

**Raúl Ernesto de Vega  
Ariel Gustavo Rajovitzky**

# **Contabilidad Ambiental**

**Contabilidad y responsabilidad social de la empresa**

## Índice

- Introducción .....	2
----------------------	---

### **Parte Primera: La problemática ambiental y su relación con la contabilidad**

1. Contabilidad y responsabilidad social de la empresa .....	4
2. El medio ambiente .....	5
3. La relevancia de las cuestiones ambientales .....	7
4. Normas y leyes ambientales .....	15
4.1 Normativa a nivel internacional.....	15
4.2 La legislación ambiental nacional .....	16
5. Normas contables. Tratamiento de las cuestiones ambientales .....	34

### **Parte Segunda: Criterios para un modelo de contabilidad ambiental empresarial**

6. La contabilidad ambiental a nivel empresa .....	44
7. El tratamiento contable de las cuestiones relacionadas con el medio ambiente. Criterios propuestos de reconocimiento e imputación. ...	46
8. Pasivos Ambientales, Previsiones Ambientales e Información Complementaria .....	50
9. Activos y costos ambientales .....	52
10. Resultados ambientales .....	56
11. Exposición de la información ambiental .....	58
12. Ejemplo práctico .....	60

## **Introducción**

La problemática ambiental se ha convertido en un asunto que involucra prácticamente a todos los componentes de la sociedad contemporánea.

Sin ser un fenómeno nuevo, ha experimentado, por múltiples causas posteriormente mencionadas, un gran desarrollo a partir de la segunda mitad del siglo XX, que cual continúa y se profundiza cada vez más, aumentando su día a día su relevancia en los intereses y preocupaciones de las personas, las empresas y los gobiernos.

En este trabajo, se considera a la problemática ambiental como un factor actualmente insoslayable al referirse a las cuestiones de economía y desarrollo económico en general, con sus consiguientes repercusiones en el aspecto social.

Reconocido el importante grado de vinculación que tienen las cuestiones ambientales con la economía y, en consecuencia, con las empresas, surge la necesidad de contar con información referida a dichas cuestiones.

A nivel empresa, el principal sistema de información, la contabilidad, debería estar involucrado en la preparación de dicha información.

A través de lo expuesto en este trabajo, se propone que el reconocimiento contable de las cuestiones medioambientales es perfectamente realizable bajo las normas y los modelos contables actualmente vigentes, tanto a nivel nacional como internacional.

El abordaje de un fenómeno hasta hace poco ajeno a la disciplina contable, requerirá no obstante, de algunas precisiones y criterios particulares, orientados a facilitar la comprensión de la problemática ambiental y a lograr una adecuada exposición contable de ese aspecto de la realidad.

Dichos criterios debieran consistir en detallar, aclarar ó precisar zonas grises ó cuestiones no contempladas en las normas y principios contables actuales. No debieran significar un

cambio de paradigma contable, sino que representarían un avance de la contabilidad actual para responder a las nuevas necesidades de información.

En este trabajo se proponen criterios que se consideran básicos para la adecuada imputación y exposición contable de las cuestiones ambientales. Lejos de considerarse definitivos, sólo intentan aclarar cuestiones elementales y contribuir al desarrollo de criterios y normas contables ambientales.

Finalmente, se debe mencionar que existen muchos otros aspectos que será necesario desarrollar para lograr que la contabilidad ambiental sea un cuerpo teórico capaz de satisfacer la demanda de información ambiental por parte de los usuarios, como es la adecuada valuación de los recursos y de los daños.

Su tratamiento excede los objetivos del presente trabajo.

## **Parte Primera: la problemática ambiental y su relación con la contabilidad**

### **1. La contabilidad y la Responsabilidad Social de la empresa**

Tradicionalmente, las empresas privadas se han caracterizado por tener como objetivo principal la maximización de sus ganancias, sin considerar las consecuencias que tuvieran sus acciones en el entorno donde actuaban. La información contable se ocupaba de los aspectos patrimoniales y económicos de las organizaciones, y reconocía solamente los sucesos cuyas consecuencias patrimoniales pudieran apreciarse de manera inmediata o con un grado de certeza razonable.

Pero en los últimos años se ha producido un cambio significativo: las empresas han comenzado a asumir su responsabilidad social. Esta actitud obedece a múltiples causas, que van desde la toma de conciencia a nivel mundial de la importancia de los problemas medioambientales y el desarrollo de nuevos paradigmas económicos, hasta las exigencias de la sociedad civil, de los consumidores y de los gobiernos, mediante nuevas leyes y regulaciones.

A partir de la evolución que ha tenido la relación empresa-sociedad, existen cada vez más usuarios de información contable que requieren información acerca de los efectos que tienen las actividades de las organizaciones sobre el entorno. Gobierno, inversores, clientes, empleados, sindicatos, ONGs, son algunos de los actores que pueden demandar información acerca del impacto social de las actividades de las organizaciones. La contabilidad debe satisfacer entonces las múltiples demandas de información que requieren los distintos usuarios acerca de cuestiones muy variadas.

Dado que las empresas afectan el entorno en el que actúan, tanto en forma positiva como negativa, es correcto que asuman una responsabilidad por sus acciones. Surge así el concepto de "responsabilidad social" de la empresa.

Asumir dicha responsabilidad 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 ó cualitativa en sus Estados Contables, o bien preparando informes de carácter íntegramente social, como los denominados Balances Sociales.

## **2. El Medio Ambiente**

Dentro del campo de la contabilidad social, existe una rama diferenciada que es la Contabilidad Ambiental. Se enfoca en una problemática particular, el impacto de la actividad de la empresa en el entorno en el que actúa, que se denomina "Medio Ambiente". Dado que esta rama de la disciplina tiene un objeto de estudio particular, es importante definir adecuadamente el concepto de medio ambiente para delimitar el alcance de la Contabilidad Ambiental.

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 cual era el término mas 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 alguno 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, menos rico en diversidad, pues se produce como consecuencia la destrucción de los elementos originales.

El proceso puede resumirse así: mientras los atentados a un equilibrio natural no alcancen una intensidad y duración tal que modifiquen las relaciones de las fuerzas, el equilibrio original podrá preservarse y recomponerse.

Pero una agresión de una intensidad o duración demasiado grandes, puede provocar la destrucción irreversible de las condiciones originales por alterar la conservación del equilibrio entre las fuerzas.

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, y se hace necesario ampliar el enfoque del objeto de estudio para incluir en él el factor humano. 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 ó la economía, y su influencia en el entorno natural.

Finalmente, 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, ó controlan; relaciones en las cuales participan todos los elementos naturales y humanos existentes.



El medio ambiente

### **3. La relevancia de las cuestiones ambientales**

Definido el medio ambiente, cabe ahora explicar por qué las cuestiones ambientales revisten gran importancia para las actividades humanas, y particularmente para las actividades económicas.

A lo largo de su historia, el hombre ha intentado independizarse de la naturaleza. Gracias a la ciencia y la técnica, el hombre ha tenido cada vez más posibilidades de influir en ella, transformarla y modelarla de acuerdo a sus necesidades, y su acción sobre la naturaleza determina sus posibilidades de acceso a una vida mejor. Pero aunque históricamente, los conceptos sobre la sociedad y la economía no han considerado adecuadamente la relación del hombre con la naturaleza, se ha llegado a un punto en el que es inevitable reconocer que el hombre está mucho más ligado a la naturaleza de lo que se pensaba, y que no puede seguir sirviéndose de ella sin analizar las consecuencias de sus acciones.

Se ha debido sepultar definitivamente la visión de la naturaleza como fuente inagotable de riquezas y la de su capacidad ilimitada de regeneración, para comenzar a analizar si las actividades humanas, tal como se conciben y realizan, son sustentables en el futuro. La utilidad inmediata ya no es el único criterio rector del desarrollo social y económico, sino que se deben considerar los efectos a mediano y largo plazo de las actividades humanas, porque algunos de ellos pueden resultar, en definitiva, indeseados ó perjudiciales para él mismo.

Debe aceptarse que el hombre, aún con el grado de desarrollo que ha logrado, depende en última instancia de la naturaleza para existir, desarrollarse y progresar, pues obtiene de ella elementos indispensables, desde agua potable y combustible hasta elementos químicos para producir medicinas. Parece razonable entonces considerar a la naturaleza como una riqueza que es imprescindible preservar, y que cualquier menoscabo o daño que ésta sufra podría significar, un perjuicio para la humanidad.

Los perjuicios ambientales que pueden ocasionar las actividades humanas no deben necesariamente estar relacionados con un daño directo a la naturaleza. También deben considerarse los daños directos a las personas, ya que el concepto de medio ambiente incluye en un mismo plano al componente humano. Así, se considera daño ambiental tanto al desastre ecológico que ocasiona un derrame de petróleo en el mar, como a las



enfermedades de las personas que viven cerca de líneas de alta tensión provocadas por la radiación electromagnética.

### El concepto de Desarrollo Sustentable

El Desarrollo Sustentable, 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 "ecodesarrollo" (Ignacy Sachs, consultor de Naciones Unidas para temas de medioambiente y desarrollo, 70s). 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 muchas discusiones frente a esto y tras la aparición del "Informe sobre Nuestro futuro común" (1987-1988) coordinado por Gro Harlem Brundtland en el marco de las Naciones Unidas, se avanzó elaborar el 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".

Dentro del esquema de desarrollo sostenible confluyen dos formas de pensar, una de rentabilidad económica y otra que promueve una transformación social del mundo. En la primera forma de pensar no se concibe el mundo con otro sistema económico diferente al actual, ya que para los economistas tradicionales el término desarrollo va ligado al crecimiento, se trata de un desarrollo económico. Por otro lado, el segundo enfoque es más social e integrador donde se incorporan tres dimensiones:

- Progreso social: reconociendo las necesidades de la población.
- Protección del medio ambiente: utilizando los recursos de forma racional.
- Mantener niveles altos y estables de crecimiento económico.

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 deben 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

Se sabe que el costo de producir cualquier un 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 los recursos del medio ambiente, no cuentan con tal 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.

### Valoración económica del medio ambiente

Las economías clásicas de libre mercado desalientan la protección del medio ambiente fundamentalmente porque muchos de los recursos medioambientales no son de

propiedad privada, y su utilización no tiene costo. Ni los consumidores tienen que pagar un precio por ellos, ni los productores incurren en costos al utilizarlos como insumos.

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, e incluya no sólo valores directos e indirectos presentes, sino también los valores futuros derivados de su valor de uso y de no uso. 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, ó los ecosistemas inalterados son de dificultosa medición. La variedad y complejidad de los recursos ambientales es tan alta que 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 de las comunidades humanas bajo los parámetros de un libre mercado.

Por ello, aunque la valoración económica del medio ambiente no sea la respuesta última a los procesos de degradación y sobreexplotación de la naturaleza, es una herramienta útil y complementaria en la formulación de políticas tendientes a lograr el 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.

En otras palabras, las decisiones empresariales y políticas tenderían al manejo sustentable de los recursos naturales, al asociar la mala utilización de éstos con costos potenciales que es necesario minimizar, y a la vez crear una potencialidad de ganancias económicas, que mal manejadas se extinguirían con rapidez.

La valorización de los recursos ambientales debe realizarse en un contexto estratégico definido, que supere la visión puramente mercantilista y cortoplacista, y contemple los objetivos de agotamiento, daño, preservación y utilización adecuada, para asegurar que los beneficios derivados de los recursos ambientales alcancen a la mayor cantidad de destinatarios, presentes y futuros.

Puntualizando, la valoración es importante en la búsqueda de un desarrollo sustentable, debido a que "en términos económicos el usuario de los recursos naturales tenderá a no tratarlo como un bien gratuito; esto debido, a que su objetivo será el mantenimiento del flujo de beneficios provenientes de los bienes y servicios proveídos por ellos. En otras palabras, el usuario racional de estos recursos tenderá a prevenir la depreciación innecesaria del patrimonio internalizado en la contabilidad empresarial y nacional". (Tietenberg, 1988).

#### Los gobiernos como creadores de marcos para lograr el desarrollo sostenible

Los gobiernos juegan un papel importante en la creación y divulgación de estrategias y políticas sociales para la construcción de una sociedad consciente e informada de las nuevas tendencias de desarrollo. El estado es el actor mejor posicionado para instalar el tema en la agenda de la sociedad, desarrollando políticas de estado tendientes a internalizar el modelo del desarrollo sustentable, y creando el clima que permita a los diversos actores sociales involucrarse, lograr avances teóricos e incorporar prácticas racionales con los que construir nuevos paradigmas. Sobre ellos se podrán estructurar los sistemas económicos y sociales que solucionen los problemas actuales, involucrando el tema medioambiental.

A partir de los poderes que las sociedades han otorgado a los gobiernos, éstos como autoridad tienen 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 aun no se han concientizado de la situación imponiendo multas y sanciones por la mala utilización de estos.

Dado que los recursos ambientales generalmente no son de propiedad privada pero sí 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.

### El Desarrollo Sustentable y la necesidad de información económica ambiental

Es hecho que, al desconocer totalmente el aspecto ambiental en las cuentas transnacionales, nacionales y empresariales, se tiende a desconocer este aspecto de vital importancia para el desarrollo humano.

La carencia de información ambiental en la información económica introduce un sesgo que influye en las decisiones económicas basadas en dicha información, tanto a nivel macroeconómico como a nivel empresarial. Se impide el estudio de las implicancias ambientales de las actividades económicas, dificulta la elaboración de políticas adecuadas tendientes a avanzar hacia el desarrollo sustentable, y favorece la realización de actividades perjudiciales para el medioambiente. Al no incluir al medio ambiente en la economía, los actores económicos, sociales y políticos tienden a ignorarlo.

En el marco de actual economía de mercado, el desarrollo de políticas ambientales a nivel país, que establezcan objetivos estratégicos de utilización y preservación de los recursos medioambientales, combinando instrumentos de mercado con acciones preventivas y restauradoras, requiere de instrumentos contables que permitan el diseño de las actuaciones y la evaluación de sus resultados en cuanto a equilibrio ambiental.

Desde un enfoque macroeconómico, la Contabilidad Ambiental es una herramienta importante para entender el papel que juega el ambiente natural en la economía nacional. Las cuentas ambientales debieran proporcionar datos que resalten tanto la contribución de los recursos naturales al bienestar económico como los costos impuestos por la contaminación o el agotamiento de estos.

Actualmente, los Sistemas de Cuentas Nacionales (SCN) - conjunto de cuentas que los gobiernos de cada país recopilan en forma periódica para registrar la actividad de sus economías, utilizando un formato estándar desarrollado por la División de Estadística de las Naciones Unidas (UNSTAT) - ignoran el efecto de la actividad económica en el medio ambiente y la función que éste tiene, como suministrador de recursos y en la absorción de emisiones y desechos. No tienen en cuenta la degradación ó la preservación del medio natural.

Actualmente se debaten distintos asuntos tendientes a modificar el SCN, debido a que la integración del medioambiente en la economía requiere la elaboración de contabilidades que reflejen no sólo el crecimiento económico, sino también el uso y deterioro de los recursos naturales.

La cuestión de la valoración económica del medio ambiente requiere la construcción de un sistema de cuentas ambientales nacionales, lo cual se constituiría en "una herramienta de conocimiento, organización y sistematización de la información ambiental existente en los países" (Moreno y González, 1998); posibilitando un desarrollo sustentable de la economía, a través de la búsqueda de saldos positivos en la contabilidad referente a dichos recursos.

Es importante resaltar que, para lograr la integración de los recursos naturales a las cuentas nacionales, primero habría que incluirlos dentro de las cuentas empresariales, de manera tal que los recursos del medio natural no tenidos en cuenta se inserten en sus sistemas de gestión económica.

## 4. Normas y leyes ambientales

### 4.1. 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" en conmemoración de dicho congreso.

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 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, y se comprometieron a integrar los principios de desarrollo sostenible en sus actividades:

- Quien contamina paga. Internalización de costes
- Piensa globalmente, actúa localmente
- Solidaridad intra-generacional e inter-generacional
- El medio ambiente es parte de un conjunto sistémico interdependiente.
- Incertidumbre / precaución
- Redefinición de la relación sociedad-medio ambiente
- Equilibrio en la gestión ambiental y económica

- Erradicación de la pobreza/comercio justo
- No transferencia de impactos
- Evitar desastres naturales

De esta forma se dio origen a una agenda para ser desarrollada en el siglo XXI, (denominada Programa XXI) en la cual se establecen objetivos, de forma muy definida del por que, el cómo y con qué se deben alcanzar.

La Agenda XXI, 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 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. (art. 2 CMNUCC)

La República Argentina aprobó la Convención de la ONU sobre Cambio Climático, mediante el dictado de la ley 24.295 en el año 1993.

### El Protocolo de Kyoto

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

## 4.2. La legislación ambiental nacional

Al igual que en los demás países, la legislación ambiental nacional ha tenido un gran avance hacia finales del siglo XX. Pero la problemática ambiental ha estado presente desde el nacimiento mismo de nuestro país. Muestra de ello es la cuestión suscitada con los saladeros en el siglo XIX.

### Un caso pionero: los saladeros.

En nuestro país ocurrió, a principios del siglo XIX, un hecho pionero de la legislación ambiental.

El 30 de mayo de 1822 se dictó una ley que disponía que los saladeros del Riachuelo no operasen más y se retiraran a una legua de la ciudad.

Los saladeros son los padres de los frigoríficos. Recibían mucha hacienda, la mataban, la trozaban, la salaban para conservarla más tiempo, la almacenaban y surtían a las carnicerías y a la población. También exportaban los productos a otras provincias y países.

Pero, por otro lado, los olores de los desperdicios eran fétidos. La sangre se descomponía, si se enterraban los desechos había que abonar mucho tiempo la tierra y tratarla, con elevado costo, para que volviese a ser fértil; se arrojaban restos de ganado y una mezcla de grasa y sangre al Riachuelo, cuyas aguas se perjudicaron, degradación

que con los años se acentuaría. Lo cierto es que los saladeros se trasladaron más lejos, a la zona que hoy se llama Barracas, que tenía su propio Riachuelo, y allí siguieron haciendo lo mismo.

Con el continuo avance de la ciudad, empezaron las protestas. Un Juez de Paz inspeccionó los saladeros en 1867 y emitió un informe muy claro. Los olores del ambiente eran nauseabundos, los despojos de los animales atraían enjambres de insectos y gusanos, lo que se enterraba no se abonaba y hacía inservible la tierra, y por día se tiraban unos mil toneles con sangre y grasa al Riachuelo de las Barracas.

Tras una consulta al Consejo de Higiene de entonces, y otra a la Universidad, el gobierno dispuso que se suspenderían las faena si no cumplían en cierto plazo con algunas condiciones, que, según la Universidad, no remediaban el asunto, pero atenuaban mucho las malas consecuencias. Al vencer el plazo, los saladeros pidieron prórroga, al igual que sucede hoy en todos los órdenes. Concedida, y vencido el nuevo plazo sin novedades, el gobierno decretó la prohibición de faenar.

Después de algunos forcejeos, porque, como consecuencia, la ciudad quedaba sin provisión de carne, y por otro lado, remediar la situación significaba un alto costo, con el consecuente encarecimiento de la carne y que muchos obreros quedarían sin trabajo, hubo un arreglo provisorio . Los saladeros recibieron una autorización temporaria y siguieron adelante. Al año siguiente, en 1868, se les permitió quemar sus desechos. Esto se repitió hasta que la situación resultó intolerable para el gobierno provincial. "Debe prestarse una atención constante a las causas que puedan infeccionar el aire que respiramos" se dijo entonces.

Se dictó un decreto en 1874, seguido por una ley ese mismo año que lo confirmó. "Por exigirlo la salud pública" los saladeros debían cerrar y se los autorizó nuevamente a mudarse más lejos.

Entonces los empresarios reaccionaron y demandaron a la provincia de Buenos Aires por daños y perjuicios. La causa se llamó "Los saladeristas Podestá, Bertram, Anderson, Ferrer y otros contra la provincia de Buenos Aires, sobre indemnización de daños y perjuicios", y llegó hasta la Corte suprema de Justicia de la Nación, que falló el 14 de mayo de 1887.

Entre muchas cosas interesantes, la Corte sostuvo que "nadie puede tener un derecho adquirido de comprometer la salud pública y esparcir en la vecindad la muerte y el duelo mediante el uso que haga de su propiedad, y especialmente con el ejercicio de una profesión o de una industria".

El fallo terminó refiriéndose a un tema muy discutido, que es el de las autorizaciones. Dijo la Corte: "Las autorizaciones administrativas en virtud de las cuales funcionan los establecimientos de industria no tienen ni el carácter de ley que obligue al poder administrativo ni el carácter de un contrato civil que obligue al Estado para con la industria; se sigue que éstos no pueden oponer al Estado estas autorizaciones como un título que les da el derecho de mantener sus establecimientos a despecho de los peligros y los inconvenientes que puedan presentar...".

### La Constitución Nacional

La protección jurídica del medio ambiente ha logrado pleno reconocimiento en la Constitución Nacional a partir de la reforma aprobada en 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 (vale decir no continuar dañándolo)
- La obligación de reparar daño causado
- Obligaciones para las autoridades (nacionales, provinciales y municipales)
- Distribución de competencias (para hacer la ley y para su aplicación)

La Constitución Nacional en su art. 41 califica al medio ambiente como "sano, equilibrado", y sólo 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 generaciones futuras.

Así, la protección jurídica en materia ambiental está orientada hacia el futuro.

*El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley."*

La Constitución rechaza el concepto del “contaminador pagador”. Obliga a preservar y defender, antes de recomponer. Como lo expresa gráficamente una sentencia judicial que remite a dicha interpretación: “Cuando todo tiene precio, nada tiene valor; y es en situaciones como éstas cuando debemos optar por darle valor al entorno que nos cobija, como hace nuestra Ley principal.” (Oybin Mario Jorge Contra Gcba S/ Amparo).

Finalmente, el art. 41 establece que:

*“Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.”*

El art. 41 consagra el derecho de toda persona a un medio ambiente sano y equilibrado, y en pos de resguardar ese derecho les asigna a las autoridades de todos los niveles de gobierno la responsabilidad de realizar acciones encaminadas al logro del desarrollo sustentable.

*“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”.*

Por su parte, el art. 43 consagra el derecho a interponer la acción de amparo, su procedencia y legitimación, cuestión trascendente en las cuestiones ambientales, pues es el el instrumento legal a través del cual se inician la mayoría de los litigios en materia medioambiental.

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 opiniones doctrinarias.

Es evidente que el trámite judicial de las cuestiones medioambientales se ha agilizado, y ello tiene implicancias económicas en general, como también a nivel empresa. Es cada vez más común que se produzcan litigios de índole ambiental, con los costos ciertos y eventuales que ellos acarrearán. Estos costos pueden ser otros diferentes de los derivados del trámite judicial, las multas o indemnizaciones.

"Es totalmente posible promover acciones judiciales, tanto preventivas —para impedir actividades generadoras de la emisión de gases— como indemnizatorias, para que se reparen los daños causados."

Estas acciones —que se justifican en los artículos 41 y 43 de la Constitución, la Convención de la ONU sobre Cambio Climático y el Convenio sobre Diversidad Biológica, la Ley General del Ambiente y al menos cinco artículos del Código Civil— "contribuyen a prevenir casos concretos, obligan a los responsables a indemnizar los perjuicios y pueden generar la convicción de que contaminar es un pésimo negocio" (Dr. Alejandro Drucaoff, investigador de la Fundación Justicia y Mercado)

A partir de un recurso de amparo, puede paralizarse la actividad económica de una empresa, ocasionando la disminución de los ingresos ó el aumento de los costos. Y la legitimación para promoverlo es amplia, como lo demuestra la jurisprudencia.

### Jurisprudencia medioambiental

"Barragán José c/ AUSA y GCABA s/Amparo"

*"Con fundamento en el art. 41 de la CN y 26 de la CCABA, en armonía con los arts. 43 y 14, que estipulan el derecho a gozar de un ambiente sano y el uso del amparo por toda persona agraviada o por todo afectado en un grado menor o potencial, presente o futuro, por el daño ambiental. También poseen legitimación el Ministerio Público y el Defensor del Pueblo para demandar protección contra el eventual daño ambiental de las generaciones futuras. (Gelli, M.A. "Constitución de la Nación Argentina", concordada y comentada, Ed. L.L., 2003, p.366). La Jurisprudencia local -con fundamento en la CCABA- ha ampliado significativamente la legitimación, ya que la norma habla de "habitante" de la ciudad, lo*

*que conlleva a que cualquier vecino puede accionar por amparo ambiental, así como el Defensor del Pueblo y las Organizaciones no gubernamentales.*

*Si mediante el dictado de una medida cautelar no se afecta un servicio público, ni la acción estatal, ni el interés público, cabe proceder con amplitud de criterio en la procedencia de esa medida, pues resulta preferible el exceso en acordarla que la estrictez o parquedad en negarla, dado que existe en el caso menor perjuicio en otorgarla que en no hacerlo (conf. doctrina sentada por la C.N. Cont. Adm. Fed., Sala I, in re "Procacini c/ E.N.", del 28/4/98, entre otros). En este sentido, es dable subrayar que los requisitos de procedencia de las cautelares del tipo de la aquí solicitada aparecen de tal modo entrelazados que a mayor verosimilitud del derecho cabe no ser tan exigente con la gravedad e inminencia del daño y viceversa, cuando existe el riesgo de un daño de extrema gravedad e irreparabilidad, el rigor acerca del "fumus bonis iuris" se puede atenuar."*

Inconstitucionalidad de la ley provincial del Chaco N° 5.285

*El 6 de junio de 2006, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo del Chaco declaró inconstitucional la ley provincial 5.285 (que entre otras cosas abría las puertas a la explotación agrícola sin medida del monte) por "afectarse el derecho a un medio ambiente sano, equilibrado, sustentable y adecuado para el desarrollo humano, el derecho a la participación de todos los habitantes en general y especialmente el de los pueblos aborígenes en las decisiones y gestiones públicas, derecho a la identidad, a la alimentación y a la salud por afectación de la biodiversidad".*

EE.UU.: Posibilidad de litigar por indemnización de daños emergentes del calentamiento global.

*El 23 de agosto de 2005, una Corte federal de California admitió por primera vez en los Estados Unidos la posibilidad de litigar por indemnización de daños emergentes del calentamiento global. Fue en la causa copromovida por las ONG Friends of the Earth y Greenpeace, y las ciudades de Boulder, Arcata y*

*Oakland, contra dos agencias independientes del gobierno de Estados Unidos: Overseas Private Investment Corporation y el Export-Import Bank of the United States.*

*Ambas participan en un proyecto a raíz del cual se emitirán alrededor de 1.911 millones de toneladas de dióxido de carbono y metano anuales. Cerca del 8% de las emisiones mundiales y un tercio de las estadounidenses. El Tribunal las consideró responsables por el apoyo organizativo y financiero que daban al proyecto —clave para concretarlo— y con el fallo abrió el camino para que sean juzgadas entidades públicas y empresas privadas causantes de emisión de gases de efecto invernadero.*

La "Ley General del Ambiente" 25.675

Esta ley, sancionada el 6 de noviembre de 2002 establece los principios y los objetivos de la política ambiental nacional, presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable.

La política ambiental nacional deberá cumplir, entre otros, los siguientes objetivos:

- Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales (...) en la realización de las diferentes actividades antrópicas.
- Promover el mejoramiento de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, en forma prioritaria.
- Fomentar la participación social en los procesos de toma de decisión.
- Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales.
- Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos.
- Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo
- 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.

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

En su artículo 4º, se establecen los principios que deben orientar la interpretación y aplicación de la ley, y de toda otra norma a través de la cual se ejecute la política Ambiental, siendo los más destacados:

- 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 intergeneracional: 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, sin perjuicio de la vigencia de los sistemas de responsabilidad ambiental que correspondan.
- 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."

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

- El ordenamiento ambiental del territorio.



- La evaluación de impacto ambiental.
- El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas (humanas).
- 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 artículo 8° 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. Educación ambiental

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 y su utilización sostenible, y mejoren la calidad de vida de la población. La educación ambiental constituirá un proceso continuo y permanente, sometido a constante actualización que, como resultado de la orientación y articulación de las diversas disciplinas y experiencias educativas, deberá facilitar la percepción integral del ambiente y el desarrollo de una conciencia ambiental.

El artículo 16° establece que las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, 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 administren y que no se encuentre contemplada legalmente como reservada.

La participación ciudadana deberá asegurarse, principalmente, en los procedimientos de evaluación de impacto ambiental y en los planes y programas de ordenamiento ambiental

del territorio, en particular, en las etapas de planificación y evaluación de resultados. Seguro ambiental y fondo de restauración

Se establece el Sistema Federal Ambiental con el objeto de desarrollar la coordinación de la política ambiental, tendiente al logro del desarrollo sustentable, entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y el de la Ciudad de Buenos Aires. El mismo será instrumentado a través del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA).

Las autoridades competentes establecerán medidas tendientes a:

- a) La instrumentación de sistemas de protección de la calidad ambiental que estén elaborados por los responsables de actividades productivas riesgosas;
- b) La implementación de compromisos voluntarios y la autorregulación que se ejecuta a través de políticas y programas de gestión ambiental;
- c) La adopción de medidas de promoción e incentivos. Además, se deberán tener en cuenta los mecanismos de certificación realizados por organismos independientes, debidamente acreditados y autorizados. Daño ambiental

El artículo 27 establece las 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 a 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.

Si en la comisión del daño ambiental colectivo, hubieren participado dos o más personas, o no fuere posible la determinación precisa de la medida del daño aportado por cada responsable, todos serán responsables solidariamente de la reparación frente a la sociedad. En el caso de que el daño sea producido por personas jurídicas la responsabilidad se haga extensiva a sus autoridades y profesionales, en la medida de su participación.

### Leyes ambientales en la provincia de Buenos Aires

En algunas provincias existen leyes marcos ambientales, tal el caso de la ley 11.723 de la Provincia de Buenos Aires , ley 7343 de Córdoba, ley 5961 de Mendoza, ley 1875, modificada por La ley 1914 de Neuquén , que en lo general se refiere a la protección del medio ambiente , discriminando distintos tipos de recaudos en forma particular para cada recurso natural (agua, aire, atmósfera, flora, fauna, suelo), previendo en general la realización de Estudios de Impacto Ambiental para obras o acciones que degraden o puedan degradar el ambiente y algunas en particular tratan la contaminación ambiental incluyendo normas en materia de residuos, como ocurre en Córdoba.

Sin perjuicio de ello, existen muchas normas especiales dictadas a escala local e interjurisdiccional que se refieren al régimen de los residuos sólidos y a los residuos peligrosos especiales, patogénicos, patológicos u hospitalarios y a los radiactivos.

En la provincia de Buenos Aires, existe la Ley Marco Ambiental 11723, que tiene incidencia en la actividad de residuos sólidos.

Esta ley, que expresamente en su artículo 1 se declara conforme el artículo 28° de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, tiene por objeto la protección, conservación , mejoramiento y restauración de los recursos naturales y del ambiente en general en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires , a fin de preservar la vida en su sentido más amplio ; asegurando a las generaciones presentes y futuras la conservación de la calidad ambiental y la diversidad biológica.

En su art. 2 el Estado Provincial se compromete a garantizar a todos sus habitantes los siguientes derechos:

- A gozar de un ambiente sano, adecuado para el desarrollo armónico de la persona.
- A la información vinculada al manejo de recursos naturales que administre el Estado.
- A participar de los procesos en que este involucrado el manejo de los recursos naturales y la protección conservación mejoramiento y restauración del ambiente en general, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación de la presente.
- A solicitar a las autoridades de adopción de medidas tendiente al logro del objeto de la ley, y denunciar el incumplimiento de la misma.

A su vez consagra los siguientes deberes para los habitantes de la provincias (art. 3):

- proteger, conservar y mejorar el medio ambiente y sus elementos constitutivos, efectuando las acciones necesarias a tal fin.
- Abstenerse de realizar acciones u obras que pudieran tener como consecuencia la degradación del ambiente de la Provincia de Buenos Aires.

En el art., 5 establece los siguientes principios de política ambiental que a continuación se enumeran:

- El uso y aprovechamiento de los recursos naturales, debe efectuarse de acuerdo a criterio que permitan el mantenimiento de los biomas.
- Todo emprendimiento que implique acciones u obras que sean susceptibles de producir efectos negativos sobre el ambiente y /o sus elementos debe contar con una evaluación de impacto ambiental previa.
- La restauración del ambiente que ha sido alterado por impacto de diverso origen deberá sustentarse en exhaustivos conocimientos del medio, tanto físico como social: a tal fin el Estado promoverá la manera integral los estudios básicos y aplicados en ciencias ambientales.

- La planificación del crecimiento urbano e industrial deberá tener en cuenta, entre otros, del límite físico del área en cuestión, las condiciones de mínimo subsidio energético e impacto ambiental para el suministro de recursos y servicios, atendiendo a la diversidad cultural de cada una de ellas en relación con los eventuales conflictos ambientales y sus posibles soluciones.
- El Estado Provincial promoverá la formación de individuos responsables y solidarios con el medio ambiente. A tal efecto la educación ambiental debe incluirse en todos los niveles del sistema educativo, bajo pautas orientadas a la definición y búsqueda de una mejor calidad de vida.

A su vez el art. 7 prescribe que en la localización de actividades productivas de bienes y/o servicios., en el aprovechamiento de los recursos naturales y en la localización y regulación de los asentamientos humanos deberá tenerse en cuenta:

- La naturaleza y característica de cada bioma.
- La vocación de cada zona o región, en función de sus recursos, la distribución de la población y sus características geográfico-económicas en general.
- Las alteraciones existentes entre los biomas por efectos de los asentamientos humanos, de las actividades económicas o de otras actividades humanas o fenómenos naturales.

Según el art. 8 lo prescripto en el art. anterior será aplicable:

Para el financiamiento de actividades mencionadas ya los efectos de inducir su adecuada localización:

- En lo que hace a desarrollo de actividades productivas de bienes y/o servicios y aprovechamiento de recursos naturales.
- Para realizar de obras publicas.
- Para las autorizaciones de construcción y operación de plantas o establecimientos industriales, comerciales o de servicios.
- Para las autorizaciones relativas al uso del suelo para actividades agropecuarias, forestales y primarias en general.

- Para el financiamiento de actividades mencionadas en el inciso anterior a los efectos de inducir su adecuada localización.
- Para el otorgamiento de concesiones, autorizaciones o permisos para el uso y aprovechamiento del agua.
- Para el otorgamiento de concesiones, permisos y autorizaciones para el aprovechamiento de las especies de flora y fauna silvestre.

En lo referente a la localización y regulación de los asentamientos humanos:

- Para la fundación de nuevos centros de población y la determinación de los usos y destino del suelo urbano y rural.
- Para los programas del gobierno y su financiamiento destinados a infraestructuras, equipamiento urbano y vivienda.
- Para la determinación de parámetros y normas de diseños, tecnología de construcción, usos y aprovechamientos de viviendas.

A tal efecto en su art. 10 prescribe que todos los proyectos consistentes en la realización de obras o actividades que produzcan o sean susceptibles de producir algún efecto negativo al ambiente de la provincia de Buenos Aires y/o sus recursos naturales, deberán obtener una Evaluación de Impacto Ambiental (E.I.A.) expedida por la autoridad ambiental de la provincial o municipal según la categoría que establezca la reglamentación de acuerdo a la enumeración enunciativa incorporada en el anexo 11 de la presente ley.

Precisamente ese anexo 11 distribuye competencia entre la provincia y los municipios de la siguiente manera:

I . Proyecto de obras o actividades sometidas al proceso de evaluación de impacto ambiental por la autoridad ambiental provincial:

- Generación y transmisión de energía hidroeléctrica, nuclear y térmica.
- Administración de aguas servidas urbanas y suburbanas.
- Localización de parques y complejos industriales.
- Instalación de establecimientos industriales de la tercera categoría según artículo 15° de la ley 11.459.

- Exploración y explotación de hidrocarburos y minerales.
- Construcción de gasoductos, oleoductos, acueductos y cualquier otro conductor de energía o sustancias.
- Conducción y tratamiento de aguas.
- Construcción de embalses, presas diques.
- Construcción de rutas, autopistas, líneas férreas, aeropuertos y puertos.
- Aprovechamiento forestal de bosques naturales e implantados.
- Plantas de tratamientos y disposición final de residuos peligrosos.

II. Proyectos de obras o actividades sometidas al proceso de evaluación de impacto ambiental por la autoridad ambiental municipal.

Con la excepción de la numerada precedentemente en el punto 1 cada municipio determinará las actividades y obras susceptibles de producir alguna alteración al ambiente y/o elementos constitutivos en su jurisdicción y que someterá a Evaluación de Impacto Ambiental con arreglo a la disposición de esta ley:

Sin perjuicio de la anterior serán sometidos a Evaluación de Impacto Ambiental municipal, los siguientes proyectos:

- Emplazamientos de nuevos barrios o ampliación de los existentes.
- Emplazamientos de los centros turísticos, deportivos, campamentos y balnearios.
- Cementerios convencionales y cementerios parques.
- Intervenciones edilicias, de apertura de calles y remodelaciones viales.
- Instalación de establecimientos industriales de la primera y segunda categoría de acuerdo a la disposición de la ley 11.459.

Y lo complementa en su art.11 diciendo que toda persona física o jurídica, pública o privada, titular de uno de los proyectos alcanzados por el artículo anterior esta obligada a presentar conjuntamente con el proyecto, una Evaluación de Impacto Ambiental de acuerdo con las disposiciones que determine la autoridad de aplicación en virtud del artículo 13°, las que se inscriben en un registro al efecto.

Luego de su análisis por la autoridad competente, se establece que la autoridad administrativa de aplicación debe analizar todas las observaciones que se formulen al

proyecto por los particulares y emitir dictamen de la autoridad ambiental competente para luego dictar como acto administrativo una declaración de impacto ambiental (D.I.A.) , la que en su parte resolutive debe ser publicada.

También prevé que la autoridad de aplicación publique el listado de E.I.A. que se presenten en cada jurisdicción

La D.I.A. puede aprobar, aprobar con condicionamientos o desechar la E.I.A. En este ultimo caso se debe devolver toda la comunicación al interesado con las observaciones efectuadas para que las complemente o modifique. También provee como facultativo de la administración la posibilidad de llamar a audiencia publica para someter allí la viabilidad del proyecto.

La autoridad ambiental provincial o municipal pondrá disposición del proyecto, todo informe o documentación que obre en su poder, cuando estime que puede resultar de utilidad para realizar o perfeccionar la EVALUACIÓN DE IMPACTO AMBIENTAL, exigido por la ley.

La autoridad ambiental de aplicación exigirá que las EVALUACIONES DE IMPACTO AMBIENTAL se presenten expresadas en forma clara y sintética con identificación de las variables objeto de consideración e inclusión de conclusiones finales redactadas en forma sencilla.

El art. 23 dispone que si un proyecto comenzara a ejecutarse sin haber obtenido previamente la declaración de impacto ambiental, deberá ser suspendido por la autoridad ambiental provincial o municipal correspondiente . En el supuesto que estas omitieran actuar, el proyecto podrá ser suspendido por cualquier autoridad judicial con competencia territorial sin perjuicios de la responsabilidad a que hubiera lugar.

#### Deber de informar

También es importante recalcar que la ley dispone que las entidades tendrán la obligación de suministrar a las personas físicas o jurídicas, publicas o privadas, que así lo soliciten, la información de que dispongan en materia de medio ambiente , recursos naturales, y de las declaraciones de impacto ambiental conforme lo dispuesto en el art.20 segunda parte .



Dicha información solo podrá ser denegada cuando la entidad le confiera el carácter de confidencial previendo además la instrumentación del sistema Provincial de Información Ambiental coordinando su implementación con los municipios que deberá reunir toda la información existente en materia ambiental proveniente del sector público y privado, constituirá una base de datos interdisciplinaria accesible a la consulta de todo aquel que así lo solicite.

Contiene un capítulo destinado a regular la contaminación ambiental. También regula sobre los incentivos a la investigación, producción e instalación de tecnologías relacionadas con la protección del ambiente.

Así en su art. 32 dispone que el Poder Ejecutivo P provincial priorizará en sus políticas de crédito, de desarrollo industrial, agropecuario y fiscal, aquellas actividades de investigación, producción e instalación de tecnologías vinculada con el objeto de la presente.

Contiene normas específicas de protección para cada recurso. En especial , el capítulo VII se refiere a los residuos.

La ley provincial 5376

Establece el régimen de provisión de agua potable y eliminación de excretas , en tanto la ley provincial 5965 se refiere a la protección de las fuentes de provisión y a los cursos y cuerpos receptores de agua y a la atmósfera .

Tiene dos decretos reglamentarios: 2.009/60 (modificado y parcialmente derogado)en el que prohíbe expresamente la descarga de cualquier efluentes sin tratamiento y fija los parámetros permisibles de los efluentes y la autoridad de control: el Dec. 3.125/61 norma lo referente exclusivamente a los efluentes gaseosos.

La ley provincial 8912

Tiene como objetivos: a) la preservación y mejoramiento del medio ambiente mediante una organización adecuada de las actividades y b) proscribire las acciones degradantes del ambiente y corregir los ya efectuados.

Define zona industrial como la destinada a la localización de industrias previendo los efectos sobre el medio ambiente y su requerimiento de infraestructura. Para el caso de industrias molestas o peligrosas establece la obligatoriedad de radicarse en zona industrial ubicada en el área rural y circundadas por cortinas forestales.

La ley provincial 11.347

Esta ley reglamenta el tratamiento, manipulación, transporte y disposición final de residuos patogénicos.

La Ley de Radicación Industrial 11459

Otra norma de importancia en la Provincia de Buenos Aires es la ley de radicación industrial, ley 11459 y su decreto reglamentario 1.741/96. La ley prevé que los municipios realicen una adecuación entre los previstos en la ley y lo dispuesto por la ley 8.912.

En su art. 2 define como establecimiento industrial a todo aquel donde se desarrolla un proceso tendiente a la conservación, reparación o transformación en su forma, esencia, calidad, o cantidad de una materia prima o material para la obtención de un producto final mediante la utilización de métodos industriales.

Y amplía dicho concepto el art. 3 de la reglamentación diciendo que conforme a lo establecido en el art. 2 de la ley 11.459, se consideran comprendidas todas aquellas actividades industriales destinadas a desarrollar un proceso tendiente a la conservación , obtención, reparación, fraccionamiento y/o transformación en su forma , esencia cantidad o calidad de una materia prima o material para la obtención de un producto nuevo, distinto o fraccionado de aquel , a través de un proceso inducido , repetición de operaciones o procesos unitarios o cualquier otro, mediante la utilización de maquinarias , equipos o métodos industriales.

Por el régimen de esta ley se dispone que ningún establecimiento industrial puede radicarse, funcionar o continuar funcionando, ampliar o modificar instalaciones sin obtener de la forma en que aquella prescribe el Certificado de Aptitud Ambiental (C.A.A.)

## 5. Normas contables. Tratamiento de las cuestiones ambientales

### Norma Internacional De Contabilidad N° 37 (N.I.C. 37)

Dado su muy 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 que construir un marco conceptual.

A pesar de no existir directrices relacionadas con la cuestión medioambiental dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad, hay que reconocer el aporte que ha realizado la International 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.
- 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 1998 la International Accounting Standards Committee, IASC, publicó la Norma Internacional de Contabilidad, N.I.C. 37, "Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes", la cual asoma intentos de aplicación por vincular normas contables a cuestiones medioambientales como por ejemplo a través de las provisiones.

En las evaluaciones significativas que se le vienen realizando a las empresas, se destaca la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de las cuestiones medioambientales en la información financiera. Pérez, Vélez y Blandón (2004) consideran que dicha tendencia se puede ilustrar en varios aspectos:

-La responsabilidad ambiental del estado y por ende de las empresas es cada vez con mayor fuerza un compromiso jurídico ético y empresarial.

-No se ha expedido ningún estándar específico que aborde el tema ambiental.

-El fortalecimiento de sistemas contable se inscribe en un lineamiento general que pregona una mayor transparencia de la información financiera.

-Los procesos de regulación contable no son ajenas a las instituciones que son objeto de los mismos”.

Precisamente estas conclusiones se circunscriben alrededor de la importancia que significa la Norma Internacional de Contabilidad N° 37, para las consideraciones medioambientales, ya que a pesar de no haberse expedido ningún estándar específico que aborde el tema ambiental, la Norma se convierte en referencia obligada cuando se consideran los aspectos medioambientales en la información financiera.

#### Aspectos importantes destacados en la NIC 37

Al destacar los aspectos mas importantes de la Norma Internacional de Contabilidad, NIC 37, 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:

-**“Iniciativas 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 medioambiente, por las cláusulas de un contrato, o ser acometidas de manera voluntaria).

-**Consecuencias de la trasgresión de las leyes y de la regulación** relativas al medioambiente.

-Consecuencias del deterioro del medioambiente debido a terceros o a causas naturales.  
( IFAC 1998)

En lo atinente a la preservación del medioambiente, la Norma Internacional de Contabilidad, N.I.C. 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.

## Previsiones

“Una previsión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Como tal pasivo, se trata de una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.( Túa 2001)

La NIC 37 establece dos tipos de obligaciones al considerar las provisiones: Obligaciones presentes y sobre sucesos pasados.

Las Obligaciones presentes son aquellas que se derivan en circunstancias: En que un suceso pasado haya dado origen a una obligación presente teniendo todos los elementos que la justifiquen.

“En tales circunstancias, la empresa procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance. A partir de esa evidencia:

La empresa reconocerá una previsión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos.

De lo que se desprende que los sucesos pasados son obligaciones legales, originadas mediante contrato, por ley y por obligaciones realmente asumidas.

### Suceso Pasado

El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

- el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
- al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Aquellas previsiones surgidas en el pasado son las que serán reconocidas por la empresa, siempre que se sea independiente de la gestión a futuro que tenga la entidad.

**“Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley,** puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo.

De forma similar, la empresa tendrá que reconocer los costes por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos”.

El párrafo 21 de la NIC 37, también expresa el **reconocimiento de la previsión en relación con sucesos medioambientales, cuando por circunstancias, estos aparecen por cambios legales o por actuaciones voluntarias de la empresa**, que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño medioambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la empresa acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas”.

Al considerar las previsiones medioambientales, las considera procedentes cuando “la empresa se obliga por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al medioambiente; o se encuentre frente a una obligación asumida, es decir, tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental, por ejemplo cuando su política o sus objetivos, la práctica del sector, o las expectativas públicas, dejan a la dirección poco margen de maniobra para no intervenir, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al medio ambiente, bien internamente a otro órgano de la empresa, o bien externamente.” (Túa 2001)

**El protagonismo que adquiere la NIC 37 es significativo porque analiza el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales asumidas por las empresas**, unas nacidas como consecuencia de la normativa jurídica o contractual y otras que por propia voluntad asumen por la política medioambiental que gira en su entorno, debido a las medidas voluntarias de conservación del medioambiente que determinan los países

Se pueden resumir las disposiciones de la NIC 37 en el siguiente cuadro:

*“En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, pueda producirse una salida de recursos económicos que incorporen beneficios económicos para pagar (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o mas eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.*”

<i>Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.</i>	<i>Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos</i>	<i>Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos</i>
<i>Se reconoce una previsión</i>	<i>No se reconoce una previsión</i>	<i>No se reconoce una previsión</i>
<i>Se exige información a revelar complementaria sobre la provisión</i>	<i>Se exigen (sic) a revelar complementaria sobre el pasivo contingente.</i>	<i>No se exige información a revelar complementaria”.</i>

(Túa 2001)

Estos criterios se aplican a los conceptos de Previsiones y Pasivos Contingentes, con la salvedad tácita que para los Activos Contingentes, de acuerdo con el párrafo 31 de la NIC 37: “la empresa no debe proceder a reconocer ningún Activo Contingente.”

Para los Pasivos Contingentes, tiene sus salvedades, en atención al párrafo 27: “la empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún Pasivo Contingente, entendiendo como tales los definidos en el párrafo anterior.”

Para las Previsiones, es amplio el reconocimiento, según el párrafo 14, cuando se dan las siguientes condiciones:

“la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la previsión”.

### Activo Contingente

La empresa no reconocerá ningún activo contingente.



“Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente y por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo”.

De ser probable un beneficio económico por la existencia de Activos Contingentes, se revelará en notas de los estados contables.

Esta norma contiene un ítem relativo a la Aplicación de las Reglas de Reconocimiento y Revelación donde se estudian: Pérdidas futuras derivadas de las explotaciones, Contratos de carácter oneroso y Reestructuración, que en ciertas formas son ejemplos de aplicación para casos específicos.

### Pasivos Contingentes

Con la salvedad de ser incluidos en las notas a los estados contables, no deben ser objeto de reconocimiento los pasivos contingentes, siempre y cuando exista la posibilidad remota de que haya salida de recursos a cambio de beneficios económicos.

“Cuando la empresa sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que abarquen los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La empresa, en este caso, procederá a reconocer una previsión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.”

“Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).”

## La Recomendación de la Unión Europea de 2001

El 30 de mayo de 2001, la Comisión Europea, emitió un pronunciamiento sobre cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas, buscando una mejor armonización sobre qué se publica en las cuentas y en los informes. La Recomendación busca convertirse en una asesoría relacionada con este tipo de información.

Dispone el documento de una sección específica denominada “Reconocimiento y Medición”, la cual trata sobre el Reconocimiento de las responsabilidades ambientales y Reconocimiento del gasto medioambiental.

### Reconocimiento sobre las responsabilidades ambientales

Nueve (9) párrafos reflejan información relacionada con el reconocimiento sobre las responsabilidades ambientales. Se define el reconocimiento en el párrafo 1 de la sección 3 de la Recomendación:

“Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldrá dicha obligación. Se ha de definir con claridad la naturaleza de la obligación que puede ser de dos tipos:

- Legal o contractual: la empresa tiene una obligación legal o contractual de evitar, reducir o reparar un daño medioambiental, o
- tácita: la obligación tácita nace de las propias actuaciones de la empresa si ésta se ha comprometido a evitar, reducir o reparar el daño medioambiental y no puede sustraerse a tal acción porque, como consecuencias de declaraciones de principios o intenciones publicadas o por sus pautas de actuación establecidas en el pasado, ha señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental.”

En el párrafo 3, se establece la exclusión para aquellos daños relacionados con la empresa, pero no existe obligación legal de repararlos, por lo que no cumple con los requisitos para su reconocimiento como responsabilidad medioambiental.

En el párrafo 4, se estudia el reconocimiento ante la incertidumbre en las operaciones de saneamiento; incertidumbre que nace por las fechas o el importe que se deriva de la permanente evolución de la tecnología, por la magnitud de las operaciones a realizar.

Las responsabilidades contingentes no se deberían reconocer en el balance. Cualquier posibilidad, aunque remota se debería incluir en la memoria.

La Compensación de las responsabilidades y reembolsos previstos, es tratada en los párrafos del 6 al 9:

- La obligación de un tercero de reembolsar una parte o la totalidad de los gastos relativos a la responsabilidad medioambiental.
- Compensación por la responsabilidad ambiental si existe un derecho legal para dicha compensación.
- La exclusión del producto que se espere obtener de la venta de propiedades afines.
- La obligación de la empresa de la totalidad de la responsabilidad medioambiental; así solo sea la parte imputable a la empresa.

(Senés – García, 2003)

#### Reconocimiento del gasto medioambiental

En cuanto al Reconocimiento del gasto medioambiental, la Recomendación de la Unión Europea establece que los gastos:

- Se reconocen en el período en que se hayan efectuado.
- Se excluyen como ajustes del período anterior, aquellos gastos relacionados con daños producidos en un período anterior. Deberán contabilizarse en el período actual.

“Los gastos medioambientales pueden capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, si aportan beneficios económicos para el futuro...”

**Serán reconocidos aquellos gastos medioambientales, efectuados para evitar daños futuros o conservar recursos, como activos, si se emplean de manera permanente a efecto de actividades de la empresa.** Deben cumplir los criterios:

- “Los costos están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluyan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o
- los costos reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa”.

Caso contrario a lo anterior, deberán imputarse a resultados y, en todo caso amortizarse en períodos futuros y de manera sistemática.

- Reconocerse como parte integrante de otro activo, si los gastos están relacionados con otro existente.
- Imputar a resultados el deterioro del valor de los activos.

“Si el valor en libros de un activo ya tiene en cuenta una pérdida de beneficios económicos por razones medioambientales, se podrá capitalizar el gasto posterior destinado a restaurar los beneficios económicos futuros a su nivel de rendimiento inicial, siempre que el valor en libros resultante no supere el importe recuperable del activo.”

## **Parte Segunda: riterios para un modelo de contabilidad ambiental empresarial.**

### **6. 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.

Además, las cuestiones ambientales han empezado a ser receptadas en las legislaciones de prácticamente todos los países, como así también en normas y regulaciones de carácter privado.

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, registra, reporta e informa."-

#### **La importancia de la intervención estatal**

La intervención estatal tiene el efecto de transformar ciertas formas de impacto ambiental en hechos con consecuencias jurídicas y económicas ciertas e inmediatas, producto de estar contempladas en las leyes regulatorias de actividades y protectoras del medio ambiente.

El efecto concreto de la aparición de leyes ambientales es que obligan a las empresas a asumir la responsabilidad por determinados actos con consecuencias ambientales. Al evitar que dicha cuestión quede librada a la voluntad de las mismas, genera la obligación de incurrir en gastos para prevenir o reparar los efectos indeseables de su accionar.

Se produce entonces un necesario cambio en la apreciación contable de ciertos hechos, que antes, al no encontrarse contemplados en regulación alguna, no resultaba imprescindible su reconocimiento contable, ya que las consecuencias que le pudieran ocasionar a la organización resultaban remotas o directamente inexistentes.

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

- 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.

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.

Surge entonces dos interrogantes con respecto al modo de abordar la tarea: en primer lugar, cómo obtener los datos relativos al área de análisis, y en segundo lugar, cómo 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 receptor contablemente los hechos que alteren la situación patrimonial de

la empresa, lo que implica 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 será el rasgo fundamental que permitirá a los usuarios acceder a la misma de manera inmediata, para que pueda ser utilizada de manera análoga a los demás rubros patrimoniales. Permitirá conocer el estado actual de la empresa en lo referente a las cuestiones ambientales, su desempeño histórico, su relación con otros rubros y proyectar su tendencia.

El acceso a dicha información significa aumentar la calidad de la información contable, lo que permitirá a una mayor comprensión del desempeño de la empresa, y contribuirá a mejorar las decisiones que deban tomar los usuarios de la misma. Pues, como dice una difundida frase: "ninguna decisión es mejor que la información en que se basa".

## **7. 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 ó cualitativa, debido a diversos hechos ó 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 objeto de tratamiento contable en el marco de la contabilidad tradicional.

### Las variaciones patrimoniales ambientales.

El concepto intenta precisar cuáles hechos ocurridos durante la actividad de la empresa deben ser contabilizados desde la perspectiva medioambiental. Esto significa reconocerlos, imputarlos y exponerlos de manera adecuada para satisfacer las necesidades de los usuarios de información medioambiental.

Las empresas pueden adoptar diversas acciones tendientes a proteger el medio ambiente, como la utilización de equipos y maquinarias que no contaminen, el uso de materiales no contaminantes o provenientes de reciclado, utilizar procesos productivos con menor impacto negativo en el ambiente.

Por otro lado, puede suceder que la empresa viole disposiciones legales destinadas a proteger el medio ambiente, ó cause un daño ambiental como consecuencia de su actividad económica, y debido a ello se genere una obligación.

Estas medidas implican 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.

Estos hechos económicos pueden denominarse "Variaciones Patrimoniales Ambientales". Sólo este tipo de variaciones patrimoniales, las que obedecen directamente a cuestiones vinculadas al impacto de la actividad de la empresa en el medio ambiente, deberían ser tratadas desde en enfoque de la contabilidad ambiental,

Dada las características de la información que se debe exteriorizar, resulta necesario su tratamiento y exposición diferenciada, puesto que ello permitirá analizar de manera adecuada dicho aspecto de la actividad de la empresa.

### El hecho generador.

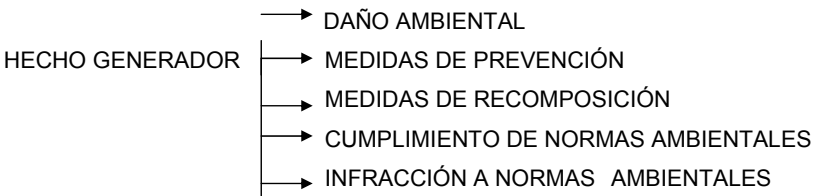
La cuestión principal a dilucidar al momento de reconocer e imputar variaciones patrimoniales relacionadas con el medio ambiente es identificar adecuadamente el hecho generador. Determinar si se origina en hechos o sucesos que hayan afectado al medio ambiente ó violado normas tendientes a su protección, si se deben a la realización de



acciones tendientes a prevenir problemas ambientales ó bien al cumplimiento de las normas que regulan la materia.

La identificación del hecho generador determinará si un sacrificio de recursos o un suceso ocurrido debe imputarse como activo, pasivo, costo ó 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.

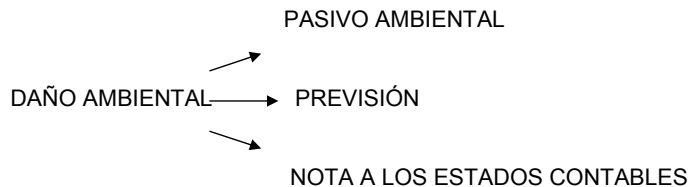


El daño ambiental

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. Tratándose del medio ambiente, el daño está contemplado en la Constitución de la Nación en su art. 41 y en las restantes leyes nacionales y provinciales.

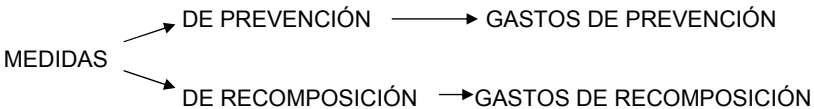
La consecuencia es el reconocimiento de un resultado negativo y de un pasivo ó de una previsión, ó bien mencionarlo como información complementaria, temas que se desarrollan posteriormente.



## Medidas de prevención y medidas de recomposición

Las empresas pueden adoptar medidas de prevención del deterioro ambiental ó medidas de reparación del daño ambiental ya ocasionado. Ciertas actividades pueden ocasionar daños al medio ambiente que pueden ser evitados adoptando medidas preventivas. En otras, como la minería, la petrolífera, ó la construcción, el daño ambiental es inseparable de la actividad productiva, por lo tanto, será inevitable adoptar medidas de recomposición del daño causado.

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



Ambos tipos de gastos deben tener un tratamiento contable distinto, basándose en el análisis del hecho generador de cada uno.

Los gastos de prevención se originan en la intención de evitar el daño ambiental, disminuir su probabilidad de ocurrencia ó su magnitud. Pueden derivarse del cumplimiento de leyes, normas, estándares de producción ó de la voluntad del ente de efectuar el gasto, pero tiene como objetivo evitar un daño ambiental futuro. Dicho objetivo configura el hecho generador.

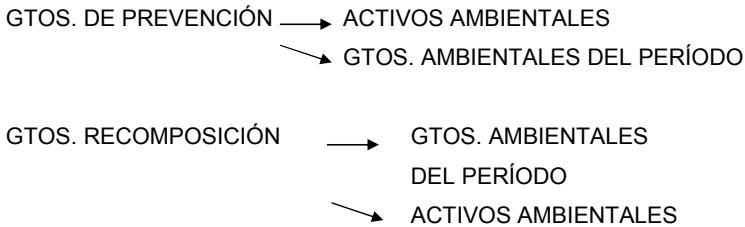
Así, el gasto de prevención puede ser reconocido como activo ambiental si afectará a ejercicios posteriores, o bien como gasto ambiental del período, si sólo impacta en el ejercicio actual.

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 ó 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 ó parcialmente. por lo que los gastos de recomposición no se deben activar por el solo 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 devengan, salvo que proceda su activación según los criterios normales para los demás tipos de gastos.



## **8. 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, y si ésta supone un egreso de recursos ó una disminución de ingresos, o sea, que configure un pasivo contingente.

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.

El nacimiento de una obligación como consecuencia de la asunción voluntaria de una responsabilidad es jurídicamente posible, y puede tener justificación en la estrategia, cultura organizacional ó imagen institucional de la empresa.

La NIC 37 menciona específicamente la asunción voluntaria como 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: según lo establece la RT 16, 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 pérdida de derechos.

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

A modo de 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 exija un egreso de recursos que pueden cuantificarse adecuadamente. También se incluirá información complementaria sobre la previsión.

Siguiendo el ejemplo anterior, 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 ó multas que pueden acarrear el no cumplimiento de regulaciones ó normas ambientales.

Notas a los Estados contables: cuando una obligación sea cierta o altamente probable pero no cuantificable, ó 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	PREVISION	NOTA	NOTA
OBLIGACIÓN	Cierta	Altamente probable	Altamente probable	Probabilidad Baja
CANCELACIÓN	Cuantificable	Cuantificable	No cuantificable	Cuantificable ó no

### 9. Activos y costos ambientales

#### Los gastos de prevención y los gastos de recomposición.

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 ó intangible.

La producción del beneficio es lo que le confiere valor al activo, 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.

En primer lugar, debe tener impacto positivo sobre el medioambiente, es decir, debe tratarse de un gasto ambiental de prevención o de recomposición.

En segundo lugar, debemos remitirnos al carácter preventivo o de recomposición de las erogaciones vinculadas al medio ambiente. Continuando con dicha diferenciación, los activos ambientales deberán clasificarse igualmente en activos de prevención y activos de recomposición.

→ ACTIVOS DE PREVENCIÓN

ACTIVOS AMBIENTALES

→ 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 futuros 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 ó 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 ó 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 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**

No obstante, 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 nó), según resultase pertinente.

### Rubros típicos de activos ambientales

A manera ilustrativa, se mencionan algunos activos que podrían integrar el rubro de activos ambientales. Pueden representar activos de prevención o de recomposición, según el caso.

#### Bienes de Uso:

Pueden incluirse edificios, maquinarias, rodados, o mejoras realizadas en éstos, si estuvieran destinados a prevenir ó reparar daños ambientales.

#### Activos Intangibles

La RT 17 en el punto 5.13 establece dos condiciones para el reconocimiento de activos intangibles: demostrar su capacidad de generar beneficios económicos futuros y determinar su costo sobre bases confiables.

Así, pueden activarse gastos de prevención efectuados, generalmente servicios consumidos tales como consultoría ambiental, estudios de impacto ambiental, asesoría legal, capacitación en cuestiones ambientales, etc. en tanto sean necesarios para desarrollar una actividad económica (contribuyan a generar beneficios) y se considere que sus beneficios impactarán en más de un ejercicio económico.

Debe destacarse que la erogación debe estar destinada a prevenir un daño ambiental.

Finalmente, el activo intangible será amortizado en cada período y reconocido como costo ambiental de producción ó gasto ambiental de prevención y asignado al Estado de Resultados.

#### -Créditos:

Pueden incluirse en este rubro gastos de recomposición tales como honorarios de profesionales ó servicios pagados por adelantado, destinados

#### -Bienes de cambio:

Por las características del rubro, generalmente incluirá gastos de prevención.

Se incluirán las erogaciones con implicancias ambientales realizadas dentro del proceso productivo, como la utilización de materias primas alternativas ó materiales reciclados o no contaminantes destinados a utilizarse ó formar parte del producto terminado.

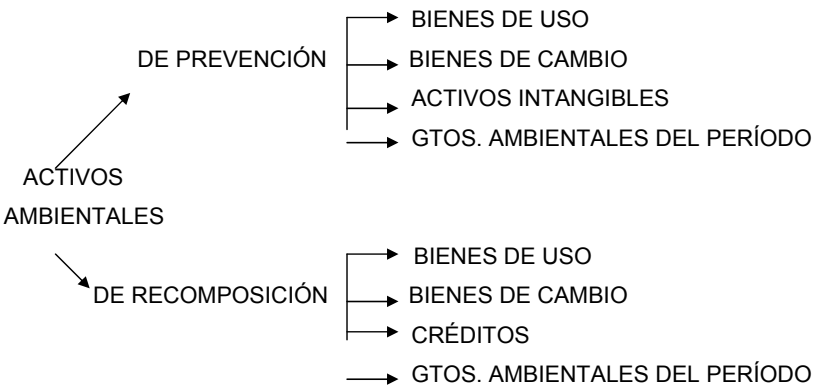
También pueden incluirse en el costo de los bienes de cambio, a través de gastos indirectos de fabricación, la amortización de los demás activos ambientales de prevención, en tanto sean necesarios para la realización del proceso productivo.

En caso de que los gastos ambientales de prevención no sean imprescindibles para el proceso productivo ó su beneficio no alcance a períodos posteriores, no corresponderá su activación y deberán imputarse a otro rubro de activo ambiental ó asignarse al Estado de Resultados como gastos del período.

Activos ambientales de recomposición:

Los mismos se imputarán 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.

Resumiendo, nos encontramos entonces ante dos conceptos susceptibles de distinto tratamiento contable:





## Las campañas de Imagen Institucional. Su tratamiento.

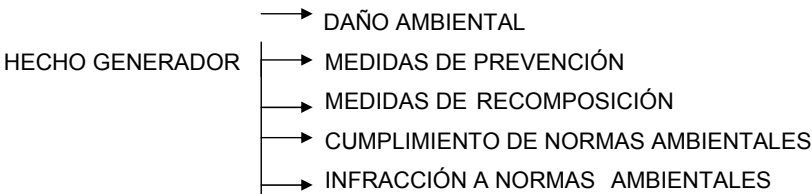
Algunos autores consideran adecuado considerar como activo intangible ambiental los gastos "...vinculados con campañas institucionales destinadas a abordar y mejorar en forma integral la imagen de la empresa frente a la comunidad."

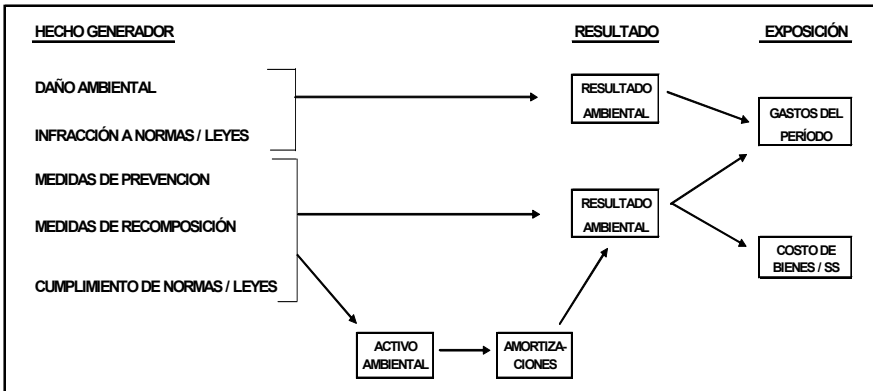
Considero que incluir como activo ambiental un gasto destinado a la imagen institucional no resulta concordante con el concepto de gasto ambiental arriba mencionado, ya que los recursos sacrificados no redundan en un beneficio para el medio ambiente, ya sea en el aspecto preventivo o de recomposición del mismo, independientemente del beneficio que pueda redundarle a la empresa en su conjunto.

Por lo tanto, los gastos cuyo destino no sea producir un impacto positivo ó evitar uno negativo, presente o futuro en el medio ambiente no debieran incluirse dentro del concepto de gasto ambiental.

## **10. Resultados ambientales**

Continuando con la premisa de tratamiento y exposición diferenciada de la información ambiental, al analizar el Estado de Resultados desde la perspectiva ambiental, deberán exponerse de manera diferenciada los costos y gastos del período que estén vinculados a la protección o recomposición del medio ambiente.





Según la metodología de costeo utilizada

Los resultados ambientales, al igual que los demás resultados, pueden ser tratados de idéntico modo que agruparse en "costo de ventas" y "gastos del período", y podrán tener diverso origen, por ejemplo:

-Costo de ventas 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, normales y habituales, corresponda incluir en el costo de los productos vendidos ó servicios prestados por la empresa.

Se pueden mencionar, por ejemplo: la amortización de los activos ambientales afectados al proceso productivo, como los bienes de uso ambientales, ó el costo de los bienes de cambio ambientales utilizados (materias primas recicladas ó alternativas).

-Gastos del período ambientales: en este concepto se incluirán todos los resultados vinculados al medio ambiente que, por sus características particulares ó por la metodología de costeo utilizada, no se imputan al costo de producción, y se reconocen como un gasto del período.

Pueden incluirse tanto los derivados de gastos de prevención como de recomposición.

Se pueden mencionar, por ejemplo: la amortización de los bienes no utilizados en el proceso productivo,

Pero el resultado más importante que debe incluirse en este concepto es el resultado negativo que una empresa debe reconocer por los daños ambientales que haya causado. Este resultado negativo por daño ambiental es la contrapartida del pasivo ambiental que debe reconocer y su inclusión es fundamental para que la información ambiental sea completa, dado que es uno de los aspectos más sensibles, si no el más sensible del impacto ambiental de la actividad de una empresa.

Se pueden incluir: pérdidas por daños ambientales causados, gastos de recomposición efectuados, la amortización de los activos intangibles ambientales, amortización de activos ambientales no afectados al proceso productivo, ó la aplicación de multas por infringir leyes ó normas ambientales.

## **11. Exposición de la información ambiental.**

Como se ha mencionado precedentemente, la exposición diferenciada de la información ambiental será el rasgo fundamental que permitirá a los usuarios acceder a la misma de manera inmediata, para que pueda ser utilizada de manera análoga a la información de los demás rubros patrimoniales.

Aceptando la necesidad de exponer adecuadamente este aspecto de la actividad empresarial, las 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.

ACTIVO	CAJA
	BS CAMBIO
	CREDITOS
	BS DE USO
	INTANGIBLES
	ACTIVOS AMBIENTALES
PASIVO	PROVEEDORES
	DEUDAS FINANCIERAS
	PASIVOS AMBIENTALES

{ ACTIVOS AMBIENTALES - CRÉDITOS  
 ACTIVOS AMBIENTALES - BS USO  
 ACTIVOS AMBIENTALES - INTANGIBLES

- Incluir cuentas ambientales dentro de los rubros típicos de los estados contables.

ACTIVO	CAJA
	BS CAMBIO
	CREDITOS
	BS DE USO
	INTANGIBLES
	OTROS ACTIVOS
PASIVO	DEUDAS COMERCIALES
	DEUDAS FINANCIERAS
	OTROS PASIVOS

{ RODADOS  
 MAQUINARIAS  
 BS USO AMBIENTALES

{ PRÉSTAMOS SIN GARANTÍA  
 PRÉSTAMOS CON GARANTÍA  
 DEUDAS AMBIENTALES

Resulta fácilmente visible la mayor claridad de la primera alternativa, pues al crearse un rubro ambiental, la información queda automáticamente expuesta, sin necesidad de indagar en los demás rubros para obtener las cuentas con datos de significación ambiental.

Si bien la segunda alternativa de exposición 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 en lo concerniente a la claridad y a la inmediatez en el acceso a la misma.

La creación de rubros ambientales en todos los cuadros integrantes de los Estados Contables contribuye así al 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, su estado actual y su evolución.

## 12. Ejemplo práctico

La Chimenea S.A. es una empresa industrial dedicada a la elaboración de diversos productos químicos. Está instalada en un zona apta para la actividad industrial, relativamente próxima a zonas residenciales. Cumple con todas las leyes y normas relacionadas con la protección del medio ambiente y utiliza los criterios de la contabilidad ambiental para analizar su desempeño ambiental.

Ha realizado inversiones destinadas a prevenir el impacto ambiental negativo de su planta, la cuales se exponen como cuenta de activo ambiental.

En el año 2011 inició la ampliación de su planta y entre las operaciones del ejercicio se incluyen las siguientes relacionadas con el medio ambiente:

### ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL 31/12/2010

ACTIVO		PASIVO	
<u>Activo Corriente</u>		<u>Pasivo Corriente</u>	
Disponibilidades	10.000,00	Cuentas por Pagar	200.000,00
Créditos por Ventas	40.000,00	Ds. Fiscales y Sociales	<u>20.000,00</u>
Bienes de Cambio	<u>200.000,00</u>	TOTAL DEL PASIVO CTE	220.000,00
TOTAL DEL ACTIVO CTE.	250.000,00		
		<u>Pasivo No Corriente</u>	
<u>Activo No Corriente</u>		Prestamos Recibidos	<u>200.000,00</u>
Bienes de Uso	1.000.000,00	TOTAL DEL PAS. NO CTE.	<u>200.000,00</u>
Otros Créditos	100.000,00	TOTAL PASIVO	420.000,00
<b>Activo Ambiental</b>	<u>150.000,00</u>		
TOTAL DEL ACT. NO CTE.	1.250.000,00		
		PATRIMONIO NETO	<u>1.080.000,00</u>
TOTAL DEL ACTIVO	1.500.000,00	TOTAL PASIVO + P. NETO	1.500.000,00

1) Cumpliendo con las normas vigentes, adquiere nuevos filtros de carbón reductores de emisiones gaseosas tóxicas en reemplazo de los existentes, cuya vida útil de cuatro años está agotada, a un costo de \$ 20.000.

<b>Activo Amb. de Prevención - Bs de Uso a Banco Cta.Cte.</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>
---	---------------	---------------

*Se trata de un gasto ambiental en prevención por el cual se adquiere un bien de uso cuya función es evitar ó minimizar el impacto ambiental negativo de la actividad. Dado que el bien tiene una vida útil mayor al año corresponde su activación. Su amortización anual será expuesta como un resultado ambiental del período.*

<b>Gtos Ambientales en Prevención - Amortizaciones a Amortizac. Acum. A. Ambiental - Bs Uso</b>	<b>5.000</b>	<b>5.000</b>
---	--------------	--------------

*En el caso de utilizar una metodología de costeo por absorción, al ser un gasto necesario para la actividad en virtud de las normas ambientales, su amortización puede integrar el costo de los bienes de cambio, como un costo ambiental de prevención dentro de los gastos indirectos de fabricación. Por razones de simplicidad no se expone dicha alternativa.*

2) Encarga la realización del Estudio de Impacto ambiental de la ampliación de su planta a través de Verde Consultora S.A. según lo establecen las leyes vigentes. Realizando un pago inicial de \$ 2.000.

<b>Activo Ambiental de Prevención - Intangibles a Banco Cta.Cte.</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>
--	--------------	--------------

*Se trata de un gasto ambiental en prevención por el cual se evalúa la viabilidad ambiental y asimismo legal de la actividad. Al ser un costo preoperativo de la ampliación de la planta, corresponde su activación, de acuerdo a lo dispuesto en la RT 17. Su futura depreciación estará relacionada con la de la aplicación, y supeditada a análisis acerca de la capacidad de generar beneficios futuros.*

3) Adquiere una máquina para filtrar residuos sólidos de los efluentes líquidos destinada a la futura ampliación.

<b>Activo Amb.de Prevención Bs de Uso a Banco Cta.Cte.</b>	<b>50.000,00</b>	<b>50.000,00</b>
--	------------------	------------------

5) Es demandada por un grupo de vecinos residentes en un barrio próximo a la planta, por contaminación de terrenos cercanos supuestamente causado por líquidos lixiviados provenientes de materiales y residuos mal almacenados en un depósito. Una inspección interna revela deficiencias en el almacenaje de los residuos, las cuales produjeron una pérdida de líquidos contaminantes que se filtraron al exterior a través de la estructura del depósito. Los abogados estiman que la demanda prosperará con consecuencias desfavorables para la empresa, considerando una indemnización probable de \$ 100.000 y gastos de descontaminación de \$ 70.000 aproximadamente.

<b>Resultado Ambiental - Impacto ambiental a Previsión Ambiental - Juicios perdidos</b>	<b>170.000</b>	<b>170.000</b>
---	----------------	----------------

6) La empresa llega a un acuerdo con los vecinos demandantes y se compromete a indemnizarlos en \$ 60.000 y realizar la descontaminación de los terrenos afectados, que significará una erogación de \$80.000.

<b>Previsión Ambiental - Juicios perdidos</b> <b>a Resultado Ambiental - Impacto ambiental</b> <b>a Pasivo Ambiental - Indemnizaciones</b> <b>a Pasivo Ambiental - Descontaminación</b>	<b>170.000</b>	<b>30.000</b> <b>60.000</b> <b>80.000</b>
--	----------------	---

7) Efectúa obras para adecuar la estructura del depósito y eliminar el riesgo de filtraciones, con un costo de \$ 15.000. Asimismo realiza un programa de capacitación de los empleados del depósito para mejorar los procedimientos de almacenamiento de materiales contaminantes y disminuir el riesgo de accidentes. El costo de la capacitación es de \$ 6.000.

<b>Activo Ambiental de Prevención - Bs de Uso</b> <b>Activo Ambiental de Prevención - Intangibles</b> <b>a Banco Cta.Cte.</b>	<b>15.000</b> <b>6.000</b>	<b>21.000</b>
---	-------------------------------	---------------

Al cierre del ejercicio 2011, los estados contables de La Chimenea S.A. muestran las siguientes cifras:

#### ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL 31/12/2011

ACTIVO		PASIVO	
<u>Activo Corriente</u>		<u>Pasivo Corriente</u>	
Disponibilidades	6.000,00	Cuentas por Pagar	350.000,00
Créditos por Ventas	45.000,00	Ds. Fiscales y Sociales	40.000,00
Bienes de Cambio	<u>250.000,00</u>	<b>Pasivo Ambiental</b>	60.000,00
<b>TOTAL DEL ACTIVO CTE.</b>	<b>301.000,00</b>	<b>TOTAL DEL PASIVO CTE</b>	<b>450.000,00</b>
<u>Activo No Corriente</u>		<u>Pasivo No Corriente</u>	
Bienes de Uso	1.750.000,00	Prestamos Recibidos	550.000,00
Otros Créditos	150.000,00	<b>Pasivo Ambiental</b>	<u>80.000,00</u>
<b>Activo Ambiental</b>	<u>241.000,00</u>	<b>TOTAL DEL PAS. NO CTE.</b>	<b>630.000,00</b>
<b>TOTAL DEL ACT.NO CTE.</b>	<b>2.141.000,00</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>1.080.000,00</b>
		<b>PATRIMONIO NETO</b>	<u><b>1.362.000,00</b></u>
<b>TOTAL DEL ACTIVO</b>	<b>2.442.000,00</b>	<b>TOTAL PASIVO + P. NETO</b>	<b>2.442.000,00</b>



### Análisis de la información ambiental del período.

A primera vista pueden observarse los rubros ambientales del Estado de Situación Patrimonial, lo que permite una primera aproximación a la información contable ambiental del ejercicio sin necesidad de análisis previos.

El análisis puede profundizarse mediante el uso de índices de estructura y de tendencia, para determinar la magnitud de dichas partidas dentro del patrimonio de la empresa, como así también su tendencia durante el período analizado.

Los índices que se pueden utilizar pueden ser muy variados. Es posible, además, utilizar índices que combinen las cifras del Estado de Situación Patrimonial (variables stock) con los resultados ambientales que podrían exponerse de manera análoga en el Estado de Resultados (variables flujo). El tipo de índices a utilizar dependerá de los requerimientos de información del usuario.

Se deberá tener en cuenta, además, la información cualitativa contenida en las Notas a los Estados Contables, para complementar e interpretar la información cuantitativa.

Por razones de simplicidad, y para ilustrar brevemente una posible mecánica de análisis, se exponen tres posibles índices utilizables para el análisis del Estado de Situación Patrimonial.

Indices		31/12/2010		31/12/2011	
Participación del Activo Ambiental en el Activo Total	: $\frac{\text{Activo Ambiental}}{\text{Activo Total}}$	$\frac{150.000}{1.500.000}$	: 10,0%	$\frac{241.000}{2.442.000}$	: 9,9%
Participación del Pasivo Ambiental en el Pasivo Total	: $\frac{\text{Pasivo Ambiental}}{\text{Pasivo Total}}$	$\frac{0}{420.000}$	: 0,0%	$\frac{140.000}{1.000.000}$	: 14,0%
Evolución del Activo Ambiental en % del Activo Total	:			$\frac{241.000}{150.000}$	160,7%

Del análisis realizado puede observarse que:

- El activo ambiental se mantuvo estable en términos relativos con respecto al activo total.
- El activo ambiental aumentó en el período un 160%. Esto puede reflejar una política de inversión en medidas ambientales por parte de la empresa.

- No existía pasivo ambiental al inicio, siendo el mismo al cierre de \$241.000, correspondiente al 14% del pasivo total. Esto puede indicar la existencia de obligaciones por daños ocasionados durante el ejercicio.

Como todo análisis, para establecer conclusiones con más precisas y con mayor certeza, será necesario un análisis mas profundo, utilizando diversos datos y herramientas de análisis.

## **Fuentes Bibliográficas**

Azqueta Oyarzun, Diego. Introducción a la economía ambiental, España: Editorial MacGraw Hill, 2002

Contabilidad Social y Ambiental – R. J. M. Phalen Acuña, L. Fronti de García. Ed. Macchi. 2004.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. Estocolmo, 1972.

Convención Marco sobre el Cambio Climático. ONU. Nueva Cork, 1992.

El Medio Ambiente - Pierre George. Presses Universitaires de France. 1972.

Informe Brundtland. WCDE. Comisión mundial para el medio ambiente y el desarrollo, 1987.

Protocolo de Kyoto. ONU. Kyoto, Japón. 1997

Perez, Sanchez, Diana; Velez, Ángela y Blandón Jimenez, Jaime, Convergencia o adopción de estándares mundiales de contabilidad y de información financiera , en <http://www.gerencie.com/estandares-internacionales-de-contabilidad.html>, 2004.

Tietenberg, T. Environmental and natural resource economics. Scott Foresman And Company. Boston, 1988.

Senés García y Rodríguez Bolívar. Contabilidad medioambiental. Análisis de la Recomendación Europea y de la Resolución española. ICAC. Madrid. España, 2003.

Túa Pereda, Jorge. "Lecturas de teoría e investigación contable". Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.1995.

Túa Pereda, Jorge. "Armonización de Normas versus Armonización de conceptos" AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, Nº 54, 2001.

Valoración Económica de la Calidad Ambiental. Azqueta Oyarzún, Diego. Aravaca, España. McGraw-Hill. 1994.