

Sección de Investigaciones Contables

**EN BUSCA DE APORTES TEÓRICOS PARA LOGRAR
LA IDENTIDAD DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL**

MARIO BIONDI

Dr. MARIO BIONDI

- Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público (FCE-UBA)
- Doctor Honoris Causa, FCE-Universidad Concepción del Uruguay
- Profesor Titular Consulto (FCE-UBA)
- Director de la Sección de Investigaciones Contables (FCE-UBA)
- Integrante de la Comisión de Post Doctorado, FCE-UBA
- Presidente de la Comisión de Doctorado-Área Contabilidad (FCE-UBA)
- Investigador de la Universidad de Buenos Aires – Categoría I
- Ex Director organizador de la Maestría en Contabilidad Internacional (FCE-UBA)
- Contador Benemérito de las Américas (Asociación Interamericana de Contabilidad)
- Profesor y Consultor en otras universidades del país y del exterior.
- Autor de libros de texto universitarios.

**EN BUSCA DE APORTES TEÓRICOS PARA LOGRAR LA IDENTIDAD
DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

- 1. Conceptualización de la gestión ambiental y sus efectos en la contabilidad.**
 - 1.1 Gestiones ambientales directas e indirectas**
 - 1.2 Gestiones empresarias que afectan la ecología. Generadoras de compromisos futuros (pasivos).**
 - 1.3 Efectos de estos hechos y actos jurídicos sobre los estados contables.**
 - 1.4 Posibles aplicaciones de multas y mayores requerimientos a cumplir.**
- 2. Activos, pasivos y resultados involucrados en la gestión ambiental.**
- 3. Peculiaridades de ciertas pérdidas derivadas de la gestión ambiental.**
- 4. Aplicación de las normas ISO como un elemento de control interno**
- 5. Contrastación mediante preguntas y respuestas.**
- 6. Bibliografía.**

PALABRAS CLAVE

**CONTABILIDAD SOCIAL – CONTABILIDAD AMBIENTAL –
GESTIÓN AMBIENTAL – ECOLOGÍA – PASIVOS CONTINGENTES –
NORMAS ISO**

KEY WORDS

**SOCIAL ACCOUNTING – ENVIRONMENT ACCOUNTING –
ENVIRONMENTAL MANAGEMENT – ECOLOGY – CONTINGENT
LIABILITIES – ISO STANDARDS**

**IN SEARCH OF THEORETICAL CONTRIBUTIONS TO DETERMINE
DE IDENTITY OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING**

Resumen

La Contabilidad Patrimonial o Financiera es el más vinculante segmento de la teoría contable que se encuentra regulado por las reglas dictadas por los organismos emisores autorizados para ello.

Por su parte, en los últimos diez años ha ganado un campo de desarrollo importante la llamada (correcta o incorrectamente) Contabilidad Ambiental, que involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios, varios de los cuales se incluyen en la teoría contable patrimonial y otras, precisamente por problemas de las "normas contables obligatorias", esperan turno para su consideración.

Esta investigación pretende aportar ideas que, intentan destrabar algunas de las restricciones existentes.

Para lograrlo el autor recurre a una visión amplia de la teoría contable que incluye una buena dosis de la contabilidad de gestión empresarial y de la responsabilidad social empresarial, con sus diferentes grupos de interés.

La gestión ambiental tiene muchos aspectos que a la fecha no están suficientemente definidos y requieren conocimientos específicos de los cuales el Contador Público participa de una manera importante con adecuada asistencia de expertos, no solamente respecto de la gestión sino también, vinculados con el derecho privado y público para establecer el grado de apropiación y de exposición de ciertos bienes que pertenecen al dominio público. El tema es suficientemente interesante y merece ser discutido adecuadamente.

Por otra parte, como ya lo expresara reiteradamente, para la consolidación de este segmento de la contabilidad es necesario sustentar con respaldos teóricos todo lo que se expresa en propuestas habituales.

El Foro Virtual cumplido hace muy poco ha sido una oportunidad para lograr ese objetivo.

Abstract

Estate of Financial Accounting is the binding segment of the accounting theory is governed by the rules dictated by the issuing agencies authorized to do so.

For its part, in the last ten years has won a major development area called (rightly or wrongly) Environmental Accounting, involving theoretical and practical aspects interdisciplinary, several of which are included in the assets and other accounting theory, precisely by problems of "mandatory accounting standards, waiting their turn for consideration.

This research aims to provide ideas that try to unlock some of the restrictions.

To achieve this the author draws on a broad view of accounting theory which includes a good dose of business management accounting and corporate social responsibility, with its various stakeholders.

Environmental management has many aspects to date are not sufficiently defined and require specific knowledge of which the practitioner involved in a major way with appropriate assistance from experts, not only for management but also linked to the private law public to establish the degree of ownership and exposure to certain assets in the public domain. The subject is interesting enough and deserves to be discussed properly.

Moreover, as I repeatedly expressed to the consolidation of this segment of the accounting necessary theoretical support to backup everything that is expressed in normal proposals.

Virtual Forum met recently has been an opportunity to achieve that goal.

1. Conceptualización de la gestión ambiental y sus efectos en la contabilidad

1.1 Gestiones ambientales directas e indirectas

El concepto de contabilidad tiene múltiples aplicaciones en la gestión de las empresas como consecuencia de la captación de información, su registración y adecuación y como medición y exposición mediante los estados contables.

La contabilidad patrimonial o financiera es el más importante segmento, se encuentra regulado y las normas que se dictan, supuestamente, prevén todas las consecuencias emergentes. Sin embargo la realidad es que en oportunidades, el marco regulatorio no alcanza para prevenir ciertos efectos económicos de aparición diferida pero que pueden hacer peligrar la sustentabilidad del ente.

No se si la expresión "gestión ambiental" es suficientemente explícita para lo que pretendo encarar por lo cual trataré de precisarla.

Hay gestiones ambientales directas y gestiones ambientales indirectas. Son gestiones ambientales directas aquellas en las cuales el 100% de la actividad está dedicada a ella; caso de la recolección de residuos, saneamiento de cuencas hídricas, lucha contra fenómenos naturales o humanos tales como incendio de bosques, recomposición de nutrientes del suelo, canales aliviadores, etcétera. Puede verse que todas son en pro del medio ambiente.

Las gestiones ambientales indirectas, son las más numerosas y emergentes de algún proceso productivo del ente. Estas gestiones pueden ser en pro o en contra del medio ambiente.

Los ejemplos de efectos ambientales indirectos precisamente estos son los que requieren mayor análisis.

1.2 Gestiones empresarias que afectan la ecología. Generadoras de compromisos futuros (pasivos).

Las regulaciones estatales sobre las actividades degradantes de la ecología casi en ningún lugar de nuestro planeta son suficientemente claras, precisas y completas. Esas incompletas normativas reconocen numerosas causas entre las cuales pueden enumerarse:

- a) Desconocimiento inicial de los efectos de ciertas gestiones empresarias (sobre todo por parte del Estado).
- b) Cambios en la operatoria de la actividad sin análisis previo de las consecuencias para el ecosistema.
- c) Acuerdos internacionales que constituyen instrumentos declarativos sin aplicación completa y sin mayor utilidad práctica (caso del Protocolo de Kyoto).
- d) Intereses sociológicamente contrapuestos entre factores positivos (fuentes de trabajo) y negativos (afectación de los recursos naturales).

- e) Arbitraria tendencia a la aplicación de la ecuación costo-beneficio sin considerar el bien común como postulado básico (falta de ética).
- f) Declamaciones sobre la responsabilidad empresaria sin aplicación práctica.
- g) Incapacidad o negligencia de los funcionarios públicos responsables de los controles pertinentes.

1.3 Efectos de estos hechos y actos jurídicos sobre los estados contables.

Sea por las causas mencionadas o por otras, que sin duda existen, los entes que cumplen actividades degradantes del medio ambiente asumen compromisos futuros que no siempre aparecen en los estados contables (contingencias de pasivo).

En la actualidad (primavera del año 2010) se ha dispuesto un empadronamiento de las industrias y comercios vinculados geográficamente con la "Cuenca del Riachuelo" que desagota en el Río de la Plata.

Sin abrir juicio sobre esta manera de tratar de iniciar una actividad muy morosa por parte del Estado Nacional, de la provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debería generar inquietudes en los entes supuestamente contaminantes por las consecuencias negativas que podrían llegar a sufrir en un futuro que debería ser cercano.

Seguramente, a la brevedad se operarán los cierres de próximos ejercicios de los entes con lo cual se debería tener en cuenta posibles efectos económicos sobre los resultados.

Intentando ordenar los aludidos efectos se mencionan actividades que requieren gestión inmediata para reparar efectos nocivos ya producidos o contemporáneos, por ejemplo:

- Realización de obras hidráulicas, civiles o de otro tipo sobre las propiedades, plantas y equipos.
- Cambios en los procesos productivos.
- Materiales e insumos de uso no habitual hasta el presente.
- Cargos por multas u otras sanciones pecuniarias que se sufrirán por incumplimiento (comprobable) de normas vigentes.

No debe olvidarse que, aunque no se apliquen, siempre existieron normativas que intentaban impedir contaminaciones, por ejemplo, tratamiento de aguas servidas.

Debe analizarse qué tipos de registraciones contables se producirán:

- a) Los cambios en los procesos productivos implicarán cargos a la producción en proceso en tanto se trate de gastos directos y, naturalmente, variables.
- b) Las obras hidráulicas, civiles o similares podrán ser acrecentamiento de los bienes o cargos definidos –según el caso– en tanto sus efectos positivos se prolongaran en el tiempo (por ejemplo, más de un año). En caso contrario, en principio, deberán ser apropiadas como gastos del período.
- c) Podría discutirse si ciertos quebrantos deberán debitarse a “Resultados Acumulados” por medio del “Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores” (AREA).

1.4 Posibles aplicaciones de multas y mayores requerimientos a cumplir.

Siempre vinculado con el tema del "Riachuelo", en el supuesto que se intente aplicar sanciones consistentes en multas, previo proceso y también requerimientos de obras para mejorar el proceso productivo y aliviar la contaminación, cabe preguntarse qué ocurrirá con los estados contables de los entes sancionados.

Nos encontraríamos frente a contingencias de pasivo, si de multas se trata. Seguramente se generarán apelaciones, amparos judiciales, etc., que producirán incertidumbre sobre la cuantía y oportunidad del pago de la sanción.

Dependiendo de la mayor o menor posibilidad que la sanción quede firme y también de su posible monto sería necesario o bien crear el pasivo (contingencia) o informarlo por notas a los estados contables.

Un hecho muy importante consiste en la necesidad de evaluar la afectación que podría sufrir el principio de empresa en marcha y tenerlo en cuenta en el momento de la emisión del dictamen de auditoría externa.

2. Activos, Pasivos y Resultador involucrados en la gestión ambiental.

Toda gestión vinculada con el medio ambiente puede generar activos y pasivos, que aparecerán en los estados contables.

Como ya se dijo, hay activos derivados de las inversiones que se realicen con el fin de mejorar las posibilidades de evitar degradaciones como ser maquinarias, sistemas y similares.

También hay activos, que pueden ser tangibles o intangibles, que se generan como consecuencia de operaciones tipo financiera como ser la adquisición de "autorizaciones" de contaminación justificada (ejemplo: Protocolo de Kyoto) y sus negociaciones.

Seguramente, a los fines de este trabajo son mucho más significativos los pasivos resultantes de la actividad.

Esos casos se pueden derivar en compromisos ciertos y contingentes.

Son compromisos ciertos los asumidos bilateral o unilateralmente que no requieren de conformidad alguna y son de cumplimiento obligatorio. El tratamiento de estos pasivos no difiere de los originados por otras actividades.

Los compromisos contingentes requieren para su exteriorización las condiciones generales de las normas contables vigentes y, como ya se dijo, deben caracterizarse por verosimilitud del riesgo y su cuantificación; en caso contrario, se exteriorizan en una nota a los estados contables.

Pueden quedar dudas sobre la pertinencia de ese pasivo contingente, en cuyo caso –de no registrarse como tal y aparecer como una nota a los estados financieros– es recomendable que, por asamblea se constituya una adecuada “reserva para contingencias”, de manera que ejercicios futuros dispongan de resultados asignados (a reservas) que compensen eventualmente pérdidas que pudieran concretarse al dilucidarse algún conflicto judicial que en años anteriores no justificaba la constitución de un pasivo contingente.

Si bien no es lo mismo un pasivo contingente que una reserva para contingencias, por lo menos se amortiguarán los efectos económicos de esta incertidumbre –sobre todo para terceros– que, con el transcurso del tiempo, adquirirá certeza.

3. Peculiaridades de ciertas pérdidas derivadas de la gestión ambiental. Posibles soluciones

3.1 Efectos degradantes del medio ambiente. Reconocimiento de sus orígenes y efectos sobre los entes involucrados.

Pueden clasificarse en: a) causas naturales y b) causas originadas en actividades del hombre.

- a) Las causas naturales son múltiples e incluyen entre ellas a las generadas por seres vivos, no humanos, tales como los castores, que modifican el cauce de corrientes hídricas y complican a especies que viven y se desarrollan en ese medio y también al riesgo de campos linderos. Otros hechos, por ejemplo la erosión (vientos, lluvias excesivas, sequías extremas, contaminaciones salinosas, etc.). Todos estos hechos, en tanto no puedan ser resueltos por el hombre, generan efectos negativos que los estados contables de los entes, titulares de esos bienes, deben registrar como regulaciones de los activos (tierra) que los representan y consiguientemente como pérdidas del ejercicio. Si por actividades naturales, o del hombre, esos bienes recuperan valor, los ejercicios en que se produzcan, registrarán el beneficio, hasta el límite del valor de origen de los activos involucrados.
- b) Las causas originadas en actividades del hombre tienen también efectos económicos que los estados contables del ente deben reconocer. Un ejemplo típico en la República Argentina es el cultivo de la soja que, cuando se transforma en monocultivo, por muchos años, degrada el suelo y esa pérdida de valor debería ser registrada en los estados contables, con la consiguiente regularización de los activos representativos. No obstante hay medidas que se pueden adoptar tales como, agregado de nutrientes, siembra directa, rotación de cultivos, etcétera. No es fácil medir la degradación del suelo y, por ende, registrar la pérdida. En mi opinión la unidad de medida sería el rendimiento por hectárea sembrada, en relación con un estándar, que varía según las circunstancias y procedimientos de siembra y cosecha, por ejemplo modalidades de cosecha con equipos computarizados mejoran los rendimientos de equipos tradicionales (evitan la rotura del grano, eliminan humedad, etc.).

3.2 Actividades del hombre que generan efectos perjudiciales para el medio ambiente no punibles actualmente con tendencia a su criminalización próxima. Efectos contables.

Hay hechos y actos jurídicos que actualmente constituyen faltas éticas. La trasgresión de la ética implica incumplimiento de requerimiento no punible y solo sufrirían sanciones morales y de consideración pública. Cuando esos hechos pasan a ser sancionables legalmente pierden su carácter ético, aún cuando en el fuero íntimo de los involucrados mantengan el repudio generalizado.

Precisamente cuando hay actividades nocivas para la comunidad, pero sin sanción positiva vigente puede presentar serios problemas contables, sobre todo si la tendencia legislativa es sancionar en un futuro no muy lejano esas gestiones perjudiciales para el medio ambiente. Hay ejemplos que se pueden dar, como ser la disposición de residuos contaminantes. Los efectos futuros para el ente podrán ser:

- a) la necesidad de realizar obras para paliar las consecuencias que afectan el medio ambiente,
- b) la aplicación de multas con efecto retroactivo y,
- c) la prohibición de la actividad, considerada causa eficiente del daño ecológico. Pueden existir otros efectos pero los tres mencionados son suficientes para permitir el desarrollo de opiniones sobre el posible tratamiento de las consecuencias.

- a) La necesidad de realizar obras para paliar las consecuencias que afectan el medio ambiente.

Esta situación es muy clara y solamente se trata de inversiones en activos, que deberían ser registradas como tales. No hay efectos retroactivos y en el futuro se practicarán las amortizaciones por depreciaciones, gastos de mantenimiento, mejoras, etcétera. Se trata de una inversión en activos fijos, que no difieren de, por ejemplo, la compra de nuevos equipos. La única eventualidad podría estar dada por otros cambios consecuenciales sobre otros activos existentes lo cual debería dar lugar a posibles ajustes.

b) La aplicación de multas con efecto retroactivo.

Este tema es muy complejo y los problemas que puede generar podrían ordenarse de la siguiente forma:

La asignación del importe de la multa al tiempo es por hechos ocurridos con anterioridad al actual ejercicio. La pregunta sería si debe soportarlo en su totalidad el presente período o si es un ajuste de resultados de ejercicios anteriores. Si derivara del incumplimiento de una norma existente parecería que se trataría de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores; sin embargo la sanción es un hecho nuevo y su monto se lo reconoce ahora. En consecuencia debe cargarse al ejercicio en curso.

Como opinión personal puedo afirmar que el cargo podría ser diferido en el tiempo si se dieran las siguientes condiciones:

- 1) El importe por pagar sería de significación o sea que pudiera llegar a afectar el principio de la empresa en marcha.
- 2) Que los ejercicios futuros se vieran beneficiados por esa actitud, lo cual quedaría comprobada por el hecho que la empresa seguiría funcionando y en caso contrario podría entrar en estado de liquidación.

c) La prohibición de la actividad, considerada causa eficiente del daño ecológico.

En este caso quedaría definitivamente afectado el principio de empresa en marcha, con lo cual entraría en estado de liquidación.

Quedaría por analizar qué tipo de medidas de orden contable correspondería adoptar en el período anterior a la penalización de la actividad. Me refiero a las faltas de ética. Este caso debería ser tratado como una contingencia que no afectaría los resultados.

Sin embargo, sería recomendable como ya dijimos que se asignara un monto razonable de los resultados para una reserva que

previera dos efectos: posibles inversiones en activos fijos y alguna partida para otras erogaciones emergentes.

4. Aplicación de las Normas ISO como un elemento de control interno.

Para tratar de lograr un mejor ordenamiento del control interno de los entes que pudiera llegar a comprometer el medio ambiente de cualquier forma, es importante tener en cuenta la posible aplicación de la serie de normas ISO 14.001, Sistemas de gestión ambiental, que incluyen: la política ambiental, planeación, implementación y operación, revisión y acción correctiva y reversión del sistema siendo esta norma la única certificable, o sea que el ente rector podría emitir la constancia de "no contaminación" previo cumplimiento de una serie muy importante de requisitos que obligan al ente a ordenarse adecuadamente.

Además hay otras normas ISO, no certificables, que serían las siguientes:

1. Para la gestión empresarial:
 - *ISO 14.002:* Especifica guías para la implementación de las normas ISO 14.001 en pequeñas y medianas organizaciones.
 - *ISO 14.004:* Directrices generales para desarrollar un sistema de gestión ambiental.
 - *ISO 14.010/12:* Principios y directrices para la auditoría de un sistema de gestión ambiental.
 - *ISO 14.031:* Directrices para la evaluación del desempeño ambiental.
 - *ISO 14.061:* reporte técnico para organizaciones forestales en el uso de la ISO 14.001.
2. Productos:
 - *ISO 14.020 – 14.025:* Directrices para el etiquetado ambiental.

- *ISO 14.040 – 14.004*: Directrices para el análisis del ciclo de vida.
- *ISO 14.050*: Vocabulario.
- *ISO Guía 64*: Guía para la inclusión de aspectos ambientales en las normas de productos.

El modelo de sistema de gestión ambiental descrito en las normas ISO 14.001, introduce el enfoque de “sistemas” y requiere un correcto desempeño ambiental con el compromiso de cumplir las regulaciones, prevenir la contaminación y que la mejora sea continua.

5. Contratación mediante preguntas y respuestas

Teniendo en cuenta que el tema contenido en este trabajo fue discutido en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social y a modo de contrastación se formularon, por escrito, preguntas que merecieron adecuadas respuestas es oportuno transcribir algunas de ellas, a los efectos de complementar su contenido.

Pregunta 1:

Considerando que las cuestiones ambientales asociadas al accionar empresarial afectan y pueden llegar a afectar la situación o salud económica y financiera de las empresas, en cuanto a divulgación de información contable ambiental, Ud. qué cree que es más conveniente:

- *Utilizar el informe anual como soporte o vehículo de comunicación de la información ambiental voluntaria y obligatoria, ya sea, en los propios estados contables, en sus notas anexas o, en una sección del informe de los estados financieros.*
- *complementar la información financiera con otras fuentes de información como pueden ser los informes de sostenibilidad o informes ambientales independientes.*

Respuesta a pregunta 1:

Las informaciones de la actividad empresarial que están vinculadas con cuestiones ambientales y que pueden llegar a afectar al ente, debían ser tomadas en cuenta y exponerlas con los estados contables periódicos conforme lo requieren las normas en vigor.

Aquellos pasivos contingentes que de acuerdo con las normas contables no se cuantifican y en consecuencia solo serán una advertencia en las notas, quizás puede merecer que la asamblea asigne resultados a la constitución de una reserva para contingencias que puede cubrir aspectos económicos negativos futuros.

Los informes especiales, separados de los estados contables clásicos, pueden producirse cuando es necesario y convendría que la teoría contable respaldara los informes, los cuales, eventualmente, pueden incluir análisis tipo insumo producto.

Pregunta 2:

¿Creen los expositores que sería necesario la emisión de normas internacionales ambientales o con las que puedan salir a nivel nacional serían suficientes? Esta pregunta es porque el ambiente creo que debe cuidarse por igual en todas partes.

Pregunta 3:

¿Cómo la Contabilidad Ambiental puede hacer feliz al hombre?

Pregunta 4:

¿Contabilidad Ambiental o Contabilidad Social?

Pregunta 5:

¿Creen, los disertantes, que como Contadores solo podemos aportar la parte económica y financiera al medio ambiente, y que realmente para cubrir este tema se debe contar con un equipo multidisciplinario?

Respuesta a preguntas 2 a 5:

Las normas ambientales deben ser internacionales y elaboradas por expertos en los múltiples temas. El protocolo de Kyoto y sus actualizaciones, solo prevén una parte del problema (efecto invernadero).

Los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes.

Evitar el deterioro del medio ambiente mejora la calidad de vida y contribuye a la felicidad del ser humano.

Pregunta 6:

En lo que refiere a la emisión de normas internacionales ambientales, cómo creen los expositores que debería encararse este tema teniendo en cuenta que si bien el mundo es uno solo y debe ser tratado como una única unidad la que debemos cuidar, las realidades regionales son muy diferentes en lo que refiere a grados de desarrollo y de contaminación. Un claro ejemplo se da con los bonos de carbono mediante los cuales los países menos desarrollados venden "derecho a contaminar" a los países más desarrollados. ¿Debemos aplicar las mismas normas para todos?

Respuesta a pregunta 6:

Las normas internacionales, sean ambientales o de contabilidad, deben ser únicas, sin perjuicio de prever alternativas.

Pensar que para los países desarrollados se deberían requerir mayores requisitos sería una sónica utopía, frente a lo que ocurre hasta el presente (países participantes que no ratifican los acuerdos).

6. Bibliografía

1. CASAL, Armando; FRONTI DE GARCÍA, Luisa; GARCÍA FRONTI, Inés M.; WAINSTEIN, Mario. **Contabilidad y Auditoría Ambiental**. Ediciones Macchi.
2. LATTUCA, Juan Antonio. **Compendio de Auditoría**, 3ª Edición.
3. NORMAS ISO, serie 14.000.
4. FERNÁNDEZ CUESTA, Carmen. "*La contabilidad y el medio ambiente*". Revista Técnica Contable. Año XLIV. Número 522.
5. RESOLUCIÓN TÉCNICA N°17 del F.A.C.P.C.E.

