



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

CONTABILIDAD AMBIENTAL INFORMACION MEDIOAMBIENTAL PRESENTADA POR EMPRESAS

Autores: Perez, Mariela Del Valle

Polizzi, Valeria Vanesa

Director: Abdelnur, Ignacio

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

El presente trabajo trata de dar una aproximación conceptual a la Contabilidad Ambiental, la cual emerge como una necesidad para satisfacer las exigencias de la sociedad del siglo XXI, presentando una contribución que ponga de manifiesto la inquietud de la profesión contable en el tema medio ambiental.

Para cumplir con este objetivo se inserta al lector en los conceptos relacionados al medio ambiente, se plantea el statu quo de la Contabilidad Financiera a través del análisis de sus normas y del marco conceptual, para analizar si existen instrumentos que den respuestas al reconocimiento, medición y exposición de hechos económicos medioambientales. También se muestra a la Responsabilidad Social Empresaria como una solución a la obligación de informar, en forma adecuada, a los usuarios sobre las actividades de la empresa con impacto ambiental, surgiendo así la necesidad de apostar a la Contabilidad Ambiental como una herramienta para cumplir con dicho objetivo.

En la actualidad son muchas las empresas que han comenzado a mostrar información medioambiental para los usuarios de los estados contables especialmente a través de las memorias de sustentabilidad, lo cual significa que se ha comenzado a transitar el camino hacia la implementación de un sistema de información contable que contemple el aspecto ambiental, no obstante, aún queda mucho camino por recorrer.

PRÓLOGO

Este Trabajo de Investigación se realizó como trabajo final para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

Hasta hace algunos años atrás, hubiera resultado realmente difícil encontrar conexión alguna entre la actividad profesional del Contador Público con el cuidado, la protección y la preservación del medio ambiente. En la actualidad, la situación ha cambiado y esa relación se hace patente cuando se aborda la problemática medioambiental.

La contabilidad tradicional se configura como una herramienta de la economía a nivel mundial, limitada a brindar información de carácter financiero a los usuarios interesados; reflejando solo los impactos económicos de la empresa e ignorando los impactos medioambientales.

Cada vez es más creciente el reconocimiento de la vinculación que tienen las cuestiones ambientales con la economía y, en consecuencia, con las empresas, adoptándose así un enfoque amplio de contabilidad, el cual considera la inclusión de la Contabilidad Ambiental en el sistema de información contable, donde este último, debe aportar su terminología: activos, pasivos ciertos y contingentes, resultados, y posibilitar brindar información que tenga en cuenta el medio ambiente y que refleje la preocupación de los entes de disminuir el deterioro al que nos lleva un empleo ilimitado de los recursos naturales escasos.

En este trabajo se pretende exponer criterios considerados básicos para la imputación y exposición contable de las cuestiones ambientales, sin llegar a considerarlos definitivos, ya que solo intentan aclarar ciertas cuestiones elementales y así contribuir al desarrollo de criterios ambientales dentro de la contabilidad.

CAPÍTULO I

El Medio Ambiente

Sumario: 1- Medio ambiente: concepto. 2- Contaminación ambiental. 2.1- Contaminación ambiental en Argentina. 2.2- Contaminación ambiental en Tucumán. 3- Medio ambiente y empresa.

1-Medio ambiente: concepto

El origen de su nombre, compuesto por dos palabras, es curioso. El 22 de abril de 1972, en Estocolmo, Suecia, se efectuó la primer Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. Existían previamente dos posiciones distintas acerca de cuál era el termino más apropiado para referirse a la temática tratada, si medio o ambiente. Dado que ambos términos eran igualmente adecuados y una postura no pudo prevalecer sobre la otra, se resolvió adoptar ambos, y se estableció la denominación de “medio ambiente” para referirse a las cuestiones vinculadas al deterioro del planeta a causa de las actividades humanas.

Definir qué se entiende por medio ambiente requiere partir de su sentido original que es el concepto de ecología, proveniente de la biología y que se refiere al conjunto de fuerzas que rigen la vida de una especie, cuya existencia depende del equilibrio entre las fuerzas destructivas y los mecanismos regeneradores existentes en su medio o, ecosistema. Ese estado de las cosas, ese equilibrio entre muchas fuerzas que se compensan

entre sí, que permite la existencia de una especie se denomina equilibrio ecológico.

Pero los equilibrios que se establecen en la naturaleza son débiles e inestables. Basta un accidente meteorológico o una acción humana imprudente para que se rompa algunos de esos equilibrios. En el mejor de los casos, el equilibrio se restablece con cierta rapidez luego de que la agresión ha cesado.

Más frecuente es que, ante una agresión, el equilibrio se rompa y luego de cierto tiempo se establezca otro equilibrio distinto sobre las ruinas del anterior, pero más pobre, menos complejo.

La introducción del elemento humano y sus características distintivas como especie, que le otorgan una capacidad de influencia sobre la naturaleza, mayor a cualquier otra especie, agrega una mayor complejidad al estudio del equilibrio en la naturaleza. Es así que surge el concepto de medio ambiente, en el cual el concepto básico de ecología estará subyacente, pero cobrarán gran relevancia las cuestiones relativas al factor humano, como la tecnología o la economía, y su influencia en el entorno natural.

En base a lo expuesto, se puede definir al medio ambiente como el ámbito global con cuyo contacto se enfrenta el ser humano, y con el que se relaciona mediante procesos de acciones y reacciones recíprocas que los hombres producen, soportan o controlan; relaciones en las cuales participan todos los elementos naturales y humanos existentes.⁽¹⁾

Otra definición dada por la Real Academia de la Lengua Española, entiende que el medio ambiente es el conjunto de circunstancias físicas,

⁽¹⁾ DE VEGA, Raúl Ernesto y RAJOVITZKY, Ariel Gustavo, Contabilidad ambiental. Contabilidad y responsabilidad social de la empresa, Editorial Académica Española, (Buenos Aires, 2014), pág. 6.

culturales, económicas y sociales que rodean a las personas y a los seres vivos.

Por su parte, la norma internacional ISO 14001 define medio ambiente: el entorno en el cual una organización opera, incluyendo el aire, el agua, la tierra, los recursos naturales, la flora, la fauna, los seres humanos y sus interrelaciones.

Estas definiciones implican directamente al hombre, su actividad e interacción con el medio, y presentan al medio ambiente como el entorno necesario para la vida o el conjunto de factores que interaccionan entre sí y con el factor tiempo.

Según estas definiciones, se puede entender el medio ambiente como:

Fuente de recursos naturales	Ya que proporciona al ser humano las materias primas y la energía necesaria para la vida y su desarrollo.
Soporte de actividades	Ya que recibe el conjunto de actividades desarrolladas.
Receptor de efluentes	Porque recibe todas las emisiones, vertidos y residuos procedentes de las actividades desarrolladas por el hombre.

Tipos de recursos	
Recursos renovables	Aquellos que se reproducen o regeneran y son por lo tanto inagotables.
Recursos no renovables	Aquellos que tienen una existencia limitada, es decir, se agotan.

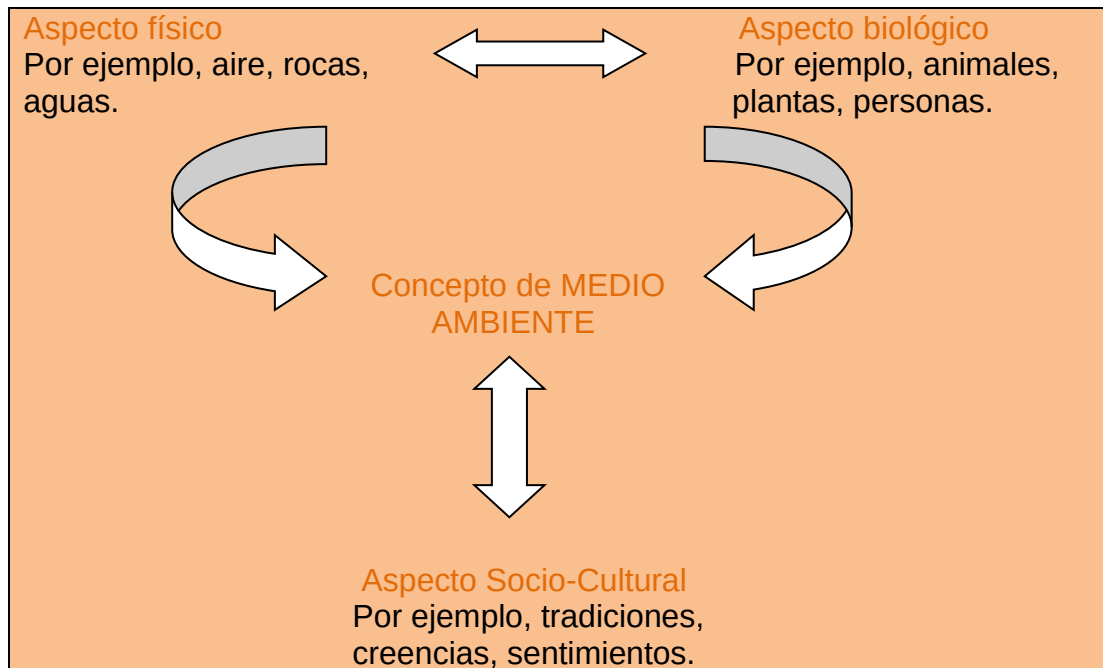
El problema es que solo una parte de los recursos que proceden de la naturaleza son renovables, por lo tanto se requiere un tratamiento y consumo controlado de modo que se evite una situación que resultaría irreversible.

Los recursos naturales deberían utilizarse por debajo de su tasa de renovación, para el caso de los recursos renovables, o a un ritmo asimilable para el medio ambiente, en el de los recursos no renovables consumibles.

Siempre que los efectos y consecuencias de una actividad realizada por el hombre no superen los índices de renovación o consumo de los recursos naturales, ni la capacidad de acogida del territorio o asimilación de los componentes, esa actividad forma parte del desarrollo sostenible y debe respetar los siguientes puntos:

- Utilización de los recursos atendiendo a las tasas asumibles por el medio.
- Situación de las actividades en territorios y ecosistemas con una elevada capacidad de acogida para ellas.
- Emisión de efluentes inferior a la capacidad de recepción o asimilación del medio ambiente.

Desde el punto de vista científico se puede decir que el medio ambiente tiene una componente abiótica, formada por la hidrósfera (océanos, lagos, ríos y aguas subterráneas), la litósfera (masa terrestre y suelo) y la atmósfera (aire), y la componente biótica constituida por los organismos vivos (virus, bacterias, hongos, plantas y animales superiores e inferiores) y la materia orgánica muerta (organismos muertos y productos residuales). De una forma general se puede decir que existen interrelaciones continuas entre la componente biótica (seres vivos) y la componente abiótica (naturaleza muerta). Estas relaciones de forma normal han existido por siglos dentro de lo que se ha definido como ecosistema. Las perturbaciones de estas relaciones normales son lo que constituye el impacto ambiental.



Fuente: Libro "Programa de educación ambiental para profesores e inspectores de ciencias sociales de enseñanza media"

Componentes abióticos del medio ambiente

Estos componentes son⁽²⁾:

La atmósfera: dado que nuestra existencia depende de la atmósfera, de los elementos que la componen, su papel y su función también deben ser estudiados. El aire que respiramos está compuesto por una serie de gases que se originan en forma natural, tal como vapores naturales y partículas de materias como polvo, polen, sal y hollín. La atmósfera puede ser contaminada por gases nocivos y humos provenientes de la industria y el tráfico. La composición de la atmósfera de la tierra es prácticamente constante hasta 100 Km de altura. Es necesario poseer un cierto conocimiento de los componentes de la atmósfera y sus posibles usos debido a su importancia desde el punto de vista de la vida animal y vegetal.

⁽²⁾ MUTHOKA, Margaret, REGO, Assumpta B. Y JACONSON, Willard J., Programa de Educación Ambiental para Profesores e Inspectores de Ciencias Sociales de Enseñanza Media, 1º Edición, Ediciones Los Libros de la Catarata, (Bilbao, 1995), Pág. 20.

La atmósfera está compuesta por Nitrógeno 78,03%, Oxígeno 20,99%, Argón 0,94%, Dióxido de carbono 0,03%, Hidrógeno 0,01% y otros gases inertes en pequeñas cantidades como Amoníaco, Helio, Criptón, Ozono y Xenón.

La hidrósfera: está compuesta de toda el agua que hay en la tierra. El agua es esencial para la vida y es un recurso natural vital, que proporciona hidrogeno a los compuestos orgánicos para la fotosíntesis y oxígeno al aire. El 70% del cuerpo humano se compone de agua, y es necesario beber dos litros de agua diario para reponer el agua que se pierde a consecuencia de la actividad diaria. La gente utiliza el agua para uso doméstico, en la industria, transporte y agricultura.

Es necesario conocer la distribución del agua, porque, aunque es el líquido más abundante de nuestro medio ambiente, no podemos disponer de toda. Unas tres cuartas partes de la superficie terrestre están cubiertas de agua, pero alrededor de 96% es agua salada de mares y océanos, 2% está congelada en los casquetes polares y glaciares, y menos del 1% es agua potable necesaria para la supervivencia del hombre, para su salud y para actividades productivas. El 70% de esta agua potable corresponde al suministro de agua de superficie, en forma de lagos, ríos o cascadas y el agua de la atmósfera. Ésta es la fuente de uso más general en todas nuestras actividades. El 30% se reparte entre acuíferos, aguas termales, chorros de aguas y pozos.

La litósfera: la litósfera en combinación con la atmósfera y la hidrósfera dan forma al paisaje, conforman los suelos y sirven de soporte a la gran cantidad de formas de vida existentes. La litósfera engloba la corteza exterior terrestre que está formada con rocas ligeras y está dividida en placas. Esta corteza está por encima de una capa más densa. La corteza es más gruesa bajo los continentes, especialmente bajo las montañas altas y se extiende por debajo de los océanos en unos 6 a 8 kilómetros. El movimiento

constante de las placas de la superficie, causa la destrucción y reconstrucción de las rocas de la superficie. De acuerdo con la tectónica de placas, cuando dos placas se separan entre sí, se producen terremotos, fallas y actividad volcánica.

Componentes bióticos del medio ambiente

La biósfera: es donde se hallan todos los seres vivos (personas, animales y plantas). Es una zona con abundantes recursos acuíferos, minerales y gaseosos, y es hueca, con una profundidad de unos pocos metros por debajo de la plataforma continental y unos pocos kilómetros de profundidad por debajo de los océanos y contiene una inmensa variedad de especies.

2-Contaminación ambiental

¿Qué es la contaminación ambiental?

Se denomina contaminación ambiental a la presencia en el ambiente de cualquier agente (físico, químico o biológico) o bien de una combinación de varios agentes en lugares, formas y concentraciones tales que sean o puedan ser nocivos para la salud, la seguridad o para el bienestar de la población, o bien, que puedan ser perjudiciales para la vida vegetal o animal, o impidan el uso normal de las propiedades y lugares de recreación y goce de los mismos.

La contaminación ambiental es también la incorporación a los cuerpos receptores de sustancias sólidas, líquidas o gaseosas, o mezclas de ellas, siempre que alteren desfavorablemente las condiciones naturales del mismo, o que puedan afectar la salud, la higiene o el bienestar del público.

A medida que aumenta el poder del hombre sobre la naturaleza y aparecen nuevas necesidades como consecuencia de la vida en sociedad, el

medio ambiente que lo rodea se deteriora cada vez más. El comportamiento social del hombre, que lo condujo a comunicarse por medio del lenguaje, que posteriormente formó la cultura humana, le permitió diferenciarse de los demás seres vivos. Pero mientras ellos se adaptan al medio ambiente para sobrevivir, el hombre adapta y modifica ese mismo medio según sus necesidades.

El progreso tecnológico, por una parte y el acelerado crecimiento demográfico, por la otra, producen la alteración del medio, llegando en algunos casos a atentar contra el equilibrio biológico de la Tierra. No es que exista una incompatibilidad absoluta entre el desarrollo tecnológico, el avance de la civilización y el mantenimiento del equilibrio ecológico, pero es importante que el hombre sepa armonizarlos. Para ello es necesario que proteja los recursos renovables y no renovables y que tome conciencia de que el saneamiento del ambiente es fundamental para la vida sobre el planeta.

La contaminación es uno de los problemas ambientales más importantes que afectan a nuestro mundo y surge cuando se produce un desequilibrio, como resultado de la adición de cualquier sustancia al medio ambiente, en cantidad tal, que cause efectos adversos en el hombre, en los animales, vegetales o materiales expuestos a dosis que sobrepasen los niveles aceptables en la naturaleza.

La contaminación puede surgir a partir de ciertas manifestaciones de la naturaleza (fuentes naturales) o bien debido a los diferentes procesos productivos del hombre (fuentes antropogénicas) que conforman las actividades de la vida diaria.

Las fuentes que generan contaminación de origen antropogénico⁽³⁾ más importantes son: industriales (frigoríficos, mataderos y curtiembres,

⁽³⁾ Se refiere a los efectos, procesos o materiales que son el resultado de actividades humanas.

actividad minera y petrolera), comerciales (envolturas y empaques), agrícolas (agroquímicos), domiciliarias (envases, pañales, restos de jardinería) y fuentes móviles (gases de combustión de vehículos). Como fuente de emisión se entiende el origen físico o geográfico donde se produce una liberación contaminante al ambiente, ya sea al aire, al agua o al suelo.

Tradicionalmente el medio ambiente se ha dividido, para su estudio y su interpretación, en esos tres componentes que son: aire, agua y suelo; sin embargo, esta división es meramente teórica, ya que la mayoría de los contaminantes interactúan con más de uno de los elementos del ambiente.

Tipos de contaminación ambiental

Erosión y desertificación

La mayor parte de la producción alimentaria depende de los suelos. La erosión de los suelos es un proceso natural y permanente, pero en los sistemas imperturbados, protegidos por una capa de vegetales, la regeneración detiene casi siempre el paso de la erosión. Si no existe este equilibrio entre los suelos y la vegetación, como suele ocurrir con frecuencia a causa del descuido de las actividades humanas, se acelera la erosión con desastrosas consecuencias. La naturaleza requiere de 100 a 400 años para constituir 10 mm de espesor de suelo. Por ello, una vez que el suelo se ha desvanecido, desaparece prácticamente para toda finalidad práctica actual. Cada año se pierden por la erosión en todo el mundo aproximadamente 24000 millones de toneladas de la capa superior del suelo.

Deforestación

Los bosques ejercen un efecto vital en el clima local y regional haciéndolo generalmente más templado y además contribuyen al suministro de agua dulce. Los bosques de las cuencas hidrográficas protegen la

cubierta local del suelo e igualmente a los suelos río debajo de las grandes inundaciones y de otros estragos causados por las fluctuaciones de caudal de un río. Pero todos los bosques están siendo devastados por la agricultura, el corte y tala para combustibles, abuso en el pastoreo y construcción desordenada de carreteras.

Extinción de especies

La destrucción de hábitats está reduciendo el número de las especies y alterando la diversidad genética de éstas. Los problemas que se han relacionado con esto dependen también del tráfico ilegal de especies y de la sobreexplotación comercial.

Escases de agua

El 70% de la población mundial no cuenta con agua salubre en cantidades adecuadas. El problema se hace especialmente crítico en algunas regiones del mundo no desarrolladas. Esto produce muchas consecuencias en la salud, ya que el 90% de las muertes infantiles se originan por aguas insalubres. 90% de la población rural del llamado Tercer Mundo utiliza habitualmente este tipo de agua y aproximadamente mil millones de campesinos usan sistemas de desagües domésticos situados dentro de sus casas o muy cerca de ellas contaminando el suelo, los alimentos y el agua misma.

Alteraciones climáticas y atmosféricas

Sustancias químicas como los clorofluorocarbonos, utilizado en los sistemas de aire acondicionado y refrigeración, extinguidores, aerosoles en botes, aerosoles para medicamentos, fabricación de materiales de espuma de estireno o unicel, están haciendo que se agote la capa protectora del ozono en la atmósfera. Esta capa filtrante protege a la superficie terrestre de los efectos nocivos de los rayos ultravioletas del sol, que lesiona a la piel

humana, a las plantas, a los microorganismos marinos, aumentan el efecto invernadero y pueden producir enfermedades en los seres humanos.

Calentamiento de la atmósfera

Existen unos gases de invernadero responsables de esta situación: bióxido de carbono, clorofluorcarbonados, metano, bióxido de azufre y óxidos nitrosos. El cambio climático no solo va a producir una alteración en la temperatura de la atmósfera terrestre, sino una modificación radical en el patrón de cultivos en el mundo y una alteración del nivel de los océanos que pueden resultar en la destrucción de puertos y ciudades costeras de todo el mundo, estando principalmente en peligro las tierras bajas que existen en muchos litorales de nuestro planeta.

Contaminación del aire

Los contaminantes del aire se clasifican en primarios o secundarios, según sean emitidos a la atmósfera por fuente de origen natural, debido a las actividades humanas, o que se formen en la atmósfera por las interacciones químicas entre los contaminantes primarios y los constituyentes y condiciones de la atmósfera.

Los contaminantes atmosféricos son materiales químicos que en forma de gases, vapores, polvos y aerosoles se encuentran en la región de la atmósfera más cercana a la tierra.

El uso sin control de combustibles, con la finalidad de producir energía dio origen a que la especie humana rebasara el umbral de equilibrio de la capacidad de amortiguamiento que posee la naturaleza para ciertos contaminantes. Con la Revolución Industrial y la explosión tecnológica del siglo XX, el ser humano ha hecho un uso todavía más intensivo de combustibles, como el gas y los derivados del petróleo, cuyos productos de combustión son los principales causantes de la contaminación atmosférica en una cantidad tal que ya amenaza la vida de todas las especies, incluso ha

hecho desaparecer a muchas, por lo que el equilibrio ecológico de nuestro planeta cada vez peligra más.

Contaminación del agua

La contaminación del agua, es la adición a la misma de materia extraña indeseable que deteriora su calidad. La materia extraña contaminante podrá ser materia inerte, como la de los compuestos de plomo o mercurio, o materia viva como la de los microorganismos.

Los principales contaminantes que presenta el agua, según su uso, son:

- 1- Domésticos: detergentes, insecticidas, jabones, grasas, materias orgánicas, bacterias, virus de diversos tipos y parásitos en materia fecal. Estos contaminantes provienen de hogares cuyas actividades requieren el empleo de agua, el uso de sanitarios, la limpieza en general y la cocción de los alimentos.
- 2- Industrial: Colorantes, disolventes, ácidos, grasas, sales, pigmentos, metales y diversas sustancias químicas que suelen ser tóxicas para el hombre, la flora y la fauna. Dentro del sector industrial se genera una gran cantidad y diversidad de contaminantes que afectan la calidad del agua y son difíciles de erradicar por medio de los sistemas comerciales de tratamiento.
- 3- Agrícola: insecticidas, plaguicidas, sales inorgánicas, minerales, desechos animales, fertilizantes, etc.

La contaminación química del agua es causada por numerosas sustancias químicas, muchas de ellas tóxicas, que son vertidas en el ambiente por los sectores industriales que demandan mayores volúmenes, como ejemplo: la industria de la celulosa y papel, textil, alimentaria, vinícola, petrolera, metalúrgica, de curtiduría, acabado en metales, café, azúcar, farmacéutica.

La contaminación biológica del agua se debe a microorganismos, o sea, virus, bacterias, y parásitos que suelen vivir en la materia fecal y la basura doméstica, así como en las descargas de aguas negras que arrastran la materia fecal.

Contaminación del suelo

La contaminación de los suelos afecta especialmente a las zonas rurales agrícolas y se produce por la expansión de ciertas técnicas de industrialización agrícola.

El uso repetido de fertilizantes químicos conduce a la contaminación del suelo. Los pesticidas minerales u orgánicos utilizados para proteger los cultivos pueden ser la causa de la contaminación de los suelos y de la biomasa.

Desechos sólidos

Los desperdicios, desechos o basura constituyen un problema por la gran cantidad que diariamente se genera. Mucha de la basura se encuentra a cielo abierto, en barrancas, ríos, lagos, calles, terrenos baldíos, parques recreativos, etc. Esto ocasiona polución con materias en suspensión, contaminación por humos de la continua quema de basura, proliferación de roedores e insectos, contaminación del subsuelo, etc.

Los sistemas que se han utilizado para la recolección de la basura son la incineración y el entierro o relleno sanitario.

2.1-Contaminación ambiental en Argentina

En general, la contaminación ambiental en Argentina es mayor de lo que se podría esperar de un país con un nivel de desarrollo alto. Estos problemas son consecuencia principalmente del aumento gradual de la población urbana y del desarrollo industrial, junto con un marco de

reglamentaciones inadecuado y en déficit de décadas en materia de infraestructura sanitaria y de tratamientos de desperdicios. La capacidad y autoridad institucional para la gestión ambiental está fragmentada entre numerosos organismos en los niveles nacional, provincial y municipal, lo que conduce a la superposición de jurisdicciones, a la debilidad del control y al incumplimiento de las normas. Uno de los mayores obstáculos es la escasez de información debido a que hay muy poco monitoreo de la contaminación del aire y de cuerpos de agua y virtualmente no existen análisis de sus efectos sobre la salud y de otros costos económicos.

Los problemas más serios parecen encontrarse en las áreas urbanas más densamente pobladas, en los principales conglomerados industriales y en los distritos comerciales centrales. También existe la contaminación rural, principalmente provenientes de las actividades agrícolas y ganaderas.

En este marco las principales causas de contaminación en nuestro país son⁽⁴⁾:

- a) La contaminación de las aguas subterráneas: deben considerarse como el problema de contaminación más importante en la Argentina. Debido a que la fuente principal de contaminación son los tanques sépticos y, en una medida mucho menor, las aguas residuales industriales, la solución más efectiva es promover la extensión de servicios de saneamiento y agua potable a los barrios de bajos ingresos y áreas periurbanas que actualmente no lo reciben.
- b) La contaminación del aire y el ruido: los vehículos a motor son la fuente de contaminación del aire en más áreas del centro de las ciudades y en los principales corredores de

⁽⁴⁾ Consultas a base de información, en internet: www.monografias.com (17/07/2015).

tráfico en otras partes. En Buenos Aires, por ejemplo, se realizan mediciones de los gases de la atmósfera, a diario.

- c) Los basurales de desperdicios sólidos incontrolados: cobran importancia principalmente debido a los desechos peligrosos que se arrojan en ellos. En ausencias de plantas para el tratamiento y almacenaje de tales residuos peligrosos, se cree que una gran proporción se desecha en forma ilegal e impropia en basurales al aire libre, tanques sépticos y pozos negros.
- d) La contaminación de las aguas de superficie: provenientes de las aguas residuales industriales y de aguas negras sin tratar, es una de las causas principales de daño a la propiedad, pérdidas de espacio para recreación y daños ecológicos alrededor de las principales áreas urbanas y de varios lagos y lagunas interiores.

En nuestro país, el análisis y el monitoreo del medio ambiente son prácticamente inexistentes, en el caso de la mayoría de los contaminantes. Debido a que el medio ambiente sufrió descuido por mucho tiempo muchas de las opciones de bajo costo, para reducir la contaminación todavía no se han puesto en práctica. Sin embargo, a menos que se adopten medidas correctivas es probable que los problemas de la contaminación se hagan muchos peores; al continuar la urbanización y la industrialización, la contaminación creciente de los hogares urbanos, combinadas con las descargas industriales, aumentará la amenaza a la salud pública, erosionará los atractivos de las ciudades como lugares de inversión y posiblemente afectara el comercio de las exportaciones argentinas como resultados de los requerimientos impuestos por los países importadores.

A continuación exponemos algunas zonas de Argentina afectadas por la contaminación:

- Provincia de Buenos Aires, la contaminación del suelo bonaerense: uno de los principales focos de contaminación es el polo petroquímico situado en Ensenada, cuyos gases provocan alergias e irritaciones en los ojos. Similares problemas causan los escapes del polo petroquímico Bahía Blanca.
- Provincia de Tucumán, Río Salí: Al Río Salí principal río de la provincia, van a parar cada año 150.000 toneladas de basura de los centros urbanos, 66.000 de residuos cloacales, 400.000 de desechos industriales, y los minerales que vuelca la planta de procesamiento de la minera La Alumbrera.
- Provincia de Buenos Aires, contaminación del Riachuelo: Años de imprudencia, abandono y desidia han convertido el río y a su zona de influencia en un ícono nacional de la contaminación e injusticia ambiental. Además, actualmente se estiman más de 20.000 industrias y de servicios establecidos en el territorio de la cuenca, son su principal causa de contaminación tras el arrojo de diferentes desechos.
- Provincia de Catamarca: Hay serias denuncias contra la mina de oro Bajo La Alumbrera, por posibles filtraciones de ácidos hacia ríos y arroyos de Amanao y Vis, que provocan graves daños en la fauna y la flora.
- Provincia de Chaco: El Río Negro que cruza Resistencia, es desde hace mucho un cauce sin peces, pero lleno de desechos de fábricas de tanino, curtiembres y mataderos. En

una zona con nueve meses de calor no hay pesca, balnearios ni navegaciones.

- Provincia de Misiones: Se arrojan residuos tóxicos sin tratar producto de las papeleras al Río Paraná.
- Provincia de San Luis, aguas contaminadas: el Río Seco que atraviesa el sector norte recibe los líquidos no depurados de dos parques industriales.
- Provincia de Santiago del Estero: el lago del dique Frontal de las Termas del Río Hondo, sufre un altísimo grado de contaminación; se debe a los residuos tóxicos vertidos a los ríos que lo alimentan, en especial el Río Dulce que recibe los desechos de los ingenios azucares tucumanos.
- Provincia de Santa Cruz: varias veces los derrames de petróleo comprometieron agua, suelo y fauna. La actividad carbonífera del Río Turbio afectó algunos ríos y arroyos.

2.2-Contaminación Ambiental en Tucumán

Se observa un elevado grado de contaminación a lo largo y a lo ancho de toda la geografía provincial, incluye cauces de ríos, aguas superficiales y acuíferos.

Los desechos que parte de las industrias tucumanas arrojan irresponsablemente dentro de los canales pluviales, o los líquidos cloacales que son vertidos crudos en los principales ríos de la provincia forman parte de un Tucumán que preocupa por su situación peligrosa de contaminación ambiental e hipotecan el futuro como región productora de alimentos exportados.

Algunos de los problemas ambientales que padece Tucumán son:

Actividad productiva: el comienzo de las diferentes zafras productivas de la región produce el comienzo de la escalada contaminante de los recursos de la provincia año a año. También se hacen sentir los reclamos de la provincia de Santiago del Estero, cuando comienza observarse que el agua llega contaminada al embalse de Río Hondo.

La mala gestión en el tratamiento de los efluentes industriales crea focos de contaminación e infección que atentan contra la flora, la fauna y el medio ambiente local. También se genera una gran cantidad de plagas, vectores de enfermedades, que afectan a la población en su conjunto.

Quema irresponsable de cañaverales: éste es otro problema presente en la provincia, si bien se ha notado una disminución en la práctica, por lo que la lluvia de maloja fue menor, a pesar de que muchos ingenios azucareros procedieron a colocar filtros en sus chimeneas, la problemática sigue vigente en algunas ciudades.

Falta de espacios verdes: el problema de la contaminación se agrava ante la falta de espacios verdes y la deforestación indiscriminada. Según un informe de la universidad Nacional de Tucumán elaborado entre 2004 y 2006 con apoyo de la ONU y titulado “Perspectivas del Medio Ambiente Urbano: GEO San Miguel de Tucumán” revela que solo un 4% de su superficie corresponde a espacios verdes en la ciudad capital.

Otro informe realizado por Greenpeace alertaba en 2008 sobre la desaparición del 90% de la selva Yunga que integra regiones como Tucumán. Para tener una noción de la importancia de Las Yungas, como recurso natural, se determinó que esta región llega a acumular el 50% de la biodiversidad del país.

Extensión indiscriminada de áreas de cultivo: la introducción en las últimas décadas de maquinaria pesada, sitios que hasta ese entonces se

mantenían vírgenes dada su nula accesibilidad, comenzaron a ser arrasados para extender las áreas de cultivo, especialmente caña de azúcar. Junto a los efectos negativos causados por el ganado sin el control adecuado, los desmontes realizados mediante el rosado y quema del residuo, para habilitar tierras de cultivo, generaron importantes claros sin vegetación.

Problemas hídricos: es innegable que la ciudad le ha dado la espalda a este recurso. Existe un deficiente control del estado de las aguas y de la degradación en los márgenes del Río Salí. Es absolutamente prioritario implementar sistemas de saneamiento, y poner en marcha un plan de infraestructura para recuperar canales y ampliar redes colectoras.

Es imprescindible mirar hacia el futuro debido a que ningún ambiente contaminado es sustentable, y sin sustentabilidad, no hay futuro productivo viable. En la provincia hay empresas agroindustriales que dieron muestras que se puede trabajar respetando los recursos naturales, cuidándolos y no contaminándolos, con políticas de tratamiento de sus efluentes de avanzada e incluso generando biogás a través de procesos de tratamientos de sus desechos orgánicos.

Es preciso y necesario que se reviertan los sistemas destructivos que se potencian a diario sin darnos cuenta. Si no logramos entender esto, el futuro de las próximas generaciones estará hipotecado y retornar al estado de bienestar les costará muy caro a todos nuestros descendientes.

3-Medio ambiente y empresa

Empresa es toda aquella organización o grupo que realiza actividades comerciales e industriales y que provee bienes y servicios para mantener y mejorar la calidad de vida de las personas. Una empresa puede ser pequeña y estar manejada por una sola persona, tal como un taller de

reparación de calzados, empresas de medianas dimensiones como fabricantes de cajas de cartón o empresas industriales, y comerciales enormes como Arcor, McDonald's, etc.

Una empresa es un sistema que interacciona con su entorno materializando una idea, de forma planificada, dando satisfacción a unas demandas y deseo de clientes, a través de una actividad económica.

Existen tres tipos de empresas que todo empresario debe considerar:

- a) Empresas de transformación: son aquellas que se dedican a la producción de bienes. Por ejemplo una fábrica de calzado, una maquiladora de ropa, etc.
- b) Empresas de servicios: se dedican a prestar servicios a la comunidad. Por ejemplo, un bufete de abogados, un hospital, un despacho de contadores, etc.
- c) Empresas de comercialización: este tipo de empresas compra los bienes que una empresa de transformación produce, para luego venderlos a sus propios clientes, con lo cual presta un servicio a la comunidad y obtiene una ganancia. Por ejemplo, un restaurante, una mueblería, etc.

El entorno de la empresa es todo aquello que lo rodea externamente; está constituido por otras empresas como organizaciones diversas, grupos sociales, instituciones gubernamentales, recursos naturales, etc.

El medio ambiente es un conjunto de variables o factores externos que envuelven y ejercen influencia sobre todas las empresas de un país o región determinada, el cual es diferente para cada empresa y está constituido por factores y elementos más concretos, los cuales tienen gran

importancia en los procesos de transformación y de toma de decisiones empresariales.

No se puede ignorar lo que representa actualmente el rol de las empresas, su operatividad en el entorno, medio ambiente en donde se desenvuelve. Se requiere que realmente cumpla con su obligación de preservar el medio ambiente, evitar su contaminación, todo lo que pueda deteriorar con la operatividad de la empresa.

El problema radica, en que cuanto más se produce, más recursos se necesitan y cuanto más se consume, más desperdicios se generan.

Principales problemas ambientales relacionados con los distintos sectores y respectivas causas de los mismos

Sector	Contaminación específica	Causas
Alimentos	-Efluentes líquidos -Generación de residuos -Emisiones atmosféricas	-Prácticas de procesos inadecuadas -Disposición inadecuada de residuos -Faltas de exigencias del mercado -Falta de mercado para subproductos
Textil	-Disposición de desechos tóxicos -Contaminación de aguas -Residuos sólidos	-Prácticas de manufacturas -Tipo de combustible -Tipo de insumos
Curtiembres	-Contaminación del agua	-Cultura empresarial -Tecnología rudimentaria -Ubicación de establecimiento
Madera y muebles	-Procedencia de materia prima -Ruido -Residuos	-Falta de exigencias del mercado -Falta de mercado para subproductos -Prácticas inadecuadas de producción
Artes gráficas	-Residuos peligrosos -Salud de los operarios	-Mala disposición de residuos tóxicos -Tecnología obsoleta -Prácticas de manufacturas inadecuadas -Materia prima contaminante
Sustancias químicas	-Residuos tóxicos peligrosos -Emisiones atmosféricas -Contaminación del agua	-Disposición inadecuada de residuos tóxicos -Falta de infraestructura -Baja capacidad profesional

Fabricación de productos cerámicos y otros minerales	-Emisiones atmosféricas -Residuos sólidos -Erosión	-Tecnologías artesanales -Falta de exigencia del mercado -Baja capacitación profesional
Industria metalúrgica	-Emisiones atmosféricas -Contaminación del agua	-Baja capacitación profesional -Tecnología artesanal -Disposición inadecuada de residuos
Agropecuario	-Contaminación del agua por uso de fertilizantes y pesticidas sintéticos -Erosión del suelo	-Uso ineficiente del agua -Fumigaciones -Falta de exigencias del mercado
Minero	-Erosión Contaminación hídrica -Emisiones atmosféricas	-Ubicación de las explotaciones -Técnicas de explotación -Cultura empresarial
Transporte	-Emisiones atmosféricas -Generación de residuos peligrosos como aceites quemados y baterías obsoletas	-Falta de mantenimiento -Organización del sector

Fuente: www.es.slideshare.net (23/07/2015).

Las empresas deben asumir un compromiso de prevención, y en muchos, casos revertir la contaminación y degradación ambiental causadas por sus actividades. Surge así un concepto de responsabilidad medioambiental, donde los entes son los encargados de asegurar un desarrollo sustentable, obligándose a “adoptar estrategias comerciales y efectuar actividades que cumplan con las necesidades de la empresa y de sus accionistas en el presente, mientras se protegen y se refuerzan los recursos humanos y naturales que serán necesarios en el futuro”.⁽⁵⁾

La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada la rentabilidad de la actividad empresarial. Este escenario exige un análisis de las actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los

⁽⁵⁾ PAHLEN ACUÑA, Ricardo J. M. y CAMPO, Ana María, Doctrina y Contabilidad Ambiental. En Sección de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, (Buenos Aires, 2009), Pág. 5.

informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos al carecer de “confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable, debe reunir entre otros requisitos, el de aproximación a la realidad, esencialidad e integridad.

CAPÍTULO II

Contabilidad Financiera

Sumario: 1- Contabilidad: concepto. 1.1- Contabilidad y teneduría de libros. 1.2- Contabilidad, sistemas y subsistemas. 1.3- Los informes contables. 1.4- Los usuarios de la información contable y sus necesidades. 2- Contabilidad financiera: concepto. 2.1- Requisitos de la información contenida en los estados contables. 2.2- Elementos de los estados contables. 2.3- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables. 2.4- Estados básicos. 2.5- Criterios generales de medición contable.

1-Contabilidad: concepto

“La contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre:

- La composición y evolución del patrimonio de un ente;
- Los bienes de propiedad de terceros en su poder; y
- Ciertas contingencias.

Produce información (expresada principalmente en moneda) para:

- La toma de decisiones de administradores y terceros interesados; y

- La vigilancia sobre los recursos y obligaciones de dicho ente.”⁽⁶⁾

Otros definidores prefieren mencionar los principales pasos del sistema contable, a saber:

- a. La detección de los hechos con posibles efectos patrimoniales;
- b. La interpretación de los datos referidos a esos hechos;
- c. La medición de sus efectos;
- d. La clasificación de los datos;
- e. Su registro y compilación; y
- f. Su comunicación.

1.1-Contabilidad y teneduría de libros

La contabilidad no debe confundirse con la teneduría de libros. Mientras ésta se refiere solamente a los aspectos mecánicos del procesamiento contable (la transformación de datos en información), la contabilidad trata otras cuestiones como la fijación de criterios para determinar:

- a. En qué medida se reconocerán los efectos de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda (inflación, deflación);
- b. Qué activos y pasivos deben ser reconocidos por el sistema contable;
- c. Cuándo reconocerlos;
- d. Qué mediciones (en moneda) debe asignárseles:
 1. En el momento de su reconocimiento;
 2. Periódicamente, con motivo de la preparación de informes contables;
- e. Cómo medir los resultados periódicos;

⁽⁶⁾ FOWLER NEWTON, Enrique, Contabilidad Básica, 4° Edición, Editorial La Ley S.A., (Buenos Aires, 2007), pág. 19.

- f. Qué estados contables presentar a terceros;
- g. Qué informes contables de uso interno preparar;
- h. Cuáles deberían ser el contenido y la forma de cada uno de estos informes.

Los procedimientos de teneduría de libros a seguir dependen de los criterios que se establezcan en las cuestiones recién enunciadas.

1.2-Contabilidad, sistemas y subsistemas

La contabilidad es un sistema porque en ella intervienen conjuntos de elementos relacionados entre sí.

Por otra parte, el sistema contable de una organización integra su sistema de información y comunicación, así que también es un subsistema.

A su vez, el sistema de información y comunicación de una organización (y por lo tanto su subsistema, el contable) forma parte de lo que se ha dado en denominar control interno, que en un trabajo que cuenta con amplio reconocimiento fue definido como:

“(...) un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de leyes y normas aplicables.”⁽⁷⁾

⁽⁷⁾ Ibídem, pág. 21.

1.3- Los informes contables

Los informes contables constituyen el medio por el cual la información salida del sistema contable es comunicada a sus usuarios, quienes pueden emplearlos como uno de los elementos para la toma de sus decisiones económicas.

Según se esquematiza a continuación, existen diversos tipos de informes contables:

- a. Los estados contables (o estados financieros) que el emisor prepara tanto para su propio uso como para su presentación a terceros (propietarios, acreedores, bolsas de comercios, entes gubernamentales de fiscalización, etc.);
- b. La información adicional a los estados contables que se suele suministrar junto con éstos a ciertos usuarios específicos;
- c. Los informes contables preparados exclusivamente para uso de los administradores del ente, orientados a la toma de decisiones y el control patrimonial.

1.4- Los usuarios de la información contable y sus necesidades

La determinación de las necesidades de los usuarios de la información contable es esencial para definir su contenido y forma. Podemos enunciar la siguiente lista de interesados en los estados contables:

- a. De todo tipo de ente:
 1. Proveedores, prestamistas y otros acreedores actuales o potenciales;
 2. Miembros de los órganos de dirección y fiscalización;
 3. Administradores;
 4. Empleados y sindicatos;

5. Personas físicas o jurídicas que le compran bienes o servicios (clientes);
 6. Asesores y analistas financieros;
 7. Abogados;
 8. Economistas;
 9. Organismos de recaudación de impuestos y de cargas sociales;
 10. Organismos estatales de control;
 11. Legisladores;
 12. El periodismo financiero;
 13. Agencias de informes;
 14. Investigadores, profesores y estudiantes de administración;
 15. El público en general;
- b. De los entes con fines de lucro:
1. Propietarios (inversores) actuales o potenciales;
 2. Bolsas de comercio, mercados de valores y corredores de bolsa;
- c. De los entes sin fines de lucro, en general:
1. Socios.
 2. Donantes.

En estas listas hay usuarios de los siguientes tipos:

- a. Internos (los pertenecientes al ente emisor);
- b. Externos (los restantes);
- c. Finales (los que toman decisiones económicas con base en la información obtenida);
- d. Examinadores, como:
 1. Los que revisan la información para brindar una opinión técnica sobre ella;

2. Los organismos estatales de control y recaudación impositiva, así como las bolsas de comercio.

Para fijar normas sobre el contenido mínimo y la forma de los informes contables de uso público, es necesario simplificar la lista de las necesidades de sus usuarios, limitándola a las que son comunes para todos ellos o para su mayoría.

Principales fundamentos:

- a) Los inversores y acreedores y sus asesores son los grupos externos prominentes dentro de los que utilizan la información provista por los informes contables y por lo general carecen de la autoridad que sería necesaria para prescribir la información que desean.
- b) Tanto sus decisiones como el uso que hacen de la información han sido estudiados y descriptos mucho más que los de otros grupos externos;
- c) Sus decisiones afectan significativamente la asignación de los recursos en la economía;
- d) Es probable que la información provista para cubrir las necesidades de los inversores y los acreedores sea útil, en general, para los miembros de otros grupos de usuarios.

Sobre las bases de estas ideas, se espera que la información contable ayude a los usuarios a evaluar:

- a. La capacidad de la empresa para pagar sus obligaciones en tiempo y forma y para generar ganancias distribuibles;
- b. El origen, la naturaleza, las características y el rendimiento de los recursos empleados por el negocio;

- c. La calidad de la gestión de la administración, especialmente en cuanto al manejo de la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la empresa;

En el caso particular de los estados contables de entes gubernamentales se enuncian tres grupos principales de usuarios de dichos informes:

- a. La ciudadanía;
- b. Los cuerpos legislativos y de fiscalización;
- c. Los inversores y acreedores.

2-Contabilidad Financiera

La denominada contabilidad patrimonial o financiera es la que en realidad provee información de uso público, su principal producto son los estados contables (estados financieros).

Los estados contables brindan información sobre el patrimonio del ente, su evolución durante un período, la evolución financiera, como así también acerca de otros hechos que pueden ser relevantes para los usuarios de los estados contables como contingencias no contabilizadas, hechos posteriores al cierre, existencia de bienes de disponibilidad restringida, etc.

La contabilidad financiera se centra en las necesidades específicas de aquellas personas externas a la empresa que toman decisiones, entre ellos los accionistas, los proveedores, los bancos y los organismos gubernamentales.

Para conocer la situación financiera de la organización en un día determinado y el desempeño logrado en un período determinado, el contador utiliza cuatro estados financieros básicos: Estado de Situación Patrimonial,

Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Estado de Flujo de Efectivo.

Dado que los interesados de la información que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama, existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la información sea útil.

En tal sentido, se ha preferido que los estados básicos presenten en forma sintética la situación patrimonial y los resultados del ente, para lograr una adecuada visión de conjunto. La información detallada que conceptualmente integra los estados básicos se incluye como complementaria, porque de otro modo su lectura conjunta podría dificultar el entendimiento de los estados básicos.

2.1-Requisitos de la información contenida en los estados contables

La información contenida en los estados contables debe reunir los siguientes atributos⁽⁸⁾:

1. Pertinencia: la información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios, esto ocurre con la información que permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente o bien, ayuda a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes.
2. Confiability: la información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones.

⁽⁸⁾ Resolución Técnica N°16 F.A.C.P.C.E., pág. 146.

Para que la información sea confiable debe reunir los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad:

- a. Aproximación a la realidad: para ser creíble, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes, ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas. Es normal que la información contable sea inexacta, esto se debe a que:
 - a. La identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;
 - b. Un número importante de acontecimientos y circunstancias involucran incertidumbre sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:
 - 1. El grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
 - 2. Las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de los estados contables deberán actuar con prudencia, sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos.

- Esencialidad: para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica;
 - Neutralidad: la información no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular;
 - Integridad: la información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable;
- b. Verificabilidad: para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.
3. Sistematicidad: la información contable suministrada debe estar orgánicamente ordenada, con base en las reglas contenidas en las normas contables profesionales.
 4. Comparabilidad: la información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones del mismo ente a la misma fecha o periodo, del mismo ente a otras fechas o periodos y de otros entes.
 5. Claridad: la información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender.

2.2-Elementos de los estados contables

Elementos que la contabilidad debe considerar para poder brindar información sobre los siguientes aspectos de los entes emisores de estados contables⁽⁹⁾:

- a. Su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b. La evolución de su patrimonio durante el período;
- c. La evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades de inversión y financiación que hubieren tenido lugar;

Los estados contables deben incluir la información sobre los elementos descriptos que sea necesaria para una adecuada interpretación de los mismos.

Situación patrimonial

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

- a. Los activos;
- b. Los pasivos;
- c. El patrimonio neto;
- d. Las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas, en el caso de estados contables consolidados.

ACTIVOS

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien.

⁽⁹⁾ Ibídem, pág. 149.

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 equivalente de efectivo o tiene aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

PASIVOS

Un ente tiene un pasivo cuando:

- a. Debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona 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 acreedor.

Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales 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.

EL PATRIMONIO NETO Y LAS PARTICIPACIONES DE ACCIONISTAS NO CONTROLANTES EN LOS PATRIMONIOS DE LAS EMPRESAS CONTROLADAS

El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es:

$$\text{Patrimonio neto} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

Cuando se presenta información consolidada de una sociedad controlante y sus sociedades controladas, y parte del capital de éstas, está en manos de otros accionistas, las participaciones de éstos sobre el patrimonio de dichas subsidiarias:

- a. No integran el pasivo del grupo económico en tanto éste no haya asumido la obligación de entregar recursos o prestar servicios a los accionistas no controlantes;
- b. No forman parte del patrimonio de la controlante porque no representan derechos de los accionistas de éstas. En tales casos, es:

$$\text{Patrimonio neto} = \text{Activo} - \text{Pasivo} - \text{Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas}$$

Evolución patrimonial

La cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) Transacciones con los propietarios: son los aportes y retiros que los mismos efectúan. Los aportes a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos, de prestarles servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarles un crédito previamente acordado. Los retiros implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarle servicio, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado.
- b) El resultado de un período que resulta de la interacción de:
 - Flujo de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas: Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originado en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente. Son gastos las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos. Son ganancias los aumentos del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente. Son pérdidas las disminuciones del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afecten al ente.
 - Los impuestos que gravan las ganancias finales: impuestos sobre las ganancias.
 - En los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes sobre los resultados de las entidades controladas: Estas participaciones correspondientes a los estados

consolidados, dependen de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las empresas controladas y de los impuestos que graven sus resultados.

El resultado del período se denomina ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio y pérdida o déficit en el caso contrario.

Variaciones patrimoniales puramente cualitativas

Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio, entre ellas pueden citarse: El canje de un activo por otro de valor equivalente, la sustitución de un pasivo por otro equivalente, la incorporación de un activo asumiendo un pasivo equivalente, la cancelación de un pasivo entregando un activo de valor equivalente, las transacciones con accionistas no controlantes de entidades controladas que actúen como tales, efectuadas a través de dichas entidades, etc.

Evolución financiera

RECURSOS FINANCIEROS

Los estados contables deben informar sobre la evolución financiera del ente, para hacerlo, es necesario seleccionar algún concepto de recursos financieros que puedan ser empleados como base para la preparación de esa información. Al respecto, deben tenerse en cuenta que:

- a. Uno de los objetivos de los estados contables es permitir que los usuarios evalúen la capacidad del ente emisor para pagar sus deudas y distribuir ganancias;
- b. La mayoría de los pagos de deudas y distribuciones de ganancias se hacen en efectivo;

- c. Las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que están sujetas a riesgos insignificantes de valor, también pueden considerarse recursos financieros.

ORÍGENES Y APLICACIONES

Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen orígenes cuando incrementan sus importes y aplicaciones en el caso contrario.

2.3-Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

Condiciones que deben cumplirse para que los elementos caracterizados sean reconocidos en los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el punto 2.2 y que tengan los atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad.

El reconocimiento contable de un elemento debe efectuarse cuando se cumplan todas las condiciones indicadas.

Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables.

El hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignársele mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables.

La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basará en el modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables, que está determinado por los criterios que se resuelve emplear en lo que se refiere a:

- a. La unidad de medida: Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal.
- b. Los criterios de medición contable: Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:
 - De los activos: Su costo histórico, su costo de reposición, a su valor neto de realización, el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir, el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio.
 - De los pasivos: Su importe original, su costo de cancelación, el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar, el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable y teniendo en cuenta el destino más probable de los activos, la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

- c. El capital a mantener: Se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda).

2.4-Estados básicos

Estado de situación patrimonial

Concepto: en un momento determinado, el estado de situación patrimonial expone el activo, el pasivo y el patrimonio neto y, en su caso, la participación minoritaria en sociedad controlada.

El balance general incluye los siguientes rubros:

- Activo
- Pasivo
- Participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas
- Patrimonio neto

Ahora caracterizaremos los rubros que integran el estado de situación patrimonial y se enuncia su contenido:

1. ACTIVO

1.1. Caja y bancos: incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.

1.2. Inversiones: son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes.

1.3. Créditos: son derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios.

1.4. Bienes de cambio: bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos

en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.

1.5. Bienes de uso: son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por las compras de sus bienes.

1.6. Propiedades de inversiones: son los bienes inmuebles destinados a obtener renta o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.

1.7. Activos intangibles: son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.

1.8. Otros activos: se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores.

1.9. Llave de negocio: se incluye en este rubro a aquella que resulte de la incorporación de activos y pasivos producto de una combinación de negocios.

2. PASIVO

2.1. Deudas: son aquellas obligaciones ciertas, determinadas o determinables.

2.2. Previsiones: son aquellas partidas que representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que probablemente originen obligaciones para el ente.

3. PARTICIPACIONES DE TERCEROS SOBRE EL PATRIMONIO DE SOCIEDADES CONTROLADAS

En el estado de situación consolidado la porción del patrimonio neto de las sociedades controladas que sea de propiedad de terceros ajenos al grupo económico debe ser expuesta como un capítulo adicional entre el pasivo y el patrimonio neto.

4. PATRIMONIO NETO

Se expone en una línea y se referencia al estado de evolución del patrimonio neto.

Estado de resultado

Concepto: suministra información de las causas que generaron el resultado atribuible al período.

1. Resultados ordinarios

- 1.1. Ventas netas de bienes y servicios.
- 1.2. Costos de los bienes vendidos y los servicios prestados: es el conjunto de costos medidos en valores corrientes del mes en que se reconocen, atribuibles a la producción o adquisición de los bienes o a la generación de los servicios cuya venta da origen al concepto del punto 1.1.
- 1.3. Resultado bruto sobre ventas: es el neto entre los dos conceptos anteriores.
- 1.4. Gastos de comercialización: son los realizados en relación directa con la venta y distribución de sus productos o de los servicios que presta.
- 1.5. Gastos de administración: comprende los gastos realizados en razón de sus actividades, pero que no son atribuibles a las

funciones de compra, producción, comercialización, investigación y desarrollo y financiación de bienes o servicios.

1.6. Otros gastos: incluye otros gastos operativos no tipificados en las líneas anteriores.

1.7. Resultados financieros y por tenencia.

1.8. Otros ingresos y egresos: comprende todos los resultados del ente generados por actividades secundarias y los no contemplados en conceptos anteriores.

1.9. Impuesto a las ganancias.

2. Resultados extraordinarios

Comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el período, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente.

Estado de evolución del patrimonio neto

Concepto: informa la composición del patrimonio neto y las causas de los cambios acaecidos durante los períodos presentados en los rubros que lo integran. Los cuales deben clasificarse y resumirse de acuerdo con su origen (aportes de los propietarios y resultados acumulados).

1. Aportes de los propietarios

1.2. Capital suscrito.

1.3. Aportes irrevocables: son aquellos que han sido efectivamente integrados, que surgen de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente, y hayan sido aprobados por la asamblea accionista del ente o por su órgano de administración ad referendum de la asamblea.

1.4. Prima de emisión: es el valor que se paga por encima del valor nominal de la acción.

2. Resultados acumulados

2.1. Ganancias reservadas: son aquellas retenidas en el ente por explícita voluntad social o por disposiciones legales, estatutarias u otras.

2.2. Resultados diferidos: son aquellos resultados que se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por la aplicación de las normas contables profesionales, deban o puedan, imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados según lo dispuesto para cada caso.

2.3. Resultados no asignados: son aquellas ganancias o pérdidas acumuladas sin asignación específica.

Estado de flujo de efectivo

Concepto: este estado debe informar la variación en la suma de los siguientes componentes patrimoniales:

- Efectivo
- Los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a los que se mantienen con el fin de cumplir con los compromisos de corto plazo.

Información complementaria

La información complementaria, que forma parte integrante de los estados básicos, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados.

Dicha información se expone en el encabezamiento de los estados contables, en notas o en cuadros anexos.

2.5-Criterios generales de medición contable

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicaran los siguientes criterios generales:

- a. Efectivo: a su valor nominal.
- b. Colocaciones de fondos y cuentas a cobrar:
 - 1. Cuando exista la intención y factibilidad de su negociación, sesión o transferencia: a su valor neto de realización;
 - 2. En los restantes casos, se considerará: La medición original del activo, la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a cobrar a sus vencimientos, las cobranzas efectuadas.
- c. Cuentas a cobrar en especie: de acuerdo con los criterios establecidos para los activos que se espera recibir;
- d. Participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control, control conjunto o influencia significativa: considerando la medición de sus patrimonios y los porcentajes de participación sobre ellos;
- e. Bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente;
- f. Bienes de uso y otros activos no destinados a la venta: a su costo histórico;
- g. Pasivos a cancelar en moneda:
 - 1. Cuando exista la intención y factibilidad de su pago anticipado: a su costo corriente de cancelación;

2. En los restantes casos, se considerará: la medición original del pasivo, la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a pagar a sus vencimientos, los pagos efectuados.
- h. Pasivos a cancelar en especies:
1. Cuando deban entregarse bienes que se encuentren en existencia o puedan ser adquiridos: al costo de cancelación de la obligación;
 2. Cuando deban entregarse bienes que deban ser producidos o prestar servicio, se tomará el importe que fuere mayor entre las sumas recibidas del acreedor y el costo de cancelación de la obligación.
- i. En los casos de activos y pasivos en moneda extranjera, los criterios primarios indicados se aplicarán utilizando dicha moneda y los importes así obtenidos se convertirán a moneda argentina considerando los tipos de cambios vigentes a la fecha de la medición.

CAPÍTULO III

Responsabilidad Social Empresaria

Sumario: 1- Responsabilidad Social Empresaria: concepto. 1.1- Principios de la Responsabilidad Social Empresaria. 1.2- Alcances de la Responsabilidad Social Empresaria. 1.3- Dimensiones de la Responsabilidad Social Empresaria. 1.4- Niveles de la Responsabilidad Social Empresaria. 1.5- Entorno de la Responsabilidad Social Empresaria. 2- Desarrollo Sostenible: concepto. 2.1- Relación entre Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible. 3- Contabilidad Social y Contabilidad Ambiental, como conceptos integrantes de la Responsabilidad Social. 3.1- Contabilidad social: concepto. 3.2- Ubicación de la Contabilidad Ambiental dentro de la Contabilidad Social.

1-Responsabilidad Social Empresaria: concepto

La Responsabilidad Social Empresaria es una manera de hacer negocios mediante el compromiso empresarial de contribuir al desarrollo sostenible que engloba una responsabilidad total para con todas las 'partes interesadas' (*stakeholders*) de la empresa, esto es: clientes, suministradores, trabajadores, la comunidad, el medio ambiente y la sociedad, y de los propietarios o accionistas, siempre desde una perspectiva ligada con la ética empresarial y la transparencia en los negocios.

Según Enrique Herrscher⁽¹⁰⁾ "la responsabilidad social, va desde la cooperación de la empresa con la comunidad, especialmente la más

⁽¹⁰⁾ PAHLEN ACUÑA, Ricardo M. y FRONTI DE GARCÍA, Luisa, Contabilidad Social y Ambiental, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 2004), pág. 169.

inmediata de su zona de influencia, hasta el impacto que tiene su actividad sobre la economía y desarrollo del país. Desde sus responsabilidades en cuanto a ecología y medio ambiente, hasta los efectos económicos y sociales de sus proyectos de inversión y desinversión”.

La Norma ISO 26000 establece que la responsabilidad social es la responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y en el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que:

- contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad;
- tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas;
- cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento, y
- este integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones.

La decisión de hacer negocios rentables, de forma ética y basada en la legalidad es realmente estratégico, ya que con esto se generará:

- Mayor productividad: a través de mejores condiciones para el empleado que conduce a mejor retención de talentos y por ende menores índices de rotación;
- Lealtad del cliente: satisfaciendo sus necesidades, empezando por proveerle un lugar donde pueda transmitir sus necesidades y quejas. Además de calidad y precio, los clientes empiezan a demandar información de las condiciones de producción, las certificaciones que tiene el producto, entre otras; y
- Acceso a mercados: por cumplimiento de estándares y certificaciones exigidas por actores externos, incluyendo consumidores.

- Credibilidad: la empresa que es respetuosa de las personas, comunidades, medio ambiente y la sociedad en su conjunto proyecta una reputación que le garantiza mayor sostenibilidad en el tiempo, reduciendo riesgos y anticipándose a situaciones que pueden afectar la empresa.

La RSE no es una cultura de la filantropía, no se busca que las empresas se conviertan en obras de beneficencia, ya que las empresas están hechas para ser rentables. Esto implica que las empresas adopten una postura activa y responsable en torno al impacto de sus operaciones. Esta cultura es una forma de hacer negocios que le garantiza a la empresa mayor sostenibilidad y crecimiento económico a lo largo del tiempo.

Las empresas tienen la responsabilidad de conocer el entorno en el que operan. Entre los rasgos del entorno que influyen con mayor intensidad en el desarrollo de la RSE se encuentran los siguientes:

- Globalización.
- Desarrollo de la sociedad civil.
- Demandas surgidas por diversos problemas sociales, económicos y medioambientales.
- Nuevas formas de organización del trabajo.
- Pérdida de peso del sector público e incremento de la influencia de las empresas.
- El modelo de creación de valor de las organizaciones.
- La innovación tecnológica.

Este entorno ha llevado a grandes compañías y a algunos sectores a introducir, ya en sus prácticas comerciales y de gestión, aspectos de la RSE como consecuencia de:

- Compromisos voluntarios y autorregulación sobre aspectos medioambientales y sociales específicos de determinados sectores como el de la energía y la industria papelera, entre otros, estableciéndose como mecanismo de barrera de entrada.
- Condiciones sobre certificaciones y otros aspectos impuestos por grandes corporaciones a su cadena de proveedores.
- Normas y regulaciones desarrolladas por organismos públicos.

Así los objetivos de la RSE están vinculados a las necesidades de los grupos de interés afectados por la existencia y acción de la empresa. Estos grupos de interés equivalen a los tradicionalmente denominados en la contabilidad financiera, usuarios. Dentro de los grupos de interés podemos identificar a aquellos que se encuentran dentro de la estructura de la organización, denominados internos, y los externos que no están en su estructura, pero que se relacionan con ésta desde su independencia orgánica.

TIPOS DE GRUPOS DE INTERÉS	DENOMINACIÓN	CARACTERÍSTICAS
INTERNOS	Accionistas/propietarios	Poseen participaciones en la propiedad de la empresa: accionistas dominantes, minoristas, individuales e institucionales. Incluye empleados accionistas.
	Empleados	Realizan su trabajo dentro de la entidad, con contrato laboral y reciben una retribución dineraria o en especie: directivos y no directivos.
EXTERNOS	Clientes	Consumidores y usuarios de productos y servicios.
	Proveedores	Aportan trabajo, productos y servicios sin pertenecer a la empresa.
	Competidores	Empresas del mismo sector que ofrecen productos o servicios similares a los producidos por otra empresa. Alianzas de competidores.
	Agentes sociales	Sindicatos de trabajadores, asociaciones de consumidores, organizaciones empresariales, etc.

	Grupos de opinión: medios de comunicación, analistas, ONGs. Mercados de valores.
Administraciones públicas	El Estado, las Comunidades Autónomas y las administraciones locales.
Comunidad local	Iglesia, asociaciones vecinales y de otros tipos, fundaciones, partidos políticos.
Sociedad y público en general	Personas, organizaciones y consumidores en general.
Medio ambiente y generaciones futuras	Entorno físico natural así como el patrimonio cultural y artístico. Relación con el concepto de legado de generaciones futuras.

1.1-Principios de la Responsabilidad Social Empresarial

Se acordó que las organizaciones deberían respetar como mínimo los siguientes siete principios que se describen a continuación⁽¹¹⁾:

Rendición de cuentas: Consiste en que una organización debería rendir cuenta ante las autoridades competentes, por sus impactos en la sociedad, la economía y el medio ambiente, y las acciones tomadas para prevenir la repetición de impactos negativos involuntarios e imprevistos.

Transparencia: Las organizaciones deberían revelar de forma clara, precisa y completa la información sobre las políticas, decisiones y actividades de las que son responsables, incluyendo sus impactos conocidos y probables sobre la sociedad y el medio ambiente. La información debería estar fácilmente disponible y accesible para los interesados.

Comportamiento ético: Consiste en que el comportamiento de una organización debería basarse en los valores de la honestidad, equidad e integridad, estos valores implica el respeto por las personas, animales y

⁽¹¹⁾ REINO MAMBERG, Manuel, Responsabilidad Social Empresarial como Ventaja Competitiva, (s/d, 2007), pág. 33.

medio ambiente y el compromiso de tratar el impacto de sus actividades y decisiones de sus partes interesadas.

Respeto a los intereses de las partes interesadas: Consiste en que una organización debería respetar, considerar y responder a los intereses de sus partes interesadas. Aún y cuando los objetivos de la organización podrían limitarse solo a sus dueños y socios, clientes o integrantes, otros individuos o grupos, también podrían tener derechos, reclamaciones o intereses específicos que se deben tener en cuenta.

Respeto al principio de legalidad: El respeto a este principio implica que una organización cumple con todas las leyes y regulaciones aplicables.

Respeto a la norma internacional de comportamiento: Consiste en que la organización debería respetar la normatividad internacional de comportamiento, a la vez que acatar el principio de respeto de legalidad. La organización debería esforzarse por respetar las normas internacionales aún y cuando la ley o su implementación no salvaguarden los aspectos ambientales y sociales.

Respeto a los derechos humanos: Una organización debería promover el respeto de los derechos humanos y evitar beneficiarse de esas situaciones cuando la ley o su implementación no proporcionen la protección adecuada.

1.2-Alcances de la Responsabilidad Social Empresaria

En este escenario cambiante, donde aparece la RSE como factor de equilibrio, se pueden visualizar los siguientes alcances como concepto, en el desarrollo de las actividades empresariales⁽¹²⁾:

- **Alcance social y de desarrollo:** desde este punto de vista la RSE se centra en las actividades realizadas por la empresa con el fin de contribuir a la sociedad y la comunidad externa a ésta.
- **Alcance solidario e igualitario:** en esta noción se destaca la contribución a las oportunidades y la igualdad de las personas, en este sentido es que se reconoce la existencia implícita de derechos y deberes, por parte de las empresas y la sociedad.
- **Alcance de autorreferencia:** esta noción considera solo el interior de la empresa, es decir, la relación que se produce entre ésta y los accionistas, clientes y trabajadores.
- **Alcance ético sistémico:** se considera una visión integral de la empresa en la sociedad, donde se rescata la responsabilidad de ésta con sus grupos de interés de manera permanente, de ahí el carácter sistemático de esta noción, por considerar las acciones socialmente responsables como permanente en el tiempo.
- **Alcance ético y de valores:** considera la RSE como reflejo de la empresa o las personas que están a cargo de éstas, destacando el énfasis de trabajar bajo valores y difundirlos a todas las áreas, fomentando el surgimiento de una ética corporativa que va a sustentar el proceso de toma de decisiones en la empresa.

⁽¹²⁾ Ibídem, pág. 38.

1.3-Dimensiones de la Responsabilidad Social Empresaria

La incorporación de RSE en las prácticas empresariales y los alcances que ésta tiene en el desarrollo de sus actividades, hace que se quiera especificar el enfoque o la participación de las partes involucradas en la relación o interacción empresas-sociedad, por lo que se identifican las dimensiones de acción y los niveles que alcanza esta relación.

- Dimensión ética o moral: Se puede observar entonces que dentro de la empresa, la moral es el ámbito que adquiere nuevas dimensiones, donde los cambios que enfrenta debe abarcar la relación del “de qué se es responsable” y “ante quien se responde”, esto a la vez delimitado por el contexto en que se desarrollen las actividades de la empresa, trabajando ahora por desarrollar un proceso de toma de decisiones bajo valores, con plena conciencia en los efectos que pudieren tener para las personas y su entorno, dichas decisiones, enfocándose a la visión de alcanzar tanto el desarrollo económico como sustentable para la empresa.
- Dimensión de demanda de la sociedad: esta dimensión involucra una percepción más práctica de la RSE, en donde la sociedad que comprende el entorno de las empresas pide el cumplimiento de sus demandas y el que ésta asuma la responsabilidad en sus decisiones y acciones.

1.4-Niveles de la Responsabilidad Social Empresaria

La empresa ve manifestada sus responsabilidades, y de acuerdo a los alcances que tenga, en el escenario o mercado en el que se desarrolle en:

- Responsabilidad básica o global: esta responsabilidad proviene del simple hecho de la existencia de la empresa en la sociedad y el cumplimiento de normativas y acciones que aseguren el cumplimiento de ésta. De esta manera las empresas se encargan de las consecuencias de sus acciones en su entorno, medio ambiente y en las personas, haciéndose cargo y asumiendo responsabilidades en los efectos que causen por el desarrollo de sus operaciones.
- Responsabilidad institucional o de las organizaciones: frente a esta responsabilidad la empresa deberá acceder y estar dispuesta a dar cuenta de sus acciones a su entorno inmediato, como su comunidad interna, proveedores y accionistas. Respondiendo a la vez las demandas que estos realicen, y a informar en cuanto al porqué de sus acciones.
- Responsabilidad contextual: este tipo de responsabilidad consiste en la conciencia por parte de la empresa de mejorar o conservar el medio en que se encuentra, esto porque al mantener el bienestar de éste se está contribuyendo también a la continuidad de su desarrollo.

1.5-Entorno de la Responsabilidad Social Empresaria

La influencia de la RSE en su entorno se puede apreciar a continuación:

Entorno interno

Este entorno considera como grupos de interés a los directivos, a los empleados, accionistas o dueños de las empresas, involucrando también el escenario en que se desarrollan las actividades de la empresa, como es el proceso productivo y la toma de decisiones.

Entorno externo

El desarrollo de las actividades empresariales se mantiene también por grupos externos a la empresa, pudiéndose mencionar: los proveedores, clientes, la comunidad local y las autoridades. En el ámbito ambiental la relación se fomenta en el trabajo por el cuidado y preservación de éste.

2-Desarrollo Sostenible: concepto

El desarrollo sostenible, se ha concebido como fundamento teórico y metodológico para impulsar un desarrollo económico y socio-cultural, compatible con la preservación del medio ambiente, siendo el término de Desarrollo un concepto que evoluciona continuamente, al igual que los modelos económicos.

Hasta hace algunas décadas, la actividad económica no tomaba en cuenta las repercusiones que sus acciones tienen en el medio social y físico que les rodea. Es decir, que las actividades económicas han estado desvinculadas del medio natural. La situación actual ha variado al considerar que el medio ambiente cumple dos funciones trascendentales:

1. Es la fuente fundamental de recursos necesarios para los procesos productivos.
2. Actúa como depósito de desechos y residuos generados en las actividades de producción y consumo.

El término “Desarrollo Sostenible” tuvo sus inicios en la década de los setenta sustituyendo así el término “eco desarrollo”. Época en la cual se presentaron conflictos frente al término “sostenible” por la ambigüedad de su significado, razón por la cual, los economistas de la época empobrecieron su importancia dirigiendo su significado a “sostener el desarrollo actual”, tal y como lo venían entendiendo la comunidad de los economistas.

Después de varias discusiones, se elaboró un concepto de Desarrollo Sostenible, entendiendo por tal: “El desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras, para satisfacer las suyas.”⁽¹³⁾

El paradigma del desarrollo sustentable exige que, al momento de tomar cualquier decisión que afecte el desenvolvimiento de la comunidad, las variables económicas estén acompañadas por las variables sociales y ambientales. Se debe tener en cuenta la irreversibilidad de los efectos de las decisiones actuales y las consecuencias dañosas para el medio ambiente producto de la acción humana. Es una cuestión fundamental el prevenir los efectos negativos de las acciones humanas que hacen al desarrollo económico.



Fuente: “El contador público ante la legislación argentina de responsabilidad social y ambiental empresarial”, Luisa Fronti y Carlos García Casella – UBA.

⁽¹³⁾ DE VEGA, Raúl Ernesto y RAJOVITZKY, Ariel Gustavo, Op. Cit., pág. 8.

Valoración económica del medio ambiente

Se sabe que el costo de producir cualquier bien o servicio es una mezcla del costo de todos los factores productivos que éste requiere. No obstante, algunos de ellos, se valoran con un precio que significa un costo para quien lo utiliza, mientras que otros productos del medio ambiente no cuentan con ese mecanismo. Por tanto, dentro del enfoque del desarrollo sustentable se desprende que el mercado de bienes y servicios, en los sistemas económicos actuales, no refleja el verdadero valor de los recursos que han sido empleados para su producción, al no contemplar el costo de la utilización del medio ambiente. Así, el libre acceso a los recursos ambientales es el causante del abuso en su uso, ya que poseen un costo nulo.

Es indiscutible que bajo el sistema económico actual, no resulta ilógico incluir al medio natural y sus recursos renovables y no renovables dentro del juego del mercado; pues su aprovechamiento, al representar para los actores económicos un costo, e incluso una posibilidad de ganancias económicas al ser aprovechados de manera sustentable, deberían teóricamente ser utilizado sin llegar a su extinción total, por lo menos a largo plazo. Todo esto, teniendo en cuenta las limitaciones y gran número de supuestos en los que se cimienta la valoración económica del medio ambiente.

El desarrollo sustentable requiere que el medio ambiente no sea un bien libre, sino que sea susceptible de una valoración adecuada, que permita reconocer el valor económico total de un recurso natural. Dicha asignación de valor permitirá que quienes utilicen los recursos ambientales incurran en un costo, el cual podrá ser reconocido contablemente y tendrá influencia en los procesos de decisiones económicas.

Es una realidad que el valor de recursos medioambientales como los paisajes naturales, la atmósfera, o los ecosistemas inalterados son de difícil medición y no son íntegramente susceptibles de valoración en términos monetarios, y difícilmente sean homogeneizables en la misma unidad que los bienes económicos tradicionales, lo que hace difícil determinar un precio que regule su utilización. No obstante, el acercamiento a dicho valor, resulta ser un primer paso a un desarrollo sustentable. A través de ella, se pueden crear incentivos a la utilización equilibrada de los recursos ambientales, favoreciendo la conservación de los mismos y desincentivando la depredación y el daño ambiental.

Puntualizando, la valoración es importante ya que el usuario racional de estos recursos tenderá a prevenir la depreciación innecesaria del patrimonio internalizado en la contabilidad empresarial y nacional.

Los gobiernos como creadores de marcos para lograr el desarrollo sostenible

El gobierno como autoridad tiene la capacidad de establecer las normas de orden regulatorio, económicas, fiscales y penales, que promuevan la mejor utilización de los recursos naturales. Es de vital importancia la creación de incentivos a las empresas para que contribuyan al cuidado y preservación de la naturaleza y de igual manera presionando a aquellas que aún no se han concientizado de la situación imponiendo multas y sanciones por la mala utilización de éstos.

Dado que los recursos ambientales generalmente no son de propiedad privada pero si de propiedad pública, el estado debe intervenir propiciando la participación de los diversos actores con intereses en el problema, para establecer y ejecutar políticas generales de desarrollo sustentable, armonizando las necesidades y urgencias actuales con los objetivos deseables de largo plazo.

2.1-Relación entre Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible

Aunque muchas personas utilizan los términos responsabilidad social y desarrollo sostenible de manera intercambiable, y existe una relación cercana entre ellos, se trata de conceptos diferentes.

El desarrollo sostenible, definido anteriormente, es un concepto ampliamente aceptado y tiene tres dimensiones –económica, social y ambiental-, que son interdependientes; por ejemplo, la erradicación de la pobreza requiere la promoción de la justicia social y del desarrollo económico, así como la protección del medio ambiente.

Desde 1987, la importancia de estos objetivos se ha reiterado en numerosos foros, tales como la conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo en 1992 y la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible en 2002.

La responsabilidad social tiene a la organización como su centro de interés y concierne a las responsabilidades de una organización respecto de la sociedad y el medio ambiente. La responsabilidad social está estrechamente ligada al desarrollo sostenible.

Como el desarrollo sostenible se refiere a objetivos económicos, sociales y ambientales comunes a todas las personas, se puede utilizar como una forma de resumir las más amplias expectativas de la sociedad que necesitan ser tomadas en cuenta por las organizaciones que buscan actuar responsablemente. Por tanto, el objetivo primordial de una organización, socialmente responsable, debería ser contribuir al desarrollo sostenible.⁽¹⁴⁾

⁽¹⁴⁾ Norma ISO 26000

El objetivo del desarrollo sostenible consiste en alcanzar la sostenibilidad de la sociedad en su conjunto y del planeta. No concierne a la sostenibilidad o a la viabilidad continua de una organización específica. La sostenibilidad de una organización individual podría ser o no ser compatible con la sostenibilidad de la sociedad en su conjunto, la cual se logra abordando los aspectos sociales, económicos y ambientales de manera integral.

Responsabilidad Social Empresaria en Argentina

La RSE en el interior crece año a año, y la creación de entes gubernamentales que promueven las acciones ya son una realidad. Gracias al compromiso por divulgar programas que fomenten estas iniciativas, se crean nuevos núcleos de formación que promueven la RSE en los distintos rincones del país. Algunas provincias de Argentina que están instaurando la responsabilidad social son:

- **Chubut:** La provincia cuenta con el Ministerio de Ambiente y Control del Desarrollo Sustentable de la Provincia, desde donde realizan capacitaciones. También desarrollan un Programa de Fortalecimiento de las Organizaciones de la Sociedad Civil, donde ejecutan Foros anuales de Organizaciones Comunitarias, junto con empresas del ámbito público y privado.
- **Neuquén:** Junín de los Andes fue sede en 2011 del Foro Empresarial de la Patagonia, desde donde se presentó el proyecto de Ley de RSE y se firmaron distintos convenios para capacitar a las empresas. Además, funciona la asociación civil Empresas Amigas de Neuquén. Su campaña, “Construyendo Risas”, colabora con las escuelas primarias de San Martín de los Andes. La organización, firmó contratos con el gobierno provincial, con el fin de promover la inclusión laboral de las personas con discapacidad.

- **Córdoba:** En Córdoba se creó el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria (IARSE) en 2002, y cuenta con más de 100 empresas en su lista de asociados. Además, trabaja junto a otras organizaciones en todo el país, con el fin de instalar la RSE en el país.

- **Corrientes:** La Federación Empresarial de Corrientes (FECORR) desarrolla junto al gobierno provincial, reuniones para delinear los proyectos a realizar en torno a la RSE. Bajo el título “La RSE como factor clave del Desarrollo Local”, empresarios y funcionarios llevaron a cabo una serie de jornadas de capacitación y difusión sobre la sustentabilidad en las empresas. Además, la CIAE, creada en 1994, realiza talleres comunitarios para promover el desarrollo sustentable.

- **La Rioja:** El Gobierno de La Rioja desarrolló el “Plan Estratégico para el Impulso de la Responsabilidad Social de las Empresas Riojana”, para llevar prácticas medioambientalmente sostenibles y socialmente responsables. Desde el gobierno, se creó además el premio “Rioja Región Responsable”, con el fin de reconocer a las empresas líderes en la temática. También cuentan con el Consejo Riojano del Trabajo Autónomo, donde fomentan el diálogo entre organizaciones sindicales y empresariales, para un mejor ambiente laboral. Además, la provincia se prepara para inaugurar un Instituto dedicado a la RSE, proyecto que ya fue aprobado en la Cámara de Diputados.

- **Salta:** El Ministerio de Trabajo del Gobierno de la Provincia, también tomó las riendas y, desde la Dirección General de Responsabilidad Social Empresaria, fundado hace dos años, promueven la inclusión laboral, mediante la creación de empresas sociales.

- **Tucumán:** Se aprobó la Ley N° 8.761 de Responsabilidad Social y Ambiental en el mes de Marzo de 2015.

3-Contabilidad Social y Contabilidad Ambiental, como conceptos integrantes de la Responsabilidad Social

Asumir la Responsabilidad Social por parte de la empresa conlleva la obligación de informar el impacto de su actividad en el entorno. Considerando a la contabilidad como el principal sistema de información de la empresa, es necesario que las prácticas contables y de auditoría se adapten para reflejar adecuadamente, las nuevas exigencias de información. Es aquí donde aparece la rama de la contabilidad denominada “Contabilidad Social”, la cual se orienta a informar a los usuarios, los aspectos vinculados a la responsabilidad social de la empresa, mediante información cualitativa o cuantitativa en sus estados contables, o bien preparando informes de carácter íntegramente social, como los denominados balances sociales.

3.1-Contabilidad Social: concepto

La Contabilidad social es la preparación y la publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades. La Contabilidad social puede contener información financiera pero es más deseable que consista en una combinación de información no financiera y cuantificable, por un lado, e información no cuantificable y descriptiva, por el otro.⁽¹⁵⁾

La contabilidad social considera al desarrollo sustentable como uno de sus objetivos; el mismo implica por parte de la empresa una

⁽¹⁵⁾ GARCÍA FRONTI, Inés, D'ONOFRIO, Paula y TORRES, Fernando, Responsabilidad Social Empresaria: Su Medición e Información a través de La Contabilidad Microsocial, Proyecto UBACyT E-810, (Buenos Aires, 2007), pág. 8.

responsabilidad para con la sociedad –la llamada Responsabilidad Social Empresaria-, que incluye su interacción con el medio ambiente, aún a costa de disminuir la rentabilidad de la empresa.

La información contable-social empresaria es una alternativa al compromiso para rendir cuenta sobre la RSE. Actualmente esta forma de exposición se basa principalmente en la emisión -obligatoria o voluntaria según los contextos- de información tanto cualitativa como cuantitativa, ésta última puede ser tanto financiera como no financiera. Podemos plantear que la información social empresaria podría servir a diversos usuarios interesados en conocer el comportamiento de la empresa y su impacto social. Como el caso de los inversores actuales y potenciales de las empresas, requieren información contable para evaluar el riesgo que presentan las alternativas de inversión y, en particular, se observa hace un tiempo la actitud de inversores que analizan la RSE de la organización donde piensan invertir. También el gobierno como potencial usuario, en el ámbito argentino existe un requerimiento de Balance Social para las empresas en base a la Ley N° 25.250. Por otro lado los consumidores evalúan otros factores además de los considerados tradicionalmente: precio, calidad y servicio; toman en cuenta cómo la empresa se comporta con sus trabajadores, si invierte en la comunidad y su preocupación por la protección y el cuidado del medio ambiente, entre otros aspectos.

Necesidad de la existencia de un modelo contable social

El hecho de que la contabilidad social constituya un segmento independiente lleva a la necesidad de crear un modelo contable específico. García Casella señala que los elementos que compongan dicho modelo contable deberán adecuarse a los propósitos de su utilización, pero siempre darán origen a un sistema contable con los siguientes componentes:

- a. Plan de cuentas

- b. Método de registraci3n
- c. Medios de registraci3n
- d. Registros contables
- e. Sistemas de archivos de comprobantes
- f. Informes a emitir

García Fronti y Scavone⁽¹⁶⁾ agregan al respecto: “todos estos elementos ser3n las herramientas que nos permitir3n conocer la situaci3n del ente en relaci3n con el bienestar social. As3 mismo con el fin de optimizar el proceso de evaluaci3n social, se deber3an desarrollar las siguientes funciones m3nimas:

1. Planeamiento o presupuesto de necesidades sociales en funci3n de un plan social integral;
2. Definici3n de las pautas que adopte el ente para identificar los costos y beneficios sociales;
3. Medici3n de resultados que implicara cuantificarlos y expresarlos en t3rminos monetarios o exponerlos en forma narrativa;
4. Determinaci3n de los desv3os;
5. Emisi3n de informes al respecto”.

Al intentar establecer el dominio de la contabilidad social, no se debe pensar 3nicamente en el car3cter econ3mico o financiero de los hechos que son capturados por el sistema contable de una organizaci3n y que tienen como finalidad justificar las variaciones que se producen en el patrimonio de la misma, sino considerar tambi3n su car3cter social.

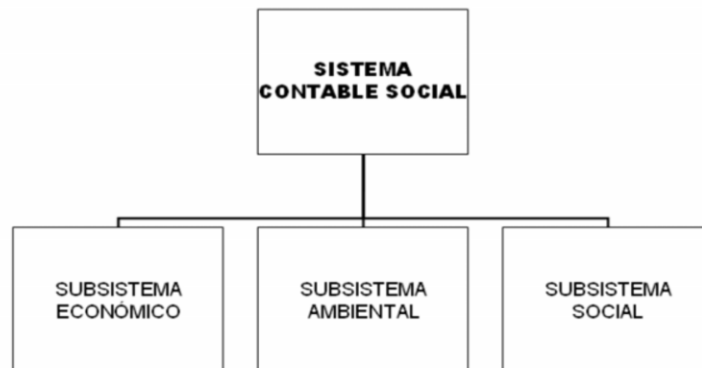
⁽¹⁶⁾ Ib3dem, p3g. 10.

Creación de subsistemas sociales

Los sistemas de contabilidad social deberían encargarse de producir informes sobre la RSE, abarcando tres subsistemas que podríamos agrupar en las siguientes áreas: económica, social y ambiental.

En el sistema contable social ubicamos al:

1. **Subsistema económico:** El mismo puede tener puntos comunes con la contabilidad financiera o patrimonial, ya que efectúa mediciones monetarias pero además también incluye información de tipo no monetario y no cuantificable.
2. **Subsistema ambiental:** Trabaja con información cuantitativa pero no siempre en términos monetarios: diferentes unidades físicas se utilizan para construir sus indicadores; incluye indicadores relacionados con el impacto de los procesos, productos y servicios sobre el aire, agua, tierra, biodiversidad y salud humana.
3. **Subsistema social:** En el sistema social la información es predominantemente de carácter cualitativo, ya que las mediciones vinculadas a los temas éticos se tornan dificultosas.



Los informes de Contabilidad Social

Los informes de contabilidad social pueden hacerse tanto en unidades monetarias como no monetarias, asimismo las evaluaciones pueden ser cualitativas. Un informe social pretende constituir una alternativa al compromiso de los entes públicos o privados para rendir cuenta sobre su responsabilidad social. Actualmente esta forma de exposición está basada principalmente en la emisión voluntaria de informes sociales, tanto cualitativa como cuantitativa.

Antecedentes de informes

Entre los principales antecedentes sobre la RSE en el contexto mundial encontramos:

- *Global Reporting Initiative* (GRI, Iniciativa de Reportes Globales) por iniciativa del *Coalition Environmentally Responsible Economies* (CERES, ONG) y el programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (1997).
- *Global Compact* ONU 1999.
- *OCDE Guidelines* 1976 (revisado en 2000).
- *Accountability 1000* (AA 1000) en 1999 del *Institute of Social and Ethical Accountability*.
- *Social Accountability 8.000* (SA 8000) del *Social Accountability Internacional* (SAI).
- Normas ISO 14.000 de la *Organization of Standardization* de Suiza (1996-2001).

Global Reporting Initiative (GRI)

Destacamos a la organización *Global Reporting Initiative* que ha realizado la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad sobre actuaciones ambientales, económicas y sociales de la empresa. La misma

está siendo aplicada para la elaboración de informes por algunas empresas, incluyendo empresas argentinas. Es por ello que analizaremos sus aspectos fundamentales.

La *Global Reporting Initiative* “Propone la realización de una memoria, y ofrece una guía sobre la forma en que las organizaciones que la utilicen, puedan exteriorizar su desempeño en sostenibilidad. Este marco de referencia se actualiza constantemente, siendo la cuarta edición la vigente desde el año 2011 (Directrices G4), que incluye un sistema de niveles de aplicación para desarrollar de manera gradual la elaboración de las memorias.

En este marco se describe el contenido básico de la Memoria, se definen el alcance y los límites de la información a brindar, como así también información sobre el perfil, abordaje de la gestión e indicadores de desempeño. Los Protocolos orientan la tarea a realizar para elaborar estos indicadores.

Los indicadores del desempeño ofrecen información cualitativa y/o cuantitativa sobre el desempeño económico, ambiental y social de la organización, sobre resultados o efectos que su actividad produce y muestran el cambio a través del tiempo.”⁽¹⁷⁾

Guía para la elaboración de Memorias de GRI:

La Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad de GRI (en adelante, la Guía) presenta una serie de:

- Principios de elaboración de memorias,
- Contenidos básicos y
- Un manual de aplicación.

⁽¹⁷⁾ Consultas a base de información, en Internet: www.globalreporting.org (16 /08/2015).

Principios de elaboración de Memorias:

Principios para determinar el contenido de la memoria

Participación de los grupos de interés

Principio: La organización ha de indicar cuáles son sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables.

Contexto de sostenibilidad

Principio: La memoria ha de presentar el desempeño de la organización en el contexto más amplio de la sostenibilidad.

Materialidad

Principio: La memoria ha de abordar aquellos aspectos que:

- reflejen los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización; o
- influyan de un modo sustancial en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés.

Exhaustividad

Principio: Abarca las dimensiones de alcance, cobertura y tiempo.

Principios para determinar la calidad de la memoria

Equilibrio

Principio: La memoria debe reflejar tanto los aspectos positivos como los negativos del desempeño de la organización a fin de propiciar una evaluación bien fundamentada sobre el desempeño general.

Comparabilidad

Principio: La organización debe seleccionar, reunir y divulgar la información de manera sistemática. La información debe presentarse de tal

forma que los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que éste se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones.

Precisión

Principio: La información ha de ser lo suficientemente precisa y pormenorizada para que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización.

Puntualidad

Principio: La organización debe presentar sus memorias con arreglo a un calendario regular, para que los grupos de interés dispongan de la información en dicho momento y puedan tomar decisiones bien fundamentadas.

Claridad

Principio: La organización debe presentar la información de modo que los grupos de interés a los que se dirige la memoria puedan acceder a ella y comprenderla adecuadamente.

Fiabilidad

Principio: La organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria de modo que se puedan someter a evaluación y se establezcan la calidad y la materialidad de la información.

Contenidos básicos de las MS

Existen dos tipos de contenidos básicos: los contenidos básicos generales y los contenidos básicos específicos.

Contenidos básicos generales

- Estrategia y análisis
- Perfil de la organización
- Aspectos materiales y Cobertura
- Participación de los grupos de interés
- Perfil de la memoria
- Gobierno
- Ética e integridad

Contenidos básicos específicos

- Información sobre el enfoque de gestión
- Indicadores

Las principales virtudes del GRI son su fuerte contenido de indicadores medioambientales, la descripción detallada de los posibles indicadores a utilizar para medir la RSE y posibilidad de comparar informes de RSE entre distintas empresas y entre diferentes años. Considerando el objeto de estudio, enunciaremos a continuación los indicadores que las guías GRI presentan para evaluar la variable medioambiental:

GRI – Indicadores de Desempeño

EN1	Materiales utilizados, por peso o volumen.
EN2	Porcentaje de materiales utilizados que son reciclados
EN3	Consumo energético interno.
EN4	Consumo energético externo.
EN5	Intensidad energética.

EN6	Reducción del consumo energético.
EN7	Reducciones de los requisitos energéticos de los productos y servicios.
EN8	Captación total de agua según la fuente.
EN9	Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua.
EN10	Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada.
EN11	Instalaciones operativas propias, arrendadas, gestionadas, que sean adyacentes, contengan o estén ubicadas en áreas protegidas y áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad.
EN12	Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad de áreas protegidas o áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, los productos y los servicios.
EN13	Hábitats protegidos o restaurados.
EN14	Números de especies incluidas en la lista roja de la UICN y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentran en áreas afectadas por las operaciones, según el nivel de peligro de extinción de la especie.
EN15	Emisiones directas de gases de efecto invernadero (Alcance 1).
EN16	Emisiones indirectas de gases de efecto invernadero al generar energía (Alcance 2).
EN17	Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero (Alcance 3).
EN18	Intensidad de las emisiones de gases de efecto invernadero.
EN19	Reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero.
EN20	Emisiones de sustancias que agotan el ozono.
EN21	NOX, SOX y otras emisiones atmosféricas significativas.
EN22	Vertido total de aguas, según su calidad y destino.
EN23	Peso total de los residuos, según tipo y método de tratamiento.
EN24	Número y volumen totales de los derrames significativos.
EN25	Peso de los residuos transportados, importados, exportados o tratados que se consideran peligrosos en virtud de los anexos i, ii, iii y viii del convenio de basilea2, y porcentaje de residuos transportados internacionalmente.
EN26	Identificación, tamaño, estado de protección y valor en términos de biodiversidad de las masas de agua y los hábitats relacionados afectados significativamente por vertidos y escorrentía procedentes de la organización.
EN27	Grado de mitigación del impacto ambiental de los productos y servicios.
EN28	Porcentaje de los productos vendidos y sus materiales de embalaje que se regeneran al final de su vida útil, por categorías de productos.
EN29	Valor monetario de multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental.
EN30	Impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes y materiales utilizados para las actividades de la organización, así como del transporte del personal.
EN31	Desglose de los gastos y las inversiones ambientales.
EN32	Porcentaje de nuevos proveedores que fueron evaluados en función de criterios ambientales.
EN33	Impactos ambientales negativos significativos, reales y potenciales en la cadena de suministro, y medidas al respecto.
EN34	Número de reclamaciones ambientales que se han prestado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación.

Características de la información contenida en los informes sociales

Los informes sociales de las empresas incluirían información e indicadores tanto cualitativos como cuantitativos y, estos últimos, pueden ser de carácter tanto financiero como no financiero.

La información monetaria, se encuentra principalmente en el subsistema económico. En el subsistema ambiental encontramos principalmente información de carácter no monetario, expresada en diferentes unidades físicas. La información de carácter cualitativo es muy frecuente en el subsistema social.

A continuación se explican los diferentes tipos de información:

- **Indicadores monetarios**

Los indicadores monetarios vinculados a cuestiones sociales y ambientales pueden tener puntos comunes con la contabilidad financiera y la contabilidad de costos. El subsistema económico estudia el modo en que las organizaciones afectan a las partes interesadas con las que interactúan de manera directa o indirecta; asimismo debe incluir cuestiones que hacen a la transparencia empresarial como manifestación de la responsabilidad social empresarial.

Entre los indicadores económicos monetarios se suelen incluir: los costos laborales, la productividad laboral, la creación de empleo, los gastos en servicios externos, los gastos en investigación y desarrollo, las inversiones en formación y otras formas de capital humano.

En el anexo de gastos resulta muy informativo que se separen los gastos en seguridad y los gastos en calidad y medio ambiente; muchas empresas suelen incluirlos en forma

conjunta sin permitir al lector de los estados financieros ningún tipo de identificación.

- **Indicadores no monetarios**

En el caso de los indicadores cuantitativos pero no monetarios, es decir expresados en diferentes unidades físicas, los encontramos principalmente en el subsistema ambiental. Los indicadores ambientales elaborados por las empresas pueden ser incluidos en un informe especial que los contenga íntegramente, y explique en detalle la forma en que se han obtenido pero además, pueden seleccionarse algunos para incluir en la memoria y luego referenciar al informe especial. También pueden incluirse en alguna sección de la web de la organización para que los interesados obtengan más información específica.

- **Indicadores cualitativos**

La estrategia social debe estar expresada en un lenguaje claro y sencillo, ya que esto le brinda mucha credibilidad al mensaje de la empresa. En la memoria se podría incluir su compromiso de responsabilidad social empresarial y tratar de especificar qué implica esto para la empresa de la manera más concreta posible.

El sistema social incluye indicadores relacionados con: salud y seguridad en el lugar de trabajo, estabilidad de los empleados, derechos laborales, derechos humanos, salarios y condiciones laborales en las operaciones externas.

3.2-Ubicación de la Contabilidad Ambiental dentro de la Contabilidad Social

Algunos autores sostienen que la Contabilidad Social podría ser dividida en tres grandes ramas, cada una de las cuales se basa en un aspecto diferente de connotación social. Ellas son la Contabilidad Ambiental, la Contabilidad de Recursos Humanos y aquella referida a la información de carácter ético.

Contabilidad Ambiental

Suárez Kimura define a la Contabilidad Ambiental como la rama de la Contabilidad Social “a través de la cual se intenta dar respuestas a las demandas internas y externas de información relacionadas con los efectos que sobre el entorno tienen las actividades de las empresas”⁽¹⁸⁾.

Debido al establecimiento, cada vez más creciente, de sistemas de gestión medioambiental y al establecimiento de políticas medioambientales surge la necesidad de establecer sistemas de información medioambiental, tanto para la colaboración en la gestión interna de la compañía como para satisfacer las demandas informativas de agentes sociales externos. Todas estas informaciones y técnicas conformarían la Contabilidad Ambiental.

Lamentablemente, muchas veces la información ambiental, al igual que ocurre con el resto de la información de carácter social, no puede ser medida en términos monetarios. A pesar de esta dificultad, los entes deben comprometerse a atender las necesidades de información de la comunidad en la que actúan.

⁽¹⁸⁾ PAHLEN ACUÑA, Ricardo M. y FRONTI DE GARCÍA, Luisa, Op. Cit., pág. 173.

CAPÍTULO IV

Disposiciones normativas referidas a la conservación y cuidado del medio ambiente

Sumario: 1- El rol del Contador Público en el cuidado, la protección y la preservación del medio ambiente. 2- Normativa internacional sobre el medio ambiente. 2.1- Principios de derecho internacional sobre el medio ambiente. 2.2- El control internacional de los desechos. 2.3- Convenios internacionales ratificados por ley. 2.4- Normas de control ambiental –Guía ISO 14000 y 14001. 2.5- Norma Internacional de Contabilidad Nº 37 (NIC 37). 3- Constitución Nacional. Análisis de los artículos 41 y 43. 4- Ley de la Nación Nº 25.612 sobre residuos industriales y actividades de servicios. 5- Ley general del ambiente Nº 25.675. 6- Ley Nº 8761: Ley de Responsabilidad Social y Ambiental en Tucumán.

1-El rol del Contador Público en el cuidado, la protección y la preservación del medio ambiente

Hasta hace algunos años atrás, hubiera resultado realmente difícil encontrar conexión alguna entre la actividad profesional del Contador Público con el cuidado, la protección y la preservación del medio ambiente. En la actualidad, la situación ha cambiado y esa relación se hace patente cuando se aborda la problemática del medio ambiental.

El Contador Público, tal como lo indica su título profesional, tiene una importante responsabilidad social con la comunidad y ésta es: “dar fe pública sobre determinados actos de un agente económico”. En efecto, en el

ámbito normativo, el Contador Público puede actuar como asesor, en materia de derecho tributario, y por lo tanto también debería estar al tanto de los instrumentos impositivos creados con fines ambientales, por ejemplo, para asesorar a su cliente sobre aquellas medidas que le permitan soportar una menor carga de este tipo de impuestos, o las que otorgan la posibilidad de gozar de algún beneficio fiscal con relación a este asunto, ya sean amortizaciones aceleradas, exenciones, desgravaciones, etc. Consideramos que el Contador Público al informar sobre los Estados Contables, debe tener conocimiento legal de la normativa internacional y argentina relacionada con el medio ambiente, como así también, sobre aspectos sociales.⁽¹⁹⁾

En primer lugar y previo a abordar este tema es preciso efectuar una distinción lo más clara posible entre la normativa ambiental y la legislación ambiental. En el primer caso, se trata de serie de normas internacionales de aplicación voluntaria, es decir, que cada organización decide libremente su adhesión a las mismas. En cambio, en caso de la legislación ambiental de carácter internacional, regional, nacional, provincial o municipal, se trata de disposiciones normativas de cumplimiento obligatorio en el ámbito de la jurisdicción territorial que corresponda.

Para que una empresa argentina diseñe su sistema contable de gestión ambiental son elementos imprescindibles, tomar en cuenta la legislación vigente. El esfuerzo del contador que diseñe el sistema debe concentrarse en hacer operativos los temas tratados en la legislación que se traduzcan en informes contables periódicos de diverso tipo orientados a una mejor gestión empresarial.

⁽¹⁹⁾ Ibídem, pág. 57.

2-Normativa Internacional sobre el Medio Ambiente

Normativa a Nivel Internacional

El aumento de la importancia de la problemática medioambiental en la agenda internacional demuestra la creciente importancia del tema y permite esperar una creciente influencia de dicha materia en múltiples aspectos de las sociedades contemporáneas, pero muy especialmente en el área económica, social y político-legal.

Para ilustrarlo, basta con analizar brevemente las cuestiones tratadas en reuniones internacionales que abordaron la problemática medioambiental.

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano

El 22 de Abril de 1972, en Estocolmo, Suecia, se efectuó la primer “Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”. En dicho congreso se dio un alerta a la humanidad sobre la ecología y tiempo después se instituyó el 22 de abril como Día Internacional de la Tierra.

Esta conferencia logró que apareciera en escena la necesidad de conservación de los recursos naturales, y en especial, la preservación de los ecosistemas naturales.

La Declaración de Río de Janeiro

En el año 1992, 105 países se dieron cita en lo que se denominó la Cumbre de Río, en donde aprobaron la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, de esta se forma se dio origen a una Agenda para ser desarrollada en el siglo XXI, que abarca objetivos económicos, sociales y ambientales dentro de un marco de responsabilidad social que garantice el manejo prudente y eficiente de los recursos naturales con miras a satisfacer

las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer el bienestar de las generaciones futuras.

Como producto de la Cumbre se institucionalizaron conceptos integrales, tales como:

- Uso responsable de recursos no renovables.
- Uso de recursos renovables por debajo de la tasa de renovación.
- Biodiversidad como valor intrínseco.
- Capacidad de carga.
- Integración de la gestión económica, ambiental y social.
- Calidad de vida/ supervivencia.
- Desmaterialización de la economía.
- Ordenación del territorio.
- Consumo ambiental.
- Participación ciudadana.

La Convención Marco sobre el Cambio Climático

La Convención Marco sobre el Cambio Climático (CMNUCC) fue realizada en Nueva York el 9 de Mayo de 1992 y entró en vigor el 21 de Marzo de 1994. Permite, entre otras cosas, reforzar la conciencia pública, a escala mundial, de los problemas relacionados con el cambio climático.

Su objetivo consistió en lograr la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, a un nivel que impida interferencias antropógenas peligrosas en el sistema climático y en un plazo suficiente para permitir que los ecosistemas se adapten

naturalmente al cambio climático, asegurando que la producción de alimentos no se vea amenazada y permitiendo que el desarrollo económico prosiga de manera sostenible.⁽²⁰⁾

La República Argentina aprobó la Convención de la ONU sobre el Cambio Climático, mediante el dictado de la Ley 24.295 en el año 1995.

El Protocolo de Kioto

En el año 1997, en una nueva reunión internacional conocida como Protocolo de Kioto, los gobiernos acordaron incorporar una adición al tratado, que cuenta con medidas más enérgicas y jurídicamente vinculantes.

2.1-Principios de Derecho Internacional sobre el Medio Ambiente

Para la mejor comprensión del tema es necesario tener presente y comentar algunos aspectos fundamentales sobre el marco normativo en el cual se encuadra la problemática ambiental. Con relación a ello, se muestran los siguientes principios que establecen pautas básicas de comportamiento exigibles a los sujetos del Derecho Internacional, a saber⁽²¹⁾:

El principio de cooperación internacional para la protección del medio ambiente

El principio de cooperación internacional conlleva a promover la firma de tratados y otros instrumentos internacionales sobre el cuidado y la protección del medio ambiente, el deber de intercambiar información relevante, de promover la investigación científica y tecnológica, el procurar asistencia técnica y financiera a los países necesitados, y el establecimiento de programas de vigilancia y evaluación ambiental, etc.

⁽²⁰⁾ Artículo nº 2 CMNUCC.

⁽²¹⁾ PAHLEN ACUÑA, Ricardo M. y FRONTI DE GARCÍA, Luisa, Op. Cit., pág. 45.

El principio de prevención del daño ambiental fronterizo

La fundamentación de este principio radica en la utilización moderada y equitativa de los recursos y la obligación específica de no causar un daño ambiental transfronterizo. Este principio provee un respaldo adicional a las obligaciones generales de información, notificación y consulta que derivan del cumplimiento del principio de cooperación, siendo específicamente exigibles en lo concerniente a actividades autorizadas por un Estado Nacional que puedan tener efectos transfronterizos perjudiciales para el medio ambiente de otros Estados Nacionales vecinos.

El principio de responsabilidad y reparación de daños ambientales

Los estados nacionales son responsables del cumplimiento de sus obligaciones internacionales relativas a la producción y preservación del medio ambiente y a la adecuada indemnización u otra reparación de los daños de contaminación causados dentro de su jurisdicción o bajo su control

El principio de evaluación de impacto ambiental

Este principio se incluyó en la carta Mundial de la Naturaleza de 1982, en la cual se afirma que "... las actividades que puedan perturbar la naturaleza serán precedidas de una evaluación de las consecuencias y se realizarán con suficiente antelación de desarrollo sobre la naturaleza...".

El principio de precaución

Este principio exige que se adopten las medidas que sean necesarias para conjurar los peligros de daño grave e irreversible, incluso la falta de certeza científica. La falta de demostración científica no implica una actitud permisiva de las actividades lesivas para el medio ambiente ni justifica una actitud pasiva de los Estados Nacionales.

El principio de “quien contamina paga”

Este principio persigue sobre todo que el causante de la contaminación asuma el costo de las medidas de prevención, de cuidado y de lucha contra la misma. A tales fines, se intenta lograr que el causante de la contaminación expresamente pague por ella.

El principio de la participación ciudadana

Se atiende a la libertad de acceso a la información sobre el medio ambiente, es decir, que los Estados Nacionales brinden dicha información a disposición de cualquier persona que lo solicite expresamente.

2.2-El Control Internacional de los Desechos

En primer término , se considera importante tener presente que la idea conceptual de “desecho” -desde el punto de vista jurídico- hace expresa referencia a los objetos o sustancias de los que se desprende su poseedor y que puede resultar materia prima útil para un posterior productor.

Los desechos pueden clasificarse conforme con los siguientes criterios en función a la perspectiva que se considere, a saber:

- a) Desde la perspectiva de las ciencias naturales, la clasificación se da:
 - En función a su estado físico (desechos sólidos, líquidos, pastoso y gaseosos); y
 - En base a su composición química (desechos mono específicos y poli específicos y desechos orgánicos e inorgánicos).
- b) Desde la perspectiva de las ciencias sociales, la clasificación depende del sector de actividad económica generador de los mismos, a saber:

- Desechos domésticos, urbanos, industriales, agrícolas, ganaderos.
- De extracción y preparación de materias primas, de recuperación de terrenos contaminados, etc.
- De las características de su peligrosidad (desechos peligrosos y no peligrosos).

Por otra parte, el proceso de gestión de los desechos comprende un conjunto de actividades que van desde la recogida, el almacenamiento en el lugar de generación, el almacenamiento en una ubicación intermedia (o “de transferencia”), el transporte y la debida eliminación de los mismos.

La última etapa referida a la “eliminación” comprende dos tipos de operaciones: la eliminación con la finalidad de aprovechar los recursos contenidos en los desechos (también llamada valoración) o bien, la simple eliminación final.

2.3-Convenios Internacionales Ratificados por Ley

Existen una serie de convenios internacionales ratificados por nuestro país mediante el dictado de leyes nacionales sancionadas por el Congreso de la Nación. Esas disposiciones legales poseen jerarquía superior al de las leyes nacionales y provinciales y atento a su naturaleza tiene vigencia y aplicación en todo el ámbito del territorio nacional.

Seguidamente se indican las disposiciones normativas comentadas, a saber:

- a) Convenio de Viena sobre protección de la capa de ozono (Ley Nº 23.724 del año 1989).

- b) Protocolo de Montreal. Sustancias que agotan la capa de ozono (Ley Nº 23.778 del año 1990).
- c) Convenciones de Basilea sobre control de movimientos transfronterizos de residuos peligrosos y su eliminación (Ley Nº 23.922 del año 1991).
- d) Convenio para prevenir contaminación marina por hidrocarburos (Ley Nº 21.353).
- e) Protocolo de 19770 para prevenir contaminación por buques (Ley Nº 24.089 del año 1992).
- f) Convenio de cambio climático (Ley Nº 24.295 del año 1995).
- g) Convenio de biodiversidad (Ley Nº 24.375 del año 1994).
- h) Convenio de Rotterdam sobre plaguicidas o productos químicos (Ley Nº 25.278 del año 2000).

2.4-Normas de Control Ambiental - Guía ISO 14000 y 14001

La serie ISO 14000 consiste en “procesos de normalización” y, hasta el momento, involucra a más de dos docenas de estándares de administración del medio ambiente.

Es importante destacar que las ISO 14000 no constituyen normas de cumplimiento obligatorio, sino que le ofrecen a las empresas el andamiaje para un sistema que les permita alcanzar sus propias metas y una serie de propuestas para la administración del medio ambiente

Nos interesa señalar que:

“ISO 14000 encarna un nuevo enfoque a la protección del medio ambiente. En contraste con el modelo de orden y control prevaleciente, desafía a cada organización a hacer acopio de sus aspectos ambientales, a establecer sus propias metas y objetivos, a que empleados y gerentes

practiquen un sistema de percepción e ilustración compartido y responsabilidad personal por el desempeño ambiental de la organización. Este nuevo paradigma depende de una motivación positiva y el deseo de hacer lo correcto, y no del castigo por los errores cometidos. A largo plazo, promete establecer una base sólida de una administración consistente de las obligaciones con el medio ambiente”.

La norma ISO 14001 provee una guía para la administración ambiental e indica especificaciones para su uso. Al respecto podemos decir que:

“las normas de gestión ambiental internacional están destinadas a proveer a las organizaciones de los elementos de un sistema de gestión ambiental efectivo que pueda ser integrado con otros requerimientos de gestión, para ayudarlas a conseguir sus metas ambientales y económicas. Estas normas como otras normas internacionales, no deben ser usadas para crear barreras comerciales no arancelarias, o para aumentar o cambiar las obligaciones legales de una organización.

Esta norma internacional especifica los elementos principales de un sistema de gestión ambiental. Se la ha redactado de modo que sea aplicable a todos los tipos y tamaños de organizaciones, y para adaptarse a las diversas condiciones geográficas, culturales y sociales”.

A continuación expondremos los estándares y guías en las series ISO 14000:

ISO 14001	Sistema de administración del medio ambiente. Especificaciones para su uso.
ISO 14004	Sistema de administración del medio ambiente. Guía general en principios, sistemas y técnicas de soporte.
ISO 14010	Guía para la auditoria del medio ambiente.
ISO 14011/1	Auditoria. Procesos de auditoría. Auditoria de sistemas de administración del medio ambiente.

ISO 14012	Guía para la auditoria del medio ambiente. Criterio de calificación para auditores del medio ambiente.
ISO 14015	Valoración de la situación del medio ambiente.
ISO 14020	Identificación del medio ambiente.
ISO 14021	Identificaciones y declaraciones sobre el medio ambiente (auto declaraciones). Reclamos ambientales. Términos y definiciones.
ISO 14022	Identificación y declaración del medio ambiente. Reclamos ambientales. Símbolos.
ISO 14023	Identificación y declaración del medio ambiente. Reclamos ambientales. Metodologías de prueba y verificación.
ISO 14024	Identificación y declaración del medio ambiente. Identificaciones del medio ambiente Tipo 1. Guía de principios y procedimientos.
ISO 14025	Identificación Tipo III.
ISO 14031	Evaluación de la performance del medio ambiente.
ISO 14040	Administración del medio ambiente. Ciclo de vida de la valoración. Principios y puntos de referencia.
ISO 14041	Administración del medio ambiente. Ciclo de vida de la valoración. Ciclo de vida de las existencias en análisis.
ISO 14042	Administración del medio ambiente. Ciclo de vida de la valoración. Impacto de la valoración.
ISO 14043	Administración del medio ambiente. Ciclo de vida de la valoración. Interpretación.
ISO 14050 ISO/TC 207/SC6	Términos y definiciones. Guía en los principios para. Trabajo sobre terminología.
ISO Guía 64	Aspectos del medio ambiente en productos estándares.

Fuente: Libro "Contabilidad Social y Ambiental", pág. 211.

2.5-Norma Internacional de Contabilidad N° 37 (NIC 37)

Dado el reciente reconocimiento, la contabilidad ambiental, viene exigiendo a investigadores, profesionales y organismos técnicos el aporte de términos comunes con significados idénticos, a fin de establecer fundamentos metodológicos sobre los cuales construir un marco conceptual.

A pesar de no existir directrices relacionadas con la cuestión medioambiental dentro de las NIC, hay que reconocer el aporte que ha

realizado la Internacional *Accounting Standards Boards* (IASB) al publicar la NIC 36 que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y la depreciación de los activos medioambientales, la NIC 37 que afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales y la NIC 38 que trata sobre el inmovilizado material.

El IASB ha publicado varias normas internacionales de contabilidad en las que se establecen las disposiciones y los principios contables pertinentes a la hora de abordar las cuestiones ambientales. No obstante, no abundan las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centre exclusivamente en las cuestiones ambientales.

En el año 1998, la *International Accounting Standards Committee* (IASC) publicó la NIC 37 “provisiones, activos y pasivos contingentes”, la cual asoma intentos de aplicación por vincular normas contables a cuestiones medio ambientales, como por ejemplo, a través de las provisiones.

En las evaluaciones significativas que se le vienen realizando a las empresas se destacan la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de las cuestiones medioambientales en la información financiera.

Aspectos importantes destacados en la NIC 37

Al destacar los aspectos más importantes de la NIC, debemos reconocer la vinculación de esta norma con la Declaración Complementaria de Auditoría 1010 de la IFAC, que trata sobre las cuestiones medioambientales definiéndolas en principio como:

- Iniciativa para prevenir, disminuir o remediar el deterioro del medio ambiente, o para procurar la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser requeridas, por leyes o regulación

relativas al medio ambiente, por las cláusulas de un contrato o ser acometidas de manera voluntaria).

- Consecuencias de la transgresión de las leyes y de la regulación, relativas al medio ambiente.
- Consecuencias del deterioro del medio ambiente debido a terceros o a causa naturales (IFAC 1998).

En lo atinente a la preservación del medio ambiente, la NIC 37, determina que se obligará a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados, plantea reconocer la oportuna previsión por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza, así como, diversos casos de actividades específicas como la petrolífera.

3-Constitución Nacional. Análisis de los artículos 41 y 43

La protección jurídica del medio ambiente ha logrado pleno reconocimiento en la Constitución Nacional a partir de la reforma aprobada en el año 1994, como así también en las constituciones provinciales.

Los aspectos principales consagrados en la norma son:

- El derecho a un ambiente sano.
- El deber de preservarlo.
- La obligación de reparar el daño causado.
- Obligaciones para las autoridades (nacionales, provinciales y municipales).
- Distribución de competencias (para hacer la ley y para su aplicación).

Dicha norma establece en su Artículo 41, lo siguiente: “Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el

desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales.

Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.”

Por lo tanto, califica al medio ambiente como sano y equilibrado, y solo se puede lograr que posea esas cualidades, cuando las actividades que en él se desarrollan permiten la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes, sin privar de ellas, a las naciones futuras. Así, la protección jurídica está orientada hacia el futuro.

En pos de resguardar ese derecho de toda persona a un ambiente sano y equilibrado, les asigna a las autoridades de todos los niveles de gobierno, la responsabilidad de realizar acciones encaminadas al logro del desarrollo sustentable.

Por su parte, en su Artículo 43 establece: “Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja,

altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.

Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización”.

En dicho artículo consagra el derecho a interponer la acción de amparo, su procedencia y legitimación, cuestión trascendente en las cuestiones ambientales, pues es el instrumento legal a través del cual se inician la mayoría de los litigios en materia ambiental.

A partir de un recurso de amparo, puede paralizarse la actividad económica de una empresa, ocasionando la disminución de los ingresos o el aumento de los costos.

La trascendencia de la recepción que la materia ambiental ha tenido en la Constitución Nacional, es que instituye formalmente en la legislación argentina el denominado Derecho Ambiental. Ello permitió otorgar un sustento jurídico homogéneo y definido, a las cuestiones ambientales, que anteriormente debían encausarse a través de figuras jurídicas diversas y cuyo trámite dependía de la integración que cada sede judicial efectuara de normas diversas y heterogéneas, de la incipiente jurisprudencia y de opiniones doctrinarias.

4-Ley de la Nación Nº 25.612 sobre residuos industriales y actividades de servicios

La citada disposición legal se refiere a la gestión integral de los residuos industriales y de las actividades de servicio estableciendo los presupuestos mínimos de protección ambiental con relación a esas actividades que sean generadas en todo el territorio nacional.

Alcance:

Se entiende por gestión integral de residuos industriales y de actividades de servicio al conjunto de actividades interdependientes y complementarias entre sí, que comprenden las etapas de generación, manejo, almacenamiento, transporte, tratamiento o disposición final de los mismos, y que reducen o eliminan los niveles de riesgo en cuanto a su peligrosidad, toxicidad o nocividad, según lo establezca la reglamentación, para garantizar la preservación ambiental y la calidad de vida de la población.

Los objetivos de la presente ley son los siguientes:

- a) Garantizar la preservación ambiental, la protección de los recursos naturales, la calidad de vida de la población, la conservación de la biodiversidad, y el equilibrio de los ecosistemas;
- b) Minimizar los riesgos potenciales de los residuos en todas las etapas de la gestión integral;
- c) Reducir la cantidad de los residuos que se generan;
- d) Promover la utilización y transferencia de tecnologías limpias y adecuadas para la preservación ambiental y el desarrollo sustentable;
- e) Promover la cesación de los vertidos riesgosos para el ambiente.

5-Ley general del ambiente Nº 25.675

La política ambiental nacional deberá cumplir los siguientes objetivos:

- 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⁽²²⁾;
- b) Promover el mejoramiento de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, en forma prioritaria;
- c) Fomentar la participación social en los procesos de toma de decisión;
- d) Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales;
- e) Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos;
- f) Asegurar la conservación de la diversidad biológica;
- 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;
- h) Promover cambios en los valores y conductas sociales que posibiliten el desarrollo sustentable, a través de una educación ambiental, tanto en el sistema formal como en el no formal;
- i) Organizar e integrar la información ambiental y asegurar el libre acceso de la población a la misma;
- j) Establecer un sistema federal de coordinación interjurisdiccional, para la implementación de políticas ambientales de escala nacional y regional;
- k) Establecer procedimientos y mecanismos adecuados para la minimización de riesgos ambientales, para la prevención y mitigación de emergencias ambientales y para la recomposición de los daños causados por la contaminación ambiental.

⁽²²⁾ Actividades humanas.

Interpretación y aplicación de la ley

La interpretación y aplicación de la presente ley, y de toda otra norma a través de la cual se ejecute la política ambiental, estarán sujetas al cumplimiento de los siguientes principios:

Principio de congruencia: La legislación provincial y municipal referida a lo ambiental deberá ser adecuada a los principios y normas fijadas en la presente ley;

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.

Principio precautorio: Cuando haya peligro de daño grave o irreversible la ausencia de información o certeza científica no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces, en función de los costos, para impedir la degradación del medio ambiente.

Principio de equidad inter-generacional: Los responsables de la protección ambiental deberán velar por el uso y goce apropiado del ambiente por parte de las generaciones presentes y futuras;

Principio de progresividad: Los objetivos ambientales deberán ser logrados en forma gradual, a través de metas interinas y finales, proyectadas en un cronograma temporal que facilite la adecuación correspondiente a las actividades relacionadas con esos objetivos.

Principio de responsabilidad: El generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición.

Principio de subsidiariedad: El Estado nacional, a través de las distintas instancias de la administración pública, tiene la obligación de colaborar y, de ser necesario, participar en forma complementaria en el accionar de los particulares en la preservación y protección ambientales.

Principio de sustentabilidad: 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.

Principio de solidaridad: La Nación y los Estados provinciales serán responsables de la prevención y mitigación de los efectos ambientales transfronterizos adversos de su propio accionar.

Principio de cooperación: Los recursos naturales y los sistemas ecológicos compartidos serán utilizados en forma equitativa y racional. El tratamiento y mitigación de las emergencias ambientales de efectos transfronterizos serán desarrollados en forma conjunta.

En su artículo 8 establece los instrumentos de política y la gestión ambiental:

- El ordenamiento ambiental del territorio.
- La evaluación del impacto ambiental.
- El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas.
- La educación ambiental.
- El sistema de diagnóstico e información ambiental.
- El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable.
- El ordenamiento ambiental se desarrollará a través del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA); el mismo deberá considerar la concertación de

intereses de los distintos sectores de la sociedad entre sí, y de éstos con la administración pública.

El mencionado artículo establece que toda obra o actividad que, en el territorio de la Nación, sea susceptible de degradar el ambiente, alguno de sus componentes, o afectar la calidad de vida de la población, en forma significativa, estará sujeta a un procedimiento de evaluación de impacto ambiental, previo a su ejecución.

Los estudios de impacto ambiental deberán contener, como mínimo, una descripción detallada del proyecto de la obra o actividad a realizar, la identificación de las consecuencias sobre el ambiente y las acciones destinadas a mitigar los efectos negativos.

La educación ambiental constituye el instrumento básico para generar en los ciudadanos, valores, comportamientos y actitudes que sean acordes con un ambiente equilibrado, propendan a la preservación de los recursos naturales su utilización sostenible, y mejoren la calidad de vida de la población.

Acceso a la Información Ambiental

El art. 16 establece que las personas físicas y jurídicas, privadas o públicas, deberán proporcionar la información que esté relacionada con la calidad ambiental y referida a las actividades que desarrollan. Todo habitante podrá obtener de las autoridades, la información ambiental que administran y no se encuentre contemplada legalmente como reservada.

Participación Ciudadana

La participación ciudadana deberá asegurarse, principalmente, en los procedimientos de evaluación del impacto ambiental y en los planes y programas de ordenamiento ambiental del territorio, en particular, en las etapas de planificación y evaluación de resultados.

Daño Ambiental

El art. 27 establece normas que regirán los hechos o actos jurídicos que causen daño ambiental de incidencia colectiva.

Se define el daño ambiental como toda alteración relevante que modifique negativamente el ambiente, sus recursos, el equilibrio de los ecosistemas o los bienes o valores colectivos.

El que cause el daño ambiental será objetivamente responsable de su restablecimiento al estado anterior de su producción. En caso de que no sea técnicamente factible, la indemnización sustitutiva que determine la justicia ordinaria interviniente, deberá depositarse en el Fondo de Compensación Ambiental que se crea por la presente, el cual será administrado por la autoridad de aplicación, sin perjuicio de otras acciones judiciales que pudieran corresponder.

Producido el daño ambiental colectivo, tendrán legitimación para obtener la recomposición del ambiente dañado, el afectado, el Defensor del Pueblo y las asociaciones no gubernamentales de defensa ambiental, conforme lo prevé el artículo 43 de la Constitución Nacional, y el estado nacional, provincial o municipal; asimismo, quedará legitimado para la acción de recomposición o de indemnización pertinente, la persona directamente damnificada por el hecho dañoso acaecido en su jurisdicción.

Sin perjuicio de lo indicado precedentemente, toda persona podrá solicitar, mediante acción de amparo, la cesación de actividades generadoras de daño ambiental colectivo.

6-Ley Nº 8761: Ley de Responsabilidad Social y Ambiental en Tucumán

El 28 de Noviembre de 2014 la Legislatura tucumana aprobó por unanimidad el proyecto de “Ley de Responsabilidad Social y Ambiental”⁽²³⁾ presentado por el Legislador, Dr. Ramiro González Navarro, Presidente de la Comisión de Hacienda y Presupuesto.

Esta Ley convierte a la provincia de Tucumán en la tercera provincia argentina, después de Río Negro y Mendoza, que cuenta con ley sobre la medición, presentación y evaluación de acciones y políticas de responsabilidad social y ambiental por parte de las instituciones que actúan en el medio, ya sean estas de carácter público o privado, con o sin fines de lucro. La misma constituye un gran avance en la legislación provincial, que coloca a la Provincia en la vanguardia en la materia a nivel nacional y se logra un viejo anhelo de un grupo importante de la sociedad tucumana y del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán.

Con el objetivo de promover conductas de responsabilidad social y ambiental, en el diseño y materialización de las políticas y acciones de los sujetos, garantizando el acceso a la información respecto de los resultados obtenidos por su actuar responsable, esta novísima ley, pionera en Argentina, abre un nuevo campo de acción y desarrollo para los matriculados ya sea integrando los equipos de trabajo profesional interdisciplinario o la auditoria del mismo, toda vez que dispone la presentación del Balance de Responsabilidad Social y Ambiental que contenga un detalle de políticas y estrategias, acciones diagramadas y objetivos, beneficios y resultados esperados que serán medidos anualmente a través del Balance Social y Ambiental.

⁽²³⁾ Consultas a base de información, en Internet: www.cgcetucuman.org.ar (20/08/2015).

Es de aplicación voluntaria para todas las empresas que deseen obtener el certificado tucumano de responsabilidad social y ambiental lo que les permitirá acceder a los beneficios detallados en la ley, tales como: acompañamiento del Estado Provincial en los procesos de búsqueda de nuevas inversiones destinadas a ampliar y potenciar sus actividades, prioridad en las contrataciones con el estado provincial y municipios que adhieran cuando existan igualdad de oferta, representar a la provincia con sus productos en ferias y exposiciones y mejores posibilidades de acceder a créditos públicos y privados, entre otras.

Este Balance Social y Ambiental debe ser elaborado conforme a las disposiciones profesionales vigentes para los profesionales en ciencias económicas, que actualmente es la Resolución Técnica 36 de FACPCE que contiene mediciones económico-financieras a través del Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) y una Memoria de Sustentabilidad basada en los protocolos de indicadores GRI (Iniciativa de Reporte Global o Global Reporting Initiative) y deberá ser Auditado por Contador matriculado en el CGCET y llevar su firma certificada por este Colegio.

Por esta misma ley se crea el “Consejo de Control de Empresas y Organizaciones Comprometidas con la Responsabilidad Social y Ambiental de Tucumán” (CCEOCRSA) que será la autoridad de aplicación de la ley, integrado por representantes del Ministerio de Desarrollo Productivo, del Ministerio de Desarrollo Social, de la Honorable Legislatura de Tucumán, la Federación Económica de Tucumán, la Universidad Nacional de Tucumán, la Universidad Tecnología Nacional y el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán.

CAPÍTULO V

Información Contable Medioambiental

Sumario: 1- Una Aproximación a la Información Contable Medioambiental. 2- Un Marco Conceptual para la Información Contable Medioambiental. 2.1- Entorno Socio-Económico. 2.2- Objetivos. 2.3- Usuarios. 2.4- Hipótesis Fundamentales. 2.5- Cualidades de la Información Contable Medioambiental. 2.6- Elementos de la Información Contable Medioambiental. 3- Sistematización de la Información Contable Medioambiental. 4- Problemática Medioambiental y su relación con la Contabilidad Patrimonial. 4.1- Activo. 4.2- Pasivo. 4.3- Contingencias. 4.4- Previsiones y Pasivos Contingentes. 5- Normas Contables Internacionales sobre Aspectos Medioambientales. 5.1- Informes Medioambientales. NIC 1.5. 2- Activos Medioambientales. NIC 16. 5.3- Responsabilidades Ambientales. NIC 37 y CINIIF 1 y 5. 6- Aplicación de las Normas Contables a Casos Específicos.

1-Una Aproximación a la Información Contable Medioambiental

La incorporación de la variable medioambiental en la contabilidad patrimonial se puede realizar desde múltiples perspectivas, que van desde un enfoque crítico que cuestione el statu quo, hasta una simple integración del concepto en algunas partidas claves, como los gastos y provisiones. En éste último extremo se sitúa la postura del IASB (*International Accounting Standards Boards*), que utiliza las reglas derivadas del marco conceptual básico y las adapta, para dar reconocimientos a cuestiones medioambientales específicas.

De esta forma podemos encontrar como producto de un sistema de información contable: informes contables de tipo patrimonial (estados contables) e informes contables no patrimoniales(memorias de sustentabilidad) que se presentan por separado a los Estados Contables Básicos y cuyas pautas de elaboración responden a criterios específicos, por ejemplo utilizando la guía GRI analizada en el capítulo III.

El presente capítulo tiene como objetivo primario estudiar y analizar cómo el marco conceptual genérico formulado por las normas contables profesionales resulta afectado por la introducción de la variable medioambiental para lo cual, anticipamos, tomaremos la postura seguida por el IASB.

2-Un Marco Conceptual para la Información Contable Medioambiental

Para el desarrollo de este apartado tomaremos como referencia el marco conceptual definido por el IASB, analizando cómo la introducción de la variable medioambiental impacta en cada uno de sus componentes.

Entorno Socio-Económico
Objetivos
Usuarios
Hipótesis Fundamentales
Cualidades de la Información Contable Medioambiental
Elementos de la Información Contable Medioambiental

2.1-Entorno Socio-Económico

La información financiera que publican las organizaciones se encuentra influenciada por el entorno socio – económico en el que se encuentran inmersas. De esta manera podemos identificar los principales

rasgos del entorno que afectan en forma significativa la información financiera:

Economía Social de Mercado: representada por la propiedad privada, la dispersión de las decisiones económicas, el ánimo de lucro y las limitaciones impuestas por la responsabilidad social de las organizaciones.

Incertidumbre: que supone la cuantificación de los hechos mediante estimaciones para reducir los riesgos futuros. Esta cuestión es de importancia radical en el objeto de estudio, toda vez que el impacto medioambiental de las organizaciones es a largo plazo y muchas veces, de difícil estimación.

Entidad Contable o Informativa: como sujeto emisor de información, es esencial su adecuada determinación desde el punto de vista del impacto ecológico a los fines de establecer responsabilidades.

Usuarios: son los destinatarios de la información contable. Actualmente este concepto está siendo sustituido por el de “*stakeholders*”.

Objetos Económicos: en el caso de la información financiera, han sido bienes, servicios, derechos y obligaciones susceptibles de intercambio. Con la introducción de la variable medioambiental se incorporan nuevos objetos cuya característica principal está en la dificultad de establecer el intercambio.

Necesidad de Información: como elemento necesario para cohesionar a las organizaciones para la presentación de información económica, medioambiental y social.

2.2-Objetivos

El objetivo tradicional que persiguen los informes contables es proporcionar información financiera útil para los usuarios en el proceso de

toma de decisiones. En este sentido, esta información sirve para una amplia gama de destinatarios. Si consideramos que el medioambiente es un recurso importante para muchas empresas, vemos que la información específica sobre esta variable resulta de gran utilidad para los procesos decisorios.

2.3-Usuarios

Se observa la introducción de interesados en la evaluación de la responsabilidad social que impulsan la publicación de cuestiones medioambientales específicas.

Este hecho lo podemos ver materializado en dos realidades: por un lado la progresiva regulación de la información financiera de carácter medioambiental, y por otro la aparición de usuarios expertos que tratan de recoger criterios para clasificar la responsabilidad social y medioambiental de las organizaciones. Esta situación ha provocado que los distintos entes modifiquen sus comportamientos informativos con el propósito de satisfacer demandas sociales y medioambientales.

2.4-Hipótesis Fundamentales

La elaboración de un marco conceptual para la información contable medioambiental debe reconocer mínimamente las siguientes reglas fundamentales:

El Principio de Empresa en Marcha: reconocimiento de la presunción de que continuará la actividad de la organización en un futuro previsible, incorporando las cuestiones medioambientales. Por ejemplo: impacto del reconocimiento de costos y pasivos ambientales.

El Principio de lo Devengado: la determinación del momento en que se produce el hecho y debe reconocerse contablemente. Dificultades que genera el hecho de que en muchas situaciones el impacto medioambiental produce efectos en varios ejercicios después de su suceso.

El Principio de Materialidad: que plantea el umbral a partir del cual la información aparece como relevante. Aparece como complejo para la contabilidad ambiental, ya que el umbral depende de múltiples e intrincados factores. Por ejemplo: grado de contaminación y presión social.

2.5-Cualidades de la Información Contable Medioambiental

La información suministrada por las organizaciones debe cumplir con una serie de requisitos que le permitan alcanzar los objetivos establecidos. En este sentido podemos identificar seis características básicas:

Relevancia: gran importancia de la información contable medioambiental en la formación de opiniones de los *stakeholders*.

Fiabilidad: ausencia de errores y sesgos en la información, cuestión que presenta complejidad en la incorporación de la variable medioambiental. Está representada por la neutralidad, integridad y prudencia en la información.

Comprensibilidad: incorporación de nociones básicas de los elementos informativos y su vinculación con la actividad de la organización. Gran reto que presenta la cuestión técnica de la variable medioambiental.

Comparabilidad: definición y unificación de criterios de elaboración de la información. Principal problema que se presenta debido a la falta de consenso en cuanto a algunos aspectos de los estados financieros.

Oportunidad: necesidad de información actual y planteo de publicación de información en períodos distintos a los de los reportes anuales.

Credibilidad: importancia que adquieren los servicios de auditoría externa para aportar el grado de verosimilitud necesario, tanto en la contabilidad patrimonial como en los reportes (GRI).

2.6-Elementos de la Información Contable Medioambiental

Este punto consiste en analizar la incorporación en la contabilidad patrimonial de conceptos específicos para la variable medioambiental a través de la utilización de partidas específicas y/o la exposición de aspectos no cuantitativos en la información complementaria.

3-Sistematización de la Información Contable Medioambiental

A los fines de situar adecuadamente la información contable medioambiental, se puede clasificar a la información suministrada por los distintos entes informativos, en función de dos criterios: naturaleza y soporte.

En primer lugar, en cuanto a la naturaleza podemos distinguir habitualmente entre Información Patrimonial e Información No Patrimonial. La mayor parte de la información que suministran los distintos tipos de entes entra dentro de la categoría de información patrimonial. Sin embargo y considerando los nuevos requerimientos de los usuarios, resulta necesario proporcionar información no patrimonial. Dentro de esta última categoría podemos distinguir entre información narrativa -narración de eventos- e información cuantitativa de carácter no financiero.

Informes Patrimoniales (Estados Contables)

ASPECTOS CUANTITATIVOS	Activos	Bienes de uso (equipos descontaminantes), bienes de cambio, activos intangibles, inversiones, vinculados con el MA.
	Pasivos	Ciertos: deudas, por ejemplo: multas a pagar. Contingentes: provisiones relacionadas al MA.
	Costos	Consumo de los factores de producción vinculados al ambiente en el proceso de producción y/o comercialización de los bienes y/o servicios.
	Gastos	Egresos por medidas anticontaminantes y descontaminantes: por ejemplo, costos de recuperación medioambiental, costos de cumplimiento de la legislación medioambiental, contratación de expertos ambientales. Otros costos medioambientales: por ejemplo, gastos de investigación en MA, impuestos y tasas medioambientales.
	Ganancias	Subsidios y subvenciones derivadas del cumplimiento de parámetros ambientales.
ASPECTOS CUALITATIVOS	Información Complementaria en Notas a los EECC	Desglose y explicación de los gastos, inversiones, provisiones y contingencias ambientales. Resultados negativos relacionados con el MA y que no pueden ser cuantificados. Proyectos de inversiones medioambientales.

En segundo lugar, se puede también distinguir la información en función del soporte informativo. Así dentro de los Estados Contables Anuales, podemos encontrar información financiera que las empresas

publican en forma obligatoria (saldos de cuentas e información complementaria) y voluntaria dentro de la información adicional. Por otra parte, muchas empresas optan por presentar informes ambientales por separado (GRI).

Informes No Patrimoniales (Informes de Sostenibilidad)

ASPECTOS CUANTITATIVOS	Cuantificación del impacto en el medioambiente (MA) de las actividades de la empresa a través de gráficos, tablas e índices. Cuantificación de los recursos afectados a la variable medioambiental.
ASPECTOS CUALITATIVOS	Descripción narrativa del impacto en el MA de la actividad de la empresa y de las iniciativas correctoras. Políticas medioambientales adoptadas. Proyectos de inversiones medioambientales.

4-Problemática Medioambiental y su relación con la Contabilidad Patrimonial

El abordaje de este punto implica el reconocimiento de dos situaciones: uno dado por la adecuación de los elementos de los estados patrimoniales tradicionales al hecho medioambiental, y otro dado por la configuración de nuevos elementos propios de la información medioambiental.

La primera de las situaciones nos lleva al análisis crítico de las partidas de Activos, Pasivos y Gastos según el marco conceptual genérico definido por el IASB y que constituye la base de las Resoluciones Técnicas N° 16 y 17 de nuestras normas locales.

4.1-Activo

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien -material o inmaterial- con valor de cambio o de uso para un ente.

En cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa efectivo, o equivalentes en efectivo o tiene una aptitud de generar -por sí o en combinación con otros bienes- un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. De no cumplirse este requisito no existe activo para el ente en cuestión⁽²⁴⁾.

Como vemos el Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales relaciona la definición de activo con generación de beneficios económicos futuros, sin embargo puede darse el caso de que existan inversiones ambientales que no tengan por finalidad producir un beneficio económico sino social

En todos los casos vemos que la caracterización de activo de una erogación se encuentra vinculada a la posibilidad y control de generación de beneficios económicos en el futuro. Por esta razón, como alternativa residual, si una erogación no constituye por definición un activo, entonces representará un gasto o un costo.

Al introducir la problemática ambiental los conceptos de costos, gastos, pérdidas e inversiones ambientales son⁽²⁵⁾:

Costos Ambientales:

Es el consumo necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados a los recursos naturales necesarios para la producción, la asimilación por el entorno natural de los desechos de las actividades de producción y consumo, y el conjunto de bienes y servicios

⁽²⁴⁾ Resolución Técnica N°16 F.A.C.P.C.E., pág. 149.

⁽²⁵⁾ PAHLEN ACUÑA, Ricardo M. y FRONTI DE GARCÍA, Luisa, Op. Cit., pág. 345.

ambientales que se orientan a las necesidades vitales y de calidad de vida del ser humano.

Gastos Ambientales:

Son gastos de naturaleza medioambiental los ocasionados por las medidas ambientales adoptadas, o que deban adoptarse, para la gestión responsable de los posibles impactos ambientales de las actividades productivas, así como los determinados por los compromisos ambientales adquiridos.

Pérdidas Ambientales:

Es una pérdida medioambiental todo flujo de resultado, originado por la puesta en práctica o la falta de implementación de medidas ambientales, que no genere, o no puede preverse razonablemente, que genere, beneficios económicos. Entre estas pérdidas se sitúan los flujos que disminuyen el resultado derivado de actividades ejecutadas en ejercicios anteriores: las sanciones, las indemnizaciones y cualquier pérdida extraordinaria de valor de los activos, relacionadas con las cuestiones medioambientales.

Inversiones Ambientales:

Comprende al conjunto de recursos ambientales, que posee la organización bajo estudio y que utilizan en su actividad productiva a fin de obtener un beneficio económico.

En el cuadro que se expone seguidamente podemos ver que las definiciones de carácter medioambiental no difieren de las patrimoniales. El conflicto se produce en la falta de obligación de exponer en los estados contables la información vinculada a la variable medioambiental por separado, lo que provoca una falta de información por parte de los usuarios interesados:

Partida Contable	Definición Patrimonial	Definición con Énfasis en MA
Costo	Referido al consumo de un activo, es decir, al costo de ventas de mercaderías o de productos elaborados o servicios prestados.	Consumo de factores de producción relacionados con recursos ambientales, la asimilación por el entorno natural de desechos de las actividades de producción o de consumo.
Pérdida	Gastos que no generan beneficios económicos futuros.	Se originan en la puesta en práctica o falta de implementación de medidas ambientales, que no generan beneficios económicos.
Inversión	Activo poseído por la empresa con la finalidad de incrementar su riqueza por medio de los réditos producidos.	Conjunto de recursos ambientales, que posee la empresa y que utiliza en su actividad económica con el fin de obtener un lucro.

Fuente: www.economicas-online.com

4.2-Pasivo

El marco conceptual define el pasivo de la siguiente manera: un ente tiene un pasivo cuando: debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona o es altamente probable que ello ocurra; además, cuando la cancelación de una obligación es ineludible, o deberá efectuarse en un fecha determinada o determinable, o debido a la ocurrencia de un hecho, o a requerimiento del acreedor.

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

La posibilidad de asumir obligaciones de carácter voluntario por parte del ente, facilita el accionar de aquellos que ante la falta de una

normativa existente asumen sus compromisos debido a una conciencia social.

4.3-Contingencias

Desde el punto de vista contable, el concepto de contingencia se ha referido, en muchas oportunidades, únicamente a las contingencias de pérdida, las cuales a través de las provisiones, se constituyen para afrontar situaciones contingentes.

El concepto de contingencia en la normativa local puede resumirse de la siguiente forma⁽²⁶⁾:

Los efectos patrimoniales que pudieren ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable para el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

- Los favorables sólo se reconocerán en los casos de la aplicación del método de impuesto diferido.
- Los desfavorables se reconocerán cuando:
 - Deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de los estados contables.
 - Exista un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente.
 - La cuantificación apropiada de sus efectos.

4.4-Previsiones y Pasivos Contingentes

Una previsión debe reconocerse cuando un ente tiene la obligación actual legal o implícita de transferir beneficios económicos como resultado de

⁽²⁶⁾Resolución Técnica N°16 F.A.C.P.C.E., pág. 170.

hechos del pasado y cuando la citada obligación puede ser estimada en forma razonable.

Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales, que derivan para el ente en salidas de recursos con independencia de las actuaciones futuras que éste lleve a cabo.

5-Normas Contables Internacionales sobre aspectos Medioambientales

Para analizar la normativa contable internacional sobre aspectos medioambientales partimos del análisis de nuestras resoluciones técnicas, donde según las disposiciones del punto 9 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 de la F.A.C.P.C.E. las Normas Internacionales de Contabilidad y sus Interpretaciones, resultan de aplicación supletoria para resolver cuestiones no previstas en las normas locales. Sobre este particular, la resolución invocada dispone:

Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 de la RT N° 17 (Medición Contable en Particular) deben ser resueltas aplicando las normas, reglas o conceptos, detallados a continuación, respetando el siguiente orden de prioridad:

- a. Las reglas de la Sección 4 de la RT N° 17 – Medición Contable en General.
- b. Los conceptos de la segunda parte de la RT N° 16 – Marco Conceptual Básico.
- c. Las reglas o conceptos de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB e Interpretaciones del IFRIC que se

encuentren vigentes para el ejercicio al que se refieren los estados contables.

Por otro lado, la aplicación de las IFRS emitidas por el IASB resulta de aplicación obligatoria para las sociedades que hacen oferta pública de sus acciones a partir de los ejercicios que se inicien el 1 de enero del 2011, todo esto según surge de normativa emitida por la Comisión Nacional de Valores y la Resolución Técnica N° 26 emitida por la F.A.C.P.C.E.

Resulta interesante profundizar el análisis en aquellas normas que regulan en forma directa o indirecta cuestiones relacionadas al medioambiente y al reconocimiento contable de cuestiones vinculadas al impacto medioambiental de las organizaciones.

5.1- Informes Medioambientales. NIC 1

La NIC 1 establece en su punto 10 que muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros informes y estados, tales como los relativos al estado del valor añadido o a la información medioambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los factores del medioambiente resultan significativos, respectivamente.

5.2- Activos Medioambientales. NIC 16

La NIC 16 es la norma contable internacional dedicada al tratamiento de los Activos Fijos y contiene dos cuestiones vinculadas a la variable medioambiental que resultan de un gran interés.

Componentes del Costo de un Activo Fijo

La norma establece que el costo de los elementos del activo fijo comprende su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado.

Dentro de los ejemplos de costos directamente relacionados, la norma ejemplifica:

- a. El costo de preparación del emplazamiento físico.
- b. Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
- c. Los costos de instalación.
- d. Los honorarios profesionales pagados.
- e. Los costos estimados de dismantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros según lo establecido por la NIC 37.

Reconocimiento de Activos Medioambientales

Por otra parte, establece que algunos elementos que componen el activo fijo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales. La compra de tales activos fijos, si bien no incrementa los beneficios económicos que proporcionan los otros activos resultan necesarios para que la empresa logre beneficios económicos en el resto de los activos.

En este caso, estas adquisiciones de elementos pertenecientes al activo fijo, cumplen las condiciones para su reconocimiento como activo, puesto que permiten a la empresa obtener beneficios económicos adicionales del resto de los activos, respecto de los que hubiera obtenido de

no haberlas efectuadas. No obstante, tales activos serán reconocidos como activos fijos sólo en la medida en que su valor contable más el correspondiente a los activos relacionados, exceda el importe del valor recuperable del conjunto formado por unos y otros.

5.3-Responsabilidades Ambientales. NIC 37 y CINIIF 1 y 5

El objetivo de la NIC 37 es asegurar que se utilicen bases apropiadas para el reconocimiento y medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente por medio de las notas a los estados contables, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza y comportamiento de las citadas partidas.

Provisiones

En la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe una incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando se dan las siguientes condiciones:

- a. La empresa tiene una obligación presente como resultado de un hecho pasado de carácter legal o implícito.
- b. Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación.
- c. Puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente.

La norma establece que una provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente a la fecha del balance. Para proceder a valorar el importe de la provisión establece las siguientes pautas:

- Considerar los riesgos e incertidumbre correspondiente,
- Descontar el valor de las provisiones si el efecto del valor temporal es significativo,
- Tener en cuenta los sucesos futuros siempre que haya suficiente evidencia confirmatoria,
- No tener en cuenta las ganancias esperadas por ventas de activos ligados a los sucesos que dieron origen a la provisión.

Pasivos Contingentes

Define a los pasivos contingentes como: toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir (o no llegan a ocurrir) uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa; o toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que no es probable que la empresa deba satisfacerla o el importe de la obligación no pueda ser valorado con suficiente fiabilidad.

Activos Contingentes

Son activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de un suceso pasado, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia (o no ocurrencia) de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Sobre estos tipos de activos, la norma establece que la empresa debe abstenerse de reconocer cualquier activo de tipo contingente. No obstante, deberá informar en los estados sobre la existencia del mismo, siempre y cuando sea probable el ingreso de fondos por esta causa.

Relaciones entre Provisiones y Pasivos Contingentes

En una aceptación general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento de su

vencimiento o sobre la cuantía de su importe. Sin embargo, en la norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia (o no ocurrencia) de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares (CINIIF 1 y 5)

Las Normas Internacionales de Contabilidad son complementadas por interpretaciones sobre temas específicos. Un ejemplo de las mismas, que tiene relación directa con la variable medioambiental está representado en las CINIIF 1 y 5 que interpretan cuestiones relacionadas a los Pasivos Existentes por Desmantelamiento, Restauración y Similares.

La NIC 16 establece que el costo de un activo fijo debe incluir la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y restauración. A su vez, la NIC 37 contiene requerimientos de cómo valorar los pasivos por desmantelamiento, restauración y similares.

La Interpretación 1 (IFRIC 1) proporciona lineamientos para contabilizar el efecto de los cambios en la valoración de los pasivos existentes, derivados de las obligaciones antes citadas.

Sobre el particular, establece como origen del cambio, a las siguientes situaciones:

- Una modificación en la salida estimada de recursos económicos requeridos para cancelar la obligación.
- Un cambio en el tipo de descuento actual basado en el mercado (modificaciones en el valor del dinero o en los riesgos asociados al pasivo en cuestión).

Como pautas generales establece que los cambios en la valoración de los pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares que

deriven de cambios en el importe o en la estructura temporal de las salidas de recursos, o un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán según el siguiente esquema:

Activo se valuó a modelo de costo: Los cambios en los pasivos se sumarán o restarán del costo del activo en el ejercicio actual, con las advertencias:

- El importe deducido no podrá ser superior al valor contable.
- Debe considerarse los efectos de los valores que se adicionen en la comparación de los valores recuperables.

Activo se valuó a modelo de reexpresado: Los cambios en el pasivo modificaron la valuación o devaluación reconocidas previamente en el activo, de forma que:

- Una disminución del Pasivo se cargará directamente a Reserva del PN.
- Un aumento del Pasivo se cargará directamente a resultados.

La Interpretación 5 (IFRIC 5) brinda elementos para el reconocimiento contable de los Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental. Regulan los casos específicos en los cuales las empresas invierten recursos en fondos destinados a la restauración y la rehabilitación medioambiental, como medio de resguardar las responsabilidades eventuales por el impacto que sus actividades tienen sobre el medio.

La finalidad específica de dichos fondos consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costos de retiro del servicio de un fábrica -por ejemplo una planta nuclear- o de algún equipo, o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental -como la depuración de

aguas o la restauración de un terreno-, actividades que se denominan genéricamente como servicio de retiro.

Las aportaciones de estos fondos pueden ser voluntarias o establecidas por leyes de diversa jerarquía.

Contabilización de la Participación en un Fondo

En líneas generales la citada Interpretación establece que el contribuyente reconocerá en los estados financieros su obligación de pagar los costos de retiro del servicio como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo en forma separada, a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos.

6-Aplicación de las Normas Contables a Casos Específicos

Presentamos a continuación casos específicos a los fines de analizar la aplicación de las normas contables, nacionales e internacionales, a la problemática ambiental.

Caso A: Obligación asumida de forma efectiva para sanear terrenos contaminados

Una empresa petrolera, que produce contaminación en los terrenos que explota, opera en un país donde no existe legislación medioambiental. No obstante, la compañía cuenta con una muy bien conocida política de responsabilidad social y ambiental, en función de la cual toma bajo su responsabilidad la limpieza de toda la contaminación que produce su actividad. La empresa se caracteriza por cumplir con sus compromisos.

Posible Solución

El suceso que ha dado origen al compromiso es la contaminación de los terrenos, produciendo una obligación asumida en forma selectiva,

puesto que la conducta de la empresa ha creado una expectativa válida, ante los afectados, de que se procederá al saneamiento de la contaminación causada. Es probable una salida de recursos que incorporan beneficios económicos. Se tiene que reconocer la oportuna previsión -provisión para las normas internacionales-, por el importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos.

Caso B: Plataforma Petrolífera Marina

Una empresa explota un yacimiento marino, y la concesión que tiene para hacerlo le exige retirar la plataforma petrolífera al final del período de producción y restaurar el fondo marino. El noventa por ciento de los eventuales costos tienen relación con la retirada de la plataforma y con la restauración de los daños causados por su instalación, mientras que sólo el diez por ciento de los citados costos derivan de la extracción del crudo. En la fecha de cierre de los estados contables ha sido construida e instalada la plataforma, pero no se ha comenzado con la extracción del petróleo.

Posible Solución

La construcción e instalación de la plataforma, según las condiciones de la concesión, es el suceso que produce la obligación legal de retirarla y restaurar el fondo marino, y por tanto éste es el suceso que da origen a la obligación. A la fecha de cierre de ejercicio, no obstante, no hay ninguna obligación de reparar los daños que se deriven de la extracción del crudo. La salida de recursos que importen beneficios económicos es probable.

Se tiene que reconocer una previsión -provisión para las normas internacionales- por el importe correspondiente al 90% de la mejor estimación de los eventuales costos, que corresponden a la retirada de la plataforma petrolífera y restauración de los daños causados por su construcción e instalación; estos costos se adicionaran al resto de los

componentes del valor contable de la plataforma. El restante 10% de los costos, que surgirá por la obtención del crudo, se reconocerá cuando el petróleo sea extraído.

Caso C: Obligación Legal de Colocación de Filtros para Humo

Según legislación recién aprobada, la empresa está obligada a colocar filtros para humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de Junio de 2013. Analizar el caso considerando que la empresa no ha colocado tales filtros y que:

- a. La fecha de cierre de ejercicio es 31 de Diciembre de 2012.
- b. La fecha de cierre de ejercicio es 31 de Diciembre de 2013.

Posible Solución

- a. Fecha de Cierre de Ejercicio 31/12/2012.

No hay suceso alguno que dé origen a la obligación de incurrir en el costo de los filtros para el humo ni en multas que la legislación prevea en el caso de no colocarlos. Se concluye que no hay que efectuar ningún reconocimiento por el costo de los filtros para humo.

- b. Fecha de Cierre de Ejercicio 31/12/2013.

No se ha producido todavía ningún suceso que haya dado origen a una obligación en lo que se refiere a los costos de colocar los filtros para el humo, puesto que todavía no se ha procedido a colocarlos. No obstante, y en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido un suceso que da origen a una sanción, el incumplimiento de las normas de funcionamiento en las fábricas.

La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas o sanciones, por el incumplimiento de las normas de funcionamiento en las fábricas, depende de los detalles concretos de legislación, así como de la seriedad del régimen de vigilancia y aplicación de la normativa.

No hay que reconocer previsión alguna por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una previsión por el importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidades de que sean impuestas a la empresa que de lo contrario.

La información medioambiental, se debe incluir en la contabilidad no a consecuencia de una mejora de ésta, sino porque en la actualidad el medio ambiente es un factor de riesgo y de competitividad de primer orden.

La falta de inclusión de los costos y obligaciones medioambientales, distorsionará tanto la situación patrimonial (ya que la empresa deberá hacer frente a posibles obligaciones de montos significativos), como la situación financiera y los resultados de la empresa (al no incluir los gastos y costos ambientales), con lo que la imagen fiel se verá seriamente afectada.

La elaboración de sistemas de información medioambientales deberá repercutir de forma directa sobre la contabilidad, obligándola a crear herramientas y técnicas, o a ampliar y mejorar las herramientas existentes, de forma que se pueda brindar la información requerida por las empresas.

De esta forma la contabilidad patrimonial o financiera, reflejará a través de los Estados Contables Básicos, información vinculada con los bienes, derechos y obligaciones relacionadas con la protección del medio ambiente, así como los gastos e ingresos derivados de la gestión ambiental.

De esta manera queda evidenciada la necesidad de contar con un marco conceptual propio de la información medioambiental. Esta propuesta parte de las hipótesis de que las necesidades de información de los usuarios se han modificado y ha aparecido el interés por el medio ambiente, requiriendo información medioambiental en los estados financieros y en memorias o reportes adicionales y de que existe un reconocimiento

generalizado de la responsabilidad de las empresas en brindar información medioambiental, la cual debe alcanzar relevancia y confiabilidad.

Hasta este momento los usuarios deben conformarse con información de carácter voluntario, no sistematizada y no controlada. El análisis de la normativa profesional vigente plantea la necesidad de definir elementos de activo, pasivo y gastos a fin de que la variable medioambiental sea considerada. Es así que queda patente la necesidad de una Contabilidad Ambiental.

CAPÍTULO VI

Contabilidad Ambiental

Sumario: 1- Introducción a la Contabilidad Ambiental. 2- Sistemas de Gestión Medioambiental. 2.1- ISO 14001. 2.2- ISO 14063. 3- La Responsabilidad Social de la Empresa y la Contabilidad Ambiental frente la Problemática Ambiental. 4- La Contabilidad Ambiental a Nivel Empresa. 5- El tratamiento contable de las cuestiones relacionadas con el medio ambiente. Criterios propuestos de reconocimiento e imputación. 5.1- Las variaciones patrimoniales ambientales. 5.2- El Hecho Generador. 6- Pasivos ambientales, provisiones ambientales e información complementaria. 7- Los gastos de prevención y recomposición: Activos y Costos Ambientales. 8- Momento de reconocimiento y registro de hechos contables. 9- Cuentas Ambientales. 10- Plan de Cuentas. 11- Exposición de la Información Ambiental.

1-Introducción a la Contabilidad Ambiental

La Contabilidad Ambiental surge en la década de los setenta, cuando en el año 1972 el informe *Meadows* a las Naciones Unidas planteó el problema de los límites al crecimiento, esto dio inicio a una serie de medidas de carácter político y económico, en niveles macro y micro, tendientes al reconocimiento y la superación de esos límites. Es, en esta década, donde aparecen las primeras reflexiones acerca del papel que la contabilidad puede desempeñar en la problemática ambiental.⁽²⁷⁾

⁽²⁷⁾ SALAS FUENTE, Happy, Procedimiento para integrar la dimensión ambiental al sistema de información financiero. Estudio de caso Empresa Cárnica Guantánamo, Editado por Servicios Académicos Internacionales, (Cuba, 2012), pág. 16.

La misma tiene como objetivos fundamentales registrar, medir, controlar, informar, apoyar el proceso de toma decisiones y determinar los costos de todos los recursos de capital natural comprometidos en el proceso productivo; el desarrollo de la misma le permite a las empresas:

- El reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional.
- La identificación separada de los costos e ingresos a fines al medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales.
- El desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos.
- El desarrollo de nuevos sistemas contables-financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas.
- Proporcionar las informaciones necesarias para el proceso de toma de acciones, para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional.

La contabilidad ambiental a través de la información que brinda puede tener varios significados, que dependen del campo contable al que se relacione; se puede asociar el referido término a tres contextos contables:

Contabilidad Nacional o Social Ambiental: es una medida macroeconómica, el término contabilidad medioambiental en esta área se refiere a la Economía Nacional, la cual se encargará de realizar la descripción sistemática de las interacciones entre el medio ambiente y la economía en un marco contable, a través de un sistema de indicadores que reflejen el agotamiento y degradación de los stocks de recursos naturales y los flujos de bienes y servicios.

Contabilidad Financiera Ambiental o Patrimonial: es la encargada de registrar, estimar e informar a través de los estados financieros contables básicos sobre las responsabilidades ambientales vinculadas con los bienes, derechos y obligaciones relacionadas con la protección medioambiental, así como los gastos e ingresos derivados de la gestión ambiental.

Contabilidad Gerencial o de Gestión Ambiental: es el proceso de identificación, recolección y análisis de información, principalmente para propósitos internos.

La contabilidad aparece como una herramienta para medir el agotamiento de los recursos naturales y suministrar información útil y oportuna para la toma de decisiones por parte de los usuarios tradicionales de la información financiera y de los nuevos usuarios, quienes informados de la importancia de las políticas ambientales, desean saber si la empresa emplea los recursos naturales en forma eficiente.

La contabilidad debería reflejar la cuestión medioambiental a través de los informes que emita al contexto, por lo que resulta de suma importancia detectar los problemas e intentar darles un tratamiento adecuado. La responsabilidad social de la empresa deriva de la obligación de informar debidamente a los diferentes usuarios de las actividades con impacto ambiental inmediato o futuro, surge así la necesidad de apostar a la contabilidad ambiental como herramienta para cumplir con dicho objetivo.

2-Sistemas de Gestión Medioambiental

Un Sistema de Gestión Medioambiental es una estructura organizativa, que incorpora responsabilidades, prácticas, procedimientos, procesos y recursos, para implementar y mantener la gestión ambiental⁽²⁸⁾.

Para que las firmas desarrollen sistemas de gestión ambiental, se creó la serie ISO 14000, determinando qué hacen las corporaciones para reducir los efectos dañinos causados por sus actividades sobre el medio ambiente y así cumplir con sus obligaciones ambientales y obtener ventajas competitivas con miras a una mejora continua. La aplicación de este sistema permite verificar el sistema por un experto independiente que tiene las cualidades de proporcionar transparencia y credibilidad en la memoria de las empresas. Su objetivo es dar reconocimiento y recompensar aquellas organizaciones que superan el cumplimiento de las normas y mejoran continuamente su desempeño medioambiental. Las normas ISO 14000 desarrolladas por la Organización Internacional de Estándares ha dividido esta serie en dos grandes categorías:

- a) Evaluación de la organización.
- b) Evaluación del producto.

2.1-ISO 14001

Desde hace algunos años la *International Organisation for Standardisation* (ISO) elaboró un modelo estándar de Sistema de Gestión Ambiental que pudiera ser adoptado en todo el mundo por todo tipo de empresas y organizaciones: la ISO 14001.

⁽²⁸⁾ Consultas a base de información, en Internet: es.slideshare.net (23/07/2015).

La Norma ISO 14001 puede definirse como un conjunto de componentes estrechamente interrelacionados, que se alimentan unos a otros formando un todo integrado, y que constituyen un sistema completo de gestión ambiental. Estos componentes son:

-Política Ambiental: Documento suscrito por las máximas autoridades de la empresa en el cual se especifican los objetivos de la institución respecto al medioambiente. Debe contener 3 compromisos ineludibles: la mejora continua de las prácticas de la empresa con relación al medioambiente, la prevención de la contaminación y el cumplimiento de la legislación ambiental.

-Planificación: Establecimiento de metas y objetivos que se propone alcanzar con el proceso de mejora ambiental y la identificación de los medios para conseguirlo.

-Implementación y Operación: Identificación de los responsables, definición de la estructura organizativa y asignación de responsabilidades, medios de financiación, programas de formación, mecanismos de comunicación, procedimientos.

-Control y Corrección de Desviaciones: Procedimientos para el seguimiento y medición regular de los objetivos y metas y documentación periódica de los resultados.

-Revisión y Validación: Revisión periódica del Sistema para asegurarse de que continúa siendo satisfactorio.

2.2-ISO 14063

La Comunicación Medioambiental aplica a la comunicación interna y externa sobre los valores, acciones y desempeño medioambiental de una organización, mucho de esta norma puede extenderse a las materias sociales y económicas también.

La norma identifica cinco principios que deberían ser empleados en la planificación de las comunicaciones: transparencia, adecuación, credibilidad, receptividad y claridad. Entrega guías sobre el desarrollo de una política y estrategia de comunicación medioambiental, y sobre la planificación, implementación, evaluación y mejoramiento de dichas comunicaciones.

3-La Responsabilidad Social de la Empresa y la Contabilidad Ambiental frente la Problemática Ambiental

Quienes abordan el estudio de la problemática ambiental desde una perspectiva contable, reconocen la existencia de connotaciones sociales que deben ser reflejadas a través de la información que surge del sistema contable.

Siendo el papel preponderante de la contabilidad su condición de principal sistema de información de la empresa, se espera que la misma permita identificar tanto los aspectos cuantificables, como aquellos que no lo son y que están estrechamente relacionados con los efectos ambientales. La Contabilidad Ambiental constituye una respuesta a esa necesidad de información. En esa nueva perspectiva cobran relevancia cuestiones tales como:

- la responsabilidad que debe asumir la empresa por el impacto social de sus actividades.

- las acciones que deberá llevar a cabo para contrarrestar esos efectos negativos.

La responsabilidad que debe asumir la empresa ha crecido en vinculación directa con la incidencia que las actividades empresariales tienen en los entornos sociales. Se reserva para los profesionales de la contabilidad un papel destacado en esa toma de conciencia de responsabilidad social, en la medida en que son quienes deben elaborar los principales informes de los entes.

4-La Contabilidad Ambiental a Nivel Empresa

Las empresas son íntegramente dependientes del medio ambiente. Obtienen de él diversos recursos o factores productivos y envían hacia él bienes, servicios y desechos derivados de su actividad productiva. De esto se desprende que las actividades de las empresas impactan inevitablemente en el medio ambiente.

Diego Azqueta Oyarzun sostiene que: “la incorporación de la contabilidad a las materias ambientales viene a llenar una necesidad referida a la forma de cuantificar, registrar e informar los daños causados al medio ambiente y las acciones preventivas o correctivas necesarias para evitarlos (medidas de protección ambiental). La búsqueda de soluciones al problema medioambiental exige a las empresas el perfecto conocimiento del problema, conocerlo implica explicar el impacto de hoy sobre el futuro, y explicar es un concepto que considera conocer, identificar, denominar, divulgar, reportar y comunicar. Es entonces aquí donde se empieza a relacionar la ecología con

la contabilidad, ya que la ciencia del proceso contable como ya se dijo capta, capta, registra, reporta e informa.”⁽²⁹⁾

Puede decirse entonces que el reconocimiento contable de las cuestiones ambientales se debe fundamentalmente a:

- La tendencia creciente de las organizaciones a asumir su responsabilidad social, lo que incluye las cuestiones ambientales.
- La demanda de información acerca del impacto ambiental de las actividades de las empresas requerida por usuarios con intereses en cuestiones ambientales.
- La creciente intervención del estado en las cuestiones ambientales a través de leyes, normas y organismos de control. Se produce así un cambio en la apreciación contable de ciertos hechos, que al encontrarse contemplados en regulaciones ambientales resulta imprescindible su reconocimiento contable.

Dentro de este esquema, aparece la razón de ser de la Contabilidad Ambiental, que es responder a la necesidad de generar información útil para la toma de decisiones referidas a las cuestiones ambientales.

El modo de abordar la tarea implicaría obtener los datos relativos al área de análisis y presentar los datos obtenidos para generar información relevante precisa, clara y acorde a las necesidades de los usuarios.

Desde el enfoque de la técnica contable, el procedimiento de obtención de los datos que se propone es receptar contablemente los hechos que alteren la situación patrimonial de la empresa, lo que implica

⁽²⁹⁾ DE VEGA, Raúl Ernesto y RAJOVITZKY, Ariel Gustavo, Op. Cit., pág. 44.

reconocer variaciones patrimoniales vinculadas a la problemática ambiental.

Acerca de cómo presentar los datos así obtenidos, se propone incluir cuentas ambientales dentro de cada rubro, las cuales acumularán los datos que genere el sistema contable y permitirán la exposición de los mismos como información, diferenciada pero integrante de los estados contables. La exposición diferenciada de la información ambiental permitirá a los usuarios acceder a la misma de manera inmediata.

5-El tratamiento contable de las cuestiones relacionadas con el medio ambiente. Criterios propuestos de reconocimiento e imputación

El proceso contable se basa en el concepto básico de variación patrimonial. La alteración del equilibrio patrimonial, de manera cuantitativa o cualitativa debido a diversos hechos o circunstancias, desencadena el consecuente tratamiento de dicha alteración por parte del sistema contable.

Siendo que la contabilidad ambiental se enfoca en hechos y circunstancias especiales y determinadas, aquellas vinculadas al medio ambiente, resulta de interés práctico establecer criterios que permitan determinar cuáles deberían considerarse vinculadas al medio ambiente y cuáles deberían ser objetos de tratamiento contable en el marco de la contabilidad tradicional.

5.1-Las Variaciones Patrimoniales Ambientales

El concepto intenta precisar cuáles hechos ocurridos durante la actividad de la empresa debe ser contabilizado desde la perspectiva medio ambiental. Esto significa reconocerlos, imputarlos y exponerlos de manera

adecuada para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información medioambiental.

Algunos hechos económicos realizados por las empresas, como adoptar diversas acciones tendientes a proteger el medioambiente mediante la utilización de equipos y maquinarias que no contaminen, o el uso de materiales no contaminantes, etc. o la violación de disposiciones legales destinadas a proteger el medio ambiente que genere una obligación. Son medidas que implicarían el sacrificio de recursos y el consecuente impacto económico en la actividad de la empresa, que puede reflejarse contablemente a través del reconocimiento de activos, pasivos, costos y gastos. A estos hechos se les pueden denominar “Variaciones Patrimoniales Ambientales” y serán estas variaciones las que deberían ser tratadas desde el enfoque de la contabilidad ambiental.

5.2-El Hecho Generador

La cuestión principal a dilucidar al momento de reconocer e imputar variaciones patrimoniales relacionadas con el medio ambiente, es identificar adecuadamente el hecho generador. Determinar si se origina en hechos o sucesos que hayan afectado al medio ambiente o violado normas tendientes a su protección. La identificación del hecho generador determinará si un sacrificio de recursos o un suceso ocurrido debe imputarse como activo, pasivo, costo o gasto.

De ello se deriva que los hechos no deban considerarse aisladamente, sino relacionados con las circunstancias que le dan origen para establecer si se trata de medidas de prevención o medidas de recomposición ambiental.

HECHO GENERADOR : Daño ambiental
Medidas de prevención
Medidas de recomposición
Cumplimiento de Normas Ambientales
Infracción de Normas Ambientales

El daño ambiental

El primer hecho generador de variaciones patrimoniales relacionadas con el medio ambiente es, naturalmente, provocar un daño ambiental. Producir un daño origina de por sí el nacimiento de una obligación, conforme a los principios jurídicos generales.

La consecuencia es el reconocimiento de un resultado negativo y de un pasivo o de una previsión, o bien mencionarlo como información complementaria.

Medidas de prevención y recomposición

Las empresas pueden adoptar medidas de prevención del deterioro ambiental o medidas de reparación del daño ambiental ya ocasionado.

Aparecen entonces dos tipos de gastos ambientales, los gastos de prevención y los gastos de recomposición.

MEDIDAS DE PREVENCIÓN → GASTOS DE PREVENCIÓN
MEDIDAS DE RECOMPOSICIÓN → GASTOS DE RECOMPOSICIÓN

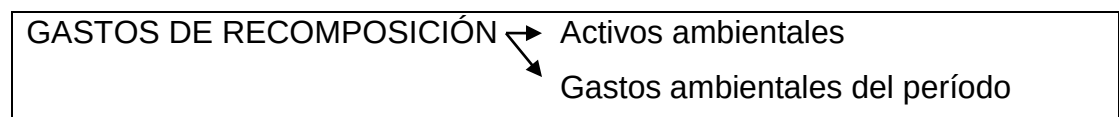
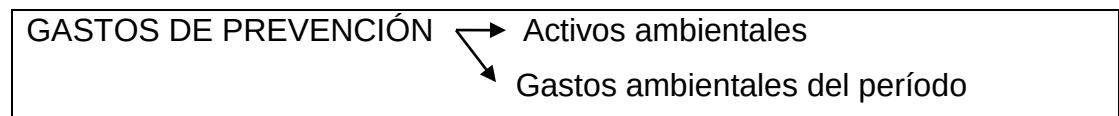
Ambos tipos de gastos deben tener un tratamiento contable distinto:

Los gastos de prevención se originan en la intención de evitar el daño ambiental, disminuir su probabilidad de ocurrencia o su magnitud, esto configura el hecho generador. Así, el gasto de prevención puede ser reconocido como activo ambiental si afectara a ejercicios posteriores o bien, como gasto ambiental del período, si solo impacta en el ejercicio actual.

Distinto será el tratamiento de los gastos de recomposición, ya que los mismos se derivan de un daño ambiental existente, provocado en el ejercicio actual o en uno anterior, y que la empresa, por diversas razones, se ve obligada a reparar. Dada la existencia previa del daño ambiental, debe haberse reconocido entonces un pasivo, derivado del daño ambiental causado pero anterior a la realización del gasto.

Entonces resulta claro que el origen de todo gasto de recomposición es un pasivo previo, al cual el gasto efectuado viene a cancelar total o parcialmente, por lo que los gastos de recomposición no se deben activar por el hecho de tratarse de una variación patrimonial ambiental, dado que no son un valor para la empresa, no contribuyen a generar beneficios futuros, sino que representan la materialización de un resultado negativo sufrido.

En principio, deberán ser reconocidos como gastos del período en que se devenguen, salvo que proceda su activación según los criterios normales para los demás tipos de gastos.



6-Pasivos Ambientales, Previsiones Ambientales e Información Complementaria

Ante un hecho ya ocurrido, ocasionado por la empresa, y que tiene consecuencias ambientales negativas, se debe analizar la existencia o no de una obligación. El surgimiento de una obligación ambiental para la empresa puede derivarse de la existencia de leyes o normas que regulen el hecho acaecido o bien, de la actitud de la empresa de asumir voluntariamente su responsabilidad social por acciones que afecten el medio ambiente, la NIC 37 menciona específicamente la asunción voluntaria como un hecho generador de una obligación.

Una vez reconocida la existencia de una obligación, se deberá analizar la probabilidad de que exija un egreso de recursos, y de que éste pueda cuantificarse de manera adecuada. A través de este análisis, se procederá a reconocer:

- **Un pasivo ambiental:** se reconocerá un pasivo cuando exista una obligación cierta, cuya cancelación deba realizarse en una fecha determinada o determinable, dependiente de la ocurrencia de un hecho futuro. La cancelación de la obligación debe ser cuantificable, y puede implicar la entrega de activos, la realización de servicios, disminución de ingresos futuros o pérdidas de derechos.

Se incluyen las obligaciones legales como así también las contractuales y las asumidas voluntariamente.

Por ejemplo, podría reconocerse un pasivo en caso de producirse un derrame de sustancias contaminantes que obligue a la empresa a incurrir en gastos por tareas de recomposición del área afectada.

- **Una previsión:** se reconocerá una previsión cuando la existencia de una obligación, sea altamente probable y cuando exija un egreso de recursos que

pueden cuantificarse adecuadamente. También se incluirá información complementaria sobre la previsión.

- **Nota a los estados contables:** cuando una obligación sea cierta o altamente probable, pero no cuantificable, o la existencia de una obligación no pueda establecerse con certeza o alta probabilidad, aunque sea cuantificable, no se reconocerá pasivo ni previsión alguna, pero se incluirá una nota como información complementaria sobre el pasivo contingente.

En resumen las alternativas de reconocimiento contable de variaciones patrimoniales ambientales negativas pueden ser:

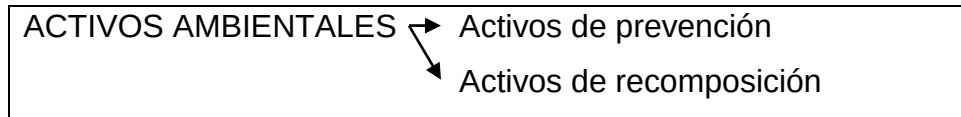
	PASIVO	PREVISIÓN	NOTA	NOTA
Obligación	Cierta	Altamente probable	Altamente probable	Probabilidad Baja
Cancelación	Cuantificable	Cuantificable	No cuantificable	Cuantificable o no

7-Los Gastos de Prevención y Reconstrucción: Activos y Costos Ambientales

La RT 16 establece como requisito básico para reconocer un activo, que la empresa, debido a un hecho ya ocurrido, tenga el control de los beneficios que produzca un bien tangible o intangible, el cual se representa como un flujo futuro positivo de fondos. Esto puede incluir tanto mayores ingresos como menores egresos.

Al referirnos a los activos ambientales, se puede establecer que, en general, el hecho a ocurrir será la realización de una erogación. Para imputarse como activo ambiental, la erogación debe cumplir ciertos requisitos: debe tener impacto positivo sobre el medio ambiente, es decir, debe tratarse de un gasto ambiental de prevención o de reconstrucción y debemos remitirnos al carácter preventivo o de reconstrucción de las

erogaciones vinculadas al medio ambiente. Continuando con dicha diferenciación, los activos ambientales deberán clasificarse igualmente en activo de prevención y activos de recomposición.



El activo ambiental de prevención debería contener los gastos ambientales de prevención efectuados, en la medida que sean necesarios para la generación de ingresos y puedan ser cuantificados en moneda. La prevención del daño ambiental es una manera que la empresa dispone para obtener beneficios económicos que se producen a través del ahorro de gastos futuros en actividades de recomposición o en litigios de carácter ambiental. Adicionalmente, los gastos de prevención obedecen en gran medida a exigencias legales derivadas de la propia actividad económica y constituyen costos propios de la actividad, por lo que es procedente activar dichos gastos para devengarlos en ejercicios futuros, cuando se produzcan los beneficios que contribuyen a generar.

Los gastos ambientales de recomposición, por sus propias características, no contribuyen a generar beneficios futuros, sino que representan una carga para la empresa. Si la erogación tiene un fin de recomposición, necesariamente está cancelando un pasivo ambiental previamente reconocido, en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores, pasivo que estará reflejando la obligación de recomponer.

Dichas erogaciones deberán imputarse como activo ambiental de recomposición según los mismos criterios de activación de los gastos en general, por ejemplo, en caso de tratarse de servicios pagados por adelantado, materiales, bienes de uso, etc. Su imputación como activo ambiental responde a la necesidad de brindar a los usuarios información útil para analizar el desempeño de la empresa en dicho aspecto, por lo que es

conveniente exponerlas de manera diferenciada de aquellas no relacionadas con el medio ambiente.

La creación de valor en la recomposición

Podría ocurrir que la actividad de recomposición no se limite a retrotraer el medioambiente dañado a su estado previo, sino que, adicionalmente, redunde en una mejora. Un ejemplo simple podría ser la limpieza de un predio que además, es forestado, cuando anteriormente carecía de vegetación arbórea.

Si resultara procedente otorgar valor a dicha mejora, evidentemente ese valor debería ser reconocido contablemente, sea disminuyendo el costo de recomposición, o bien como un activo de propia producción (ambiental o no), según resultase pertinente.

Los mismos se imputaran a resultados, como gastos ambientales de recomposición, a medida que desaparezcan las circunstancias que hicieron procedente su activación, por ejemplo, la realización de los servicios pagados por adelantado.

8-Momento de Reconocimiento y Registro de Hechos Contables

En cuanto al momento exacto del reconocimiento y registro de hechos ambientales, los mismos se relacionan con el principio de oportunidad. La doctrina contable define que el momento de reconocimiento y registro de costos, está relacionado con los beneficios que estos traerán al ejercicio en curso. El reconocimiento se da, por lo tanto, cuando los bienes y servicios necesarios para la generación de ingresos fueron consumidos.

Los gastos de naturaleza preventiva, que beneficiaran ejercicios futuros, deben ser activados como diferido y reconocidos como costos o

gastos, según estén relacionados con la actividad productiva o administrativa respectivamente, en el futuro, de acuerdo con el criterio de amortización a ser utilizado.

Los gastos que ocurren simultáneamente con la actividad productiva de la entidad y que estén relacionados con la recuperación e preservación ambiental, deben ser reconocidos separadamente y registrados en la contabilidad de manera regular.

Para gastos relacionados con la recuperación de áreas degradadas o la recuperación de daños ambientales, las cuales tienen como hecho generador un momento pasado, el reconocimiento y registro debe ser en el ejercicio en que los mismos ocurran.

9-Cuentas Ambientales

Cómo incluir en los estados financieros y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medio ambiente. Las “cuentas ambientales son elementos fundamentales de registro de evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente”⁽³⁰⁾.

Activo

Activo ambiental: Son todos los bienes y derechos de la empresa, relacionados con la protección, preservación e recuperación ambiental y que están en condiciones de generar beneficios económicos futuros.

Activo Corriente

Existencias Ambientales: Deben ser clasificados en esta cuenta todas las existencias de materiales, productos en proceso o productos

⁽³⁰⁾ PANARIO CENTENO, María Marta, Cuentas Ambientales: Un Plan de Cuentas Integrado ¿Sí o No?, Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social- UBA, (Buenos Aires, 2010), passim.

terminados, relacionados con el objetivo de protección, preservación y recuperación ambiental. Como ejemplo se cita los productos reciclados del proceso productivo de la empresa, que antes se descartaban, ya sea para ser vendidos o ser utilizados como materia prima por la propia entidad o por otras empresas.

Activo No Corriente

Inversiones Ambientales: clasifíquese los gastos de reforestación o adquisición de bosques con el objetivo de recuperar el medio ambiente o preservarlo.

Inmovilizado Ambiental: clasifíquese las cuentas referidas a bienes materiales destinados al mantenimiento de las actividades de la compañía o ejercidos con esa finalidad, tales como maquinaria, equipos e instalaciones adquiridas con el propósito de proteger, mantener o restaurar el medioambiente y la reforestación llevada a cabo por la entidad. Son ejemplos la adquisición de filtros para tratamientos de efluentes o motores que emiten menos o no emiten gases tóxicos en el ambiente. Dichos bienes se encuentran sujetos a depreciación o agotamiento, según corresponda y de acuerdo a lo establecido por la ley.

Depreciación Acumulada Ambiental: cuenta utilizada para registrar la pérdida de valor de derechos que tienen por objeto bienes físicos relacionados con la preservación o recuperación ambiental, ya sea por el uso, acción de la naturaleza u obsolescencia.

Amortización Acumulada Ambiental: cuenta utilizada para registrar la pérdida de valor del capital aplicado en la adquisición de derechos de propiedad industrial o comercial o cualquier otro de duración limitada, o cuyo objeto sea bienes de utilización con plazo legal o contractualmente limitado. El período de amortización no podrá ser superior a los 10 años, a partir del inicio de la operación normal o del ejercicio en que pasen a ser usufructuados los beneficios que surgen de ellos.

Agotamiento Acumulado Ambiental: cuenta utilizada para el registro de la pérdida de valor de los recursos minerales y forestales o de los bienes aplicados en su explotación.

Diferido Ambiental: se debe registrar en esta cuenta los gastos relacionados con el desarrollo de tecnología o productos que permitan reducir o terminar con los impactos ambientales negativos y que contribuyan en la generación de ingresos en ejercicios futuros específicos.

Intangible Ambiental: son clasificados como intangible ambiental los bienes y derechos que tengan por objeto bienes no materiales como: marcas y patentes con implicancia ambiental.

Pasivos Ambientales

Son obligaciones de la compañía en concepto de daños causados al medio ambiente, infracciones ambientales o préstamos aplicados al área ambiental, que han ocurrido en el pasado, que estén ocurriendo en el presente y que de ellos resulte la entrega futura o presente de activos o la prestación de un servicio. El pasivo ambiental también puede surgir de actitudes positivas de la empresa en el sentido de representar obligaciones que vienen de acciones en el área de recuperación, reparación o gestión ambiental.

Pasivo Corriente

Previsiones Ambientales: Por ejemplo la contaminación causada por la empresa podría haber ocurrido por culpa de un tercero. Hasta que se establezca con certeza la responsabilidad de la empresa, podría reconocerse una previsión sobre el costo de las tareas de descontaminación. También podría contemplarse las sanciones o multas que pueden acarrear el no cumplimiento de regulaciones o normas ambientales.

Degradación Ambiental: Éste es uno de los tipos de pasivos más divulgados, ocurren del impacto que la actividad de la empresa causa en el suelo o en el agua.

Obligaciones Fiscales Ambientales a Pagar: Se deben clasificar en esta cuenta las obligaciones de la entidad proveniente de los llamados impuestos verdes, y que tienen como objetivo tributar con una carga más onerosa en productos como la gasolina y el alcohol en virtud de que degradan más el ambiente.

Indemnizaciones Ambientales a Pagar: Regístrese en esta cuenta los valores referidos a indemnizaciones debidas a terceros, a otras empresas, al gobierno, a funcionarios, al estado de países vecinos, como consecuencia de las actividades de la empresa que causen impactos negativos en el medioambiente y traigan consecuencias negativas a las personas o entidad.

Patrimonio

Reserva para contingencias ambientales es una subdivisión de las reservas para contingencias dentro de las reservas de ganancias. Se plantea que hay distintos autores que divergen sobre el tema, algunos consideran que su constitución es indebida, considerando que la misma debe ser constituida para hacer frente a pérdidas que la empresa no puede evitar y que no dependen de su acción, como los cambios climáticos. Las pérdidas derivadas de daños ya causados en el ambiente deben ser clasificadas como pasivo. Otros plantean que debe existir en el patrimonio como reserva para contingencias ambientales esperadas la cual se referirá a un valor potencial de contaminación. Cuando la contaminación ocurra, su valor específico debe ser reconocido y transferido al pasivo contingente. Sin embargo, se considera que cualquier empresa está sujeta a hechos no controlados por ella, que pueden comprometer sus ganancias futuras, principalmente

aquellas que ya trabajan con actividades consideradas de riesgo, en este caso si se deberá constituir la reserva para contingencias ambientales, a fin de soportar los probables daños causados al medio ambiente, cuyos valores deben ser estimados, y en caso de que ocurran, no agitar los resultados de la entidad.

Beneficios Ambientales: Se lo define como aquel que está relacionado a la capacidad que tiene la empresa de generar resultados económicos positivos, respetando el medio ambiente.

Costo de Venta Ambiental: se debe incluir en este concepto la proporción de todas aquellas erogaciones vinculadas al medio ambiente, que por ser necesarias para la actividad productiva, normal y habitual, corresponda incluir en el costo de los productos vendidos o servicios prestados por la empresa. Se pueden mencionar por ejemplo:

- Costos de reciclado de materiales.
- Gastos por depreciación y amortización de activos ambientales.
- Gastos relacionados con la preservación y recuperación ambiental como: tratamiento de efluentes, recuperación de áreas contaminadas o degradadas.
- Materiales utilizados en la preservación o recuperación ambiental.
- Sueldos de personal relacionado directamente con el área ambiental de la empresa.

Gastos del Período Ambientales: en este concepto se incluirán todos los resultados vinculados al medio ambiente que no se imputan al costo de producción, y se reconocen como un gasto del período. Por ejemplo:

- Todos los gastos relacionados con las políticas internas de preservación ambiental, como carteles, folletos cartillas y otros;
- Sueldos del personal relacionado al área de políticas internas de preservación ambiental;
- Todos los gastos relacionados con capacitación en el área ambiental como: horas del instructor y adquisición de material;
- Adquisición de equipos de protección ambiental;
- Daño ambiental;
- Gastos de depreciación del material permanente utilizado por la administración en el área ambiental;
- Consultoría para la elaboración de Estudios de Impacto Ambiental;
- Gasto en auditoría ambiental;
- Gasto en recuperación ambiental;
- Gastos en licencias ambientales;
- Gastos por multas e indemnizaciones ambientales.

Pérdidas Ambientales

Las pérdidas son gastos sobrevinientes a las actividades de la empresa, algo imprevisibles. Podría ser citada como pérdida una lluvia ácida que haya contaminado el lago que abastece agua para regar las plantaciones de arroz de la empresa; los gastos necesarios para recuperar ese daño ambiental pueden ser clasificados como pérdida, considerando que fue un hecho no previsible.

Ingresos Ambientales

Son los recursos obtenidos por la entidad, de la venta de subproductos o de materiales reciclados. Lo reciclado puede ser vendido

como materia prima para otras actividades o ser reutilizado por la entidad en su proceso productivo.

10-Plan de Cuentas

A continuación presentamos una propuesta de plan de cuentas, en el cual se muestran las cuentas para el registro de los hechos ambientales⁽³¹⁾:

ACTIVO

Activo Corriente

Clientes

- ✓ Clientes ambientales

Inventarios medioambientales

- ✓ Materias primas medioambientales
- ✓ Residuos
- ✓ Materiales reciclados

Activo no Corriente

Investigación ambiental

- ✓ Forestación y reforestación para protección del medio ambiente
- ✓ Participación en Fondo de Investigación Ambiental
- ✓ Reserva Forestal

Bienes de uso ambientales

- ✓ Maquinaria, planta y equipo con finalidad medioambiental
- ✓ Equipamientos y filtros ambientales
- ✓ Forestación y reforestación ambiental
- ✓ Obras de drenaje superficial

Intangibles ambientales

- ✓ Marcas y Patentes Ambientales

⁽³¹⁾ Ibídem.

- ✓ (-) Depreciación acumulada ambiental
- ✓ (-) Amortización acumulada ambiental
- ✓ (-) Pérdidas acumuladas ambientales

Diferido ambiental

- ✓ Investigaciones ambientales
- ✓ Programas de gestión ambiental
- ✓ Programas de educación ambiental
- ✓ Programas de gestión de Recursos Hídricos
- ✓ (-) Amortización acumulada ambiental

PASIVO

Pasivo corriente

- ✓ Proveedores de bienes ambientales
- ✓ Provisiones ambientales
- ✓ Polución atmosférica
- ✓ Polución sonora
- ✓ Contaminación de aguas
- ✓ Degradación del suelo
- ✓ Degradación de flora
- ✓ Degradación de fauna
- ✓ Degradación ambiental a pagar
- ✓ Obligaciones ambientales fiscales a pagar
- ✓ Erosión ambiental
- ✓ Indemnizaciones ambientales a pagar
- ✓ Contingencias ambientales

PATRIMONIO NETO

Reservas

- ✓ Reservas para contingencias ambientales

Ganancia o pérdida

- ✓ Ganancia ambientalmente correcta
- ✓ (-) Pérdida ambiental

INGRESOS

Ingresos ambientales

Ingresos no operacionales

- ✓ Venta de sus subproductos
- ✓ Venta de productos reciclados

COSTOS

Costos ambientales

- ✓ Costos de reciclado de materiales
- ✓ Costos de depreciación y amortización de activos ambientales
- ✓ Costos de preservación y recuperación ambiental
- ✓ Costos de materiales utilizados en la preservación o recuperación ambiental
- ✓ Salarios de personal ocupado directamente en el área ambiental de la empresa

GASTOS

Gastos operacionales

Gastos ambientales

- ✓ Gastos de políticas internas de preservación ambiental
- ✓ Gastos de salarios (de personal empleado en el área de políticas internas de preservación ambiental)
- ✓ Gastos de preservación ambiental
- ✓ Gastos de recolección y destino de residuos

- ✓ Gastos de capacitación en el área ambiental
- ✓ Gastos de mantenimiento y equipamientos ambientales
- ✓ Gastos de depreciación del material permanente (utilizado para la administración en el área ambiental)
- ✓ Gastos de compensación ambiental
- ✓ Gastos en programas de educación ambiental
- ✓ Gastos en programas de control ambiental
- ✓ Daño ambiental
- ✓ Gastos en auditoría ambiental
- ✓ Gastos en consultoría y elaboración de EIA/RIMA (Estudio de Impacto Ambiental/ Reportes de Impactos en el Medio Ambiente)

11-Exposición de la Información Ambiental

La exposición diferenciada de la información ambiental será el rasgo fundamental que permitirá a los usuarios acceder a la misma de manera inmediata. La información incluida en las cuentas ambientales de cada rubro puede integrarse a los estados contables de dos maneras:

Como un rubro ambiental dentro de cada componente de la ecuación patrimonial de la empresa, al cual se le imputen la totalidad de las cuentas que contengan información ambiental. De esta manera la información queda automáticamente expuesta, sin necesidad de indagar en los demás rubros para obtener las cuentas ambientales, así cumpliría el objetivo de brindar a los usuarios la información contable que satisfaga sus necesidades de manera sencilla e inmediata, y que le permita evaluar adecuadamente el aspecto ambiental de la actividad de la empresa.

ACTIVO	Caja	Activos ambientales-Créditos Activos ambientales-Bs uso Activos ambientales-Intangibles
	Bienes de cambio	
	Créditos	
	Bienes de uso	
	Intangibles	
	Activos ambientales	
PASIVO	Proveedores	
	Deudas financieras	
	Pasivos ambientales	

Otra opción sería incluir cuentas ambientales dentro de los rubros típicos de los estados contables. A pesar de que puede contener idénticos datos ambientales que la primera, para su análisis global requiere realizar previamente una reclasificación, para agrupar las cuentas con datos ambientales. Ello dificulta el acceso a la información ambiental.

ACTIVO	Caja	Rodados Maquinarias Bs de Uso ambientales
	Bienes de Cambio	
	Créditos	
	Bs de Uso	
	Intangibles	
	Otros activos	
PASIVO	Deudas comerciales	
	Deudas financieras	
	Otros Pasivos	

CAPÍTULO VII

Caso Práctico

Información Medioambiental Presentada por Empresas

Sumario: 1- Introducción. 1.1- Criterios de Selección. 1.2- Detalle de Empresas Seleccionadas. 2- Análisis Individual por Empresas. 2.1- Ledesma S.A.A.I. 2.2- Celulosa S.A. 2.3- Arcor S.A.I.C. 2.4- Citrícola San Miguel. 2.5- Petroquímica Comodoro Rivadavia. S.A. 3- Conclusiones.

1-Introducción

En el presente trabajo se efectúa el análisis de la información ambiental incluida en las Memorias, Estados Contables Básicos y Consolidados, y Memorias de Sustentabilidad de cinco empresas argentinas que cotizan en la Bolsa de Comercio, cuyos ejercicios contables han cerrado en el período 2013-2014.

1.1-Criterios de Selección

Las empresas relevadas fueron seleccionadas considerando el objetivo principal de cada entidad. La muestra fue tomada al azar pero dando prioridad a las siguientes variables:

✓ Selección de empresas industriales cuyas actividades presenten una potencialidad de efecto en el medio ambiente que se considera significativa.

✓ Selección de empresas cuyas actividades presenten un alto consumo de recursos naturales.

✓ Selección de empresas que hagan oferta pública de sus acciones y cuyos Estados Contables se encuentran a disposición pública en el Sitio Web Oficial de la Comisión Nacional de Valores (CNV).

✓ Selección de Estados Contables para el rango de tiempo comprendido por los años 2013 y 2014.

1.2-Detalle de Empresas Seleccionadas

- ✓ Ledesma S.A.A.I.
- ✓ Celulosa Argentina S.A.
- ✓ Arcor S.A.I.C.
- ✓ Citrícola San Miguel
- ✓ Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.

2-Análisis Individual por Empresas

2.1-Ledesma S.A.A.I

Caracterización de la empresa

Es una empresa agroindustrial de capitales argentinos que emplea a 8.000 personas, lidera los mercados nacionales del azúcar y del papel, y tiene importante participación en los de frutas y jugos cítricos, carne y cereales, alcohol, bioetanol, jarabes y almidones de maíz.

Actividad principal: ingenio azucarero, destilería de alcohol, fábrica de papel y cuadernos, productor de frutas y jugos.

Fecha de estados contables: 31 de mayo de 2014

Presentación de:

- Estados Contables Básicos
- Estados Contables Consolidados
- Memoria de sustentabilidad

Información medioambiental contenida en la Memoria

Responsabilidad social

- Ledesma S.A.A.I. procura alinear su crecimiento económico con el progreso social y el cuidado del medio ambiente y en ello consiste la esencia de su Responsabilidad Social.

Medioambiente

- Durante el Ejercicio 2013/14, Ledesma continuó mejorando su eficiencia en la generación de energía a través del aprovechamiento integral de la biomasa de la caña de azúcar. Este proyecto nos permitió reemplazar 24 millones de m³ de gas natural por biomasa, la cifra representa aproximadamente el 10% del gas que habitualmente consumimos por año. Este reemplazo de gas contribuye a disminuir las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI).

- Asimismo, para aumentar la generación de energías renovables, se forestaron 300 hectáreas con cultivos de alta densidad, enmarcados en un proyecto de forestación de 1500 hectáreas totales. Esto permitirá aumentar la energía proveniente de la biomasa y seguir reemplazando gas natural.

- Ledesma continuó mejorando sus acciones con miras a la preservación de la biodiversidad. Se hizo el monitoreo anual del estado y movilidad de la fauna autóctona de las yungas. Comprobamos que las 27 obras de salideras en los canales de riego revestidos permiten que los animales que caen a los mismos puedan salir sin dificultades o eviten caer cuando se acercan a tomar agua, ya que las usan como abrevadero.

- Ledesma actualizó por sexto año consecutivo el Inventario de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) del complejo agroindustrial de Jujuy.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Básicos

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Consolidados

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en la Información Complementaria

<u>Notas a los Estados Contables:</u> No presenta información medioambiental.
<u>Cuadros y Anexos:</u> No presenta información medioambiental.

Memoria de sustentabilidad

Guía utilizada: Guía G3 de la iniciativa de “Iniciativa de Reporte Global” (*Global Reporting Initiative* - GRI).

Resumen

El informe cumple con los diez principios del Pacto Global de Naciones Unidas, el principio de materialidad de la Guía G3 GRI y de la serie AA1000 (*Accountability*).

La empresa posee una política de medio ambiente que cuenta con una serie de principios: cumplimiento de normas, prevención y conservación, responsabilidad, comunicación, mínimo impacto, máxima eficiencia, reciclado, calidad, mejora continua, compromiso.

Se creó un Comité de Medio Ambiente que dirige la estrategia de medio ambiente de la compañía.

La gestión de medioambiente le permite que el 41% de la energía que utiliza provenga de fuentes renovables y la reducción de 6,5% de las emisiones de gases de efecto invernadero en el ejercicio actual. También posee una gestión del agua donde el 84% de los cultivos se sirve del riego superficial y el 12% restante aplica distintos sistemas de riego presurizado y se invirtió en una planta de Bioetanol que tiene capacidad para producir 100.000 metros cúbicos al año de etanol de caña de azúcar.

En cuanto a certificaciones, Ledesma mantiene la certificación PRODUCTOYUNGAS – FCA (Fibras Celulósicas Alternativas), otorgada por Fundación ProYungas, por haber aprobado la auditoría de IRAM. Como

complemento logró la Certificación de Cadena de Custodia FSC para papeles de fuentes mixtas, por el uso de una cantidad acotada de fibra maderera en algunos productos destinados a la industria gráfica e inició un proceso de certificación de agricultura sustentable que consiste en expandir a los cuatro establecimientos la metodología aplicada en el establecimiento Centella con el programa SYNGENTA, que consiste en la sistematización con terrazas de drenaje que reduce de manera drástica los efectos de la erosión hídrica sobre la tierra.

Indicadores de desempeño medioambiental

Presenta indicadores cuantitativos relacionados al consumo directo e indirecto de energía por fuentes primarias: utilización de biomasa de fibra, maloja de caña de azúcar y madera de plantaciones propias. Hidroelectricidad de centrales propias.

Presenta datos cuantitativos de las emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero, en peso: CO₂ (dióxido de carbono), CH₄ (metano), N₂O (óxido nitroso).

No presenta datos cuantitativos del vertido total de aguas residuales, según su naturaleza y destino.

Y posee una gestión de residuos: generación, clasificación y disposición de residuos peligrosos. Presenta datos cuantitativos al respecto en toneladas.

Conclusiones particulares de la empresa

De la información analizada se pueden extraer las siguientes conclusiones: la información contable medioambiental se encuentra en su gran mayoría en la Memoria de Sustentabilidad y brevemente enunciada en la Memoria del Directorio. Respecto a los Estados Patrimoniales no se han identificado Activos o Pasivos Ambientales.

2.2-Celulosa S.A.

Caracterización de la empresa

Celulosa Argentina SA es una de las principales empresas nacionales en el sector foresto-industrial, que opera en plantas en la Argentina y en Uruguay a través de la subsidiaria Fanapel.

Actividad principal: fabricación, industrialización, elaboración y comercialización de papel. Y la elaboración y obtención de celulosa, pastas y productos químicos.

Fecha de estados contables: 31 de mayo de 2014

Presentación de:

- Estados Contables Básicos
- Estados Contables Consolidados

Información medioambiental contenida en la Memoria

Responsabilidad social empresaria

- Se continúa con la implementación del Sistema Integrado de Gestión Ambiental y Seguridad bajo las normas ISO 14001 y OSHAS 18001.
- En el transcurso del ejercicio se ha participado en el Programa GIRSU (Gestión Integral de Residuos Sólidos) de la Municipalidad de Gobernador Virasoro, enviando materiales, papel y cartón para su posterior proceso de reciclado.
- Forestadora Tapebicuá y TC Rey: se prevé la puesta en marcha del turbogenerador *Kessels* para el primer trimestre del próximo ejercicio. El mismo abastecerá de electricidad a la planta industrial utilizando como combustible biomasa forestal, logrando de esa manera un significativo ahorro

de costos en energía eléctrica, además de previsibilidad en el suministro al lograrse la independencia de la red externa.

- El Grupo tiene como objetivo estratégico lograr la certificación FSC (*Forest Stewardship Council*) sobre la totalidad de los bosques propios de eucalipto y pino. Esta certificación garantiza que los productos tienen su origen en bosques bien gestionados que proporcionan beneficios ambientales, sociales y económicos.

- En este sentido, Celulosa Argentina obtuvo la certificación FSC de Cadena de Custodia en sus papeles a principios de 2009, y de toda su cadena de distribución a fines del mismo año.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Básicos

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Consolidados

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en la Información Complementaria

Notas a los Estados Contables: Nota 40 obligaciones a largo plazo: se encuentra un saldo adeudado al 31 de mayo de 2014 dentro del Rubro Cuentas por Pagar Comerciales y Otras Cuentas por Pagar por miles de pesos corrientes 2.422 y no corrientes por miles de pesos 45.509. Por el montaje, puesta en marcha, operación y mantenimiento de una planta productora de dióxido de cloro. Esta planta permite que se encuentre plenamente operativa la tecnología denominada “ECF” (Libre de Cloro Elemental).

Cuadros y Anexos: No presenta información medioambiental.

Memoria de sustentabilidad

No presenta.

Conclusiones particulares de la empresa

De la información analizada se pueden extraer las siguientes conclusiones: la empresa no expone en la Memoria del Directorio detalle sobre las actividades que desarrolla para preservar el medio ambiente. En los Estados Contables no se encontró Activos, Pasivos ni Gastos Medioambientales y solo se observa una mención en Notas de la adquisición de una planta productora de Dióxido de Cloro.

2.3-Arcor S.A.I.C.

Caracterización de la empresa

Arcor Sociedad Anónima, Industrial y Comercial, es una entidad que conjuntamente con sus subsidiarias, constituyen una corporación multinacional, que produce una amplia gama de productos de consumo masivo (golosinas, chocolates, galletas, alimentos, etc.) e industriales (cartón corrugado, impresión de films flexibles, etc.), en Argentina, Brasil, Chile,

México y Perú y comercializa los mismos en una gran cantidad de países del mundo.

Actividad principal: Industrial y comercial.

Fecha de estados contables: 31 de Diciembre de 2014.

Presentación de:

- Estados Contables Básicos
- Estados Contables Consolidados
- Memoria de sustentabilidad

Información medioambiental contenida en la Memoria

Arcor y la sustentabilidad

- Desde sus inicios, Arcor se ha preocupado por generar prácticas socialmente responsables promoviendo una gestión empresarial que se compromete con el cuidado del medio ambiente y el desarrollo de las comunidades de las que forma parte.

- Grupo Arcor cuenta con un Comité Corporativo de Sustentabilidad y a partir de 2014 se pusieron en funcionamiento los Comités de Sustentabilidad de Chile y Brasil.

- Durante el 2014, se completó la obra de la nueva planta de Generación de Energía Eléctrica en Ingenio La Providencia que utiliza bagazo/biomasa como combustible principal y abastecerá la demanda de energía eléctrica. En Arroyito, continuaron las obras de construcción de la nueva planta de Molienda Húmeda.

- Mantiene las certificaciones de las normas OHSAS 18001, ISO 14001, ISO 9001 y BRC, en sus diferentes productos (golosinas, chocolates, galletas, alimentos y envases).

- En el año 2014, 840 iniciativas de sustentabilidad fueron incluidas en los Planes Operativos de los negocios del Grupo: 42% orientadas al compromiso con el respeto y la protección de los derechos humanos y laborales, 12% a la eficiencia energética y minimización de los impactos que contribuyen al cambio climático global, 18% a la vida activa y nutrición saludable, 9% al uso racional del agua, 10% al uso racional del *packaging*, y 9% correspondieron al compromiso general con el Desarrollo Sustentable. Estas iniciativas se complementaron con 13 proyectos corporativos, entre los cuales se encuentran: el Programa de Eficiencia Energética, la Política Corporativa de Abastecimiento de Papel Sustentable, el Proyecto de Hábitos de Vida Saludable, el Programa de Agro Sustentable, entre otros.

- A lo largo del año, se continuó con la incorporación de la sustentabilidad en el Sistema de Gestión del Desempeño (SGD) de los niveles gerenciales y de jefatura de todo el Grupo.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Básicos

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Consolidados

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en la Información Complementaria

<u>Notas a los Estados Contables:</u> Nota 28. INFORMACIÓN SOBRE GASTOS POR FUNCIÓN Y NATURALEZA: incluye gastos de “Calidad y medio ambiente” por un monto de \$11.744.833 (como gastos de producción).
<u>Cuadros y Anexos:</u> No presenta información medioambiental.

Memoria de Sustentabilidad

Guía utilizada: Guía G4 de la “Iniciativa de Reporte Global” (*Global Reporting Initiative* - GRI).

Resumen

Este documento refleja los avances en la gestión sustentable y es desarrollado utilizando los siguientes lineamientos internacionales: Guía G4 de la Iniciativa de Reporte Global (GRI), criterios de la Comunicación para el Progreso (COP) del Pacto Mundial de Naciones Unidas en su nivel avanzado, recomendaciones de la Norma ISO 26000 para la elaboración de informes, y los Derechos del Niño y Principios Empresariales.

En el marco de la Política de Sustentabilidad hemos logrado resultados concretos, por ejemplo el lanzamiento de la Política de Abastecimiento de Papel Sustentable, la puesta en marcha de la central para el autoabastecimiento energético en el ingenio La Providencia, las inversiones realizadas para el tratamiento de efluente líquido, la consolidación de 123 iniciativas de promoción de hábitos de vida saludable, la firma de un nuevo convenio de reducción de sodio, las iniciativas de inclusión a lo largo de toda la cadena de valor, el desarrollo de mapas de abastecimiento de 12 insumos en el marco del Programa de Agro Sustentable, y los más de 62 millones en inversión social.

Política de sustentabilidad Arcor:

El desarrollo económico debe estar en armonía con el bienestar y la inclusión social, y con la valorización y defensa del medio ambiente. Por ello, se asume un compromiso con los temas más relevantes y prioritarios para nuestro negocio.

- Sustentabilidad en la estrategia del negocio: El Plan de Sustentabilidad de la compañía está integrado por las iniciativas incluidas en los planes operativos de los negocios del grupo y los proyectos corporativos liderados por el Comité de Sustentabilidad Arcor.

- Sustentabilidad en el desempeño de las personas: A su vez, se continuó con la incorporación de la sustentabilidad en el Sistema Gestión de Desempeño (SGD) de los niveles gerenciales y de jefatura de todo el grupo. De esta forma, se logró una tasa de adhesión a este compromiso del 82% de las personas que planificaron su desempeño para ese año.

- Sustentabilidad en el sistema de gestión: se avanzó con el plan de implementación del *Scorecard* de Sustentabilidad, un tablero de control que permitirá medir e informar, de manera sistemática y a nivel corporativo, el progreso en el cumplimiento de su Estrategia de Sustentabilidad. En 2014, se realizó el diseño y desarrollo del tablero.

Indicadores de desempeño ambiental

Indicador de la cantidad total de agua que se utiliza: incluyendo todas las fuentes y usos, y se mide en metros cúbicos consumidos / producción en el mismo periodo. Presenta datos cuantitativos al respecto.

Indicador de cumplimiento del *packaging* sustentable: A partir del lanzamiento de la Política de abastecimiento de papel sustentable surgió que el porcentaje de cumplimiento de la política fue del 29,5% (medido en Toneladas de *packaging* con certificación / Toneladas totales consumidas).

Indicador de consumo de PVC: Durante 2014 se logró una disminución en relación al año 2013, de la cantidad de PVC usado para el envasado de los productos, presentando datos cuantitativos sobre los mismos.

Indicador de consumo de material de empaque: el mismo refleja el avance en la reducción de la cantidad de material de embalaje colocada en el producto. En el 2014 se logró disminuir dicho consumo. Presenta datos cuantitativos sobre dicha reducción.

Indicador de peso total de los residuos, según tipo y método de tratamiento: presenta datos cuantitativos en toneladas.

Indicador de energía eléctrica y combustible: Presenta datos cuantitativos respecto al consumo de energía y el tipo de combustible consumido. El 37% del total de combustible utilizado en Grupo Arcor en 2014 provino de fuentes renovables (biomasa).

Inventario de gases de efecto invernadero (GEI): Un inventario GEI es parte de un sistema de gestión que tiene por objeto cuantificar, controlar, limitar y verificar las cantidades GEI emitidas y removidas en los procesos de la organización, lo que implica en un ahorro energético y económico.

En 2014 se invirtieron \$31.700.000 para la ampliación de la planta de tratamiento de efluente del Complejo Arroyito y U\$S250.000 en la ampliación de la capacidad de la planta de tratamiento de la fábrica instalada en Bragança Paulista.

Logística: se avanzó con las iniciativas para reducir el número de viajes y así disminuir el consumo de combustible y la emisión de CO₂. Presenta datos cuantitativos sobre las disminuciones logradas en el año.

Capacitación sobre el cuidado del medio ambiente: En 2014 se lanzó el Programa de Formación Ambiental Ser Parte, formalizando, estructurando y sistematizando el aporte de conocimiento sobre el cuidado ambiental en las comunidades en las que Arcor tiene sus plantas.

Importante reducción de agua por la instalación de un circuito cerrado y a presión de agua para lavar equipos en Arcor San Luis y eliminación del consumo de agua en las torres de enfriamiento en Candy I (Complejo Recreo) provincia de Catamarca, presentando datos cuantitativos al respecto.

En 2014 se puso en marcha una central de generación de energía en el ingenio La Providencia, Arroyo Seco, Tucumán. Para la alimentación de la turbina a vapor de la nueva usina se usa el vapor generado por dos de las calderas del Ingenio, haciendo un aprovechamiento del 100% del vapor. A su vez, para la generación de ese vapor se utiliza como combustible principal bagazo (combustible renovable), que se obtiene como residuo durante el procesamiento de la caña de azúcar. Este proceso se puede calificar como generación de energía limpia y altamente eficiente.

Conclusiones particulares de la empresa

De la información analizada se pueden extraer las siguientes conclusiones: la empresa presenta una estrategia basada en el desarrollo sustentable y la ecoeficiencia. Expone la información contable medioambiental detallada, en gran medida, en la Memoria de Sustentabilidad y en menor medida, en la memoria del directorio. Se identificó una cuenta de gastos ambientales en una nota a los estados contables. No presenta activos ni pasivos medioambientales.

2.4-Citrícola San Miguel

Caracterización de la empresa

San Miguel es una empresa frutícola, productora, industrializadora y exportadora de citrus nacida en 1954. Tiene sede en San Miguel de Tucumán, donde se ejecutan las principales operaciones, contando además, con una sede en el Uruguay y oficinas en Buenos Aires.

Actividad principal: Agroindustrial y Comercial

Fecha de estados contables: 31 de diciembre de 2013

Presentación de:

- Estados Contables Básicos
- Estados Contables Consolidados
- Memoria de sustentabilidad

Información medioambiental contenida en la Memoria

Responsabilidad Social Empresaria

- Las inversiones continuaron durante 2013 en la planta industrial, el empaque y las fincas. La Sociedad busca aprovechar, con el

pleno funcionamiento de inversiones de años anteriores, los flujos destinados a nuevas inversiones de capital. La planta de tratamiento de efluentes en Famaillá se encuentra en funcionamiento parcial en su etapa anaeróbica, y se están realizando los trabajos de ajuste para la etapa final.

- La inversión total de casi 8 millones de dólares en el tratamiento de efluentes es una respuesta responsable de la Sociedad a las normas ambientales y a la sustentabilidad productiva, valorada por sus clientes y reconocida como un compromiso social con el medio local.

- La gestión transversal de una práctica socialmente responsable ha sido una decisión estratégica del directorio de la compañía y para ello se ha creado un Comité de RSE conformado por tres de sus miembros y articulado con la alta gerencia de la compañía, con el objetivo de impulsar un plan integral alineado con la visión de negocios de San Miguel. El marco de alcance de la RSE definido en San Miguel está compuesto por las siguientes dimensiones: gobierno empresarial, prácticas laborales, gestión ambiental, clientes, inversión social y aprovisionamiento.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Básicos

<u>Estado de Situación Patrimonial:</u> no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado:</u> no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto:</u> no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo:</u> no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Consolidados

<u>Estado de Situación Patrimonial</u> : no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado</u> : no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</u> : no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo</u> : no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en la Información Complementaria

<u>Notas a los Estados Contables</u> : No presenta información medioambiental.
<u>Cuadros y Anexos</u> : No presenta información medioambiental.

Memoria de sustentabilidad

Guía utilizada: Guía G4 de la “Iniciativa de Reporte Global” (*Global Reporting Initiative* - GRI).

Resumen

El informe cumple con los 10 principios propuestos por la iniciativa de Pacto Global de Naciones Unidas, y presenta los aspectos requeridos por los criterios de la Comunicación para el Progreso (COP). San Miguel ha usado la Norma ISO 26000 como guía para integrar la responsabilidad social en sus valores y prácticas.

La empresa creó un Comité de RSE, que tiene como dimensión principal de RSE la gestión ambiental poniendo especial énfasis en el uso eficiente de recursos, la prevención de la contaminación ambiental, la promoción de métodos y tecnologías ambientalistas sostenibles y la

promoción de la educación ambiental en todo el ámbito de impacto directo e indirecto de la compañía.

Posee una Política de Gestión Ambiental, que implica una gestión del uso racional de los insumos, el agua y la energía, la gestión de minimización en la generación de residuos, la gestión de manejo responsable de los residuos peligrosos.

En relación a la gestión de uso racional del agua encontramos que la empresa procura la eficiencia del riego llevando a cabo métodos de predicción de las necesidades de agua del cultivo. En estas predicciones se tiene en cuenta la estimación de evapotranspiración y precipitación, con la utilización de monitoreo de sistemas de suelo, agua y planta. Otro parámetro utilizado es la medición de necesidad de agua real, mediante el uso de tensiómetros que determina el inicio de riego. También utiliza el sistema de riego por micro-aspersión goteo que se caracteriza por su alta eficiencia (cercana al 92%) y por aspersión sub-arbórea donde la necesidad de riego sea más eventual.

En cuanto a energía, para hacer un uso eficiente de este recurso se trabaja para bajar el consumo energético de las calderas, cambiándose los tubos de las mismas, aumentando su eficiencia y disminuyendo el consumo energético mejorando el intercambio calórico. También se instalaron dosadores a la entrada de la alimentación de cáscara en los secaderos, para evitar la pérdida de energía, y se instaló un secadero que regula y modula la admisión de gas en forma automática.

Para la gestión de los desechos, se clasifican como residuos generales, residuos industriales, residuos peligrosos y se los almacena en depósitos acordes a su naturaleza hasta su traslado y disposición final.

Iniciativa con biogás Metano proveniente del tratamiento de efluentes: se produce la reducción de las emisiones de gases de efecto

invernadero a través del proceso de certificación del proyecto Bonos de Carbono frente a la Organización de las Naciones Unidas. Concretamente, el proyecto implica la reducción de emisiones de metano, asociadas al tratamiento de nuestro efluente, reutilizándolo en la propia planta para el calentamiento del efluente que ingresa al bio-reactor.

Concientización ambiental a través de acciones para capacitar a los empleados sobre el cuidado ambiental mediante charlas, talleres y campañas de concientización.

Indicadores de desempeño ambiental

Presenta indicadores sobre los siguientes aspectos:

Indicador de Consumo energético interno: presenta datos cuantitativos sobre el consumo de Gas Oil, Nafta, GLP Consumo Directo, Gas Natural, Energía Eléctrica Consumo Indirecto el cual indica una disminución en dichos consumos.

Indicador de Captación total de agua según la fuente: se presenta en forma parcial ya que no presenta datos cuantitativos de la captación de agua según la fuente.

Indicador de Peso total de los residuos, según tipo y método de tratamiento: presenta datos cuantitativos en volumen (Kg). Se observa progresiva disminución de los mismos.

Indicador de Vertido total de aguas, según su calidad y destino: presenta datos cuantitativos del efluente industrial en m3.

Indicador de Emisiones directas e indirectas de gases de efecto invernadero: no presenta datos cuantitativos sobre la reducción de emisiones.

Indicador de porcentaje de nuevos proveedores que fueron evaluados en función de criterios ambientales.

Indicador de desglose de los gastos e inversiones ambientales: El monto total de gastos e inversiones ambientales en 2013 fue \$972.900. \$2.900 en certificaciones, \$90.000 en servicios de consultoría, \$5.000 en materiales, \$700.000 en servicios de disposición de residuos de plata de tratamiento de efluentes, \$65.000 en análisis externos y \$110.000 otros.

Conclusiones particulares de la empresa

De la información analizada se pueden extraer las siguientes conclusiones: en la Memoria del Directorio presenta información de las actividades desarrolladas por la empresa en relación a la preservación del medio ambiente, como la certificación ISO 26000 y la descripción de una política de gestión ambiental con pautas establecidas a seguir . Sin embargo, en los estados contables no se observa información de Activos, Pasivos y Gastos Medioambientales y solo se observa en la Memoria de sustentabilidad una mención en los indicadores de la GRI de gastos e inversiones ambientales de \$972.900.

2.5-Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.

Caracterización de la empresa

Es una empresa, con sede en Comodoro Rivadavia (Chubut), dedicada a la producción y distribución de cemento, otros materiales para la construcción y la exploración y producción de hidrocarburos.

Actividad principal: Explotación petrolera y fabricación de cemento.

Fecha de estados contables: 31 de Diciembre de 2014.

Presentación de:

- Estados Contables Básicos
- Estados Contables Consolidados

Información medioambiental contenida en la Memoria

- En el Pasivo no Corriente: Previsiones: El aumento del rubro corresponde a la previsión por impacto ambiental de la cantera de caliza por \$ 13,5 millones.

- Se suscribió con la Provincia de La Pampa un acuerdo de renegociación mediante el cual se otorgó a PCR una prórroga de diez años al contrato de obras y servicios para la exploración, explotación y desarrollo de hidrocarburos (en adelante, el “Contrato”) en el área petrolera denominada “El Medanito” y establece ciertas obligaciones a cargo de PCR, entre ellas la obligación de efectuar contribuciones de responsabilidad social empresaria.

- Ecuador: Yacimiento Palanda Yuca Sur – Sami Y Yacimiento Pindo: En ambos yacimientos se continúa con el sistema de información integrado con el objetivo de obtener la certificación de las normas ISO 14001, 18000 y 9001.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Básicos

<u>Estado de Situación Patrimonial</u> : no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado</u> : no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</u> : no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo</u> : no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en los Estados Contables Consolidados

<u>Estado de Situación Patrimonial</u> : no presenta información medioambiental de activos y pasivos.
<u>Estado de Resultado</u> : no presenta información medioambiental de ingresos y egresos.
<u>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</u> : no presenta información medioambiental.
<u>Estado de Flujo de Efectivo</u> : no presenta información medioambiental.

Información medioambiental contenida en la Información Complementaria

<u>Notas a los estados contables</u> : <u>Nota 2.15</u> : políticas contables significativas. Reconstrucción medioambiental: Los costos por obligaciones para el abandono de pozos de hidrocarburos y restauración de canteras son activados a valores descontados, junto con los activos que le dieron origen y son depreciados utilizando el método de unidades de producción. Como contrapartida, un pasivo es reconocido por dicho concepto al mismo valor estimado de las sumas a pagar descontadas. <u>Nota 4</u> : Abandono de pozos de hidrocarburos y reconstrucción medioambiental: a la fecha de cierre de cada ejercicio, la Gerencia efectúa una estimación de los costos por obligaciones para el abandono de pozos de hidrocarburos y reconstrucción medioambiental, en base a un estudio efectuado por personal técnico en base a las diversas leyes y regulaciones provinciales y nacionales vigentes. Los costos son estimados considerando dichas leyes y regulaciones, tal
--

cual han sido históricamente interpretadas y aplicadas. Cambios futuros en la legislación o la manera en que se administren las reglamentaciones futuras podrían afectar significativamente la estimación del pasivo por abandono de pozos de hidrocarburos y reconstrucción ambiental.

Nota 11.a: reclamos, contingencias, cuestiones regulatorias y compromisos: Reclamo por daños ambientales en la Cuenca Neuquina. A mediados del año 2004, PCR fue demandada, conjuntamente con todas las compañías petroleras que operaron u operan en la Cuenca Neuquina, por la Asociación de Superficiarios de la Patagonia ("ASSUPA"). Mediante sentencia del 30 de diciembre de 2014, la CSJN resolvió diversos planteos de las provincias de La Pampa y Neuquén, de la siguiente manera: i) Reconoce a las provincias de La Pampa y Neuquén el status procesal de "tercero autónomo" o "tercero principal", en lugar del de "tercero interesado"; ii) Hace lugar parcialmente a un planteo de incompetencia efectuado por las mencionadas provincias, resolviendo: a) mantener la tramitación de la causa respecto de las cuestiones que versen sobre daño ambiental colectivo que "provoque efectivamente degradación o contaminación en recursos ambientales interjurisdiccionales"; b) declararse incompetente en cuestiones relacionadas con recomposiciones integrales de daños ambientales de afectación exclusivamente local o provincial; y iii) difiere el pedido relativo a la eventual constitución de fondos individuales de reparación por provincia, para el momento de dictado de sentencia definitiva. En opinión de la Gerencia de la Sociedad y sus asesores legales, el reclamo carece de fundamentos.

Cuadros y anexos: Anexo H: incluye gastos de "Conservación del medio ambiente" por un monto total de \$ 14.647.661 (como costo de producción \$14.623.03, gastos de administración \$8.810, gastos de comercialización \$15.820).

Memoria de sustentabilidad

No presenta.

Conclusiones particulares de la empresa

De la información analizada se pueden extraer las siguientes conclusiones: presenta muy escasa información referida al medioambiente en la Memoria del Directorio. No se observa información de Activos, Pasivos y Gastos Medioambientales en los Estados Contables. Sin embargo, se encontró Notas con información ambiental aunque sin datos cuantitativos en las mismas. También se observó gastos de "Conservación del medio

ambiente” en el Anexo H por un monto total de \$ 14.647.661 (como gasto de producción \$ 14.623.03, gastos de administración \$8.810, gastos de comercialización \$15.820).

3-Conclusiones

A partir de la lectura de los estados contables, de las Memorias de sus Directivos, de las notas a los estados contables y de las Memorias de sustentabilidad, se observa el esfuerzo que están desarrollando industriales de nuestro país para reconvertir sus procesos productivos y el avance en el reconocimiento de la incidencia de dichos procesos en el deterioro del medio ambiente. Permite conocer qué tipo de información ambiental (cualitativa y cuantitativa) exponen las empresas en sus Estados Contables.

De esta manera considerando la información suministrada por las empresas podemos destacar que:

- 1- La información cualitativa que surge de las empresas se refiere en general a:
 - ✓ Capacitación del personal para lograr un uso más racional de los recursos.
 - ✓ Creación de áreas dentro de la empresa con competencias exclusiva en materia ambiental.
 - ✓ Implementación de programas de medición y seguimiento de diferentes parámetros ambientales (emisiones, vertidos, residuos, etc.)
 - ✓ Intentos de reducir el impacto negativo de las tareas realizadas.
 - ✓ Implementación de Sistemas de Gestión Ambiental (SGA).
 - ✓ Obtención de certificación según normas internacionales ISO 9000- ISO 14000- ISO 26000.
 - ✓ Aplican tecnologías de reciclaje.
 - ✓ Publicitan sus logros medioambientales.

- ✓ Poseen políticas para el manejo de residuos.
- ✓ Ahorro de energía.
- 2- La información cuantitativa que surge de las empresas se refiere en general a:
 - ✓ Reducción de emisión de efluentes tóxicos.
 - ✓ Inversiones para saneamiento y prevención ambiental.
 - ✓ Consumo energético.
 - ✓ Inversiones ambientales.
 - ✓ Ahorro de energía.
- 3- Profundo interés y motivación por parte de las empresas en presentar información relacionada al impacto de sus actividades en el medio ambiente.
- 4- Se utiliza la Memoria del Directorio para describir en forma narrativa las acciones desarrolladas por la empresa relacionadas a su Responsabilidad Social Empresarial y al cuidado del medio ambiente.
- 5- En la presentación de los estados contables no se identifica la segregación de Activos, Pasivos y Gastos Ambientales.
- 6- Se ha encontrado escasa información medioambiental narrativa o cuantitativa en la Información Complementaria expuesta en notas y cuadros anexos.
- 7- Presentación de Memorias de Sustentabilidad en la mayoría de los casos, preparadas en base a la Guía GRI 3 y 4. En donde se expone en forma detallada la información referida a la prevención y cuidado del medio ambiente a través de información cualitativa y cuantitativa mediante el uso de indicadores.
- 8- Imposibilidad de verificar la correspondencia entre la información medioambiental presentada en las Memorias de Sustentabilidad y los Estados Contables, ya que la información detallada en dichas

Memorias no resultan discriminada en la información expuesta en los Estados Contables.

Vemos que la necesidad de que las empresas asuman su responsabilidad por el impacto social de sus actividades y las nuevas exigencias de información de los usuarios, hacen cada vez más necesario que las empresas presenten informes que satisfagan estos requerimientos. Es aquí donde desempeña su importante rol la Contabilidad Ambiental.

CONCLUSIÓN

Como se pudo observar, se ha notado un avance constante, en los últimos años, de la información medioambiental y social incluida en los Estados Contables de empresas que cotizan en la Bolsa de Valores.

Existen varios motivos, entre ellos la influencia que poseen las empresas europeas, que aplican políticas medioambientales, o también, las nuevas exigencias para poder ingresar a nuevos mercados o mantener los establecidos. Otro motivo importante, es consecuencia de la nueva generación de inversionistas éticos, que a la hora de planificar sus inversiones se basan, además de factores tradicionales, en factores éticos, como la Responsabilidad Social y Medioambiental Empresarial.

Las herramientas tradicionales de Contabilidad Financiera son insuficientes para cumplir el objetivo de contribuir a la concreción de las políticas ambientales de la empresa es por ello que se torna necesario que éstas diseñen sistemas de información, que les permita recopilar, elaborar y distribuir información relacionada con situaciones tales como, emisiones de residuos, emisiones de gases, vertidos de líquidos, etc. De esta forma la Contabilidad Financiera reflejará a través de los Estados Contables información vinculada a la protección ambiental.

Es considerable, que este tipo de información cobre cada vez más importancia, pero lamentablemente, en Argentina no existe normativa contable profesional que obligue a las organizaciones a presentar información referida a las acciones con implicancia social y ambiental que se llevan a cabo. Y en consecuencia muchas empresas que impactan peligrosamente el medioambiente, no hacen mención alguna en sus estados contables.

El ideal sería poder contar con un cuerpo de normas contables

profesionales que regulen la cuestión ambiental y en respuesta a esta incidencia, ha surgido la Contabilidad Ambiental, procurando satisfacer necesidades específicas de información, y por la cual los profesionales en Ciencias Económicas deben reconocer la existencia de un vasto campo de estudio y de acción, en el que queda un largo camino por recorrer.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

MUTHOKA, Margaret, REGO, Assumpta B. Y JACONSON, Willard J., Programa de Educación Ambiental para Profesores e Inspectores de Ciencias Sociales de Enseñanza Media, 1° Edición, Ediciones Los Libros de la Catarata, (Bilbao, 1995).

MONTES PONCE DE LEÓN, Julio, Medio Ambiente y Desarrollo Sostenido, Ediciones Universidad Pontificia Comillas, (España, 2001).

Bureau Veritas Formación, Manual para la Formación en Medio Ambiente, 1° Edición, Editorial Lex Nova S.A., (Valladolid, 2008).

SOLÍS SEGURA, Luz María, LÓPEZ ARRIAGA, Jerónimo Amado, Principios Básicos de Contaminación Ambiental, 1° Edición, Universidad Autónoma del Estado de México, (Toluca, 2003).

FOWLER NEWTON, Enrique, Contabilidad Básica, 4° Edición, Editorial La Ley S.A., (Buenos Aires, 2007).

REINO MAMBERG, Manuel, Responsabilidad Social Empresarial como Ventaja Competitiva, (s/d, 2007).

SOSISKY, Liliana, El Capital Intelectual de los Países y el Desarrollo Sostenible. En Sección de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, (Buenos Aires, 2009).

Constitución Nacional Argentina, artículos 41 y 43.

Ley de la Nación N° 25.612 sobre residuos industriales y actividades de servicios.

Ley General del Ambiente N° 25.675.

Resolución Técnica N°8 F.A.C.P.C.E.

Resolución Técnica N°9 F.A.C.P.C.E.

Resolución Técnica N°16 F.A.C.P.C.E.

Resolución Técnica N°17 F.A.C.P.C.E.

b) Especial:

PAHLEN ACUÑA, Ricardo J. M. y CAMPO, Ana María, Doctrina y Contabilidad Ambiental, En Sección de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, (Buenos Aires, 2009).

PAHLEN ACUÑA, Ricardo M. y FRONTI DE GARCÍA, Luisa Contabilidad Social y Ambiental, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 2004).

FRONTI DE GARCÍA, Luisa y GARCÍA CASELLA, Carlos L., El Contador Público ante la Legislación Argentina de Responsabilidad Social y Ambiental Empresaria, XXXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional, (Santiago del Estero, 2010).

DE VEGA, Raúl Ernesto y RAJOVITZKY, Ariel Gustavo, Contabilidad ambiental. Contabilidad y responsabilidad social de la empresa, Editorial Académica Española, (Buenos Aires, 2014).

GARCÍA FRONTI, Inés, D'ONOFRIO, Paula y TORRES, Fernando, Responsabilidad Social Empresaria: Su Medición e Información a través de La Contabilidad Microsocial, Proyecto UBACyT E-810, (Buenos Aires, 2007).

PANARIO CENTENO, María Marta, **Cuentas Ambientales: Un**

Plan de Cuentas Integrado ¿Sí o No?, Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social- UBA, (Buenos Aires, 2010).

SALAS FUENTE, Happy, Procedimiento para integrar la dimensión ambiental al sistema de información financiero. Estudio de caso Empresa Cárnica Guantánamo, Editado por Servicios Académicos Internacionales, (Cuba, 2012).

Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°37.

Ley de Responsabilidad Social y Ambiental en Tucumán N° 8.761.

Norma ISO 26000

Norma ISO 14000

Norma ISO 14001

c) Otras Publicaciones:

Consultas a base de información, en Internet:

www.contaminación-ambiente.blogspot.com.ar (17/07/2015)

www.monografias.com (17/07/2015)

www2.medioambiente.gov.ar (17/07/2015)

es.slideshare.net (23/07/2015)

ors.org.ar (28/07/2015)

www.lagaceta.com.ar (17/07/2015)

www.tucumanarde.wordpress.com (17/07/2015)

www.globalreporting.org (07/ 08/2015)

www.cgcetucuman.org.ar (20/08/2015)

www.arcor.com.ar (28/08/2015)

www.ledesma.com.ar (01/09/2015)

www.sanmiguelglobal.com (01/09/2015)

www.celulosaargentina.com.ar (01/09/2015)

www.pcrsa.com.ar (11/09/2015)

www.cnv.gov.ar (11/09/2015)

www.economicas-online.com (29/09/2015)

www.infojus.gov.ar(01/10/2015)

ÍNDICE

Pág.

PRÓLOGO.....	1
--------------	---

CAPÍTULO I

El Medio Ambiente

1-Medio ambiente: concepto.....	2
2-Contaminación Ambiental.....	8
2.1-Contaminacion Ambiental en Argentina.....	14
2.2-Contaminación Ambiental en Tucumán.....	18
3-Medio Ambiente y Empresa.....	20

CAPÍTULO II

Contabilidad Financiera

1-Contabilidad: concepto.....	24
1.1-Contabilidad y teneduría de libros.....	25
1.2-Contabilidad, sistemas y subsistemas.....	26
1.3-Los Informes Contables.....	27
1.4-Los Usuarios de la Información Contable y sus Necesidades.....	27
2-Contabilidad Financiera: concepto.....	30
2.1-Requisitos de la Información Contenida en los Estados Contables.....	31

2.2-Elementos de los Estados Contables.....	33
2.3-Reconocimiento y Medición de los Elementos de los Estados Contables.....	39
2.4-Estados Básicos.....	40
2.5-Criterios Generales de Medición Contable.....	45

CAPÍTULO III

Responsabilidad Social Empresarial

1-Responsabilidad Social Empresarial: concepto.....	47
1.1-Principios de la Responsabilidad Social Empresarial.....	51
1.2-Alcances de la Responsabilidad Social Empresarial.....	53
1.3-Dimensiones de la Responsabilidad Social Empresarial.....	54
1.4-Niveles de la Responsabilidad Social Empresarial.....	54
1.5-Entorno de la Responsabilidad Social Empresarial.....	55
2-Desarrollo Sostenible: concepto.....	56
2.1-Relación entre Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible.....	59
3-Contabilidad Social y Contabilidad ambiental, como conceptos integrantes de la Responsabilidad Social.....	62
3.1-Contabilidad Social: concepto.....	63
3.2-Ubicación de la Contabilidad Ambiental dentro de la Contabilidad Social.....	74

CAPÍTULO IV

Disposiciones normativas referidas a la conservación y cuidado del medio ambiente

1-El rol del Contador Público en el cuidado, la protección y la preservación del Medio Ambiente.....	76
2-Normativa internacional sobre el medio ambiente.....	78
2.1-Principios de derecho internacional sobre el medio ambiente.....	80
2.2-El control internacional de los desechos.....	82
2.3-Convenios Internacionales ratificados por Ley.....	83
2.4-Normas de Control Ambiental – Guía ISO 14000 y 14001.....	84
2.5-Norma Internacional de Contabilidad N° 37 (NIC 37).....	86
3-Constitución Nacional. Análisis de los artículos 41 y 43.....	88
4-Ley de la Nación N° 25.612 sobre residuos industriales y actividades de servicios.....	90
5- Ley General del Ambiente N° 25.675.....	91
6-Ley N° 8761. Ley de Responsabilidad Social y Ambiental en Tucumán.....	96

CAPÍTULO V

Información Contable Medioambiental

1-Una Aproximación a la Información Contable Medioambiental.....	99
--	----

2-Un Marco Conceptual para la Información Contable Medioambiental.....	100
2.1-Entorno Socio-Económico.....	100
2.2-Objetivos.....	101
2.3-Usuarios.....	102
2.4-Hipótesis Fundamentales.....	102
2.5-Cualidades de la Información Contable Medioambiental.....	103
2.6-Elementos de la Información Contable Medioambiental.....	104
3-Sistematización de la Información contable Medioambiental.....	104
4-Problemática Medioambiental y su relación con la Contabilidad Patrimonial.....	106
4.1-Activo.....	107
4.2-Pasivo.....	109
4.3-Contingencias.....	110
4.4-Previsiones y Pasivos Contingentes.....	110
5-Normas contables internacionales sobre aspectos medioambientales.....	111
5.1- Informes Medioambientales. NIC 1.....	112
5.2- Activos Medioambientales. NIC 16.....	112
5.3-Responsabilidades Ambientales. NIC 37 y CINIIF 1 y 5.....	114
6-Aplicación de las Normas Contables a casos específicos.....	118

CAPÍTULO VI

Contabilidad Ambiental

1-Introducción a la Contabilidad Ambiental.....	123
2-Sistemas de Gestión Medioambiental.....	126
2.1-ISO 14001.....	126
2.2-ISO 14063.....	127
3-La Responsabilidad Social de la Empresa y la Contabilidad Ambiental frente a la Problemática Ambiental.....	128
4-La Contabilidad Ambiental a Nivel Empresa.....	129
5-El Tratamiento Contable de las cuestiones relacionadas con el medio ambiente. Criterios propuestos de reconocimiento e imputación.....	130
5.1-Las variaciones patrimoniales ambientales.....	131
5.2-El hecho generador.....	132
6-Pasivos ambientales, provisiones ambientales e información complementaria.....	134
7-Los gastos de prevención y recomposición: Activos y costos Ambientales.....	135
8-Momento de Reconocimiento y Registro de Hechos Contables.....	138
9-Cuentas ambientales.....	138
10-Plan de Cuentas.....	144
11-Exposición de la información ambiental.....	147

CAPÍTULO VII

Caso Práctico

Información Medioambiental Presentada por Empresas

1-Introducción.....	149
1.1-Criterios de Selección.....	149
1.2-Detalle de Empresas Seleccionadas.....	150
2-Análisis Individual por Empresas.....	150
2.1-Ledesma S.A.A.I.....	150
2.2-Celulosa S.A.....	155
2.3-Arcor S.A.I.C.....	157
2.4-Citrícola San Miguel.....	164
2.5-Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.....	169
3-Conclusiones.....	172
CONCLUSIÓN.....	174
ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO.....	176
ÍNDICE.....	180

