

Capítulo 14

HACIA UN MODELO CONTABLE DE INFORMACIÓN FINANCIERA AMBIENTAL ANTE EL CAMBIO CLIMÁTICO. PRIMERA PARTE.

Autora

MARÍA LAURA ACEVEDO

Directora

LUISA FRONTI DE GARCÍA

1. Introducción

El cambio climático es la mayor amenaza a la que se enfrenta la humanidad. El calentamiento progresivo, basado en el aumento de las temperaturas, y el efecto invernadero provocado por el aumento de las emisiones de CO₂ y la reducción de la capa de ozono, podría ocasionar que la vida en nuestro planeta ya no sea posible. El cambio climático provocará que la temperatura se incremente en los próximos años, a una velocidad mayor por el efecto de la acción del hombre.

Actualmente las naciones así como también diversos organismos comenzaron a comprometerse y a solidarizarse entre si para lograr mitigar el cambio climático. La preocupación por el medio ambiente se ha posicionado en la sociedad como un punto central a resolver. Esto ha llevado a que distintas áreas de la ciencia aborden el tema.

El presente trabajo está orientado a sentar las bases para la confección de Estados Contables en función a Modelos Contables que recojan la problemática ambiental. En particular, se centra en presentar los principios para la medición contable de los Permisos de Emisión y dentro del marco del Mecanismo de Desarrollo Limpio, y las características que debe tener la información contable para reflejar razonablemente la situación patrimonial, económica y financiera de una empresa.

El **Protocolo de Kyoto** es un acuerdo internacional vinculado a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático. Tiene como objetivo promover el desarrollo sostenible mediante la limitación y reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), principalmente Dióxido de Carbono (CO₂), con los menores efectos adversos posibles sobre las relaciones económicas, la sociedad y el medio ambiente, especialmente en los países en vías de desarrollo. Para ello asigna una meta nacional a cada país (y grupo de países, como por ejemplo la Unión Europea) para el período 2008-2012:

- Reducir al menos un 5% las emisiones de GEI realizadas en 1990 para los países desarrollados. La Unión Europea en su conjunto se propuso reducir el 8%.
- Y de las emisiones realizadas en años posteriores en los países en proceso de transición a una economía de mercado.
- No fija metas concretas para los países en vías de desarrollo.

Para alcanzar estos objetivos, el Protocolo de Kioto propone los siguientes mecanismos de flexibilidad:

- Mercados de permisos de emisión

Permite la comercialización de Unidades de Cantidades Asignadas (AAU) entre países industrializados. Los países (o empresas) que reducen sus emisiones por encima de lo convenido pueden vender los permisos sobrantes a aquellos que tienen serias dificultades para lograr su meta.

- Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL)

A través de este sistema, los países industrializados invierten y transfieren tecnologías limpias a los países en vías de desarrollo. A cambio reciben Unidades de Emisiones Reducidas (CERS), las cuales a su vez se comercializan.

- Proyectos de Aplicación Conjunta

Permite a los países industrializados cumplir parte de sus obligaciones de recortar las emisiones de GEI pagando proyectos que reduzcan las emisiones en otros países industrializados. Los gobiernos patrocinadores recibirán créditos que podrán aplicar a sus objetivos de emisión; las naciones receptoras obtendrán inversión extranjera y tecnología avanzada.

- Sumideros y Depósitos de GEI⁵⁹

Los humedales almacenan grandes cantidades de carbono y cuando estos se destruyen o degradan se liberan grandes cantidades de CO₂ y otros gases de efecto invernadero a la atmósfera. Este mecanismo permite obtener Unidades de Absorción de Emisiones (UDA), a través de la promoción de actividades agrícolas y forestales que facilita la absorción natural de estos gases.

El Protocolo de Kioto concibe a las actividades de forestación, reforestación, usos de la tierra, cambio de uso de la misma y la selvicultura, como una facilidad para lograr cumplir los compromisos de reducción de emisiones. Las formaciones vegetales actúan como sumideros por su función de fotosíntesis, mediante la cual absorben CO₂.

1.1- Normas ISO

La Organización Internacional de Normalización (ISO) es un organismo no gubernamental, compuesto por muchas agrupaciones o países miembros. Su principal objetivo es lograr la estandarización a nivel mundial.

Las normas ISO son de carácter voluntario y del sector privado. Las normas de control ambiental relacionadas con el cambio climático constituyen la serie ISO 14000, la cual *“establece herramientas y sistemas para la administración de numerosas obligaciones ambientales y la realización de evaluaciones del producto sin prescribir qué metas debe alcanzar una organización. (...) busca proporcionar una guía para el desarrollo de un enfoque comprensivo para la administración del medio*

⁵⁹ Pahlen, R. y Fronti, L. (2008) Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Capítulo 2. Ed. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental. FCE - UBA
322

*ambiente y la estandarización de algunas herramientas de análisis ambiental clave”.*⁶⁰

La Norma ISO 14064 tiene como función dar credibilidad y aseguramiento a los reportes de emisión de GEI y a las declaraciones de reducción de emisiones. Contiene un criterio para la contabilización y verificación de GEI.

La Norma se divide en:

- **ISO 14064-1: Gases de Efecto Invernadero – Parte 1:** especificación para la cuantificación, seguimiento y presentación de las emisiones y absorciones de una organización. Contribuye al diseño y gestión de inventarios de GEI de una organización; contiene principios para la presentación de informes sobre estos inventarios; para determinar los límites de emisión de GEI, y para cuantificar las emisiones y remociones de GEI.
- **ISO 14064-2: Gases de Efecto Invernadero – Parte 2:** especificación para la cuantificación, seguimiento y presentación de la reducción de emisiones y el aumento de absorciones debidas a un proyecto. Contribuye a determinar escenarios de la línea base de los proyectos; contiene principios y requisitos para controlar, cuantificar e informar sobre el avance del proyecto con relación al escenario de la línea base; para la planificación de un proyecto GEI; para la identificación y selección de fuentes, sumideros y reservorios de GEI pertinentes al proyecto y al escenario de la línea base.

Cabe aclarar que el ciclo de un proyecto GEI se divide en dos etapas: fase de planificación y fase de implementación. Ambas varían en función a

⁶⁰ Cascio, J-Woodside, G et altri (1997): “Guía ISO 14000 – Las nuevas normas internacionales para la administración ambiental”

la escala del proyecto y a las circunstancias, incluyendo la legislación aplicable, los programas de GEI o las normas.

- **ISO 14064-3: Gases de Efecto Invernadero – Parte 3:** especificación con directrices para la validación y verificación de las declaraciones sobre GEI.
Contribuye a la planificación de las actividades de validación o verificación; Contiene principios para la verificación de los inventarios de GEI y la validación de los proyectos; e incluye procedimientos de evaluación de las declaraciones de GEI de una organización.

La Norma ISO 14064 es un programa neutral de GEI. Si se aplica un programa de GEI, y un requisito de las Norma ISO 14064 impide que la organización cumpla con algún requisito de este, prevalece el requisito del programa o política de GEI.

2. Permisos de Emisión: su tratamiento contable.

Los Permisos de Emisión son derechos otorgados por el Gobierno para emitir, a lo largo de un año, una Tm equivalente de CO₂. Dicho permiso puede cubrir las emisiones de todo o parte de una instalación o conjunto de ellas, ubicadas en un mismo emplazamiento, operado por un mismo titular, que tiene la potestad de cancelar el permiso si lo considera oportuno, en cualquier momento. Están representados a través de certificados transferibles, que pueden ser negociados en el mercado. La opción es beneficiosa ya que el país que logra reducir más de lo comprometido vende los certificados excedentes (obtiene ganancias) a aquel que no puede cumplir con su meta, y al mismo tiempo contribuye a la mitigación del cambio climático. Dicho mercado es consecuencia del Protocolo de Kioto (PK), creado para cumplir con el objetivo de reducir emisiones de GEI. Entró en

vigencia en 2005 en Europa, se desarrolla en períodos naturales de 5 años, excepto el primero que es de 3, y consta de las siguientes etapas⁶¹:

- 1) Solicitud de los permisos por parte del titular de las instalaciones.
- 2) Elaboración, por cada Estado Miembro, de los respectivos Planes Nacionales de Asignación para cada período.
- 3) Publicación y notificación de los Planes Nacionales de Asignación a la Comisión de la Unión Europea y a los demás Estados Miembros.
- 4) Aprobación o rechazo, total o parcial por la Comisión Europea.
- 5) Asignación de los permisos de emisión para cada período. En el primer período (3 años) al menos el 95% de ellos se asignan de forma gratuita. En el período de 5 años será al menos el 90%. Dicha asignación adopta la forma de una **subvención gubernamental**.
- 6) Anotar en cada Registro Nacional de Emisiones las unidades (AAU) de cada año del período considerado.
- 7) Al término de un año, entrega, a la autoridad competente por el titular de cada instalación, de los permisos equivalentes a las emisiones totales de esa instalación durante el año natural anterior y sus correspondientes informes.
- 8) Verificación, por la autoridad competente de los informes presentados y, en su caso, sanción y pago de multas a los titulares que no entreguen los permisos de emisión suficientes.
- 9) Cancelación de los permisos correspondientes a cada año natural y a cada período.

Cabe señalar que solo los países incluidos en el Anexo I del PK pueden participar en el mercado de Permisos de Emisión: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda,

⁶¹ Fronti de García, L.; Fernández Cuesta, C.: "El Protocolo de Kyoto y sus Implicancias Contables". Trabajo presentado en el XXVII SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRÁCTICA PROFESIONAL. Mendoza, 11 y 12 de Agosto de 2005.

Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza.

Países Incorporados recientemente: **Australia; Mónaco y Turquía.**⁶²

2.1. Marco Conceptual

Un activo es todo recurso que como resultado de sucesos pasados, es controlado por la empresa, y del que se espera obtener beneficios económicos futuros.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Los intangibles pueden clasificarse según su generación⁶³ en:

- De generación externa:
 - De adquisición independiente (Ej.: Marcas, patentes, concesiones, etc.)
 - De adquisición en combinación de negocios:
 - Identificables (Ej. Software)
 - No Identificables: (Ej. Llave de negocio)

- De generación interna:
 - Identificables (Ej. Investigación y desarrollo, fórmulas)

⁶² <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convsp.pdf>

⁶³ Bongianino, C; Vazquez, R.: “Los Intangibles y la Información Contable” Conferencia Interamericana de Contabilidad. 2001. Uruguay.

- No identificables (llave autogenerada, clientela, conocimientos).

Para que un intangible pueda ser reconocido por la contabilidad se deben cumplir dos requisitos:

- 1) Ser probable que los beneficios económicos futuros atribuidos al bien lleguen a la empresa.
- 2) El costo del bien debe poder ser medido objetivamente.

Existen intangibles, que debido a sus características, no pueden ser registrados como Activos. Estos son los “no identificables” (autogenerados), tales como, la clientela, la capacidad del personal, la marca creada por la propia empresa, etc. Estos intangibles tienen un valor, que de hecho muchas veces supera al valor de libros de la empresa, pero no se les puede asignar una medición objetiva en moneda ya que este valor no surge de una transacción.

En cambio, si una marca o licencia fue comprada, o se ha inventado una fórmula, existe un valor contable, que es el de Costo: en el primer caso es el costo de adquisición, y en el segundo, el gasto de inscripción mas demás gastos incurridos en su producción. Los activos intangibles se mantienen al costo, al igual que los bienes de uso.

Para la contabilidad patrimonial los intangibles no identificables no existen. La conclusión que se desprende es que los Estados Contables no reflejan el verdadero valor de la empresa. De todas formas, estos intangibles deben ser informados en notas a los Estados Contables, aunque no sean registrados.

2.1.1. Reconocimiento contable de intangibles recibidos a título gratuito mediante subvención del gobierno⁶⁴

Aquí se presenta un dilema: ¿cómo asignar un valor objetivo al intangible si no hubo erogación alguna? No existe contraprestación monetaria que pueda considerarse como *costo de incorporación*. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 38 y 20) establecen tratamientos alternativos.

NIC 38: “El Activo puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención gubernamental.”

NIC 20: “Inicialmente, se puede reconocer tanto el activo intangible como la subvención a su valor razonable o por un valor simbólico, más los gastos incurridos en la preparación del activo para el uso al cual va destinado”.

Las subvenciones del gobierno solo deben ser reconocidas cuando se tenga una prudente seguridad de que:

- 1) la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute.
- 2) Se recibirán las subvenciones.

Estas exigencias deben cumplirse simultáneamente.

A) Medición al momento de la incorporación al patrimonio

Alternativas: Reconocer al Intangible a:

- 1) un valor simbólico (Opción no utilizada)
- 2) su valor corriente o razonable.

⁶⁴ Vázquez, R; Fronti, L; Bongianino, C: “Tratamiento de Activos Intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental”. XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y 1* Jornadas Internacionales de Contabilidad. UBA - FCE.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor experimentados, en una transacción libre. Un mercado activo es aquél en el que se dan todas las siguientes condiciones: Los bienes o servicios son homogéneos; se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; los precios están disponibles al público.

Contrapartida

El incremento patrimonial que implica la incorporación de un intangible recibido mediante subvenciones no tiene contraprestación monetaria. Existen dos posturas diferentes para el tratamiento de la contrapartida:

- 1) Que sea una cuenta del Patrimonio Neto (Ingreso Diferido), que una vez devengado el ingreso, se traslade directamente a los Resultados Acumulados sin pasar por el Estado de Resultados. (Imputación directa al Patrimonio Neto).
- 2) Que sea cuenta del Patrimonio Neto (Ingreso Diferido), que una vez devengado el ingreso, se impute al Estado de Resultados con una cuenta de ingresos representativa. (Imputación Indirecta al Patrimonio Neto)⁶⁵.

La NIC 20 ha optado por la imputación indirecta al Patrimonio Neto.

B) Medición con posterioridad al reconocimiento inicial

Existen dos caminos:

Tratamiento por punto de referencia (modelo de costo): El intangible en cuestión es contabilizado a su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que le haya podido afectar.

⁶⁵ Vázquez, R; Fronti, L; Bongianino, C: Tratamiento de Activos Intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental ". XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y 1* Jornadas Internacionales de Contabilidad. UBA - FCE.

Tratamiento alternativo permitido: El intangible es contabilizado por su valor revaluado, es decir, es llevado a su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo. El valor razonable debe establecerse en función a un mercado activo.

Las normas de nuestro país contemplan sólo el criterio de “tratamiento por punto de referencia”.

Particularmente, la revaluación del intangible presenta dos alternativas:

- 1) Asignar el importe de la revaluación a una cuenta de Patrimonio Neto (Revalúo).
- 2) Asignarlo a una cuenta de resultados.

C) Procedimiento contable de los Permisos de Emisión

- Los Derechos de Emisión asignados en forma gratuita por el gobierno asumen la forma de una subvención gubernamental, por ende los mecanismos detallados anteriormente son aplicables en este caso. Constituyen activos intangibles por cumplir con los requisitos de la NIC 38.
- Cuando se produce la emisión de gases, la empresa contrae una obligación (Pasivo), la cual es cancelada con la entrega de certificados o mediante el pago de una multa. Si se ha emitido más de lo permitido, pueden comprarse permisos adicionales en el mercado. Al mismo tiempo, se devenga el ingreso diferido por la cantidad de emisiones efectuadas. Se reconoce el devengamiento trasladando el importe correspondiente del Patrimonio Neto al Estado de Resultados.
- En caso de existir un incremento de valor de los permisos, este se debe reconocer en el Patrimonio Neto mediante la cuenta Revalúo.
- En caso de existir un decremento de valor, el Revalúo contabilizado puede compensarlo, debitándose. Por la diferencia debe reconocerse un resultado negativo.

- El cumplimiento de la obligación se refleja cancelando el pasivo entregando los permisos, a su valor corriente a esa fecha.
- Los derechos y la obligación son independientes entre sí. Los derechos pueden utilizarse para cancelar la obligación o pueden ser vendidos.
- Los derechos pueden mantenerse como activos financieros, sin embargo, estos no encuadrarían con la definición de activos financieros dada las particularidades del mercado activo. Además, las diferencias positivas entre los valores negociados y los registrados deberían ser consideradas resultado positivo, pero esto no es permitido por la NIC 38, que exige que se imputen al Patrimonio Neto.

El presente informe se ha confeccionado con una inclinación hacia la corriente de pensamiento de Fronti de García, L, et Altri, con la cual coincido, por tomar como base los criterios de prudencia, transparencia y medición objetiva en el reconocimiento y registro de los permisos de emisión.

2.2.- Tratamiento Contable de los Permisos de Emisión. IASB 2009⁶⁶

El proyecto “*Emission Trading Schemes*” (programas de comercio de emisiones) está destinado al reemplazo del IFRIC 3, el cual fue derogado. Consiste en una guía para la contabilización de los permisos de emisión.

Antes de comenzar a explicar en que consiste dicho proyecto, se hará mención al IFRIC 3, y sus limitaciones.

“Cuando la aplicación del Protocolo de Kioto, especialmente en lo relativo a los permisos de emisión de GEI, puede afectar significativamente a la situación económica y financiera de una entidad, dicha entidad está

⁶⁶ www.iasb.org ; <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D0D0B44A-254A-4112-9FCE-34178B236D07/0/0811ProjectUpdateETSproject.pdf>

obligada a informar sobre ello en sus estados contables para uso externo de carácter obligatorio. Ante el elevado número de entidades afectadas por esta situación, en mayo de 2003 el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) publicó una propuesta de contabilización de los permisos de emisión de GEI y su mercado. El alcance de esta interpretación es exclusivamente la información contable que debe figurar en los estados contables obligatorios para uso externo. El IFRIC 3 realizó exclusiones adicionales al delimitar su alcance, para considerar sólo a las empresas incluidas en un plan nacional de asignación.

Las limitaciones que han llevado al European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) a considerar que, en su forma actual, el **IFRIC 3 no se debe aplicar en la Unión Europea**, por ser contrario a los criterios de comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad que requieren los estados contables para uso externo obligatorios son las siguientes:

- El modelo mixto de valoración que presenta el IFRIC 3 da lugar a que los permisos obtenidos (activos) se valoren al costo, mientras que las obligaciones (surgidas por la necesidad de entregar suficientes permisos para cubrir las emisiones de GEI realmente efectuadas) se valoran a valor razonable. Ello da lugar a asimetrías contables ficticias cuando hay variaciones en el precio de mercado de los permisos, asimetrías que no reflejan fielmente la realidad.
- Estas asimetrías contables ficticias, de acuerdo con el IFRIC 3 se reflejan en el Balance al cierre del ejercicio contable, y continúan hasta que concluya el período de validez de los permisos.⁶⁷

En noviembre de 2008, el IASB (International Accounting Standard Boards) comenzó a llevar a cabo debates para la creación de un proyecto conjunto con el FASB, organismo americano emisor de normas contables, con el objetivo de desarrollar una guía global sobre la contabilización de los permisos de emisión dentro del sistema de mercado. Tales debates resultaron

⁶⁷ Fronti de García, L.; Fernández Cuesta, C. "El Protocolo de Kyoto y sus Implicancias Contables". Trabajo presentado en el XXVII SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRÁCTICA PROFESIONAL. Mendoza, 11 y 12 de Agosto de 2005.

en la emisión de un proyecto denominado “**Emission Trading Schemes**”, en el cual fueron planteadas las siguientes cuestiones:

- 1) ¿Los Derechos de Emisión son “Activos”?; si así fueran, ¿Influiría en esta determinación la forma en la cual se adquieren dichos Derechos?; ¿Cuál es la naturaleza del Derecho (Ej: licencia para emitir o una forma de emisión de moneda)?; si los Derechos fueran Activos, ¿tendrían que ser reconocidos?, y si fuera así, ¿cómo deberían ser medidos inicialmente?
- 2) ¿Cuál es el correspondiente ingreso para una entidad que recibe derechos de emisión por parte del Estado, en forma gratuita?; ¿Tiene como contrapartida un pasivo?; si así fuera, ¿Cuál es la naturaleza del pasivo, y cómo debería ser medido tanto al inicio como posteriormente?
- 3) ¿Cómo debería ser el tratamiento contable de los Derechos?; ¿Es apropiado el actual modelo de la NIC 38: Activos Intangibles, o el de la NIC 39: Instrumentos Financieros: reconocimiento y valoración adecuada?; si así no lo fuera, ¿Cuál sería el tratamiento contable adecuado?
- 4) ¿Cuándo una entidad debería reconocer sus obligaciones provenientes del comercio de emisión?; ¿Cómo deberían ser medidas?; ¿Cómo se aplicaría la NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes?
- 5) ¿Cuáles son los efectos generales de las decisiones anteriores sobre la información financiera?

Una de las razones por la cual el IASB ha impulsado este proyecto, es el incremento del uso a nivel internacional de los programas diseñados para lograr reducir los gases de efecto invernadero, a través de la comercialización de permisos de emisión. El IASB a su vez notó que existía un riesgo de aplicación de tratamientos contables diversos, más aún, luego

de la derogación del IFRIC 3. Esta situación podría afectar la comparabilidad y la utilidad de la información financiera⁶⁸.

El tema que plantea el presente proyecto es de amplia discusión. Existen actualmente muchas posturas divergentes. Esto nos lleva también a replantear nuestros ideales y aprender a armonizarlos con los de los demás autores.

3. Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL)

El Mecanismo de Desarrollo Limpio consiste en el desarrollo de proyectos en países en desarrollo, con ayuda de los países industrializados, que permiten una reducción de emisiones adicional a la que se hubiese producido en caso de emplease tecnología convencional.

El artículo 12 del Protocolo de Kioto, señala que el propósito del Mecanismo de Desarrollo Limpio es ayudar a los países no incluidos en el anexo 1 a lograr un desarrollo sostenible y contribuir al objetivo de reducir las emisiones de GEI. Al mismo tiempo los países incluidos en el Anexo 1 se benefician ya que a cambio de invertir en aquellos países, transfiriéndoles tecnologías limpias o financiando proyectos de reducción de emisiones, y permitiendo el desarrollo económico, reciben Certificados de Reducción de Emisiones (CERs). Tales certificados pueden comercializarse y adquirirse por los países desarrollados y en proceso de transición a una economía de mercado para cumplir con una parte de sus compromisos de limitación y reducción de emisiones.

Para desarrollar un proyecto dentro del marco del desarrollo limpio, se deben cumplir las siguientes condiciones⁶⁹:

⁶⁸ Traducción libre. "Emission Trading Schemes", de Scavone, G. y Acevedo, M.L

⁶⁹ Fronti de García, L. Cap. 1. Libro: "El Sistema Contable de Gestión Ambiental Ante el Cambio Climático". (Documentos de trabajo de Contabilidad Social, Año 2 N° 1) Editorial: Centro de Investigación en Contabilidad Social. FCE-UBA, Bs. As. Argentina. ISSN 1851-9296. Año de edición: 2009.

- 1) El proyecto debe ser llevado adelante en forma voluntaria por las partes participantes.
- 2) Debe producir beneficios reales, mensurables y a largo plazo, relacionados con la mitigación del cambio climático. Es decir, debe contribuir al desarrollo sostenible, a través de la transferencia de tecnologías limpias y conocimientos tecnológicos sin provocar efectos adversos sobre el medio ambiente. Cabe señalar que no se permite el desarrollo de proyectos de energía nuclear.
- 3) Debe producir un ahorro de emisiones mayor al que se hubiese logrado si el proyecto no se hubiese realizado.

Las reducciones de emisiones serán certificadas por una Entidad Operacional Designada, acreditada por la Junta Ejecutiva del Mecanismo de Desarrollo Limpio. Luego serán verificadas.

Ventajas de ejecutar un proyecto MDL

- Reducción de gases de efecto invernadero.
- Contribución al desarrollo sostenible: a través de la mejora de la calidad de vida de los habitantes de la zona en la que se realiza el proyecto; de la recepción de tecnología avanzada del ingreso de divisas a la provincia beneficiada, el cual podrá destinarse a la promoción de la investigación y desarrollo de nuevos proyectos de desarrollo sostenible; de la generación de nuevos puestos laborales en la zona de implantación del proyecto, etc.
- Ingresos por la venta de las reducciones certificadas de emisiones certificadas.

Obstáculos que implica el desarrollo de un proyecto MDL⁷⁰

⁷⁰ Fronti de García, L. (2009). Cap. 1, libro: "El Sistema Contable de Gestión Ambiental Ante el Cambio Climático" Ed. Centro de Investigación en Contabilidad Social. FCE-UBA. Pág. 26. Cita a Coquelet y Rovira (2005): "Mecanismo de desarrollo limpio. Guía Práctica. Madrid: Ministerio de Medio Ambiente".

- Elevados costos de transacción, debido a los numerosos trámites, nacionales e internacionales.
- Variación de los precios de mercado internacionales de los CERs y sus costos de transacción.
- Dificultades derivadas de la propiedad de los CERs y de los contratos de compra-venta de los mismos.
- Posibles Barreras fiscales y de mercado en el país receptor.
- Riesgos adicionales ocasionados por la imposibilidad de conseguir los CERs presupuestados en el intervalo temporal previsto.

Fases de un proyecto MDL

1) Diseño del proyecto:

- el promotor del proyecto elabora el documento de diseño del mismo.
- la entidad operacional valida el proyecto, luego de practicar una evaluación independiente del proyecto para comprobar que cumpla con los requisitos del MDL. Una vez aprobado, dicha entidad solicita su registro a la Junta Ejecutiva.
- Registro del proyecto por la Junta Ejecutiva. Implica la aceptación oficial por la Junta de un proyecto validado como proyecto MDL.

2) Ejecución y seguimiento anual del proyecto.

3) Verificación de las emisiones generadas por la entidad operacional.

4) Certificación de las emisiones.

5) Expedición de los Certificados de Emisiones Reducidas (CERs) por el administrador del registro MDL

3.1.-CASO PARTICULAR: Argentina

Argentina ha ratificado el Protocolo de Kioto, no es un país integrante del Anexo 1, por lo tanto no está sujeta a reducción de emisiones de GEI, pero puede ser país anfitrión para ejecutar proyectos MDL.

Actualmente, 36 empresas han presentado proyectos MDL ante la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, de los cuales 26 están aprobados en instancia nacional, y 16 se encuentran registrados internacionalmente⁷¹.

El proyecto que produce mayor reducción de emisiones de CO2 equivalente es el proyecto de captura y destrucción de Hidrofluorocarbono 23 (HFC23), debido fundamentalmente a su alto potencial de calentamiento global.

Asimismo, el tipo de proyecto MDL que más se realiza es el de captura y quema del metano emitido por los rellenos sanitarios (existen 9 proyectos aprobados internacionalmente de rellenos sanitarios) esto se debe a la facilidad de replicar este tipo de proyecto en los diversos rellenos que se encuentran en Argentina.

Dentro de los 16 proyectos, existen algunos que se proponen la generación de energía eléctrica utilizando la energía eólica, y otro a partir de cáscara de maní y de cáscara de girasol. La electricidad producida reemplazará la energía convencional, dependiente de combustibles fósiles. De esta forma se logrará reducir emisiones de gases de efecto invernadero.

3.2-. La Contabilidad dentro del marco del Mecanismo de Desarrollo Limpio⁷²

Casos objeto de realización de proyectos MDL

⁷¹ <http://www.ambiente.gov.ar/?idarticulo=6304>

⁷² Bursesi, N – Perossa, M.: “Mecanismo para un desarrollo limpio: sus efectos contables”. Incluido en el Foro Virtual del Centro de Modelos Contables (CECONTA).

Caso A: El ente incorpora bienes de uso para reemplazar a los existentes con el fin de incrementar la producción, reducir ineficiencias, etc. Este cambio puede generar mejoras ambientales como consecuencia de una producción más limpia, por lo cual el ente está en condiciones de realizar planes MDL (en caso de cumplir con todos los requisitos).

Caso B: El ente durante su proceso productivo genera desechos. Incorpora bienes de uso que permitan generar energía a partir de la utilización de esa biomasa, reemplazando en parte la energía comprada al Sistema Eléctrico Nacional.

Caso C: El ente incorpora bienes de uso exclusivamente para la realización de un proyecto MDL. La propuesta para el MDL es la recuperación y secuestro de GEI para su destrucción.

Etapas del Proyecto Conjunto: Proyecto de Inversión y Plan MDL.

➤ Evaluación de Factibilidad del Proyecto de Inversión y Plan MDL

Los gastos relacionados con los estudios correspondientes a la etapa previa a la aprobación del proyecto (ej.: estudios ambiental del desarrollo, estudios de ingeniería preliminares, estudios de factibilidad, de gustos del consumidor, etc.), no deben ser considerados como concepto activable, ya que son costos hundidos, es decir costos en los que se debe incurrir inevitablemente, aún cuando el Proyecto de Inversión finalmente no se lleve a cabo. Deben ser tratados como **resultado negativo** correspondiente al ejercicio en el cual fueron devengados.

➤ Aprobación del Proyecto

El órgano de gobierno correspondiente a la organización de que se trate, toma la decisión sobre la aprobación o rechazo del proyecto, y la ejecución del plan MDL. La realización del proyecto incluye la compra de equipos, contratación de ingenieros, Técnicos, etc.

Dentro del Plan del MDL, el proyecto consta de dos etapas: Instancia Nacional e Instancia Internacional.

➤ Instancia Nacional

La empresa promotora debe reunir la información necesaria para la presentación del proyecto, debe justificar que la realización del proyecto contribuirá al desarrollo sostenible. La presentación se hace ante la Oficina Nacional de MDL.

Los gastos en que el ente deba incurrir para la ejecución del Plan MDL, los cuales tienen como principal objetivo definir la metodología a utilizar y la línea de base⁷³, son erogaciones activables imputables al ejercicio en el cual se devengaron. Los estudios que contratará el ente derivarán en conceptos como honorarios, sellados, comisiones, etc.

Es aconsejable que dichos gastos sean imputados en cuentas del plan de cuentas habituales para casos genéricos. Luego del control de cuentas e identificadas aquellas que corresponden al Plan MDL, dichos gastos serán activados la cuenta **Intangible MDL**.

Resumen⁷⁴

- 1) Los gastos comienzan a activarse como Intangibles a partir de la decisión del ente de llevar adelante el proyecto MDL.
- 2) Los gastos incurridos antes de la aprobación del proyecto no deben ser activados por tratarse de costos hundidos.

⁷³ Línea de base: representa a las emisiones que hubieren tenido lugar si el proyecto de MDL no se desarrollase.

⁷⁴ Bursesi, N – Perossa, M.: “Mecanismo para un desarrollo limpio: sus efectos contables”. Incluido en el Foro Virtual del Centro de Modelos Contables (CECONTA). <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Bursesi.pdf>.

- 3) El límite al valor del Intangible no debe superar el valor actual de los beneficios futuros esperados descontados a la tasa de costo de capital de la empresa.
- 4) El Intangible existe mientras permanezca un mercado o marco (Protocolo de Kyoto) institucional organizado que respalde la emisión de los certificados (CER).
- 5) Una vez registrado el proyecto ante la Junta Ejecutiva del MDL, deben cesar inmediatamente las activaciones de aquellos recursos cuyo hecho generador sea posterior a la indicada fecha.

Instancia Internacional⁷⁵

Cuando la Oficina Nacional de MDL considera que el proyecto contribuye al Desarrollo

Sustentable, entonces emite una carta de aprobación del proyecto en el orden nacional, para que la Entidad Operacional Designada (elegida por el proponente entre aquellas registradas en la Junta Ejecutiva MDL) pida el registro del proyecto en la Junta MDL.

En esta instancia se debe elaborar el documento del diseño del proyecto (establecer la línea de base, el Plan de monitoreo, la adicionalidad (implica que el proyecto en cuestión no se hubiese realizado de no mediar un proyecto MDL, etc.). Aquí los honorarios y otros gastos relacionados ingresan al Sistema Contables como **resultados del período**, para luego ser activadas por personal capacitado.

La entidad debe interactuar con Entidades Operacionales Designadas, las cuales tienen como función validar, verificar, y certificar el proyecto ante

⁷⁵ Para un conocimiento más profundo sobre la gestión de los planes del MDL, ver Mario L. Perossa: "El Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) en Argentina" en Observatorio de la Economía Latinoamericana N° 63 [On Line] julio 2006. Accesible a texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ar/>

la Junta Ejecutiva. Tiene a su cargo la auditoría de las reducciones de emisiones.

Dentro de la Instancia Internacional se destacan las siguientes actividades:

➤ Comercialización anticipada de los CERs

Los certificados se comercializan a través de un contrato llamado ERPA (Emissions Reduction Purchase Agreement). Contiene la identificación de las partes, la declaración de que el país anfitrión ha ratificado la Convención Marco de las Naciones Unidas por el Cambio Climático, y que el vendedor intenta ejecutar un proyecto MDL de reducción de emisiones, y que estas no existirían de no mediar dicho plan.

Al celebrar un contrato ERPA para la venta anticipada de CERs a la empresa inversora, la entidad radicada en el país anfitrión deberá registrarlos si: - Recibe dinero u otro activo anticipado (como contrapartida nace una obligación futura por los CERs. – Se obliga incondicionalmente a futuro en obligaciones de dar.

➤ Registro del proyecto en instancia Internacional

Luego de verificado el documento del diseño del proyecto por parte de la Entidad Operacional Designada y presentado el pedido de registro del mismo, la Junta Ejecutiva procederá al registro del mismo. De allí en adelante se realizarán actividades propias del proyecto de reducción de emisiones.

➤ Monitoreo del proyecto

Deben controlarse, por parte del proponente del proyecto, las reducciones que efectivamente se van realizando. Es una actividad de gestión, por lo que no corresponden registraciones.

- Verificación de las reducciones de emisiones por la Entidad Operacional Designada (EOD).
- Certificación de las reducciones por la Junta Ejecutiva del MDL.
- Expedición de los CERs por la Junta Ejecutiva en función de la cantidad de CERs resultantes de la verificación realizada por la EOD.

4. Modelo Contable de Información Financiera – Ambiental

Con el fin de situar adecuadamente la información medioambiental, se puede clasificar la información suministrada por las empresas en función de dos criterios: naturaleza y soporte.

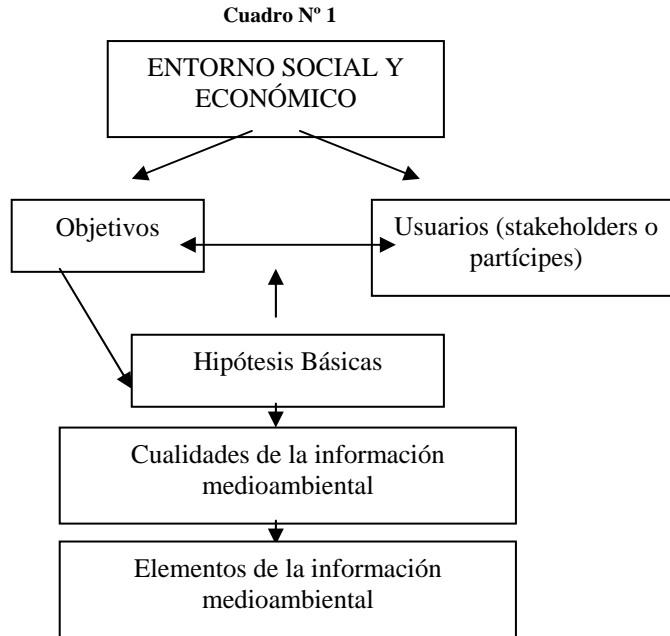
En cuanto a su naturaleza se distingue entre:

- Financiera: incluye todo concepto susceptible de apreciación monetaria. Se refiere a Activos, Pasivos, Costos o Gastos y desde el punto de vista ambiental a la contabilidad de costes completos.
- No financiera cuantitativa: se refiere aquellos elementos que están expresados en unidades no monetarias. Puede estar contenida en la Memoria de los Estados Contables, o en informes de gestión. En esta categoría se incluye el Balance Material e informes sobre comparaciones de emisiones con normas medioambientales.
- No financiera cualitativa: Consiste en descripciones de políticas, de aspectos de una organización como los manuales de gestión, etc. Desde el punto de vista ambiental, se incluye la descripción técnica de los impactos y de las medidas de minimización, distinguiendo fuentes de contaminación y sumideros.

“También puede distinguirse la información en función de su soporte informativo. Así dentro del informe anual, puede aparecer información en los estados financieros que las empresas deben publicar obligatoriamente (dentro de la información obligatoria se incluyen las cuentas anuales y el informe de gestión), pero también puede figurar información en aquellas otras partes del informe anual que las empresas incluyen voluntariamente

(Dentro de la información voluntaria se incluyen la carta del presidente, la descripción de actividades y proyectos, y otros apartados cuya característica común es la libertad de formato). Asimismo, y al objeto que nos ocupa, muchas empresas optan por presentar un informe ambiental por separado.”⁷⁶

A continuación se presenta un esquema de marco conceptual para la información medioambiental:



Fuente: transcripción de Larrinaga, C, et alrri. Pág 25, cita 13.

⁷⁶ Larrinaga, C; Abadía, J. et alrri.: “Regulación Contable de la Información Medioambiental. Normativa Española e internacional”. Editorial AECA. Pág. 22.

Los principales factores del entorno que afectan significativamente a la información financiera, y por lo tanto a la contabilidad y a la información medioambiental son: la economía social de mercado, la presencia de incertidumbre, la Entidad contable o financiera, como sujeto emisor de información, los usuarios, los objetos económicos, tales como bienes y servicios, y la necesidad de información.

El objetivo de la contabilidad financiera ambiental es proporcionar información sobre las implicancias financieras de la gestión de los recursos ambientales.

Las hipótesis básicas son reglas que rigen la elaboración de la información en congruencia con los objetivos establecidos. Estas son principalmente dos: empresa en funcionamiento y principio de devengado.

Dentro del marco de la Resolución Técnica N° 16, se define como objetivo principal de los Estados Contables al de brindar información útil sobre la situación patrimonial del ente a una fecha determinada, y su evolución económica y financiera, para facilitar la toma de decisiones por parte de los usuarios externos⁷⁷.

La información de uso tanto externo como interno debe cumplir con la característica de utilidad para ser considerada tal.

“La información a ser brindada en los estados contables debe referirse —como mínimo— a los siguientes aspectos del ente emisor:

- a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;*
- b) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;*
- c) la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las*

⁷⁷ Resolución Técnica N° 16: Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales.

actividades de inversión y financiación que hubieren tenido lugar;

- d) otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos (Por ejemplo: dividendos, intereses)."*

Los Estados Contables deben reunir los siguientes requisitos:

- Pertinencia (atingencia): debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo.
- Confiabilidad (credibilidad)
- Aproximación a la realidad
- Esencialidad (sustancia sobre forma): implica que las operaciones deben contabilizarse basándose en su sustancia y realidad económica. Debe existir una razonable correspondencia entre la información suministrada y los fenómenos que esta pretende describir.
- Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)
- Integridad: los Estados Contables deben proveer información completa.
- Sistemática
- Comparabilidad
- Claridad (comprensibilidad)

Debido a que el rol fundamental de la Contabilidad es brindar información a terceros para la toma de decisiones, el impacto de los factores ambientales en la situación económica y financiera del ente no debe ser excluido.

La normativa contable argentina no incluye de manera concreta la información medioambiental. Los requisitos que impone para registrar a un elemento como Activo no facilitan el reconocimiento de las inversiones medioambientales, las cuales, en la mayoría de los casos no acarrearán beneficios económicos sino sociales. Similar situación se presenta a la hora de registrar resultados de carácter medioambiental en el Estado de

Resultados. Es difícil su reconocimiento debido a la estructura otorgada por la norma para clasificar los resultados.

Para brindar un pantallazo general acerca del impacto de los factores ambientales en la organización, se definen los siguientes conceptos⁷⁸:

Costos Ambientales: “Es el consumo, necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados con los recursos ambientales necesarios para la producción y consumo, y el conjunto de bienes y servicios ambientales que se orientan a las necesidades vitales y de calidad de vida de los seres humanos”.

Gastos Ambientales: “Son ocasionados por las medidas ambientales adoptadas para la gestión responsable de los posibles impactos ambientales de las actividades, así como los determinados por los compromisos ambientales adquiridos”.

Pérdidas Ambientales: “Es todo flujo de resultado, originado por la puesta en práctica o la falta de implementación de medidas medioambientales, que no genere, o no pueda preverse razonablemente que genere beneficios económicos”.

Inversiones Ambientales: “Son un conjunto de factores ambientales, que posee una empresa y que utiliza en su actividad económica a fin de obtener un beneficio. Estas pueden ser inversiones destinadas a la conservación y el ahorro de recursos ambientales, o inversiones en factores naturales de producción, como por ejemplo combustibles de origen natural”.

4.1- Normas Internacionales de Información Financiera

A pesar de no existir directrices relacionadas con la cuestión medioambiental dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad, hay

⁷⁸ Fernández Cuesta (1994): “El coste de descontaminación y restauración del entorno ambiental”, revista Financiación y Contabilidad. Vol. XXIII N° 81.

que reconocer el aporte que ha realizado la International Accounting Standards Boards (IASB) en la búsqueda de concretar asuntos de racionalidad ecológica, al publicar la NIC 36 que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales, la NIC 37 que afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales y la NIC 38 que trata sobre los activos intangibles.

Asimismo, existen otras normas internacionales relacionadas con los factores ambientales, éstas son:

- La **NIC 2**, que trata las existencias. Relacionándola con las variables ambientales, se sostiene que las existencias deben valorarse por su valor neto de realización, cuando su valor de costo no sea recuperable como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias⁷⁹:
 - Cambios en las políticas gubernamentales, los gustos del consumidor, la competencia, etc.
 - Aumento del impacto ambiental negativo.
 - Materiales excluidos, por su impacto ambiental negativo, de las Mejores Técnicas Disponibles (BAT).
- La **NIC 16**, referida a Propiedades, Planta y Equipo.
- La **NIC 35**, referida a Operaciones en Discontinuación. Segrega la información financiera correspondiente a una explotación en proceso de interrupción definitiva, de la información que se refiere a las operaciones que continúan. Cabe aclarar, que en los casos de enajenación, si la empresa ha adoptado una política de protección ambiental o existe legislación medioambiental, se debe establecer en los informes, las características ambientales del negocio (por ejemplo si posee un sistema de gestión ambiental). En el caso de que se interrumpa la explotación por abandono o enajenación parcial, se debe determinar la responsabilidad que le corresponde a la empresa que se desprende de la misma, y hasta qué momento.

⁷⁹ Fronti, L; Pahlen, R.; D'Onofrio, P.: "Marco conceptual de la Información Medioambiental". Trabajo presentado en las XVII Jornadas de Contabilidad, XV de Auditoría, VI de Gestión y Costos".

Norma Internacional de Contabilidad N° 37

Esta norma hace referencia a las provisiones⁸⁰, activos contingentes y pasivos contingentes. Sus objetivos son asegurar su adecuado reconocimiento y sentar las bases para su medición. Es aplicable a todos los elementos, excepto a los instrumentos financieros.

La Contabilidad reconocerá todas aquellas contingencias (favorables o desfavorables) que cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- 1) derivar de una situación existente a la fecha de cierre de los estados contables.
- 2) presentar una alta probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto que deriva de la situación contingente.
- 3) Cuantificación objetiva de sus efectos.

Las contingencias que tengan una baja probabilidad de ocurrencia, y las que no puedan ser cuantificadas objetivamente (tengan o no alta probabilidad de ocurrencia), no deben ser reconocidas contablemente, pero sí deben ser expuestas en notas a los estados contables.

Aquellas contingencias que tengan una remota probabilidad de ocurrencia no deben ser informadas en el cuerpo de los Estados Contables ni en notas a dichos Estados.

Contingencias Ambientales⁸¹

Relacionando la problemática ambiental con la NIC 37, se deduce lo siguiente:

⁸⁰ En Argentina, provisiones.

⁸¹ Pahlen, R.; Fronti de García, L.: "La Problemática Ambiental; su influencia en los segmentos contables, patrimonial, social, económico y gerencial". Ediciones Cooperativas. FCE-UBA. Programación Científica 2001/2002.

Una previsión debe reconocerse únicamente cuando:

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

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

Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones:

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

Pasivos ambientales contingentes⁸²

Los pasivos ambientales son obligaciones ciertas o contingentes que asume una organización como consecuencia de haber producido un daño al medio ambiente.

Existe un pasivo contingente cuando debido a un suceso pasado (ej: contaminación del suelo), puede producirse una salida de recursos económicos. La existencia de esta obligación posible ha de ser confirmada por la ocurrencia o no de uno o más eventos inciertos en el futuro, los cuales no están enteramente bajo el control de la organización. Frente a esta situación se presentan tres casos:

1. Si existe una obligación actual y es altamente probable que la misma exija una salida de recursos económicos, se debe reconocer

⁸² Pahlen, R.; Fronti de García, L.: "La Problemática Ambiental; su influencia en los segmentos contables, patrimonial, social, económico y gerencial". Ediciones Cooperativas. FCE-UBA. Programación Científica 2001/2002.

- una previsión y como contrapartida un resultado negativo. Además se exige brindar información complementaria.
2. Si existe una obligación posible que puede o no exigir una salida de recursos, no debe reconocerse la previsión, pero se debe brindar información complementaria sobre el pasivo contingente.
 3. Si existe una obligación posible y es remota la posibilidad de que exija una salida de recursos, no se debe reconocer previsión, ni tampoco brindar información complementaria.

Activos Ambientales

Un activo ambiental posible (Ej: costos por descontaminación que debe reembolsar un tercero) es aquél que existe como consecuencia de sucesos pasados. Tal existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia o no de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la organización. Esta situación da origen a tres casos:

1. Si la entrada de beneficios económicos es prácticamente cierta, el activo no es de carácter contingente, y debe ser reconocido como tal.
2. Si la entrada de beneficios es probable pero no prácticamente cierta, no se debe reconocer activo alguno, pero se debe brindar información complementaria.
3. Si la entrada de beneficios no es probable, no se reconoce ningún activo ni se brinda información.

5. Conclusiones

Las organizaciones deben contar con sistemas de información que ayuden a identificar los costos ambientales incurridos y los beneficios obtenidos y que faciliten la medición del desempeño económico ambiental.

Teniendo en cuenta la responsabilidad social de las empresas, en la actualidad ninguna empresa u organización debería omitir en la elaboración de sus informes contables el tratamiento de los impactos ambientales que podrían llegar a afectar a sus usuarios, tanto en el presente como en el futuro.

En nuestro país, cada vez son más las empresas que brindan información medioambiental a través de sus estados contables y/o informes de sostenibilidad. Esto se debe, en parte, a que los usuarios y consumidores exigen que las empresas asuman su responsabilidad social.

La responsabilidad medioambiental de la empresa: Consiste en asumir obligaciones de esta naturaleza, con efectos directos en la información contable. Las decisiones de los entes en procura de la prevención y saneamiento medioambiental, sean voluntarias u obligatorias, repercuten en el patrimonio y en los resultados de los mismos y como tal se deben informar a la comunidad. En tal sentido, se debe estudiar dos aspectos relevantes: Reconocimiento y medición de los costos medioambientales; Reconocimiento y medición de los pasivos medioambientales. El primero es reconocer un activo, gasto o pérdida, el segundo se refiere a las responsabilidades ciertas y/o contingentes en el marco general de la contabilidad.

Desde fines del año 2008, el IASB (International Accounting Standard Boards) comenzó a llevar a cabo debates para la creación de un proyecto conjunto con el FASB, organismo americano emisor de normas contables, con el objetivo de desarrollar una guía global sobre la contabilización de los permisos de emisión dentro del sistema de mercado. Tales debates resultaron en la emisión de un proyecto denominado “**Emission Trading Schemes**”. Allí se plantearon cuestiones tales como si los Derechos deben ser considerados Activos; cómo debería ser su tratamiento contable; cuál sería la naturaleza de la obligación, generada como contrapartida de los Derechos recibidos por parte del Estado en forma gratuita, etc.

En el ámbito nacional, brindar información social y medioambiental por parte de las organizaciones, permite conocer el nivel de compromiso del país con respecto a la protección y saneamiento del ambiente, así como también elaborar estrategias para revertir o impedir los daños que aquellas hubieran ocasionado o fuese probable que en el futuro ocasionen.

Bibliografía

- Pahlen, R. y Fronti, L (2008) Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Capítulo 2. Ed. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental. FCE – UBA.
- Fronti de García, L.; Fernández Cuesta, C. “El Protocolo de Kyoto y sus Implicancias Contables”. Trabajo presentado en el XXVII SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRÁCTICA PROFESIONAL. Mendoza, 11 y 12 de Agosto de 2005
- Bongianino, C; Vazquez, R.: “Los Intangibles y la Información Contable” Conferencia Interamericana de Contabilidad. 2001. Uruguay.
- Bursesi, N – Perossa, M.: “Mecanismo para un desarrollo limpio: sus efectos contables”. Incluido en el Foro Virtual del Centro de Modelos Contables (CECONTA).
- “Regulación Contable de la Información Medioambiental” Normativa Española e internacional. **AECA**. Autores: Carlos Larrinaga González; José Mariano Abadía; Macarull, F; Fenech, F.; Ruiz, C.
- Fernandez Cuesta (1994): “El coste de descontaminación y restauración del entorno ambiental”, revista Financiación y Contabilidad. Vol. XXIII N° 81.
- Fronti, L; Pahlen, R.;D’onofrio, P.: “Marco conceptual de la Información Medioambiental”. Trabajo presentado en las XVII Jornadas de Contabilidad, XV de Auditoría, VI de Gestión y Costos”.
- Nélica Porto Serantes, “Nuevas Dimensiones de la Contabilidad en un Mercado Globalizado, Competitivo y Responsable”. Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela (España)