un estudio de impacto ambiental, lo incluye como “activo ambiental de prevención-Intangibles a Banco Cuenta Corriente”; y para el caso de adquirir maquinaria para filtrar residuos sólidos esta se registra como “activo ambiental de prevención de bienes de uso a Banco Cuenta Corriente”. Y si recibe una demanda por parte de los vecinos y los abogados estiman la cantidad a juicios perdidos lo terminara registrando como “Resultado Ambiental Impacto ambiental a previsión ambiental-juicios Perdidos”; pero a

continuación -como se llega a un acuerdo con los vecinos- se pasa a indemnización el registro con lo cual se incorpora como Previsión Ambiental Juicios pedidos a Resultado Ambiental Impacto ambiental; a Pasivo Ambiental Indemnizaciones y a pasivo Ambiental, Descontaminación.

En caso de efectuarse obras para el depósito y eliminar riesgos de filtraciones, esto se registra como “Activo Ambiental de Prevención –Bienes de Uso; como Activo Ambiental de Prevención-Intangibles a Banco Cuenta corriente”. Lo que describe en lo que denomina Situación Final (simulación ejemplo) como Estado de Situación patrimonial final en la inclusión de lo ambiental de activo ambiental en activo ambiental (lo que incluye los valores sumados de las anteriores situaciones) y ya si en pasivo envuelve el pasivo ambiental como pasivo corriente y registrado como pasivo ambiental y en pasivo no corriente también incorpora el pasivo ambiental. (de Vega, *et al.*, s/f. pp.61 y ss)

En otros modelos de balances, Ursic (Ursic,1995) describe un balance de recursos naturales (bosque) que divide en “Ganancias de la Región” en un lado de la tabla y en otra “Perdidas de la Región”; incorporando en ganancias -entre otros- la restauración del paisaje, la descontaminación así como la investigación -por ejemplo- y en la perdidas de la región la disminución del recurso; el perjuicio al turismo –entre otros- otorgándoles un valor en ambas columnas en miles de dólares como referencia base.

Otros autores estiman que *entre las partidas que pueden contemplarse para la representación contable del impacto ambiental, están los activos ambientales, los cuales permiten clasificar todo lo que constituya bienes, inversiones o propiedades, que sirven para la preservación, protección y recuperación ambiental. Por otra parte, en la gama del catálogo de cuenta de las organizaciones empresariales, los pasivos ambientales permitirán registrar aquellas deudas u obligaciones de la compañía, como*

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

consecuencia del impacto sobre el entorno físico, estas pueden ser derivadas de una naturaleza jurídica o tácita (...) puede contabilizar y llevar un registro sobre los costos ambientales, derivados del consumo de los recursos naturales, de la prevención, reducción y restauración de los impactos ambientales negativos de la actividad productiva realizada por una empresa (Colmenares, et al.,2015, p.275)

Vera Muñoz, M. *et al.* sugieren incluir en el Estado de Resultados (según un listado propuesto) la información de ingresos, costos y gastos ambientales dividiendo en 1. Ingresos ambientales; en 2. Costos ambientales ordinarios y en Costos ambientales no ordinarios y 3.-Gastos Relacionados con medidas ambientales. Así entre los costos ambientales ordinarios incluye -por ej.- los Costos derivados de un plan de gestión ambiental y entre los Costos ambientales no ordinarios a. Costos derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental: Costos de prevención de la contaminación, Costos de los sistemas de información; Costos derivados de las exigencias administrativas: Costos de vertederos, Recolección de basura, Tributos e impuestos ecológicos y Multas y sanciones. Entre los Costos ambientales no ordinarios incluye los Costos de los sistemas de detección sobre la contaminación y Costos I + D; Costos de compensación de daños y Costos de indemnización. –entre otros- y entre los Gastos Relacionados con medidas ambientales como son: “La Administración y la Responsabilidad Social Empresarial, -por ej- los gastos de monitoreo del cumplimiento de las regulaciones ambientales. Los gastos de restauración al ambiente. (Vera Muñoz, M. *et al.*^{s/f})

Incluso al momento de determinar que se incluye en cada ítem, en costos ambientales, en muchos casos -según Bischhoffshausen- existen costos potencialmente ocultos de tipo normativo, iniciales y voluntarios; como puede ser la capacitación ambiental, los gastos

legales; o documentación por ejemplo (Bischhoffshausen, 1996, p151).

En definitiva, el reto cardinal al elaborar un balance contable ambiental se presenta al momento de registrar las partidas contables vinculadas a lo ambiental; en el ¿Cómo registrar? en el ¿Qué Clasificar? y ¿Cómo clasificar? Incluso en aspectos base referidos a ¿Cómo considerar al pasivo ambiental? por ejemplo (a lo que se le suma, que cada área disciplinar vinculada a lo ambiental tiene su propia carga conceptual sobre pasivo ambiental). Por otra parte, el contabilizar los costos derivados de la mitigación de impactos y los de la prevención, no resulta con claridad en que rubro incluirlos.

7. Los desafíos de inicio

Para el profesional contable tradicional, intentar registrar este tipo de activos o pasivos ambientales es todo un desafío, ya que sus normas contables no los incluyen específicamente como rubro lo ambiental -entre otras cuestiones-. Si bien valorarlos es materia de la macro economía (y el contador debe poder conocer ese valor para registrar ese activo o pasivo) no deja de ser controversial responder a temas –aun desde modelos específicos- como lo es ¿Cuál es el valor del servicio ambiental que ofrece? ¿Cómo incluir los diferentes servicios ambientales? ¿Como calificar lo que incluye el patrimonio natural y el patrimonio cultural, como componentes esenciales de paisaje? (del Campo, 2021). Estos y muchos otros interrogantes se presentan al momento de calificar -a los fines de registrar- con la consecuente carga que ello implica.

Es de notorio que el valor de los recursos ambientales no puede resolverse sin la previa identificación y selección de métodos y modelos apropiados a tales fines. Para el contador este dato es esencial a los fines de incluirlo en el balance ambiental como parte de lo que debe informar sobre lo que realizó la empresa u

organización para no perjudicar o para mejorar el ambiente en forma numérica ya que el balance ambiental a través de cuentas propias ambientales debe informar sobre activos y pasivos ambientales en tal registro.

La diferencia entre el balance contable ambiental y el balance financiero (tradicional) es que este último se basa en cuentas que reflejan la situación financiera a un momento determinado en valores monetarios no teniendo en cuenta valores cualitativos; en cambio el balance ambiental se basa en cuentas que reflejan la situación patrimonial incluyendo la relación con el ambiente en valores monetarios y cualitativos.

En tal sentido, los *valores monetarios* muestran los costos y las inversiones incurridos por la actividad desarrollada que impactan en el ambiente. Los *valores cuantitativos* la evolución y el destino de los recursos y su impacto en el ambiente que se está considerando. A través de ambos valores se puede determinar -en un periodo contable- si la actividad de una organización fue positiva o negativa y si es necesario tomar medidas correctivas. Además, si la inversión que se realizó para prevenir y en su caso minimizar el impacto ambiental fue eficiente como se esperaba.

Conforme a Moreno y González, la cuestión de la valoración económica del medio ambiente requiere la construcción de un sistema de cuentas ambientales, lo cual se constituiría en "una herramienta de conocimiento, organización y sistematización de la información ambiental existente en los países" (de Vega, *et al.*, s/f, p13)

En nuestro país las normas contables vigentes no están regulando en la materia en tratamiento, a lo que se le suman una serie de lagunas e incertidumbres al momento de la elaboración de un balance contable ambiental e incluso en la pertinencia del inventario contable ambiental, el cual es insumo básico del anterior.

Conforme a lo desarrollado hasta el momento hemos detectado una serie de dificultades y desafíos en la elaboración de un balance ambiental (en formato simulación):

1- ¿Qué considerábamos como activos y pasivos ambientales, capital ambiental y cuál sería su exposición final en los Estados Contables?

Nos encontramos con que este tema no estaba dentro de los conocimientos que los contadores aplican, ya que nuestras normas son rígidas y claras, pero es complejo incluir el reconocimiento de elementos ambientales en los Estados Contables. Apenas se cuenta con algunos lineamientos en cuanto a provisiones, o contabilidad agropecuaria por ejemplo, donde el resultado de un periodo no proviene de la actividad del hombre sino de la naturaleza..

Los contadores preparan los Estados Contables para una cantidad limitada de usuarios, es decir que manejamos la microeconomía, pero en contabilidad ambiental los usuarios son ilimitados a veces, y en tal caso se estaría en el marco de la macroeconomía, tema de los economistas.

2- El contador busca entre todos los datos disponibles cuál es el que puede reconocer y entonces estamos frente a un dato que se clasifica, mide, valúa, registra y luego se convierte en información útil para los usuarios.

Los datos contables surgen de hechos comprobables y medibles objetivamente de operaciones acaecidas en un momento anterior al de la medición. Para que un dato pueda convertirse en información debe existir un usuario que la necesite o pueda necesitar, ´por ello nuestras normas contables vigentes incluyen usuarios actuales o potenciales.

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

- 3- ¿Cómo determinar el periodo en que despreciará una montaña?
¿Cómo calcular cuándo se agotará un paisaje representativo del lugar, más aún si este se aprovecha de forma racional?
- 4- ¿Cómo darle un valor a un activo ambiental que no tiene un valor que provenga de una transacción anterior al momento de la medición?

Los activos contables son aquellos que además de provenir de un hecho anterior tienen un valor objetivo, y se disponen de ellos para ser vendidos o usados en la actividad de la organización o para saldar una deuda y la capacidad de generar un beneficio futuro. Los activos ambientales de dominio público no son comprables ni vendibles (si en cambio un pasivo ambiental en un bien de dominio público puede ser pasivo de la empresa en los casos que esta ocasionara el pasivo ambiental). Así, por ejemplo, la existencia de un río que para la mayoría parecía un importante activo, debíamos antes comprender que para saber si tenía un valor positivo o negativo deberíamos tener en cuenta –entre otras consideraciones, por ejemplo-, si el agua estaba contaminada o no. Esta situación se presentó con varios elementos relevados en el inventario contable ambiental que utilizamos de base para la elaboración del balance ambiental.

- 6- Los pasivos son aquellos que van a significar que por un hecho anterior la organización debe hacer un sacrificio económico para saldar una deuda que tiene una fecha determinada, un monto determinado y que no puede evitar ese sacrificio -salvo que el acreedor le condone la misma, que en caso de lo ambiental esto no es posible-. Además, pueden presentarse pasivos contingentes que son aquellos que pueden llegar a suceder o no, con los mismos supuestos del pasivo.

Se presentó en los debates del equipo que (para los no contables) no había diferencia en lo que se consideraba pasivo y gasto.

- 7- No hemos aun llegado a un acuerdo en los debates si la registración será dentro de un rubro contable ya existente o en un rubro separado. Incluso todavía se evalúa cómo lograremos determinar cómo medir en forma confiable y objetiva los elementos componentes de activos y pasivos.

Otro interrogante es ¿Qué sucederá con la comparabilidad de los Estados Contables?

En el ámbito de la regulación contable podemos decir que hay un gran vacío tratándose de un tema tan vital en cuál existe un interés creciente y que ya no hay más tiempo para dejarlo de lado o ignorarlo. Es necesario lograr un cuerpo teórico que guíe a la profesión para poder brindar una correcta información contable a los usuarios de la valuación de los recursos ambientales y de los efectos tanto negativos como positivos que el accionar del ser humano produce en ellos.

En nuestro país -en las ciencias contables- ordinariamente es complejo aceptar la valuación a valores corrientes ya que estos adelantaban ciertos resultados en el tiempo, dicho de otra manera, se reconocen estos en el ejercicio en que ocurren (se devengan), aunque no estén realizados.

Los contadores debemos asumir que a través de los informes contables damos información para la toma de decisiones y el control, por lo que no podemos dejar de comunicar el impacto ambiental producido en cada informe contable que estemos emitiendo, aclarando si este es positivo, negativo o ambas cosas y en qué medida y si se están aplicando las correcciones necesarias. De esta manera cada organización podrá planear,

organizar e implementar acciones correctivas necesarias; como así mismo resolver los impactos negativos producidos.

El balance ambiental es importante para usuarios externos, sino esencialmente para los usuarios internos como información. Las organizaciones que actúan en el medio deben evaluar el impacto producido por ellas y tomar medidas correctivas si esto fuera necesario; también si se obtuvo el resultado esperado o habría que tomar otras o más medidas. Previo a ser sancionadas; retiradas sus habilitaciones y autorizaciones; o se produzca por los hechos la pérdida de concesiones, permisos, certificaciones etc, lo que terminara incidiendo directamente en la vida de la organización en lo económico.

Hoy se presenta un gran cambio en el comportamiento de los seres humanos en relación al ambiente; es el momento en el que la contabilidad como sistema de información debe dejar de estar brindando información sesgada.

El balance ambiental es un informe a un momento determinado que expresa activos, pasivos y capital natural. Este informe debe transmitir a la comunidad cual es el impacto que tiene el accionar de la organización.

Surgen múltiples interrogantes tales como ¿La información ambiental va como notas a los Estados financieros? ¿Se expone en otro informe en forma de gráficos?, ¿Detallándola en forma redactada? ¿Se incluye rubros financieros ya existentes o en un rubro aparte? Al no estar regulados por la Comisión Internacional de Normas de Información financiera, ¿se deben presentar en cuentas de orden por ejemplo? ¿El valor que necesita el contador para incluirla en los Estados Financieros requerirá de recurrir a otros profesionales de distintas ramas para que en forma interdisciplinaria podamos lograrlo?

El Estado no viene acompañando el desarrollo de normas que contengan estímulos fiscales (ej. mayores deducciones para el Impuesto sobre la Renta; reducción de impuestos; créditos blandos etc.) que conformen un incentivo para la aplicación de esta herramienta y no solo por inversiones que se vinculen a lo ambiental.

Comprender que lo ambiental es fuente de servicios ambientales y que esto debe ser parte de lo contable, tanto en lo que se incida como en lo que no, (si forma parte del patrimonio natural de una organización o empresa determinada) es un cambio que debe ser incorporado mediante normas contables para poder tener efecto en las obligaciones del contador y la empresa.

Los nexos que desde “lo ambiental” se deben construir hacia lo contable y de lo contable tradicional hacia lo ambiental aún esperan ser trazados y concretados. La interdisciplina aporta en la construcción de tal sendero; por el momento las simulaciones nos permiten seguir detectando más carencias que aportes.

8. Referencias bibliográficas

- Agencia Europea del Medio Ambiente (1999). “Contabilidad ambiental: Medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa.” Barcelona: Agencia Europea del Medio Ambiente. https://www.forumambiental.org/wp-content/uploads/2017/11/991109_contabilidad_ambiental.pdf
- Alarcón Vega, J. C. & Cristancho Angarita, E. R. (2015). Diseño de un modelo de balance social y ambiental de la Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso Coservicios S.A ESP. (Trabajo de grado). Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Sogamoso. <http://repositorio.uptc.edu.co/handle/001/1966>

Álvarez, Romer, Urbina, Luisa, Guerrero, Francisco, Castro, Josefa. (2009). “*Contabilidad de gestión ambiental en el ejercicio de la profesión del contador público en el estado Zulia.*” Revista de Ciencias Sociales, 15(3), 499-508.p1
http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182009000300011&lng=es&tlng=es

Bischhoffshausen W. (1996) “Una visión General de la Contabilidad Ambiental” en Contaduría N|29, Medellín 1996. p151.
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25519/21078>

Campos, Camila Bolzan de, & Pol, Enric. (2009). Sistemas de Gestión Ambiental y comportamiento ecológico: una discusión teórica de sus relaciones posibles. Aletheia, (29), 103-116. Recuperado em 20 de agosto de 2022, de http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-03942009000100009&lng=pt&tlng=es.

Carvalho Gardenia Maria Braga de (2009): “*Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática.*” 1ª reimpressão (ano 2009). Editorial Jurua Editora- Curitiba. Brasil. Editorial Jurua Editora- Curitiba. Brasil. p125) http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf p.2.

Colmenares, Loyda; Adriani, Rolando; Valderrama, Yosman (2015) “Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial. En el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica”. Cuadernos de Contabilidad, 16 (41), 259-280. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-41.rcp> p.275

del Campo, C. (2022) “*Aproximación al Concepto de Contabilidad Ambiental como Instrumento de la Gestión Ambiental*” Revista

Iberoamericana de Derecho Cultura y Ambiente N° 1. CABA-
www.aidea.org/revista

del Campo, Cristina (2021) "El Paisaje como objeto de Tutela en la Normativa de Base" En Anuario Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales. Córdoba: Advocatus. vol. n°XIX;

del Campo, Cristina. (2021). "Paisaje Objeto de tutela". Iustitia.CABA: AJ editores. vol. n°10.

del Campo, Cristina. (2011) "Reflexiones sobre la regulación del agua como patrimonio natural. Cuaderno de Ambiental n° II El Agua. Córdoba: Advocatus. vol. n°II. p61 - 93.

Déniz Mayor, José Juan, & Verona Martel, María Concepción. (2015). Deconstruyendo el resultado contable convencional para diseñar un resultado contable ambiental. Contaduría y administración, 60(3), 535-555.
<https://doi.org/10.1016/j.cya.2015.05.008>

de Vega, R, y Rajovitzky A., "*Contabilidad Ambiental-Contabilidad y responsabilidad social de la empresa*"
<http://nulan.mdp.edu.ar/2132/1/devega.rajovitzky.2014.pdf> p51

de Vega, R, y Rajovitzky A., "Contabilidad Ambiental-Contabilidad y responsabilidad social de la empresa" (cita a Moreno y Gonzales, 1998)
<http://nulan.mdp.edu.ar/2132/1/devega.rajovitzky.2014.pdf> p13

Edwards, John Richard y Dean, Graeme y Clarke, Frank, 2009. " Cuentas de comerciantes, evaluación del desempeño y toma de decisiones en la Gran Bretaña mercantilista ", Contabilidad, Identificador: RePEc:eee:aosoci:v:34:y:2009:i:5:p:551-570 organizaciones y sociedad , Elsevier, vol. 3 <https://ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v34y2009i5p551-570.html>(4(5), páginas 551-570, julio.

Fernández Cuesta Carmen (2004) “*El Marco Conceptual De La Contabilidad Ambiental. Una Propuesta Para El Debate*” en Contabilidad y Auditoría Número 19 - año 10 - junio 2004 Universidad de Buenos Aires.p33. <https://aidca.org/ridca1-ambiental6/>

Laplace, P. S. (1951). “A philosophical essay on probabilities” (Trads., F. W. Truscott y F. L. Emory). New York: McGraw-Hill. (Trabajo original publicado en 1814).

<https://es.scribd.com/book/400054182/A-Philosophical-Essay-on-Probabilities?query=doi>

Mackenzie, D. (en prensa). “Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets.” Accounting, Organizations and Society. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.02.004>.

Mejía Soto E.; Montes Salazar C. (2010), “Deficiencias de la Aplicación Del Modelo Financiero-Patrimonial a la Representación De La Realidad Socio- Ambiental.” Colombia. pp. 108-121. (cita a Grajales y Sánchez (2004, p.295) (p.111) <https://www.redalyc.org/pdf/4137/413740747008.pdf>

Méndez, Elías, & Ablan, Nayibe (2004). Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción.. Actualidad Contable Faces, 7(8),7-22.[fecha de Consulta 20 de Agosto de 2022]. ISSN: 1316-8533. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25700802>

Misse Ariza, et al., (2021)” Hacia Una Definición de Activo Ambiental: Una Propuesta desde La Contabilidad Tridimensional”. Revista Identidad Bolivariana jul-dic 2021 vol 5.2. p 9 p11. Dialnet-HaciaUnaDefinicionDeActivoAmbiental-8389044.pdf

- Panario Centeno María Marta (2010). “*Cuentas Ambientales: Un Plan de Cuentas Integrado. ¿Sí o No?*”. Buenos Aires, Argentina, FCE-UBA, CONICET.
http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf
- Panario Centeno M. “*Cuentas Ambientales: Un Plan De Cuentas Integrado. ¿Sí O No?*”. Documentos De Trabajo De Contabilidad Social. Año 4, N° 1. Pp 11.
https://drive.google.com/drive/u/2/folders/1TU_Rd5YQx5vtRHMk9EFjcgFLI6a-fqy- p.116
- Pelegrín Mesa, C. et al., “Norma Contable Medioambiental Para La Industria del Níquel”.Área 1. (Contabilidad Ambiental) Foro virtual de contabilidad ambiental y social. pp9 y ss.
http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Lamoru_Niquel.pdf
- Pelegrín Mesa, C. et al., (2017) “Norma Contable Medioambiental Para La Industria Del Níquel”(Contabilidad Ambiental) Foro virtual de contabilidad ambiental y social. p11.
http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Lamoru_Niquel.pdf
- Pérez López, Y., & López, Y. P. (2017). Sistema de información estratégico ambiental al diseñar un balance ambiental. Science of Human Action, 2(1), 117. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2325> p.121
- Política ambiental Nacional. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Ley General del ambiente. Ley 25675. (2002).ARGENTINA. Presupuestos Mínimos Ambientales.*
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm>

Powell, W.W. (1991). “Expanding the scope of institutional analysis.” En W.W. Powell & P.J. DiMaggio (Eds.), *the new institutionalism in organizational analysis* (pp. 183-203). Chicago: The University of Chicago Press.

Programa para el medio ambiente.UNEP.(2021) ” lanzamiento-informe-de-contabilidad-ambiental”
<https://www.unep.org/es/events/webinar/lanzamiento-informe-de-contabilidad-ambiental>

Scott, W.R. and Meyer (Eds.) (1995). “Institutions and organizations: Towards a theoretical synthesis.” pp. 55-80 Thousand Oaks, CA: Sage.

Souza Ribeiro, Maisa; et al.(2006). “La gestión de pasivos ambientales”. Bogotá , pp. 17-35. En: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=71603703>

Tenjo Talero N., Acevedo Ramírez P., Velásquez García S. (2017) “Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales, Las cuentas ambientales y económicas en Colombia.” Colombia. <https://drive.google.com/file/d/1OQmUxjhHmBDe2AkZTAV0MdieUuCVwbNA/view>(p. 2,4 y 5)

Ursic, D. (1995) Balance económico del patrimonio natural de la región de Magallanes, Chile. CEPAL.(a+nexo -cuadro N°1)
<http://hdl.handle.net/11362/30457>

Vera Muñoz, M. et al., Contabilidad, auditoría y fiscal Estado De Resultados Ambiental. Mesa 03 – Congreso Internacional de investigación en ciencias adm.
https://www.acacia.org.mx/busqueda/pdf/03_10_Estado_de_Resultados.pdf

Werno Herckert (2014). “El Balance ambiental se hace, así, una pieza importante para los empresarios en la gestión del medio ambiente natural, un aliado del Órgano Ambiental, de las ONGS

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

ecologistas y del Greenpeace.” Academia Brasileira de Ciências Contábeis. “(p. 1)

Zaá, J. (1998). Fundamentos contables de los pasivos medioambientales. VIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública y III Encuentro Nacional de Educadores del Área contable. Venezuela, pp. 1-9.

