

LA AMENAZA AMBIENTAL Y LA NECESARIA CONTABILIDAD TRIDIMENSIONAL: ECONOMICO , AMBIENTAL Y SOCIAL

Por Dr. Víctor M. Lang :

Contador Público U.N.L. Argentina . Master en Negocios ITAE España. – Cursos Emprendedores en UC Berkeley Haas School Bussines Lester Center - Contador Pymes y ONGs –Docente - Politico –Propietario Estudio Lang desde 1974.

RESUMEN

Propósito: El objetivo de este artículo es alertar sobre la gravedad que hoy alcanza el calentamiento global y su consecuencia el daño ambiental: recursos naturales y seres vivientes inclusive nosotros los humanos. Y por otra parte y fundamental el tratamiento contable que pueden recibir las diferentes partidas medioambientales cuando estas son incluidas dentro de la contabilidad financiera tradicional, con el fin de apoyar el continuo perfeccionamiento de la información contable con el fin de generar más información para generar políticas públicas que contribuyan al cuidado del medio ambiente y la sociedad.

Muchas empresas presentan en sus memorias informes de carácter medioambiental, pero son escasas las que son capaces de contabilizar los hechos medioambientales que definitivamente influyen en sus estados financieros.

El gran desafío de los sectores: empresarial, los gobiernos, los científicos y la profesión contable es integrar completamente el tema del medio ambiente al proceso de la toma de decisiones y a las estrategias públicas y privadas. Un sistema contable que contemple el concepto medioambiental en su plan de cuentas, obviamente tendrá información disponible en cuanto a sus costos , ingresos, activos y pasivo medioambientales, que es indispensable en la sostenibilidad de las empresas y de todo nuestro planeta a largo plazo, especialmente si se trata de empresas relacionadas con la explotación de recursos naturales.

Palabras Clave: Medio ambiente, contabilidad medioambiental, costos e ingresos medioambientales, activos y pasivos medioambientales, empresas, planeta.

ABSTRACT

Purpose: The purpose of this article is to warn about the seriousness of global warming reaches today and consequence of environmental damage: natural resources and even we humans living beings. On the other hand, fundamental accounting treatment that can receive the various environmental items when they are included in traditional financial accounting, in order to support the continuous improvement of accounting information order to generate more information to generate public policies contribute to protecting the environment and society.

Many companies present reports in his memoirs environmental nature, but are scarce which are capable of accounting for the environmental events that definitely affect its financial statements.

The great challenge of the sectors: business, governments, scientists and the accounting profession is to fully integrate the issue of the environment to the process of decision making and public strategies and privates. A accounting system that addresses the environmental concept in its chart of accounts, obviously have information available regarding costs, revenues, assets and liabilities, which is indispensable for the sustainability of business and our planet in the long term, especially if it comes to companies related to the exploitation of natural resources.

Keywords: Environment, environmental accounting, environmental costs and income, assets and liabilities, businesses globe.

INDICE

- RESUMEN.
- INTRODUCCION.
- EL MUNDO ECONOMICO Y EL FISICO .
- DEFINICIONES DE MEDIO AMBIENTE Y CONTABILIDAD.
- BREVE HISTORIA DEL DESARROLLO DE LA TEORIA CONTABLE.
- 1920-1960 ORIGENES DEL TERMINO “ PRINCIPIO CONTABLE “ . ETAPA DE ACEPTACION GENERALIZADA .
- 1960-1973 LAS GRANDES DECLARACIONES DE PRINCIPIOS Y SUS VARIACIONES ENTRE LO QUE ES Y LO QUE DEBIERA SER EN LA PRACTICA EN LA ETAPA LOGICA.
- DESDE 1973 EL PARADIGMA DE UTILIDAD Y LOS MARCOS CONCEPTUALES EN LA ETAPA TELEOLOGICA O NORMATIVA.
 - HIPOTESIS DEL SUJETO O ENTIDAD CONTABLE.
- LOS USUARIOS DE LA INFORMACION FINANCIERA.
- QUE SE ENTIENDE POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA-RSE-.
- LA INFORMACION MEDIO AMBIENTAL. LA CONTABILIDAD SOCIAL.
- DEFINICIONES DE LAS PRINCIPALES PARTIDAS MEDIOAMBIENTALES.
- INFORMACION A CONSIDERAR PARA LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.
- DISEÑO DE PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA LA REGISTRACION DE VARIABLES MEDIOAMBIENTALES. INFORMACION MEDIOAMBIENTAL. LAS CUENTAS ANUALES.
- BALANCE DE SITUACION PATRIMONIAL .
- LAS CUENTAS DE RESULTADOS - PERDIDAS Y GANANCIAS.
- LA MEMORIA.
- EL INFORME DE GESTION.
- LA CONTABILIDAD AMBIENTAL NACIONAL.
- CONCLUSIONES.
- BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

La actividad económica siempre ha estado ligada con el entorno, ya sea natural o social, en el que ésta se desarrolla y esta relación se ha mantenido dentro de unos límites de equilibrio hasta épocas muy recientes. Pero ante la ausencia de una auténtica conciencia ambiental no ha sido hasta bien entrado el siglo XX cuando la economía ha empezado a preocuparse por la relación de ésta con el medio ambiente, alcanzando en la década de los años noventa una importancia relevante, y tres son las razones que pueden justificarlo:

La acumulación detectable de daños al medio ambiente. Ya sea por los abundantes desastres ecológicos ocasionados por las actividades económicas del hombre, como han sido los desastres originados por el Exxon Valdez, Bhopal, Chernobyl o por las

consecuencias que generan ciertas prácticas como la tala abusiva de bosques, la sobreexplotación de los acuíferos, etc.

El avance en el conocimiento científico-técnico de la relación causa-efecto del daño ambiental.

La mayor conciencia social y política sobre el problema de nuestro entorno y su proyección mundial.

El 11 de diciembre de 1997 los países industrializados se comprometieron, en Kioto, a ejecutar un conjunto de medidas para reducir los gases de efecto invernadero. Los gobiernos signatarios de dichos países pactaron reducir en al menos un 5 % en promedio las emisiones contaminantes entre 2008 y 2012, tomando como referencia los niveles de 1990. El acuerdo entró en vigor el 16 de febrero de 2005, después de la ratificación por parte de Rusia el 18 de noviembre de 2004.

El objetivo principal es disminuir el cambio climático antropogénico cuya base es el incremento forzado del efecto invernadero. Según las cifras de la ONU, se prevé que la temperatura media de la superficie del planeta aumente entre 1,4 y 5,8 °C de aquí a 2100, a pesar que los inviernos son más fríos y violentos. Esto se conoce como calentamiento global. «Estos cambios repercutirán gravemente en el ecosistema y en nuestras economías», señala la Comisión Europea sobre Kioto.

Una cuestión a tener en cuenta con respecto a los compromisos en la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero es que la energía nuclear queda excluida de los mecanismos financieros de intercambio de tecnología y emisiones asociados al Protocolo de Kioto, pero es una de las formas de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en cada país. Así, el IPCC en su cuarto informe, recomienda la energía nuclear como una de las tecnologías clave para la mitigación del calentamiento global.

Se estableció que el compromiso sería de obligatorio cumplimiento cuando lo ratificasen los países industrializados responsables de, al menos, un 55 % de las emisiones de CO₂. Con la ratificación de Rusia en noviembre de 2004, después de conseguir que la UE pague la reconversión industrial, así como la modernización de sus instalaciones, en especial las petroleras, el protocolo ha entrado en vigor.

Además del cumplimiento que estos países han hecho en cuanto a la emisión de gases de efecto invernadero se promovió también la generación de un desarrollo sostenible, de tal forma que se utilice también energías no convencionales y así disminuya el calentamiento global.

Segundo periodo del Protocolo de Kioto. La decimoctava Conferencia de las Partes (COP 18) sobre cambio climático ratificó el segundo periodo de vigencia del Protocolo de Kioto desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2020.

La duración de este segundo periodo del Protocolo será de ocho años, con metas concretas al 2020. Sin embargo, este proceso denotó un débil compromiso de los países industrializados, tales como Estados Unidos, Rusia y Canadá, los cuales decidieron no respaldar la prórroga.

En torno a la Plataforma Durban, la decisión fue continuar con el grupo de trabajo aprobado el año pasado en Sudáfrica. Las partes podrán exponer observaciones sobre planes nacionales de acción respecto a la mitigación y adaptación del cambio climático, con el objetivo de superar las barreras y alcanzar una homologación a escala internacional.

La canalización de financiamiento y tecnología de apoyo a países en desarrollo tuvo avances importantes. Los países desarrollados reiteraron su compromiso de continuar el financiamiento a largo plazo, con miras a movilizar 100 mil millones de dólares para adaptación y mitigación hasta el 2020.

Además, las partes acordaron seguir con esfuerzos para implementar Planes Nacionales de Adaptación en países en desarrollo. Para ello, iniciaron diálogos sobre el mecanismo de daños y pérdidas que permitan el reconocimiento financiero a países víctimas de desastres climáticos significativos.

La aprobación de un nuevo programa para desarrollar capacidades mediante la educación y el entrenamiento sobre cambio climático fue también considerada una herramienta para crear conciencia pública que permita una mayor participación ciudadana en la toma de decisiones.

Netas Evitadas (ENE), iniciativa que se convirtió en un mecanismo principal de la convención, el cual planea un proceso de implementación a través de un programa creado con esta finalidad.

Esta iniciativa marca un balance positivo para Ecuador en el tema de cooperación ambiental. “Aunque la participación internacional estuvo marcada por un compromiso débil y metas poco ambiciosas de cooperación, en torno a la reducción de emisiones, el país continúa trabajando en iniciativas ambientales”, señaló Lorena Tapia, la ministra del Ambiente de ese país.

Hace unos días, el 04 de agosto, 2015 el Secretario General de la ONU se reunió hoy en Washington, D.C. con el presidente de Estados Unidos para hablar sobre una amplia variedad de temas de interés internacional, entre los que destacó el cambio climático.

Ban Ki-moon y Barack Obama coincidieron en la importancia de actuar de manera decidida y urgente contra ese fenómeno, que constituye una de las mayores amenazas para el futuro de la humanidad.

Al término del encuentro, Ban afirmó ante la prensa que la conversación fue muy constructiva y encomió una vez más el Plan de Energía Limpia presentado el lunes por el mandatario estadounidense, que busca reducir en un tercio las emisiones de carbono estadounidenses en un plazo de 15 años.

El titular de la ONU destacó una vez más el liderazgo mostrado por Obama y sostuvo que es esencial para atraer a otros países clave y lograr en diciembre próximo un acuerdo universal sustantivo para disminuir el cambio climático y mitigar su impacto.

Durante la reunión, los líderes discutieron cómo movilizar 100.000 millones de dólares para financiar los esfuerzos contra el calentamiento global

EL MUNDO ECONÓMICO Y EL FÍSICO

La creciente sensibilidad por el deterioro medioambiental está teniendo a su vez un reflejo notable no sólo en términos políticos y sociales, sino también en el terreno económico. Esta influencia se nota en un doble plano:

En la propia teoría económica al ponerse en cuestión algunos de los paradigmas básicos sobre los que se sustenta el edificio de las teorías económicas clásicas.

Y en el nivel de la economía aplicada y su extensión al campo de la política económica.

A su vez el medio ambiente ha pasado de ser un patrimonio casi exclusivo de algunos grupos radicales, a constituir un elemento cultural básico, en capas de la sociedad cada vez más amplias. Es decir, ha pasado de la radicalidad a la generalización y de la generalidad a la globalización, al ser hoy en día un problema de carácter mundial, no sólo por las características universales propias de los procesos físico-químicos en los que consiste, sino porque problemas ambientales, y gravísimos, se producen en todo el mundo con independencia del sistema económico o político del que se hable. Por lo tanto la globalización del problema ambiental es doble: Porque su solución última sólo puede tomarse a escala mundial y por sus manifestaciones, ya que problemas ambientales existen a lo largo de todo el planeta.

Los problemas ambientales no son exclusivos de un modelo industrial ni, mucho menos, de la economía de mercado, aunque ésta última es la única que ha sido, hasta el momento, capaz de generar tecnología y organización para intentar acometer el reto que plantea el medio ambiente.

El proceso de industrialización y creciente urbanización son las principales causas del deterioro de las condiciones medioambientales, lo que ha originado paralelamente un desarrollo de la conciencia social favorable a la conservación del entorno natural, lo que desata la polémica “ desarrollo versus conservación “ que se caracteriza “por la existencia de dos vicios opuestos, extremos y ambos igualmente negativos: El conservacionismo puro y duro y el desarrollo ciego y desaforado”.

En este proceso de reconocimiento de la cuestión ambiental existen tres hitos importantes:

El informe Meadows del Club de Roma (1972) sobre “Los límites del crecimiento” que supuso la primera voz de alarma y el inicio del proceso de concienciación, al plantear límites al crecimiento económico con efectos catastróficos para los sistemas económicos y ecológicos.

El informe Brundtland, (1987) “Nuestro futuro común” de la Comisión Mundial del Medio ambiente y Desarrollo, se acuña el concepto del “desarrollo sostenible” (aparece en 1980 en el informe de la International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources, titulado “Estrategia mundial para la Conservación”), definiéndolo como aquel que satisface las necesidades de la generación del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas propias.

Y en 1992 en la Cumbre de la Tierra de Naciones Unidas de Río de Janeiro, se asume por primera vez, y a nivel mundial, el desarrollo sostenible como guía para la formulación de políticas de desarrollo racionales y regionales; es decir la integración entre desarrollo y medio ambiente.

La crisis del petróleo colocó en el candelero de la opinión pública la relación entre el medio ambiente y el desarrollo económico.

Entonces ¿Son medio ambiente y desarrollo dos conceptos excluyentes? ¿Tiene que considerarse el medio ambiente como parte integral del desarrollo?.

De aquí surge el concepto del desarrollo sostenible, es decir la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la posibilidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades, cuyos aspectos fundamentales del mismo son: La sostenibilidad y la globalidad en las actuaciones.

Para llegar a esta situación actual, de la mayor toma de conciencia en cuanto a los problemas medioambientales y su influencia en el pensamiento económico, habría que realizar una descripción de la relación entre hombre y naturaleza.

Cuando en épocas pasadas existían amplias zonas del planeta en las que el hombre no había penetrado, por lo tanto la Naturaleza permanecía incontaminada, los

problemas naturales se producían por fenómenos meteorológicos o epidemiológicos de los que el hombre resultaba sujeto pasivo. Era la propia Naturaleza la que fundamentalmente era objeto y sujeto de sus propios acontecimientos. Pero cada vez más el hombre se adentró en la Naturaleza para ir cubriendo sus necesidades, por eso podemos decir que la relación entre el hombre y la naturaleza es, ante todo, una relación utilitaria que implica una interacción recíproca entre ambas entidades, que a través de un continuo proceso de adaptación y transformación, le han permitido alejar la mayor parte de las restricciones, sea por limitación o escasez de recursos, a través de una sofisticada base tecnológica que le ha permitido incrementar su capacidad de dominio y por lo tanto de explotación sobre ella.

Toda actividad económica ha estado ligada desde siempre con el entorno natural y social en el que se desarrolla, ya que no se concibe actividad alguna que no interactúe con algún elemento del medio en el que se desenvuelve.

El medio ambiente es el sustento básico de la vida en el planeta. En este sentido, el medio natural desarrolla diversas funciones que pueden considerarse económicas, ya que inciden directa o indirectamente, en las actividades económicas de los hombres, por lo tanto podemos especificar varias funciones que cumple la naturaleza en esa relación con el hombre:

1.- Ser fuente de recursos necesarios para el desarrollo de los procesos productivos (agua, combustibles, otras materias primas naturales, etc.) de muchos de los bienes económicos y cuyo rendimiento depende de la calidad del agua o el aire, como son las explotaciones agrícolas y forestales, piscifactorías, etc. y para el consumo directo (agua, alimentos vegetales o animales). Por tanto, el suministro de recursos para el desarrollo de diversas actividades de carácter económico es una de las principales funciones económicas que desempeña el medio ambiente.

Estos recursos naturales pueden ser de distintos tipos:

Recursos no renovables: Son aquellos que una vez consumidos no pueden regenerarse de forma natural en una escala de tiempo humana, como son los minerales y combustibles minerales (petróleo, carbón, etc). Estos recursos son finitos, y aunque pueden encontrarse nuevas reservas, el encarecimiento de los mismos va a provocar que su explotación sea económicamente inviable, a pesar de que las mejoras tecnológicas pueden alargar el periodo de utilización.

Recursos renovables: Son los recursos que pueden regenerarse mediante procesos naturales, de manera que aunque sean utilizados pueden seguir existiendo siempre que no se sobrepase su capacidad de regeneración, como son los animales y las plantas, que pueden reproducirse. También son recursos renovables el aire y las aguas limpias, que pueden renovarse mediante procesos naturales.

Recursos continuos: Se corresponde con aquellas fuentes de energía que son inagotables y que no son afectadas por la actividad humana, como la energía del sol y la gravedad. La primera genera energía solar a través de la radiación y eólica por el viento. La segunda genera energía hidroeléctrica mediante saltos hidroeléctricos o las olas y mareas. No deben confundirse con los recursos renovables ya que no existe un proceso de regeneración.

2.- Asimiladora de residuos. Completando lo anterior si se considera como un flujo circular abierto, es receptora de los residuos y desechos de todas clases consecuencia de la actividad productiva y de la sociedad (distribución y consumo) , ayudando a eliminarlos con su capacidad de asimilación, ya sea por dispersión de residuos líquidos en ríos, mares y suelos; por dispersión de gases en la atmósfera o por degradación de residuos sólidos en los suelos o en las aguas. Pero esta asimilación tiene un límite y cuando se supera aparece la contaminación.

3.- Proporciona servicios medioambientales que tienen una importancia relevante e incluso vital en algunos casos así podemos clasificar esos servicios en dos grupos:

Servicios relacionados con el consumo directo y consciente, como los paisajes, parques, etc. demandados como atracción turística para la recreación, por las economías domésticas, entrando a formar parte de la función de producción de utilidad de éstas. O el incremento de conocimiento que facilita a través de la investigación científica.

Servicios de consumo indirecto e inconsciente, ya que es un sistema que proporciona los medios para sostener toda clase de vida y su diversidad, estabiliza los ecosistemas y regula el clima.

Por lo tanto existe una ineludible interdependencia entre el hombre (sociedad) y el entorno (naturaleza), en este binomio juega un papel preponderante el trabajo mediante el cual el hombre obtiene una serie de beneficios, descartando la concepción de entender la naturaleza como puro objeto, sino como el más exquisito y fiel aliado porque aparece un grave problema cuando debido a la actividad económica de la sociedad el medio ambiente ve disminuidas o anuladas sus posibilidades de cumplir con estas funciones satisfactoriamente.

A su vez el hombre, como grupo, parte de un determinado sistema social y en un medio ambiente específico, (medio ambiente social) por lo que la relación entre la naturaleza y el hombre es un fenómeno social. Así la realidad natural no se convierte en recurso para el hombre más que por la acción combinada de dos condiciones:

Que pueda satisfacer directa o indirectamente una necesidad humana y poseer una utilidad dentro de una forma de vida social.

Que el hombre disponga de los medios para separarla del resto de la naturaleza y utilizarla para sus fines.

A lo largo de la historia, la acción del hombre construye un espacio social que se superpone al medio ambiente natural, proceso que se lleva a cabo en un lugar dado y en un espacio preexistente por lo que cualquier análisis que se quiera efectuar sobre dicha relación no puede realizarse únicamente en su dimensión espacial sino también en función de su dimensión temporal e histórica. Ninguna ciencia es independiente del contexto ideológico donde se desarrolla, por lo que la ciencia económica también refleja una determinada ideología y responde a la interpretación, que en función de dicha ideología, se hace. Así cada doctrina económica ha estado condicionada por la circunstancia de su tiempo, siendo el antropocentrismo una constante en la mayoría de las civilizaciones.

En cuanto a su relación en la evolución del pensamiento económico, ha supuesto un divorcio entre el mundo físico y el mundo económico, divorcio que se ha manifestado en la evolución de conceptos como la escasez, la noción de riqueza, o la definición de los elementos productivos que intervienen en el sistema económico.

La clave de toda exploración de los fenómenos económicos ha sido la fuente del valor ,problemática que ha alcanzado a todas las escuelas del pensamiento económico desde Píndaro con su paradoja del valor (las joyas a pesar de carecer de valor eran caras y el aire valioso, es un bien gratuito), pasando por los mercantilistas donde el oro y la plata eran la fuente del valor y la riqueza, o con Adam Smith donde es el trabajo la raíz del valor económico idea que continuó desarrollándose en el pensamiento de Marx.

La teoría económica convencional parte de la idea de un sistema cerrado, donde las actividades económicas no están en conexión con el sistema biológico. Así se entiende que todo lo que se consume ha sido producido, y queda al margen de la consideración económica, desde esta perspectiva, el consumo de patrimonio, en toda su extensión, que se incorpora al sistema productivo.

Así los elementos de producción también han sufrido una evolución en el pensamiento económico, desde el predominio de la Tierra como elemento productivo básico en los fisiócratas, pasando a la Escuela Clásica donde se amplió a un nuevo concepto no ligado a la idea de materialidad que era el Trabajo, éste era el único elemento productivo que era capaz de infundir valor a las cosas y ser generador de riqueza. Pero este alejamiento entre el mundo físico y económico se amplía aún más con la Escuela Neoclásica cuando se rompe todo concepto de limitación al crecimiento económico, es decir sin relación con los recursos materiales, al agregar un nuevo

elemento como fuente y generador de riqueza, El Capital, acabando con el predominio del trabajo como fuente generadora del valor y la riqueza.

Como decíamos, comprobamos que ante el problema histórico de la relación entre economía y medio ambiente, los representantes de un nuevo análisis económico intentan resucitar en sus trabajos la íntima relación que guardaban ambas en el primer modelo económico elaborado por los fisiócratas, en especial por Francois Quesnay en su Tableau oeconomique.

A su vez la contabilidad como disciplina académica y herramienta de trabajo económico también está inmersa en el mismo intento de reflejar en sus informaciones financieras la influencia del medio ambiente en el desarrollo de las actividades económicas.

Tradicionalmente la contabilidad ha sido tratada como un campo de conocimientos científicos vinculado a la economía, derivado de la economía de empresa, muy tecnificado y profesionalizado. La contabilidad ha tenido una concepción utilitarista y mecanicista del proceso de elaboración de la información contable por lo que se considera a la contabilidad como un conjunto de técnicas de registro de los hechos económicos, útil y necesario, aunque secundario para el desarrollo de otras parcelas de la economía de empresa.

Este enfoque ha supuesto una visión parcial del entorno en el que opera, ya que la contabilidad tiene un enfoque social y las prácticas contables persiguen la creación de una imagen de la realidad a la que se aplican; transformando los flujos físicos en cifras, sus diferencias cualitativas y cuantitativas en valores financieros, etc. es decir convierte cualidades en cantidades.

La contabilidad se define dentro de un marco económico determinado y dicho marco está evolucionando con cierta rapidez, pero el marco aún predominante es el de una economía de mercado, con propiedad privada de los medios de producción, decisiones económicas dispersas y ánimo de lucro, que ha generado distintos desvalores como:

El uso desenfrenado y la utilización sin “número, peso ni medida” de las materias primas y, en general, de los bienes de la tierra tanto reciclables como no. El favorecimiento del consumismo desmesurado.

Todo ello medido financieramente con la regla de la mayor ganancia posible.

El desarrollo de la idea de producir lo antes posible, lo más posible y lo más barato posible para sobrevivir ante la dura competencia.

Desde el anterior marco se camina hacia un nuevo entorno económico donde se entiende la economía como social de mercado y agrega a las implicaciones de ésta, la

responsabilidad social de la unidad económica, lo que supone limitaciones en cuanto a la propiedad privada, las decisiones económicas no coordinadas y la finalidad de lucro.

La responsabilidad social que se le asigna a la nueva economía social de mercado, supone una alteración de los contenidos que, en la información financiera, ha de suministrar la unidad económica, debiendo estar entre ellos la situación medioambiental lo que supone asumir un respeto hacia el medio ambiente en sus operaciones, ya que cada vez son más los sectores de la sociedad que dan mayor importancia a los problemas medioambientales y esta evolución implica que los usuarios de la información contable, como parte importante del entorno donde se desarrolla la actividad económica, impulsan los cambios a efectuar en la presentación de dicha información.

El medio ambiente está en crisis, pero crisis no significa solamente problemas, también significa oportunidades, ya que las normas cada vez más rigurosas impulsan la innovación y ésta crea nuevos mercados y nuevas oportunidades, demostrando la experiencia que los sistemas de gestión medioambiental generan ahorros de costes y mejoras de competitividad, por lo que la protección medioambiental está empezando a ser considerada por las empresas como un valor añadido de su imagen empresarial por la posibilidad de obtención de beneficios futuros a largo plazo al ver mejorada su competitividad ante un mercado cada vez más sensibilizado con el medio ambiente.

Consecuencia de las nuevas estrategias será que a los objetivos tradicionales como son la obtención de beneficio y la permanencia de la empresa, se deberán incorporar otros como son la mejora de la calidad de vida y del medio ambiente, y a su vez el mantenimiento de los recursos amenazados por el uso abusivo. Esta implantación de mecanismos que sigan la gestión medioambiental de la empresa es consecuencia de una triple demanda:

- a- La internalización de los valores medioambientales en sus decisiones.
- b- Una mayor presión de los distintos grupos sociales en demanda de unas condiciones medioambientales que mejoren la calidad de vida.
- c- Las medidas adoptadas por los poderes públicos, con el fin de alcanzar un equilibrio entre la actividad económica y un mantenimiento cualitativo de las condiciones ambientales.

En esta situación de cambio además de nuevas necesidades, aparecen nuevos problemas que van a dificultar los cambios necesarios para la incorporación del medio ambiente al entorno empresarial, entre éstos podemos mencionar:

1.-La aparición de una nueva clase social dominante que no está ligada a la propiedad de la empresa (accionariado) sino a su control (dirección, ejecutivos y administración), clase social que secuestra el poder reduciendo, limitando o eliminando

los derechos políticos y económicos de los accionistas, lo que a su vez dificulta el desarrollo del concepto de responsabilidad social tan necesario para el reconocimiento e integración del problema ambiental en la actividad empresarial.

2.-Y además el entorno económico; como marco del desarrollo de la Teoría contable, está sujeto a un cambio mucho mas profundo con la llamada “nueva economía” que supone, a nivel mundial, una mayor alteración del marco económico clásico. Esta “nueva economía” se caracteriza por los siguientes rasgos:

a- El descenso de la tasa de paro a límites de “tasa natural de desempleo”.

b-Generación de ganancias por incremento de la productividad.

c- El conocimiento como factor de producción. (Los intangibles).

La estabilidad del crecimiento económico y del ritmo de variación de los precios. Lo que supone abandonar la vieja presunción de que la disminución de la tasa de desempleo supone un riesgo de inflación.

El mayor protagonismo de los mercados financieros en el escrutinio de la gestión empresarial, frente a la clásica financiación bancaria.

La “Globalización” de la economía debido a la liberalización y a la desregulación de sectores básicos de ésta.

Intenso desarrollo de las tecnologías de la información y su generalización.

Una mayor disposición a asumir riesgos y una mayor tolerancia con el fracaso. El riesgo es el elemento diferenciador.

Esta nueva economía altera el marco económico de manera sustancial y por lo tanto afecta a las empresas en múltiples campos y áreas:

El trasvase desde el sector secundario al terciario, lo que supone redefinir las funciones, estrategias y modelos de organización empresarial, propiciando la aparición de nuevas empresas que ponen en entredicho el status quo anterior.

El paso de estrategias basadas en los competidores a pensar en los potenciales colaboradores, lo que intensifica los procesos de concentración.

Un cambio en los sectores maduros de la economía, hacia la atención directa al consumidor como verdadero soberano de la nueva economía.

Una alteración en la organización de las empresas para aumentar la flexibilidad en la toma de decisiones con mejor aprovechamiento de la potencialidad del capital humano, desarrollando el concepto del individuo como unidad orgánica relevante.

La asignación más eficiente del capital con la aparición del capital-riesgo. Ahora son las expectativas el concepto clave en los nuevos esquemas de valoración de las empresas, sustituyendo en gran medida a las evidencias de las cuentas de resultados o recursos propios de las empresas.

Tras esta sucinta reflexión sobre la teoría contable y su evolución histórica, resaltando especialmente que la ciencia contable se engloba dentro de las Ciencias Sociales lo que representa una dificultad de modelizar comportamientos, pasaremos a reflexionar sobre el Marco Conceptual, en sus aspectos básicos, intentando insertar el problema medioambiental en su itinerario lógico-deductivo.

DEFINICIONES DE MEDIO AMBIENTE Y CONTABILIDAD .

Para homogeneizar puntos de referencia, es oportuno definir los principales conceptos y definiciones que se abordarán como soporte teórico y práctico de este artículo.

Medio ambiente: es el conjunto de elementos del medio natural integrados armónicamente en un sistema equilibrado, incluidos la atmósfera; el clima; los bosques; la biodiversidad de las especies, incluyendo la especie humana; las aguas; ríos; mares y océanos; los suelos; los recursos minerales y del subsuelo y la naturaleza en general.

Recursos naturales: son factores de producción que proporciona la naturaleza en forma de materia prima, combustibles fósiles, bosques y pesquerías, aguas limpias, el aire respirable, entre otros. Pueden ser clasificados como recursos naturales renovables y no renovables, teniendo en cuenta su ciclo cronológico, es decir, el tiempo que se requiere para reemplazar una cantidad dada de ese recurso, cuando se ha utilizado una cantidad equivalente para una aplicación dada.¹

Renovables: estos son los que pueden continuar existiendo, a pesar de ser utilizados por la actividad económica, gracias a los procesos de regeneración.

No renovables: son aquellos recursos que precisan ciclos de tiempo largos para su recuperación. Los más importantes son proporcionados por la esfera geológica de la Tierra en forma de materias primas, fuente de materiales, combustibles fósiles y fuente de energía.

Impactos ambientales: se definen como todo cambio en el medio ambiente, sea adverso o beneficioso, que sea resultado, total o parcialmente, de las actividades, producción o prestación de servicios de las empresas.

Agotamiento: es el proceso por el cual las sustancias químicas, creadas por el hombre, destruyen los recursos no renovables, entre ellos, los recursos energéticos fósiles, los recursos forestales, los recursos hídricos.

Partida medioambiental: para considerarse como una partida medioambiental esta deberá poseer una alta y directa participación en el impacto al medio ambiente por la actividad que se realice en una organización.

Contabilidad medioambiental: La contabilidad medioambiental se puede definir como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económica y ambiental de un ente y construir una ente sostenible.²

Acciones medioambientales: son aquellas acciones encaminadas a la prevención, reducción o reparación de daños medioambientales.

Acciones de prevención: son aquellas acciones realizadas en la organización encaminadas a evitar un efecto negativo al medio ambiente.

Acciones de reducción: son aquellas acciones encaminadas a la reducción o saneamiento del efecto indeseable que la organización provoca, por cualquier causa, al medio ambiente.

Acciones de reparación: son aquellas acciones encaminadas a la reparación, descontaminación o restauración de los daños que la organización provoca, por cualquier causa, al medio ambiente.

BREVE HISTORIA DEL DESARROLLO DE LA TEORIA CONTABLE.

El análisis de los hechos medioambientales y su registro dentro de la Contabilidad origina diversos problemas y el primero que se plantea es definir el propio concepto de Contabilidad como ciencia. Siendo éste el mismo problema que siempre se ha suscitado en torno al concepto de la economía como ciencia, ya analizado en el primer capítulo, donde constatábamos que fueron los neoclásicos los que hicieron más hincapié en elevar el nivel de la ciencia económica siguiendo la metodología de las ciencias físicas y matemáticas, intentando que se configurase a imagen y semejanza de éstas.

Pero la primera dificultad que se plantea es que los físicos pueden, en el laboratorio, realizar experimentos que demuestren sus teorías y los economistas no, por lo que hay que situar correctamente a la Contabilidad dentro del ámbito de las ciencias:

Las Ciencias exactas, las físico-matemáticas, son las que surgen de una modelización abstracta de la naturaleza.

Según la Metafísica, el conocimiento científico se basa fundamentalmente en la formulación de modelos que son contrastables o falseables, la metafísica engloba por lo tanto a los conceptos éticos y jurídicos.

Mientras que las Ciencias Sociales son las que trabajan con el hombre, que es un ser libre, por lo tanto la modelización es muy difícil, ya que inciden componentes del comportamiento humano que no siguen modelos determinísticos. La ciencia social se encuentra en la línea de intersección entre la física y la metafísica.

Por lo tanto, la Contabilidad es una Ciencia Social que se obliga a un continuo cambio ante la constante evolución de los valores socioeconómicos y del entorno económico. Como la Contabilidad nace de la necesidad de racionalizar un conjunto de técnicas existentes las primeras aportaciones conceptuales a la teoría contable nacen de la generalización de una práctica contable ya existente.

Pero el problema de la construcción de un sistema contable es la coordinación y adaptación entre fines y medios, siendo las normas contables, los medios y la información contable obtenida, el fin. Por eso el principal problema de todo sistema contable ha sido determinar las reglas concretas que han de servir al cumplimiento de sus fines prefijados, por lo que la Teoría Contable necesita la definición de sus correspondientes postulados, siendo éstos los descriptores de su entorno económico. El postulado, que aparece como tal en los años treinta, se puede definir desde el punto de vista contable, como: "Todo enunciado que sirve de base para la elaboración de una Teoría Contable, con la intención de que se acepte como válido y condicionado a su posterior verificabilidad".

Esta utilización del concepto de postulado es la materialización del intento de dotar a la disciplina contable de un sustento teórico similar al de las ciencias experimentales, de ahí que los postulados sólo pueden surgir de la regulación contable ya que no pueden derivarse de las leyes de la naturaleza, ni constatarse por ellas, sino que tienen la categoría de convenciones o normas de carácter social nacidas de la experiencia para satisfacer necesidades y fines.

Centrándonos en el desarrollo histórico de las doctrinas contables podemos establecer dos etapas diferenciadas:

1.-Etapa en la que existe una preocupación por los aspectos formales, es decir por lo referente al concepto de la partida doble, definición de las cuentas, su funcionamiento y los requisitos legales de la llevanza de libros.

2.- Etapa científico-económica, con la consolidación de los aspectos de fondo que coexisten y acaban superponiéndose a la preocupación por los aspectos formales. Estos aspectos de fondo son los relativos al contenido de las Cuentas Anuales, los conceptos de Activo, Pasivo, Gasto, Ingreso, Recursos propios y

Resultado, así como sus correspondientes criterios de valoración, reconocimiento y presentación en la información financiera externa.

Siguiendo al profesor Tua Pereda podemos establecer, en las dos etapas anteriores, cuatro periodos en el desarrollo de las teorías contables:

Las escuelas económicas del pensamiento contable. (1850-1920/30). Los italianos fueron los pioneros en la elaboración de teorías más o menos científicas basadas en la relación entre Contabilidad y administración empresarial. Las principales escuelas, iniciadas a principios del XIX fueron:

La Escuela Lombarda, con Villa, que aborda la elaboración de teorías más o menos científicas, distinguiendo entre la técnica y la ciencia y elaborando un conjunto de principios económico-administrativos.

La Escuela Personalista con Cerboni, para quién el patrimonio es considerado desde el punto de vista jurídico, ya que la disciplina contable debía medir las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las distintas personas que intervienen en la administración del patrimonio de la empresa.

La Escuela Controlista con Besta, que define el patrimonio como un conjunto de bienes o fondo de valores, es decir lo analiza desde el punto de vista económico. Las cuentas como elementos de representación de los elementos que componen el patrimonio, no van a captar derechos ni obligaciones, sino hechos materiales (teoría materialista), y valores (teoría valorista).

La Escuela de Economía Hacendal, de Zappa, que opina que la finalidad de la unidad económica es obtener rédito y que toda la problemática contable debe quedar subordinada a la determinación del mismo.

La Escuela Patrimonialista de Masi, que sostiene que el objeto de la investigación contable es el patrimonio considerado en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo y que su fin es el gobierno oportuno, prudente y conveniente de tal patrimonio.

1920-1960 ORIGENES DEL TERMINO “ PRINCIPIO CONTABLE “ . ETAPA DE ACEPTACION GENERALIZADA .

La preocupación económico-científica también se desarrolló en EEUU, desde una óptica deductiva de los fundamentos de la disciplina, con Sprague (1907), Paton (1922) y Canning (1929) pertenecientes a la denominada Escuela Neocentista americana, que se apoyaron, para la racionalización contable, en la lógica aristotélica-euclidiana, como es la definición de principios y postulados para encontrar una explicación al concepto de Contabilidad y su funcionamiento, al igual que las escuelas italianas pero con terminología y enfoque diferentes. El concepto de “principio” nace de

la mano de la teoría empleada por la escuela neocentista americana, aunque ninguna norma, entonces, se calificó como tal.

Tras la Gran Depresión se reorganizó el mercado de valores y en el marco de dicha reorganización se creó, en 1930, un comité que comenzó a emitir reglas detalladas denominadas Principios Contables, con la pretensión de contar con un grupo de reglas que aseguraran la uniformidad y que contribuyeran a la salvaguarda de los intereses de los inversores bursátiles. Por lo tanto la primera aparición del término Principio surge con un significado concreto:

“Regla, de cualquier tipo, normalmente detallada, emitida por la regulación contable, orientada a la búsqueda de la uniformidad y basada por lo general en la práctica más habitual o generalizada en el momento”.

1960-1973 LAS GRANDES DECLARACIONES DE PRINCIPIOS Y SUS VARIACIONES ENTRE LO QUE ES Y LO QUE DEBIERA SER EN LA PRACTICA EN LA ETAPA LOGICA.

Se inicia una nueva etapa donde en la literatura contable, tanto profesional como académica, fueron cada vez más frecuentes los nuevos planteamientos teóricos junto a las críticas al modelo manejado por la regulación. R. Mattessich en sus publicaciones de 1957 y 1958, sustituye el término “principio contable” por el de “hipótesis básica”.

En esta década de los cincuenta se produjo una fuerte crisis ante la necesidad planteada de apoyar mediante un adecuado soporte teórico, todo proceso de emisión de normas, lo que supuso una reestructuración a fondo del organismo protagonista de la regulación contable hasta que en 1962 fue sustituido por el F.A.S.B.

En esta época se instauró la nueva línea de pensamiento para la regulación mediante la instauración de un itinerario lógico-deductivo del que deberían resultar las normas contables más adecuadas y cuyas etapas descansan en tres escalones: Postulados-Principios-Reglas.

El artífice de esta nueva filosofía fue Moonitz, denominándose a esta etapa, lógica, caracterizándose por la utilización de la deducción contable, con el mencionado itinerario, cuyas principales especificaciones fueron:

Formulación de reglas concretas, que deben desarrollarse en relación con los postulados y principios previamente expresados.

Establecimiento de unos principios contables, que como reglas básicas coordinadas entre sí, constituyeran un entramado de referencia para la solución de problemas.

Determinación de unos postulados, que describen el entorno económico y político en el que opera el sistema contable, y que se apoyan en las formas de pensamiento y hábitos de la comunidad de negocios.

Según lo visto hasta estos momentos podemos afirmar que en el concepto de Principio confluyen dos ópticas:

1.-Una óptica que tiene su origen en la regulación contable de índole profesional y por tanto en los organismos encargados de la misma, es decir el Principio es una derivación de la práctica profesional para orientar y homogeneizar la práctica contable, pasando en una segunda fase a emitir declaraciones de carácter más teóricas que tratan de explicar los fundamentos de la práctica, lo que dio lugar al concepto de Principio Generalmente Aceptado que en su sentido amplio incluye tanto los fundamentos básicos de la disciplina cualquiera que sea su naturaleza conceptual, como las reglas concretas.

De este modo los principios contables se definen como: Reglas, emitidas por instituciones de autoridad reconocida al respecto, derivadas de la práctica más frecuente y por tanto más recomendable, de tal manera que un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado presenta dos importantes aspectos: El hacer referencia a la norma habitual más practicada, determinando la mejor conducta a seguir y la aprobación por una institución profesional que lo considera como tal a causa de su habitualidad.

2.- Una segunda óptica que se asienta en la epistemología contable, es decir en la teoría del conocimiento de la ciencia de la contabilidad. Así desde este punto de vista caben dos acepciones a la definición de Principio:

a.- En un sentido amplio “Principio” es sinónimo de “fundamento”, es decir los conceptos manejados en el itinerario lógico en cuanto se refieren al sistema contable y no a su entorno: Características, objetivos, requisitos de la información y macro reglas.

b.- En un sentido restrictivo, el término “Principio” sería un escalón de los que constituyen el itinerario lógico descrito: El de las “macro reglas básicas de carácter general cuyo objeto es guiar a la práctica, a la luz de los objetivos que previamente ha de fijarse el sistema contable y con la finalidad de asegurar la consecución de dichos objetivos” y que han sido obtenidas como consecuencia de los restantes elementos del proceso deductivo.

Los distintos sistemas contables existentes surgen de prácticas contables diferentes debido a: La enseñanza teórica y la práctica profesional, el entorno económico, la fiscalidad, el nacionalismo, los usuarios de la información financiera, el contexto legal, etc. Y dentro de cada país las fuentes han sido: La legislación

mercantil, contable y fiscal, los organismos gubernamentales y las organizaciones profesionales y privadas.

No hay que olvidar que la economía es una ciencia social, la contabilidad configura modelos económicos que representan la empresa, los Principios contables, aún cuando se les pretenda dar un contenido económico, formalmente no se adaptan a él por tener una estructura jurídica, por lo que podemos concluir diciendo que los Principios más que científicos son paracientíficos.

Herederos de esta filosofía es el Documento nº 1 de A.E.C.A. "Principios y Normas de Contabilidad en España", de 1980 con revisión posterior de 1991. En él se explica que su elaboración sigue "una metodología deductiva, que se inicia con la enunciación de un conjunto de postulados, axiomas o hipótesis básicas de carácter general, de los que saldrá por inferencia deductiva un conjunto de principios hasta desembocar, por último, en una serie de normas particulares".

El esquema del itinerario lógico-deductivo se inicia con la descripción de las características del entorno económico en el que la empresa desarrolla sus actividades, continuando con los requisitos que se le han de exigir a la información contable, para continuar con la exposición de los principios generales de la Contabilidad, concluyendo que en posteriores documentos se formularán las reglas o normas contables específicas. Dentro de éstas figuran sus criterios de valoración con un planteamiento que supone aceptar que el poder adquisitivo del dinero se mantiene constante y por lo tanto existe estabilidad de precios.

Esta propuesta, aporta un elemento importante respecto a etapas anteriores y es la vinculación de la contabilidad con el entorno económico por lo que necesita definir este escenario donde se va a desarrollar la teoría contable, elemento que justifica los cambios en el tiempo (el entorno económico cambia) y el espacio (la existencia de sistemas contables distintos, relacionados con las diferencias del entorno).

DESDE 1973 EL PARADIGMA DE UTILIDAD Y LOS MARCOS CONCEPTUALES EN LA ETAPA TELELOGICA O NORMATIVA.

En esta etapa frente a la preocupación de la anterior por la discusión de las mejores reglas para el cálculo y la medición de la situación económica y del beneficio de la unidad económica, se fueron abriendo paso tres conceptos íntimamente ligados entre sí: La utilización de las cifras contables, las necesidades de sus usuarios y los objetivos de la información financiera, éstos son el núcleo básico de lo que se ha denominado el "paradigma de utilidad" y dentro de ellos las características cualitativas de la información financiera como núcleo fundamental.

En el planteamiento utilitarista se discuten cuatro requisitos o características cualitativas, que se formulan como indispensables para que la información financiera pueda cumplir adecuadamente sus objetivos. Éstas características son: La relevancia, la verificabilidad, la insesgabilidad y la cuantificabilidad.

Ahora el nuevo avance fue la inclusión de las necesidades de los usuarios y los correlativos objetivos de la información financiera en el itinerario lógico-deductivo, en un lugar preferente como referencia esencial para la elaboración de normas y como elemento básico sobre el que había que pivotar dicho itinerario. Y por tanto en tratar estos objetivos de manera normativa o teleológica, es decir cuando la elección de unos u otros objetivos podría condicionar la dirección a tomar por los sucesivos escalones de la deducción.

De los Principios se pasa a la discusión sobre los objetivos y las características de la información financiera, que podemos resumir básicamente en:

Estar al servicio de aquellos usuarios que no tienen la capacidad o los recursos necesarios para obtener información.

Proveer información útil a los inversores y acreedores para que puedan prever, comparar y evaluar la capacidad de la empresa para obtener beneficios.

Facilitar información útil para apreciar la capacidad y responsabilidad de la gerencia en el uso eficaz de los recursos de la empresa.

Suministrar la situación financiera y de resultados, útil para predecir, comparar y evaluar la capacidad de la empresa para obtener beneficios, proporcionando información relativa a las transacciones y otros acontecimientos relacionados con ciclos incompletos de beneficio.

La aparición de los Marcos Conceptuales. La asunción plena del paradigma de utilidad supuso remodelar el ideario contable con una nueva reordenación que se denominó Marco Conceptual a modo de una Constitución Contable, definiéndose como: “Una interpretación de la teoría general de la Contabilidad, mediante la que se establecen, a través de un itinerario lógico-deductivo, los fundamentos conceptuales en los que se apoya la información financiera”.

El primero fue el elaborado por la F.A.S.B., (Conceptual Framework) se componía de cinco documentos publicados entre 1978 y 1985.

En 1989, el I.A.S.C. elaboró el suyo propio que es el que ha servido de guía posteriormente a otros, definiéndolo como: “Un sistema coherente de objetivos y principios interrelacionados, los cuales se espera sirvan de guía para la elaboración de normas contables coherentes que prescriban la naturaleza, función y límites de la contabilidad general y de los estados financieros.

Se espera servir al interés público proporcionando estructura y dirección a la contabilidad financiera y los estados contables, para facilitar la elaboración de la información financiera objetiva relevante, que ayude a fomentar la asignación eficiente de recursos escasos en la economía y sociedad, incluyendo el estímulo a los mercados financieros para desarrollar eficientemente su función.”

Los cambios que se originaron en esta evolución giraron alrededor del análisis de los usuarios de la información financiera y sus necesidades (El Paradigma de Utilidad), de los objetivos de la información financiera para asegurar la satisfacción de los objetivos de la información y las necesidades de los usuarios, pasando a denominar Hipótesis Básicas a los Principios Contables.

A pesar de su ambigüedad o falta de rigor, según distintos autores, la aparición y desarrollo de los Marcos Conceptuales supuso la apertura de un nuevo camino para el debate y para la búsqueda de soluciones a los problemas contables aunque la diferencia entre ellos puede ser importante, así el emitido en Francia por la Ordre des Experts Comptables de Francia (1996), representa diferencias con los modelos anglosajones en puntos muy significativos.

A pesar de las diferencias, todos los Marcos Conceptuales han de establecer tres finalidades que han de cumplir: Describir la práctica existente, prescribir la práctica futura y definir términos clave y cuestiones fundamentales

LA HIPOTESIS DEL SUJETO O ENTIDAD

En el Marco Conceptual se define que: “La entidad contable, como sujeto emisor de información financiera, no coincide necesariamente con la personalidad jurídica. En consecuencia una entidad contable puede ser un sujeto jurídicamente independiente o un conjunto de tales sujetos. “La entidad contable está constituida por un conjunto de factores de producción, en los que se concentran intereses de un amplio espectro de estamentos, entre los que se incluye la colectividad, globalmente considerada.”

La evolución del concepto de sujeto contable, entidad informativa o entidad contable, ha pasado desde una opción eminentemente mercantilista como es la de la propiedad legal, hacía una utilización de planteamientos económicos basados en el enfoque del Fondo y de la Entidad Central (según la propuesta australiana). Así la aparición de la hipótesis del sujeto o entidad contable en el Marco Conceptual supone una novedad, y es el primer tamiz para delimitar las transacciones que deber ser o no objeto de contabilización y determinar cuestiones fundamentales sobre los estados contables como: Qué información deberán facilitar y quiénes van a ser sus usuarios.

El cumplimiento de este Principio significa que la información presentada ha de ser elaborada con neutralidad e independencia de los intereses, a veces contrapuestos,

de los usuarios de la información. En la evolución de los paradigmas contables, se produjo en los años treinta un cambio importante con la modificación del objetivo de la contabilidad pasando de presentar información no sólo a la gerencia y acreedores sino también a los accionistas e inversores. Este cambio de objetivos supuso:

El aumento de interés sobre la cuenta de Pérdidas y Ganancias, con la búsqueda de un concepto más uniforme del resultado la disminución de la importancia del Balance como expresión del valor de la empresa al primar el Principio de Empresa en Funcionamiento sobre el de Empresa en Liquidación.

La necesidad de facilitar información financiera precisa mediante estados contables más completos y desarrollando información complementaria.

El moderno enfoque de Entidad Central supone que una entidad contable o entidad informativa se puede identificar con toda unidad económica que:

En el ejercicio de las operaciones vinculadas a su actividad económico-financiera, tiene capacidad para controlar la aplicación de los recursos en la consecución de los objetivos que la definen.

Y que tiene el control, es decir que la entidad tiene la capacidad para intervenir en decisiones financieras y de explotación concernientes a bienes, servicios y actividades económicas y financieras, asumiendo las responsabilidades y disfrutando de los beneficios que pueden generarse de su participación.

Pero dentro de esta evolución se exige eliminar el concepto de la empresa como un sistema cerrado para pasar a considerarla como un sistema abierto que se relaciona, mediante otro tipo de transacciones, con su entorno físico ya que si no lo hacemos: ¿Qué ocurre con las externalidades, es decir, con los costes que la empresa no internaliza y transmite al exterior. Que es la sociedad la que soporta en su conjunto los costes negativos producidos y no la propia entidad que los genera y que deberán tenerse en cuenta para el correcto cálculo de los resultados empresariales. Por lo tanto como propuesta debería figurar en el Marco Conceptual:

Al asumir al medio ambiente como un rasgo significativo del entorno, la entidad contable ha de considerarse como un sistema abierto, que internaliza las alteraciones del medio ambiente, de forma que la información que suministra satisfaga las necesidades de toda la colectividad globalmente entendida, con lo que el concepto de entidad ha de partir de la responsabilidad basada en el análisis del ciclo de vida completo de sus productos. (De la cuna a la tumba).

LA CUESTION DE LA PROPIEDAD.

El Marco Conceptual establece que: “El marco económico en el que se desenvuelve la entidad económica responde al modelo de economía social de mercado, lo que implica:

Propiedad privada de los medios de producción, Decisiones económicas dispersas, Ánimo de lucro y Limitaciones a los puntos anteriores, derivadas de la responsabilidad social de la entidad económica”.

Como ya hemos comentado, la producción y sus factores son puntos que interesan al análisis económico, las empresas están constituidas por elementos vinculados al factor trabajo y/o capital puestos al servicio de la función de producción y distribución de bienes y servicios, de la que obtendrá un resultado. Todos estos elementos han sido catalogados como elementos patrimoniales de la empresa, por el vínculo jurídico de propiedad que les une a ella, su utilización implica un desgaste y una depreciación (pérdida) que es necesario tener en cuenta a la hora de determinar el resultado.

Hasta fechas recientes los conceptos de propiedad de los elementos y la depreciación de éstos han ido unidos. El enfoque de la economía como un sistema cerrado y por lo tanto la falta de una visión global del sistema económico y la empresa perteneciente a dicho sistema, ha impedido contemplar otro tipo de elementos como el agua o el aire, que no son propiedad de la empresa, ni se utilizan de forma exclusiva ni excluyente, sino que son compartidos por el sistema económico general, y por lo tanto impide contemplar su consumo y su posible deterioro.

La teoría económica siempre ha configurado los derechos de propiedad sobre los recursos escasos, sobre todo lo que tenga valor. Los derechos de propiedad no se refieren a las relaciones entre el hombre y las cosas, sino más bien a las relaciones de conducta sancionadas entre las personas, que surgen de la existencia de recursos escasos y que conciernen a su uso.

Los derechos de propiedad son, por lo tanto, un instrumento propio de la sociedad, que hace que su titular goce del consentimiento de la comunidad en su actuación, pudiendo así prever lo que puede esperar en sus relaciones con otras personas.

Las características que han definido la eficiencia de un sistema de derechos de propiedad son:

La Universalidad. Todo recurso es poseído por alguien, excepto aquellos que, por ser abundantes, pueden ser consumidos en la cantidad que se desee sin que otros queden afectados por ello. Aunque hoy en día no existen recursos abundantes sino establecemos criterios ecológicos en su utilización, pueden ser abundantes aquellos recursos renovables si se respeta su tasa de regeneración, porque si no se hace así y se abusa en su consumo el recurso pasa a ser escaso o inexistente. Como ejemplos están el agotamiento de los recursos pesqueros por explotación excesiva, la

desaparición de los bosques por talas abusivas, la desaparición de animales salvajes por caza incontrolada, etc.

La Exclusividad. Se entiende como la posibilidad de evitar que otros consuman un determinado bien económico. A medida que aumentan los titulares de una determinada propiedad, se atenúa la exclusividad y tendrá influencia directa en el valor de mercado de un determinado recurso. Pero si entendemos el sistema económico como un sistema abierto hay que encajar el problema que suponen las externalidades, es decir la exclusividad debe estar limitada a un uso adecuado del bien si éste es de carácter medioambiental, porque si éste desaparece por una utilización incorrecta afecta a todos, a la sociedad en general y no sólo al propietario exclusivo del bien.

La Transferibilidad. Es la posibilidad de transferir o enajenar la propiedad, lo que permite realizar contratos según las condiciones que el interesado juzgue más convenientes. En el mercado la transferencia de derechos está limitada por la realidad institucional y los costes de transacción. En la medida que se producen importantes externalidades, se requiere una limitación de la libre transferibilidad, para que no se perjudique a otros usuarios de los recursos.

Aunque el Marco Conceptual, al hablar de los rasgos que caracterizan a la economía social de mercado, menciona la propiedad privada con referencia sólo a los medios de producción, pero si introducimos el medio ambiente dentro de la economía podemos encontrar otros tipos de propiedad que pueden asignarse perfectamente a los recursos naturales, así además de la propiedad privada, donde se reconoce al que ostenta el derecho, la facultad de excluir a los demás miembros de una comunidad, están:

1.-El Acceso Abierto. En el caso en que los recursos naturales son de acceso libre. El problema se plantea en la utilización de los recursos como el aire, el suelo, el mar, o el agua, ejemplos clásicos de bienes libres, que en la realidad actual constituyen recursos de propiedad común de un valor creciente cuyos problemas de asignación no puede resolver el mercado, al igual que la polución, ejemplo de externalidad, que tampoco es asimilado por los mecanismos de mercado.

2.- La Propiedad Estatal. O la relacionada con aquellos bienes denominados como públicos puros. A estos bienes se les denomina no apropiables, por la posibilidad de todos los usuarios de utilizar la misma cantidad de ellos. La influencia en el medio dependerá de si el Estado aplica una lógica comercial, y vía concesión administrativa, lo cede a manos privadas o no.

3.-Propiedad comunitaria o comunal. Se refiere a los recursos cuya propiedad no es detentada exclusivamente por un solo individuo, sino que es detentada por un amplio número de ellos que mediante un conjunto de acuerdos

proporcionan las reglas sobre su uso. Este derecho no se pierde si no se usa, ya que uno sigue siendo miembro de la comunidad.

Podemos concluir afirmando que la aparición en el Marco Conceptual de la cláusula limitativa de la responsabilidad social de la unidad económica permite abrir un cauce para integrar los problemas que plantea la apropiación y utilización de los elementos medioambientales de una forma mucho más explícita, poniendo límites al uso y abuso del concepto anticuado de la propiedad privada en su relación con el medio ambiente.

La contabilidad tradicional está basada en conceptos de propiedad privada y administración de intereses de los propietarios, pero la contabilidad que incluya dentro de sí al medio ambiente necesita manejar conceptos de propiedad común, y esto implica administrar derechos y obligaciones, no sólo para los accionistas, sino para clientes, proveedores, administraciones públicas y sociedad en general, ya que todos se ven afectados por el impacto que la actividad empresarial genera en el medio ambiente.

Como propuesta debería figurar en el Marco Conceptual:

Una de las limitaciones es la relacionada con el medio natural que es utilizado como medio de producción, pero por ser de propiedad común su utilización ha de estar regida por el principio de responsabilidad social de la entidad.

LOS USUARIOS DE LA INFORMACION FINANCIERA

Un usuario de la información financiera es el agente con derecho de acceso al canal de información contable. Este derecho nace cuando las actividades de la entidad informativa afectan o pueden influir en el comportamiento del usuario potencial. Los objetivos de los usuarios se pueden clasificar en tres grupos:

El objetivo de control: Tanto de la entidad por la Administración y sociedad como de los responsables de la gestión de la empresa ante sus propietarios o socios.

El objetivo de predicción: Ligado al desarrollo de la financiación de la empresa y a la separación entre propietarios y dirección, así como para poder obtener una adecuada información para la toma de decisiones en la gestión empresarial.

Los objetivos macroeconómicos: Referidos al cálculo económico y control sectorial en los países de economía planificada.

En nuestra línea de razonamiento, antes de analizar los tipos de usuarios, su localización, necesidades, etc. posiblemente podamos comenzar preguntando:

¿ QUE DERECHO TIENE LA SOCIEDAD DE RECLAMAR INFORMACION SOBRE EL IMPACTO AMBIENTAL DE UNA EMPRESA

Si la respuesta es positiva, el paso siguiente será determinar el papel que desempeña la información contable en esa rendición de cuentas. Quienes defienden

que las empresas han de mostrar dicha información se basan en que todos los recursos naturales a los que les afecta el impacto medioambiental son de propiedad común, lo que significa que la sociedad en su conjunto tiene derechos de propiedad sobre dichos bienes y que aparte del impuesto a las ganancias o a sus beneficios tal como se conoce, las empresas debieran pagar otro impuesto como ser al deterioro socio-ambiental. Este impuesto grabaría a una tasa algo mayor que la del impuesto a las ganancias, que se aplicaría sobre el resultado negativo (Pérdidas) del Balance Socio Ambiental de la empresa, con auditorías públicas periódicas técnico-contable. De tal manera que haya un equilibrio respecto de ambos resultados, a fin de inducir a las empresas a cuidar el medio ambiente y que actué como castigo para la reversión de pérdidas ambientales. En este caso debieran confeccionarse 2 balances, uno estrictamente económico financiero tradicional y otro económico financiero Socio-Ambiental, y la consolidación de ambos mostrará el resultado final de la organización.

Los usuarios se pueden clasificar en usuarios internos o agentes que tienen el control sobre la información y usuarios externos quienes sólo poseen acceso limitado a ésta, en los modelos anglosajones, se selecciona al inversor bursátil como representante de la demanda informativa.

El Marco Conceptual, destaca que las necesidades de los propietarios de la entidad económica cubre muchas de las necesidades de otros usuarios, lo que indica una visión cercana a un concepto patrimonialista de la empresa, donde se destaca como usuarios a los accionistas presentes, los bancos, los Gobiernos, o la propia dirección de la empresa. Pero en función de las características de cada entorno y de sus necesidades de información, ésta se ha de adaptar a cada caso y no será lo mismo la información a emitir por una pequeña empresa que por una de grandes dimensiones.

Por lo tanto la elección del usuario se conformaría en dos fases:

1.-Etapa de selección. Entre los usuarios potenciales se seleccionan aquellos agentes económicos cuya demanda de información financiera es más significativa, (como los inversores o el analista financiero).

2.-Etapa de formulación. En función de los intereses de los agentes seleccionados se concreta el área de intersección de las necesidades de información que dará lugar a la definición del usuario.

Pero como hay necesidades distintas según los usuarios y que la información ha de confeccionarse teniéndolo en cuenta es lógico que la forma de presentar la información y los contenidos de ésta han de ser mucho más flexibles, como puede ser el agregar información complementaria a los estados financieros tradicionales como la referente a riesgos, intangibles, medio ambiente, etc. para así corregir las limitaciones

que siempre presenta la información de cara al desarrollo de las necesidades de decisión de los usuarios debido a:

Su carácter histórico que representa acontecimientos derivados de las actividades ya realizadas por la empresa.

En presentar una visión muy condensada de la empresa.

Su carácter eminentemente cuantitativo, faltando elementos cualitativos de todo tipo como puede ser la información social y medioambiental, el retraso en presentar la información (puede llegar hasta seis meses).

Así entre las distintas razones que cada grupo de usuarios tendría para recabar información medioambiental, estarían:

Los inversores actuales y potenciales que están concienciados con el problema medioambiental, apuestan por industrias ecológicas por lo que quieren conocer si existen riesgos motivados por temas medioambientales que puedan afectar a los rendimientos futuros de la sociedad y en consecuencia a la rentabilidad de su inversión. (Los "Principios Valdez" son planteados como requisitos previos por grupos de inversión internacionales, entre ellos están: La protección de la biosfera, el uso racional de recursos naturales y uso eficiente de la energía, la reducción y eliminación del desperdicio, la auditoría medioambiental anual, etc.).

Las Administraciones Públicas, para conocer el cumplimiento de las normativas y la evolución en esta materia de los distintos sectores económicos que le permita tomar decisiones en cuanto a legislación, presupuestos, iniciativas, etc. Por lo tanto la exigencia de la Administración gira en torno al cumplimiento de la normativa medioambiental, a la información sobre emisiones, licencias y permisos, pagos de cánones, tasas e impuestos, o los estudios de impacto medioambiental entre otros. En materia fiscal las tasas, los cánones, multas y los impuestos, por uso, mal uso, deterioro, etc., buscan reducir, atenuar y revertir el impacto ambiental por el uso y mal uso de recursos naturales.

Los competidores, también son usuarios de todo tipo de información financiera y en nuestro caso de información medioambiental, para así comparar sus actividades con las de otras empresas con el fin de mejorar su imagen cara a los usuarios de sus productos o servicios y aumentar la ventaja competitiva de esta situación.

Los clientes más concientizados en estos temas empiezan a exigir garantías de que la empresa adopta medidas elementales para evitar la degradación del entorno por la elaboración y/o utilización de sus productos y así para seguir siendo clientes, exigen el cumplimiento de las obligaciones medioambientales.

Los trabajadores más sensibilizados en sus condiciones de seguridad, calidad y salud, que pueden verse alterados por malas actuaciones por parte de la empresa.

Los acreedores para ver si su cliente cumple con sus normas y así evaluar riesgos de futuros impagos en los que puede incurrir la empresa por actuaciones negativas relacionadas con sus responsabilidades medioambientales y las medidas que adopta para la reducción de éstas.

Las compañías de seguro, por lo general las pólizas de cobertura de la contaminación se refieren a la contaminación accidental, súbita, imprevisible y no intencionada, por lo que hay que informar sobre las instalaciones y sustancias utilizadas, la existencia de Auditoría medioambiental previa e informe de impacto o el cumplimiento de la legislación medioambiental.

Los consumidores, que aunque tienen poco control sobre la empresa, pueden presionarla en cuanto a la calidad y la cantidad, o sobre la localización de la empresa, etc. pero cada vez más desean conocer el comportamiento ambiental del producto llegando a crear nichos de mercado.

La Banca, que puede exigir a las empresas determinada información para la evaluación de riesgos medioambientales, como parte del análisis de los riesgos rutinarios que se realizan para la concesión de préstamos, garantía de créditos (suelos contaminados), etc. En esta línea está el Manifiesto "La Banca y el Medio Ambiente" firmado en 1992.

Las asociaciones y el público en general que desean conocer la rentabilidad de una industria, conocer el impacto de su actividad en el entorno, o la incidencia de la entidad económica en su bienestar o en el desarrollo económico del entorno, o si satisface su responsabilidad social.

La primera conclusión es la confirmación de la dificultad que se plantea al situar a la Contabilidad dentro de las Ciencias Sociales y por lo tanto el problema de la cuantificación y modelización de las distintas hipótesis que se plantean en su ámbito por la dificultad de contrastar los resultados sobre un modelo previo.

Una segunda conclusión sería el constante cambio a que está sometida la contabilidad como ciencia social que es, lo que fácilmente es comprobable en el análisis de su evolución histórica. Ésta demuestra que no hay una única visión de lo que es un sistema contable, sino que hay multitud de ellos porque están sujetos, no a leyes inmutables y predecibles como en una ciencia exacta, sino que como ciencia social está sujeta a una evolución constante en función de su propio entorno, evolución nunca terminada por lo que el objeto de la contabilidad o la contabilidad misma como ciencia es un tema nunca zanjado.

Y por último, al igual que comprobamos que en la relación de la economía con el medio ambiente éste último había sido olvidado en el estudio clásico de la economía, tampoco ha entrado como tal en el estudio de la ciencia contable ya que no ha formado parte de las características que definen el entorno económico donde se desarrolla el sistema contable como una variable concreta, debido fundamentalmente al mismo problema, a la confusión entre el concepto del valor y el precio, y por lo tanto la monetarización de todos los bienes y si no es posible hacerlo es que no le incumbe a la economía y tampoco a la contabilidad.

QUE SE ENTIENDE POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA – RSE

Si pasamos al análisis del Marco Conceptual de la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), la primera conclusión a resaltar sería la aparición del concepto de Responsabilidad Social, es decir se acepta de forma contundente que la actuación de las empresas tiene un límite. Su ética de comportamiento debe ser tan importante como su actuación económica, pero debería especificarse en el Marco que esta responsabilidad social afecta a tres áreas: Su comportamiento con el entorno físico, sus relaciones con la comunidad, y con los recursos humanos que utiliza.

Por lo tanto la definición de Responsabilidad Social debería estar matizada y explicada de forma que se introduzcan conceptos que vayan a la búsqueda de entender la actividad empresarial como una actividad a desarrollar en un sistema abierto, es decir lo que recibe del medio natural debe ser reintegrado en tales condiciones que la naturaleza pueda insertarlo de nuevo en el sistema, y asumir que dentro de su responsabilidad social toda actividad que daña de forma irremediable el medio ambiente debe ser eliminada.

Entre estos conceptos a incluir el primero sería la definición del entorno físico al ser éste el lugar donde se desarrolla cualquier actividad económica y sabiendo que el problema medioambiental generado por ésta tiene dos características básicas: Que es Atemporal y que es Universal; es decir, se da en cualquier momento del tiempo y con mayor o menor gravedad en cualquier parte del mundo.

El segundo concepto a definir sería la inclusión entre los rasgos que definen el entorno a las Externalidades, es decir los problemas originados por la contaminación, el agotamiento de recursos naturales, etc. que pasaremos a las generaciones futuras y en consecuencia debería, y eso sí es cultural, empezar a establecer criterios de definición y de información acordes con una nueva ética que se corresponda con el respeto que debemos al entorno natural donde nos movemos.

Otra conclusión importante es la necesidad de reelaborar el concepto de objeto económico como consecuencia de la existencia de las externalidades que pueden

entenderse como intercambios de la empresa con su entorno, con lo que sí se cumple con la característica de la economía ortodoxa les asigna de ser algo susceptible de intercambio.

En cuanto a los usuarios de la información financiera, el Marco Conceptual introduce al público en general y a la colectividad globalmente considerada, lo que es aceptable ya que el impacto medioambiental afecta a los recursos naturales que son de propiedad común y en consecuencia queda ligada que la relación entre contabilidad y ecología surge de la consideración que se hace respecto a los derechos de propiedad de estos bienes que se deterioran.

Referido a las características cualitativas de la información financiera definidas en el Marco, son perfectamente aplicables al problema medioambiental puesto que si establecemos que existen múltiples usuarios de la información financiera, entendida ésta como un todo donde se incluye las especificaciones medioambientales de la actividad de la empresa, se ha de suponer que la información estrictamente medioambiental ha de cumplir, al menos, los mismos requisitos, que se le exige a la información financiera general: La Relevancia, Comprensibilidad, Comparabilidad, Fiabilidad y Oportunidad.

Por lo tanto es necesario la inclusión del medio ambiente como elemento esencial para el cumplimiento del corolario de toda información financiera que es la Imagen Fiel, para lo que se necesita:

Que el ordenamiento jurídico sea flexible (dominio del Fondo sobre la Forma), ya que muchos hechos medioambientales sólo pueden ser reflejados, en un primer momento, como información cualitativa.

Una profesión con la formación técnica y ética necesaria para el adecuado ejercicio del criterio personal en la aplicación flexible de la regulación. Hay que introducir el medio ambiente como un contenido teórico que se imparta en los distintos niveles educativos para así conseguir un cuerpo de profesionales que asuma la ética medioambiental como parte importante en su formación técnica.

Un conjunto de principios y normas de contabilidad que sea congruente con el entorno económico y social en el que opera el sistema contable y con las necesidades informativas de los usuarios. El medio ambiente forma parte de dicho entorno y afecta a las necesidades de muchos usuarios.

Para todo ello, es necesario dar pautas comunes que permitan identificar los hechos medioambientales que se generan en la actividad empresarial y su clasificación para poder después establecer criterios de homogeneidad en cuanto, al reconocimiento de dichos hechos, a su contabilización y a su inclusión en la información financiera lo que permitiría la comparabilidad de ésta. Si no existe una

definición normalizada, desde el punto de vista contable de los hechos medioambientales y sus consecuencias, además de la obligatoriedad en su aplicación, seguiremos con los mismos problemas a la hora de la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información ya que ésta seguiría siendo sesgada, incompleta, no uniforme, con lo que pierde su utilidad.

Otra conclusión importante es la dificultad de cuantificar muchos de los hechos medioambientales, sobre todo los relacionados con los efectos que la actividad empresarial genera en el entorno, lo que también incide en la necesidad de normalizar la información de tipo cualitativo a suministrar. Es decir establecer un modelo que puede estar en la misma línea del aportado por la AECA en su Documento nº 13, lo que permitiría no sólo conocer la política medioambiental de la empresa y sus objetivos, sino además el cumplimiento de la legislación que le afecta, el conocimiento de los objetivos que se han alcanzado en cada ejercicio y su comparación con los precedentes, etc.

Es necesario que los organismos con responsabilidades procedan a efectuar una definición de las diferentes partidas (gastos, ingresos, activos y pasivos medioambientales) que permita su separación en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados, obteniendo así la información necesaria sobre la cuantía de estas inversiones y su comparación con ejercicios anteriores. El Plan General de Contabilidad considero que es la herramienta más directa y práctica para la homogeneización de la información que permita que ésta sea uniforme y en consecuencia comparable.

LA INFORMACION MEDIOAMBIENTAL.LA CONTABILIDAD SOCIAL.

Hasta fechas recientes, el usuario de información contable interesado en conocer cómo el resultado medioambiental de la empresa podría afectar a su situación económica y financiera debía confiar exclusivamente en la información voluntaria que dichas empresas suministraban. La casi inexistencia, hasta ahora, de normas explícitas hace que la información medioambiental que interesa a los distintos usuarios de la información financiera sea inadecuada o poco fiable. A los inversores esta información les es útil para conocer su política ambiental y comprobar si incurren en riesgos futuros que puedan afectar a su rentabilidad, a las autoridades por el cumplimiento de las distintas normativas, a la sociedad en general por la calidad de los productos que consume o simplemente por comprobar la protección hacia el medio natural que nos rodea, etc.

Además esta falta de normativa hace que la comparabilidad, característica importante de la información financiera, entre empresas sea casi imposible entre otras

razones porque sino se definen conceptos que sean iguales para todos no se puede unificar la información. Ofrecer una información adecuada con definiciones y conceptos comunes para todos es un factor que aumenta la transparencia permitiendo la comparabilidad y coherencia de la información presentada.

Como ya hemos visto, la propuesta del Marco Conceptual incluye dentro del concepto de la responsabilidad social de las empresas, el responder a las demandas de información de los diferentes grupos de stakeholders, y plantea la exigencia a las características cualitativas de la información así:

La relevancia se entiende en términos de la contribución de la información financiera a la formación de la opinión de los stakeholders y

La fiabilidad que insiste en la importancia del fondo sobre la forma, la descripción válida de los hechos con la ausencia de sesgos y la integridad.

A su vez, el incremento de las demandas informativas, tanto del exterior a la entidad como del interior para su gestión, son producto de las nuevas responsabilidades sociales que han de afrontar las empresas. Como consecuencia de estas demandas las empresas han ido elaborando una serie de informaciones para cubrirlas, tales como: Información sobre los empleados, la comunidad social, sus implicaciones con el medioambiente, etc.

Este conjunto de informaciones es la denominada Contabilidad Social o contabilidad de base social, y que podemos dividir en tres grandes grupos: La Contabilidad Medioambiental, la Contabilidad de los Recursos Humanos y la Información de carácter Ético. Lógicamente alrededor de este concepto giran distintos paradigmas explicativos de su evolución, diferenciación, etc. como son:

1- El Paradigma funcionalista o de mercado: Incorpora todas las teorías basadas en la teoría económica neoclásica y en la teoría clásica de gestión. Sus principales argumentos, apoyados en justificaciones meramente económicas, son:

El funcionamiento del mercado es el que explica todas las actuaciones relativas a la elaboración y presentación de diversos tipos de información, la social es una más de ellas.

El objetivo de la información de tipo social es ofrecer datos útiles a los accionistas y a los mercados financieros, ya que puede influir en la valoración de las acciones, por lo tanto el usuario básico es el inversor.

La maximización de la satisfacción social se consigue a través del libre mercado.

En los estudios realizados desde este paradigma, también denominado Teoría de la Utilidad, se asume que la divulgación de información social y medioambiental es un intento de escenificar la realidad social de la empresa de tal

manera que esta información oriente la toma de decisiones de los usuarios, básicamente del inversor. Es decir hay un intento de satisfacer las demandas de información de determinados grupos de intereses.

2.-El Paradigma interpretativo o social: Considera la existencia de un mundo social con una pluralidad de agentes usuarios de la información social generada por las entidades económicas. Así la información social no va dirigida principalmente al inversor, sino también a los empleados, clientes, organismos públicos, etc.

Ahora la respuesta de los mercados de capitales ante la contabilidad social no tiene tanta relevancia para los nuevos grupos de usuarios, sino que es preciso abordar un debate moral sobre la actuación de las empresas en la sociedad en la que trabajan, para que de este modo se pueda satisfacer el contrato social de la empresa y así legitimar y justificar las actividades de estas entidades ante la sociedad en general. Los principales enfoques sobre este paradigma son:

El Contrato Social. Las entidades económicas tienen un contrato implícito con la sociedad por el que tienen soporte legal y la autorización para poseer y utilizar recursos naturales y contratar empleados. A cambio ofrecen productos, servicios, y también residuos al entorno, con lo que la sociedad espera verse compensada. La información social tendrá como objetivo explicar como se utilizan estos recursos y los resultados obtenidos.

La Legitimidad Organizacional: Aquí la información social se presenta con el objetivo de ser aceptados por la sociedad como fin último. Esta Teoría de la Legitimidad, que es la que en estos momentos goza de mayor aceptación en el mundo académico, se basa en la existencia de un contrato entre la sociedad y la empresa de forma que la sociedad requiere los servicios de las empresas, que a su vez, reciben la aprobación de la sociedad en su labor. La legitimidad se da cuando el sistema de valores de una empresa es congruente con el sistema de valores que mantiene la sociedad. Esto supone que la empresa tomará medidas para asegurar que sus actividades son aceptadas por la comunidad. Así la contabilidad se convierte en una herramienta legitimadora de la empresa ante las instituciones y la sociedad y el Informe Anual es la forma más frecuente en que la empresa se presenta ante la comunidad como socialmente responsable, justificando ante ella determinadas actuaciones empresariales, como lo demuestran diversos trabajos realizados.

La Teoría del Partícipe o Stakeholder: La información de tipo social presentada por las entidades lo es porque existe un numeroso grupo de agentes sociales interesados en la misma y sin cuyo apoyo, ya implícito o explícito, peligraría la propia existencia de la compañía. Con este enfoque la información divulgada se ajusta

a las necesidades de los partícipes que no son ni los accionistas ni los grandes inversores, lo que provoca que al ser la propia empresa la que identifica a sus partícipes puede condicionar la información. Además no se valora el conflicto que puede plantearse ante la existencia de distintos partícipes.

3.El Paradigma radical: Supone un planteamiento crítico sobre la situación existente. Está basado en los argumentos de los teóricos críticos que creen en un modelo de sociedad alternativo al actual, así como un papel distinto para la contabilidad. Sus argumentos se materializan en la denominada Economía Política que rechaza las soluciones de mercado y considera que la estructura de la sociedad es la que determina todo lo que acontece en ella. Sus características principales son:

El mercado debe ser abolido o debe perder su prevalencia como medio de asignación de recursos.

Las empresas están organizadas para explotar las relaciones de poder.

La profesión contable actual está dedicada a mantener el estatus quo, uniéndose a una parte del conflicto (capital) y excluyendo a la otra (trabajador).

La contabilidad, como disciplina, debe cambiar para rendir cuentas de las relaciones sociales de una forma más amplia a la actual.

Los contables, auditores, profesores de contabilidad y estudiantes deben darse cuenta de que tienen la oportunidad de tomar parte en el conflicto social a través de sus relaciones sociales.

Considera que la contabilidad social es deficiente al no considerar la posibilidad de cambios en la propiedad de los recursos de capital y además regula el mecanismo de mercado en lugar de eliminarlo de forma completa.

En los momentos actuales parece que está claro que todo esto es consecuencia del nuevo marco de responsabilidad social en el que se han de mover las sociedades, pero el problema que se plantea es si esta información se facilita por obligación y así evitar un castigo, o por el convencimiento y la necesidad de que la sociedad y la propia entidad lo necesita. De este modo esta información, que sería social, se definiría como: "El proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones sobre grupos de interés particulares de la sociedad y sobre la sociedad en su conjunto".

Presentar información medioambiental es rendir cuentas sobre la responsabilidad de la empresa con la sociedad. En la Declaración de Río en su principio nº 10 declara que: "Toda persona deberá tener acceso a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas".

La empresa debe cambiar de estrategia y orientarse a entender que una gestión orientada desde el medio ambiente no es sólo una política de eliminación de riesgos, sino que también ofrece nuevas oportunidades de mercado e innovación, nuevas motivaciones para los trabajadores y un trato más cordial con las autoridades.

Estas razones positivas por las que a las empresas les interesa realizar cambios en su gestión se pueden resumir en tres grupos: Razones tecnológicas, sociales y comerciales y entre las diversas consecuencias, que éstas pueden derivar en la actividad de las empresas, estarían:

El aumento de las ventas de sus productos o servicios. El segmento de mercado verde es cada vez mayor, la mayor concienciación ecológica hace que la demanda de productos respetuosos con el medio ambiente sea mayor, ya sea por parte de los consumidores como por los propios usuarios industriales.

La venta de residuos y subproductos. Con lo que además de obtención de ingresos se ahorran costes de almacenamiento, se potencia el reciclaje mejorando el medio ambiente y recuperando costes en los que se había incurrido.

Una mejora en la distribución. Los detallistas ante la presión del mercado, presionan a su vez a los fabricantes a mejorar sus productos.

Más oportunidades de mercado. No sólo mejorar productos ya existentes, sino creación de nuevos productos o servicios. Además la posibilidad de obtención de ingresos con los nuevos mercados de gestión y venta de residuos, reciclajes, etc.

Mayor ventaja competitiva. Es un buen argumento de venta si se sabe comunicar bien, además de permitirle más competitividad internacional. Para ello es necesario realizar las inversiones necesarias, y que a su vez es imprescindible para la mejora de su competitividad y rentabilidad.

Mejores relaciones con el personal. Menos problemas a la hora de contratar personal si la empresa es menos contaminante que otras. Mejora del entorno de trabajo e incremento de la motivación de los trabajadores, mejora de la salud, etc.

Menores problemas con los Tribunales. Menor riesgo de reclamaciones judiciales a través de la realización de auditorias medioambientales que le permiten identificar sus problemas, además los procedimientos escritos y los registros de inspecciones son una garantía frente a posibles litigios en el futuro, etc.

Reducir la problemática de los seguros. Más facilidad para obtener un seguro y a mejor precio, respecto a la responsabilidad civil medioambiental. Las pólizas suelen ser para casos accidentales acaecidos de forma súbita e imprevisible, no de forma gradual.

Posicionarse mejor en el Mercado Bursátil. En éste hay cada vez mayores exigencias, además de mayor facilidad para la obtención de líneas de crédito y subvenciones.

Adquirir una mejor capacidad técnica. Lo que permite una mayor adaptación al cambio y mejora en sus procesos de explotación.

En el ámbito social. Mejores relaciones con la comunidad local, lo que permite un mejor funcionamiento.

Una reducción de costos. Por ahorro energético, reciclado y recuperación de productos, empleo eficiente de las materias primas, etc. es decir menores costos de energía y evacuación de desechos.

Una mejora de la Imagen. Mejor imagen ante el mercado, sobre todo en las empresas cotizada en Bolsa.

Por lo tanto los cambios en las políticas empresariales se han de iniciar con la concienciación por parte de las empresas de que la adopción de nuevas medidas, les supondrán un incremento de coste a corto plazo pero que se compensará y beneficiará en el largo plazo debido fundamentalmente a las nuevas oportunidades de negocio y al aumento de la competitividad.

Desde el punto de vista contable no es conveniente llevar "cuentas medioambientales" por razón de demostración del beneficio que va a traer consigo una determinada actuación medioambiental. La empresa debe ser rentable en su conjunto y debe serlo considerando también las variables medioambientales. Si queremos que la contabilidad en materia de medio ambiente marque el curso de sus actividades, las empresas deberían:

Reflejar, en los informes anuales, los pormenores de su política y sus actividades medioambientales, así como los efectos de éstas.

Reflejar, en sus sistemas de contabilidad, los gastos en programas de medio ambiente, lo que requiere la definición clara de dichos gastos y los activos dedicados a su política de gestión medioambiental.

Tener en cuenta, en su contabilidad, los riesgos ambientales y futuros gastos relacionados con la protección del medio ambiente.

El objetivo es incorporar las variables medioambientales como cualquier otra variable dentro de la actuación de la empresa, para lo cuál se han de identificar las operaciones que tengan trascendencia medioambiental de tal forma que permita al público conocer el entorno legal en que se desarrolla la actividad y el cumplimiento que realiza, mejorando de este modo la fiabilidad de la información financiera suministrada al poder comprobar que la normativa medioambiental está siendo reflejada adecuadamente en las cuentas de la empresa.

Este objetivo de incorporación de las variables medioambientales presenta dificultades técnicas a la hora de informar sobre estos hechos en la contabilidad convencional, debido, entre otros, a:

La dificultad, en los procesos productivos, de asignar los costos entre los distintos programas medioambientales.

Que la actualización de valores futuros está en función de variables difíciles de prever, como tecnología, precios, etc.

La dificultad de controlar los costos que se desprenden de la evolución de los productos en manos de los consumidores.

A su vez entre las causas que obstaculizan la divulgación de la información medioambiental, tenemos, entre otras, a:

La dificultad de estimación y registro contable de los riesgos medioambientales, sobre todo en la evaluación de las responsabilidades que pudieran derivarse.

Problemas con la deducibilidad fiscal de diversos gastos medioambientales.

Las dotaciones relativas a desembolsos futuros, disminuyen el beneficio actual, lo que implica la disminución del dividendo por acción como indicador de la rentabilidad del negocio.

La reticencia a suministrar datos que puedan ser usados por la competencia o que alerten a las autoridades sobre el incumplimiento de la legislación ambiental.

La dificultad en aclarar el grado de posibilidad que presenta la concreción de los riesgos medioambientales, para su contabilización como provisión o contingencia.

La dificultad de comprensión por parte de muchas empresas de la separación entre un costo ambiental y el resto de los costos.

De ahí la importancia que adquieren las organizaciones estatales y profesionales a la hora de definir los hechos medioambientales y marcar las pautas para su reflejo contable, de tal forma que las empresas conozcan cuál sería la línea de actuación en este campo mejorando la comparabilidad de la información suministrada.

DEFINICIONES DE LAS PRINCIPALES PARTIDAS MEDIOAMBIENTALES

Las actividades relacionadas con el medio ambiente se identificarán mediante cuentas y subcuentas habilitadas para las cuentas reales de activos, pasivos y patrimonio; ejemplo de ello pueden ser:

Efectivos medioambientales: representan los recursos monetarios y valores depositados en las cajas de la entidad para financiar acciones medioambientales.

Inventarios medioambientales: representan el valor del stock de recursos materiales destinados al consumo de la entidad o a su comercialización relacionada con acciones medioambientales.

Activos fijos tangibles medioambientales: representan propiedades físicamente tangibles que han de utilizarse en un período relativamente largo en actividades medioambientales y que normalmente no se destinan a la venta.

La identificación de los costos y gastos medioambientales se hará a través de centro de costo, cuentas o elementos de gasto.

Se consideran tributos medioambientales las obligaciones contraídas por mandatos de la ley por el uso de recursos naturales o afectaciones ambientales.

Activos Medioambientales: serán todos aquellos bienes y derechos que posee la empresa, y que la misma destina fundamentalmente a la minimización del impacto medioambiental y a la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción, prevención o eliminación de la contaminación futura provocada por las operaciones de la entidad.

Activos Fijos Medioambientales: cuando la empresa realice erogaciones de efectivo para la adquisición de nuevos activos, con el objetivo de efectuar cualquier acción medioambiental de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, sí son necesarios para obtener el resto de los activos.

Los Pasivos Medioambientales: son todas aquellas deudas y obligaciones en las que probablemente incurrirá la empresa como consecuencia de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la empresa, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable.

Provisiones Medioambientales: serán aquellas acumulaciones de gastos, de naturaleza medioambiental, en el mismo ejercicio o procedentes de otro anterior y que llegada la fecha de cierre del ejercicio contable sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a la exactitud de su importe o a la fecha en que se realizarán.

Patrimonios Medioambientales: aquellas fuentes de financiamientos que la organización pueda disponer de ellos para la realización de actividades medioambientales. Además:

Se reconocen las donaciones recibidas por terceros, aquellos recursos materiales o financieros para la realización de actividades medioambientales.

Las donaciones entregadas, materiales o financieras, para la realización de actividades medioambientales, deberán considerarse como una cuenta que aumenta el patrimonio de la organización.

Reservas medioambientales son aquellos importes que se crean a partir de las utilidades obtenidas al cierre del período económico, para hacer frente a posibles daños medioambientales ocasionados en el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

Costos Medioambientales: son aquellos gastos medioambientales que pueden expresarse objetivamente de forma fija en el producto, mercancía o servicio prestado, ya sea de manera tangible o intangible y por ello crecen o disminuyen proporcionalmente al volumen.

Gastos Medioambientales: Todo gasto relacionado con la actividad medioambiental se considerará como gasto asociado a recursos que tengan relación directa e implicaciones medioambientales. Su origen puede estar dado en gastos periódicos por prevención o saneamiento medioambiental, o de los gastos originados por las actividades ordinarias de descontaminación y restauración medioambiental.

Los gastos medioambientales se considerarán como Gastos de Operaciones.

Se reconocen como gastos medioambientales, entre otros, los siguientes:

Un pago de la compra de servicios relacionados con la protección o prevención medioambiental.

Gastos de personal asociados y ocupados en actividades de investigación y desarrollo relacionados con el medio ambiente.

Gastos en productos que protegen el medio ambiente, así como gastos por afectaciones medioambientales (pérdida por daño ambiental).

Pagos realizados por multas o sanciones por personal encargado del cumplimiento de legislaciones especializadas.

Ingresos Medioambientales: son un incremento de los recursos económicos de la entidad, relacionados directamente con la gestión medioambiental de sus recursos, ya sean expresión monetaria de bienes o servicios de carácter medioambiental o la disminución de gastos motivados por los ahorros obtenidos de una eficiente gestión medioambiental.

Los ingresos medioambientales pueden obtenerse a través de ahorros por una gestión medioambiental eficiente, disminución de las primas de seguro, de los gastos de mantenimiento o por reducción de gastos medioambientales, motivados por una

mejor gestión de residuos que permitirán ahorros y reutilización de materiales y residuos, con menores gastos de almacenamiento, ahorros operativos, por menor consumo de materias primas, de materias auxiliares como papel, embalaje, envasado o por menor consumo de energía, agua y combustibles, o también por ahorros obtenidos por mejora de la imagen pública.

INFORMACION A CONSIDERAR PARA LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Prácticamente hoy día , en ningún país existen normas contables en materia medioambiental, sino, que se acoge lo establecido en las normas internacionales de información financiera (NIIF), en las cuales, sólo se incluye de manera indirecta el reconocimiento de activos y provisiones medioambientales, ya que dichas normas, no hacen énfasis específicamente en el tratamiento de aspectos medioambientales, sino, que los mencionan a manera de ejemplo como parte de algunas normas que tratan aspectos más generales.

La única institución dedicada a la emisión de normas y principios contables en Argentina p.e., es la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la cual desde sus inicios ha estado dedicada exclusivamente a la emisión y revisión de normas en el ámbito de la contabilidad financiera. ***Las NIIF, cuyo proceso de adopción se inició en Argentina desde 2012 , de acuerdo con lo establecido por la FACPCE, no consideran lo relacionado con la emisión de informes medioambientales, lo cual queda claramente establecido en la NIC 1, donde el IFRS (2011a) señala expresamente que los informes medioambientales quedan fuera del alcance de las NIIF.***

La emisión de informes medioambientales, debería ser considerada como un elemento fundamental de la contabilidad de gestión, ya que, debe incluir información importante sobre el desempeño medioambiental de la empresa, sus costos y beneficios, que debe ser analizada por las partes interesadas tanto externas (Estado, comunidad, acreedores, inversionistas), como internas (accionistas, directivos y empleados), y tomada en cuenta para la toma de decisiones, con el propósito de lograr la ecoeficiencia, producir bienes y servicios más útiles, a la vez que se reducen los impactos medioambientales negativos, y el consumo de recursos naturales, apoyando así el desarrollo sostenible.

Para poder elaborar informes medioambientales, se requiere que la contabilidad de gestión sea capaz de recolectar, cuantificar, registrar y analizar la información financiera y no financiera relacionada con los aspectos medioambientales que afectan

a la empresa; y para ello, se han emitido a nivel internacional diversas normativas de adhesión voluntaria que tratan sobre la determinación y clasificación de costos medioambientales, la cuantificación de pasivos medioambientales, la determinación de indicadores de ecoeficiencia y la emisión de informes medioambientales.

Sin embargo, se evidencia una falta de uniformidad en dichas normativas en los distintos países, las cuales han sido poco difundidas en general. Y es verdad que la regulación de la contabilidad medioambiental, se ha venido desarrollando, en la medida que lo ha hecho la cultura ambientalista, y se ha incorporado a la gestión de las organizaciones.

Es un proceso que aún no ha finalizado, y que difiere de un país a otro, a pesar de que a nivel internacional, se han hecho esfuerzos por establecer normas que regulen el registro de los datos relacionados con el medioambiente, todavía, se evidencia una falta de uniformidad entre las normas emitidas. Por lo tanto, para que la contabilidad de gestión medioambiental, pueda desarrollarse, se hace necesario continuar el estudio sistemático de las guías internacionales existentes sobre este tema, para lograr unificar criterios en cuanto al tratamiento contable de los aspectos medioambientales y adaptarlas a las características propias de las p.e: empresas argentinas o del país que fuese.

O sea, podemos aplicar las políticas contables utilizadas para la presentación de los estados financieros, según se establece en la NIIF No. 1 y la NCIF No. 1 Presentación de Estados Financieros.

En los estados financieros se debe presentar información con respecto al reconocimiento de los activos, pasivos, capital, inversiones, contingencias, gastos e ingresos medioambientales.

La información medioambiental que sea objeto de publicación debe estar ubicada en los distintos documentos que utiliza el modelo contable tradicional.

Se debe mostrar de forma clara y precisa el uso de los recursos que sean financiados por la entidad o por tercera persona, en la realización de actividades medioambientales.

Información que debe incluir el Estado de Situación.

Deben quedar reflejadas las cuentas de activos, pasivos y capital de carácter medioambiental que surjan durante el ejercicio contable.

En los casos que sea necesario, se podrán establecer subcuentas donde se muestre el contenido de cada partida, y de esta forma percibir el comportamiento de las variables medioambientales dentro de la estructura de la empresa.

Se expondrán los valores actuales de las reservas, provisiones y subvenciones medioambientales que dispone la empresa en el momento de emitir los estados financieros.

Información que debe incluir el Estado de Resultados.

Deben quedar reflejados los gastos e ingresos de carácter medioambiental que se den durante el ejercicio contable.

Se podrá utilizar una serie de subcuentas donde queden mostrados dichos gastos e ingresos, y de esta forma se podrá conocer en qué medida las variables medioambientales influyen en el resultado de la empresa.

En el grupo de gastos, la empresa debe de identificar todos los consumos de materiales, costos de mano de obra, servicios, amortizaciones, etcétera, que se encuentren relacionados con el medio ambiente.

DISEÑO DE PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA LA REGISTRACION DE VARIABLES MEDIOAMBIENTALES. INFORMACION MEDIOAMBIENTAL. LAS CUENTAS ANUALES.

Como complemento al procedimiento para el registro contable de variables medioambientales, se elaboran los siguientes asientos de diarios pro-forma:

Inventarios medioambientales.

Representan el monto de las existencias de recursos materiales que la entidad destina al consumo de la empresa o a sus comercializaciones pero que están estrechamente relacionadas con acciones medioambientales.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
189		Inventario de Mercancías		XXX	
	2	Inventario Medioambiental	XXX		
410		Cuentas por Pagar a corto plazo			XXX

Por la compra de mercancías destinadas a la protección del medio ambiente.

Cuando este tipo de mercancías se consume, se debe realizar una anotación de cargo a la cuenta de gasto que corresponda y se contabiliza como sigue:

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
829		Gasto Medioambiental		XXX	
189		Inventario de Mercancías			XXX
	2	Inventario Medioambiental	XXX		

Registro del consumo de inventario de mercancías para la protección del medio ambiente.

Activos fijos tangibles medioambientales

Deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad, y dentro de esta partida se definen tres subcuentas que recogen la información necesaria y fundamental del movimiento de la misma: subcuenta 11 para los Activos Fijos Tangibles Medioambientales en Almacén; subcuenta 12 para los Activos Fijos Tangibles Medioambientales en Explotación y subcuenta 13 para los Activos Fijos Tangibles Medioambientales Ociosos, así como un elemento de gasto para registrar la depreciación, de modo que pueda ser diferenciada de la depreciación del resto de los activos fijos tangibles con que cuenta la empresa. La compra de un activo fijo medioambiental se hace como aparece reflejado a continuación.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
240		Activo Fijo Tangible		XXX	
		Activo Fijo Tangible			
	11	Medioambiental en Almacén	XXX		
		Cuentas por Pagar Activos Fijos			
421		Tangibles			XXX

Registro de la compra de Activos Fijos Medioambientales.

Pasivos

Las provisiones medioambientales son aquellas acumulaciones de gastos de naturaleza medioambiental en el mismo ejercicio o procedentes de otro anterior, esta cuenta se contabilizará de la siguiente manera.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
829		Gasto Medioambiental		XXX	
495		Provisión Daños Medioambientales			XXX

Registro de la Provisión para daños medioambientales.

Capital.

Donaciones Medioambientales: recursos materiales o financieros recibidos de terceros para la realización de actividades medioambientales. Esta cuenta se contabilizará como aparece.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
240		Activo Fijo Tangible		XXX	
		Activo Fijo Tangible			
	30	Medioambiental en Almacén	XXX		
620		Donaciones Medioambientales			XXX

Registro de la Donación recibida de un activo medioambiental.

Nota: en el caso de las donaciones de carácter medioambiental, se debe aclarar que se sigue el mismo procedimiento que en la contabilidad tradicional en cuanto a su traspaso a la cuenta de capital al cierre del ejercicio económico en el cual se dio lugar a la donación, pues para el próximo período contable el monto de esta cuenta pasa a ser parte del monto de capital de la empresa.

Reservas Medioambientales: son aquellos importes que se crean a partir de las utilidades obtenidas al cierre del período económico, para hacer frente a posibles daños medioambientales ocasionados en el cumplimiento de los objetivos de la empresa; esta cuenta se contabilizará como aparece a continuación.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
630		Utilidades del Período		XXX	
		Reserva para Contingencias			
650		Medioambientales			XXX

Registro de la Donación recibida de un activo medioambiental.

Gastos medioambientales: todo gasto relacionado con la actividad medioambiental se considerará como gasto medioambiental; esta cuenta se contabiliza como sigue.

Cuenta	Subcuenta	Cuentas y Detalles	Parcial	Debe	Haber
829		Gasto Medioambiental		XXX	
	00101	Gasto de Plantas	XXX		
491		Provisión para Reparación General			XXX
	021	Reparación contrapartida de gasto	XXX		

Registro de la Fijación del gasto por la reparación de una planta emisora de gases contaminantes.

Los aspectos anteriormente expuestos constituyen un basamento metodológico importante para cualquier empresa, donde a través de los diferentes momentos del procedimiento se puede inferir el tipo de información contable medioambiental que necesita la empresa. A continuación, y para demostrar la pertinencia del procedimiento, se expone cómo quedaría presentada la información de los asientos de diario en los estados financieros emitidos por las empresas al cierre de cada ejercicio económico.

Estado de Resultado

Cierre 31 de Diciembre. Año 2XXX

Ventas Netas	XXX
Menos: Costo de Ventas	XX
	<hr/>

Utilidad o Pérdida Bruta		XXX
Menos: Gastos de Distribución y Ventas		XX
Utilidad o Pérdida Neta en Venta		XXX
Menos: Gastos Generales de Administración	XX	
Gastos Medioambientales	XX	XXX
Utilidad o Pérdida en Operaciones		XXX
Menos: Gastos Financieros	XX	
Gastos por Pérdidas y Faltantes de Bienes	XX	
Otros Gastos	XX	XXX
Mas: Ingresos Financieros	XX	
Ingresos por Sobrantes de Bienes	XX	
Otros Ingresos	XX	
Ingreso Medioambiental	XX	XXX
Utilidad o Pérdida antes de Impuestos		XXX
Menos: Impuestos Sobre Utilidades		XX
Utilidad o Pérdida del Periodo		XXX

Como se puede observar, esta manera de presentar la información contenida en el Estado de Resultado, está motivada fundamentalmente en la separación los costos medioambientales de los costos totales de producción, aún cuando puede darse el caso de que al final el resultado que se obtenga sea el mismo, pero se logra, por tanto, realizar una delimitación más correcta de cada tipo de costo, con el fin de conocer realmente el monto de los costos y gastos asociados a la producción o la prestación de servicios de la empresa que se trate.

Balance General

Cierre 31 de Diciembre 2XXX

Activos

Activos Circulantes		XXX
Efectivo en Caja	XX	
Efectivo en Banco	XX	
Efectos por Cobrar a Corto Plazo	XX	
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo	XX	
Pagos Anticipados a Proveedores	XX	
Inventarios	XX	
Inventarios Medioambientales	XX	
Activo a Largo Plazo		XXX

Efectos por Cobrar a Largo Plazo	XX	
Activos Fijos		XXX
Activos Fijos Tangibles	XX	
Menos: Depreciación Activos Fijos Tangible	XX	
Activos Fijos Tangibles Medioambientales	XX	
Menos: Depreciación Acumulada AFT Medioambiental.	XX	
Activos Fijos Intangibles	XX	
Otros Activos		XXX
Faltantes de Bienes en Investigación	XX	
Cuentas por Cobrar Diversas Operaciones Corrientes	XX	
Total del Activos		XXXX
Pasivos		
Pasivos Circulantes		XXX
Nóminas por Pagar	XX	
Retenciones por Pagar	XX	
Efectos por Pagar a Corto Plazo	XX	
Cuentas por Pagar a Corto Plazo	XX	
Obligaciones con Presupuesto del Estado	XX	
Provisión para Vacaciones	XX	
Provisión para Daños Medioambientales	XX	
Otras Provisiones Operacionales	XX	
Pasivos a Largo Plazo		XXX
Efectos por Pagar a Largo Plazo	XX	
Préstamos Recibidos	XX	
Otros Pasivos		XXX
Cuentas por Pagar Diversas	XX	
Total de Pasivos		XXXX
Capital		
Inversión Propia	XX	
Donaciones Medioambientales	XX	
Reservas para Desarrollo	XX	
Reservas para Actuaciones Medioambientales	XX	
Utilidad del Período (X)	XX	
Total de Capital		XXXX
Total del Pasivos y Capital		XXXX

De igual manera, lo que se pretende al presentar de esta forma la información contenida en el Balance General de las empresas, es la separación las diferentes partidas medioambientales del resto de las cuentas que integran el grupo al cual pertenecen (Activos, Pasivos o Capital), por lo que de esta manera las empresas tendrían un mejor control de cuales son los bienes y recursos que invierten para el desarrollo de su negocio, así como cuales son las deudas y obligaciones derivadas de sus acciones.

INFORMACION MEDIOAMBIENTAL. LAS CUENTAS ANUALES.

Con el fin de situar adecuadamente la información medioambiental podemos clasificarla en función de dos criterios:

a) En cuanto a su naturaleza. Se distingue habitualmente entre información financiera e información no financiera. La mayor parte de la información que proporcionan las empresas en sus cuentas anuales, como el valor de sus activos o la cifra de negocios, etc. entran dentro de la información financiera. No obstante, la limitación de datos, su falta de objetividad o de verificabilidad pueden ocasionar dificultades para su medición. Por ello, a veces es necesario proporcionar información no financiera. Dentro de esta categoría de información se puede distinguir entre información narrativa, como la descripción de los eventos posteriores al cierre del ejercicio, e información cuantitativa de carácter no financiero, como el desglose de la plantilla de la empresa por categorías profesionales.

b) Según su soporte informativo. Así, dentro del informe anual, puede aparecer información en los estados financieros que las empresas deben publicar de forma obligatoria (Cuentas Anuales e Informe de Gestión), pero también aparece información en aquellas otras partes del Informe Anual que las empresas incluyen voluntariamente (la Carta del presidente, la descripción de actividades y proyectos o el Informe ambiental).

A su vez centrándonos en el aspecto medioambiental podemos diferenciar entre:

a) El reporting medioambiental, que podemos definirlo como aquella información de carácter medioambiental que proporciona la empresa y que no forma parte de los estados contables, ni de las explicaciones de esta información en las partes voluntarias del informe anual. En otros términos, el reporting (F.E.E., 2000) “es la preparación y provisión, por parte de la gerencia, de información destinada a consumo externo, sobre el estado y desempeño medioambiental de la organización”. Esta información suele presentarse en un informe separado y distinguirse claramente de la contabilidad tradicional. Actualmente parece haber alcanzado un importante grado de desarrollo en grandes compañías, básicamente por la aceptación de

propuestas como la guía de elaboración de informes de sostenibilidad del G.R.I. (2000), hasta el extremo de merecer un reconocimiento expreso del I.A.S.C. en la N.I.C. nº 1, En Argentina, mi país se adoptó mediante la RT Nro.: 36 y su Anexo I, emitida en noviembre de 2012, referida a Balance Social de aplicación legalmente no obligatoria si como norma profesional.

b) La contabilidad financiera medioambiental, que se puede definir como aquella parte del sistema contable que tiene el propósito de proveer información sobre el impacto financiero de aspectos medioambientales a través de las Cuentas Anuales. Ésta también incluye información específica en los informes anuales que hacen referencia a aspectos financieros de la actuación medioambiental de la empresa, relacionados casi siempre con gastos e inversiones medioambientales. El medio ambiente es un recurso importante para muchas empresas y su gestión ha de ser eficiente en beneficio tanto de la empresa como de la sociedad. A su vez este enfoque se sitúa en el punto de partida de cualquier modelo de sostenibilidad a largo plazo, lo que requiere el establecimiento de unos mínimos obligatorios para que la información medioambiental permita a las empresas iniciar ese camino hacia la sostenibilidad mediante indicadores de rendimiento medioambiental más efectivos que mejoren sus actuaciones y sus comunicaciones con los diferentes partícipes. Esta alternativa de incluir la información medioambiental dentro del sistema tradicional de Cuentas Anuales ha sido muy analizado en múltiples trabajos ha sido recogido por la propia A.E.C.A. (Asociación Española de Contabilidad y Administración), 1996 en su documento nº 13: Contabilidad de Gestión medioambiental.

Según el vigente Plan General de Contabilidad, de la ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) de España, creado en 2006 por reforma legal contable a fin de armonizar con la normativa internacional especialmente con las disposiciones vigentes en la Unión Europea.: “Las cuentas anuales comprenden el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la Imagen Fiel del patrimonio, la situación financiera y de los resultados de la empresa de conformidad con las normativas vigentes como iremos viendo a continuación.

BALANCE DE SITUACION PATRIMONIAL .

Aquí, se trata de identificar las operaciones con trascendencia medioambiental que tienen su reflejo en el balance de la empresa, mediante una denominación expresa y la creación de su correspondiente subcuenta.

La necesidad de acceder a todo tipo de información medioambiental requiere una comparabilidad entre periodos económicos y entre empresas. Esta comparabilidad se

consigue mediante la necesaria normalización, pero comprobamos que esta normalización no se ha producido en este campo, es necesario que la empresa conozca la situación de inversión y financiación que relacionadas con el medio ambiente requieran ser desglosadas y separadas del resto de situaciones para así situar la actuación medioambiental en la Imagen Fiel de la empresa.

El desglose que presentamos es una propuesta de normalización que ayude a la empresa a mostrar información medioambiental en el Balance de Situación, lo que hasta momento, y la investigación realizada así lo confirma, no se ha realizado.

Las principales situaciones que se deberían recoger en el Balance serían p.e.:

1. El Inmovilizado.

Inmaterial. La investigación y desarrollo de procesos y tecnologías relacionadas con el medioambiente. La evolución tecnológica hace necesaria la prudencia frente a la capitalización de los mismos. A su vez pueden ser fuente futura de ingresos por su venta, alquiler o préstamo. También existen aplicaciones informáticas para el control de la gestión medioambiental de muy diversas características y la existencia de nuevos intangibles con valor económico.

Las cuentas que pueden recoger las incidencias medioambientales del inmovilizado inmaterial y en relación al vigente PGC serían:

(210) Gastos de investigación y desarrollo.

(2101) Gastos de investigación y desarrollo medioambientales. Gastos incurridos en investigación y desarrollo de procesos y tecnologías relacionadas con el medioambiente y que cumplan los criterios contables para su activación.

(211) Concesiones administrativas.

(2110) Concesiones con carácter medioambiental. Adquisición de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión, relacionadas con la explotación de recursos naturales, o con actuaciones a su favor.

(212) Propiedad Industrial.

(2120) Propiedad Industrial medioambiental. Adquisición o creación por la propia empresa de procesos tecnológicos favorables al entorno.

(27) Gastos a distribuir en varios ejercicios.

(275) Gastos medioambientales diferidos. Gastos de la preservación medioambiental que debemos repercutir periódicamente en ejercicios posteriores, como los de mejora de la eficiencia energética de indudable proyección futura, tanto en su consideración de ahorro y en su reducción del impacto en el entorno. Se cargará con abono a

cuentas del grupo 5 o 4 por los pagos o adeudos de los mismos. Se abonará con cargo a la (655) a medida que se vayan repercutiendo en ejercicios posteriores.

Material. En este apartado se incluirán:

El registro de la existencia de terrenos y construcciones en los que se conozca su estado de contaminación reflejando las provisiones y correcciones valorativas.

La ubicación de instalaciones que por razón normativa puedan afectarles como recalificaciones, urbanizaciones, vías de comunicación, etc.

Las instalaciones técnicas, utillaje y mobiliario pueden necesitar revisión de su vida útil en función del resultado de auditorias ambientales que pongan de manifiesto la necesidad de adaptarse a normas legales.

Las nuevas adquisiciones e inversiones de carácter medioambiental que deban identificarse.

Las obligaciones relacionadas con los costes de acondicionamiento final de los bienes que lo requieran como minas, vertederos, canteras, etc.

Los elementos de transporte, mobiliario, instalaciones de calefacción, aire acondicionado, aislamiento, refrigeración etc. y las mejoras que por razón medioambiental, se efectúen en suelos, acondicionamiento de vertederos, aislamientos de todo tipo en edificios e instalaciones, etc.

Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con el inmovilizado material serían:

(220) Terrenos y Bienes Naturales.

(2200) Terrenos con problemática medioambiental. Reconocimiento de los terrenos en cuanto a su estado de contaminación, o su ubicación cuando tenga trascendencia por razón de la normativa que pueda afectar a recalificaciones, vías de comunicación, etc.

(221) Construcciones.

(2210) Construcciones depuradoras.

(2211) Plantas de reciclaje.

(2212) Construcciones con problemática medioambiental. Existencia de construcciones, grado de contaminación, y su ubicación cuando tenga trascendencia por razón de la normativa que pueda afectar a recalificaciones, vías de comunicación, etc.

(2220) Instalaciones técnicas medioambientales.

(2230) Maquinaria con finalidad medioambiental.

(2240) Utillaje medioambiental.

En estas subcuentas debidamente desglosadas, aparecerán las adquisiciones realizadas con la finalidad de acomodarse a las normativas medioambientales,

obtención de permisos de actividad, reducción voluntaria de emisiones, residuos, etc. Entre las distintas inversiones de este carácter, podemos recoger las siguientes:

Inversiones en plantas para el tratamiento y gestión de los residuos.

Inversiones destinadas a la corrección o eliminación de emisiones atmosféricas contaminantes y nocivas.

Inversiones para minimizar el efecto del ruido.

Programas de eficiencia en el transporte.

Inversiones para la mejora energética de las instalaciones.

Instalación de depuradoras.

Inversiones para la recogida y/o tratamiento de las aguas residuales.

Inversiones en acondicionamiento de activos tales como minas, canteras, vertederos, etc.

(2250) Otras instalaciones medioambientales. Se incluirán, debidamente desglosadas, todas las instalaciones y equipos complementarios, como acumuladores, interruptores, etc. con carácter medioambiental.

(23X0) Inmovilizaciones materiales en curso. Recogerá los elementos, en adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio, correspondientes a las inversiones consideradas como medioambientales.

(28) Amortización acumulada del inmovilizado. Las dotaciones de las inversiones asociadas a elementos medioambientales.

(291X) (292X) Provisiones de inmovilizado. Las creadas por la pérdida de valor que pueden experimentar elementos del inmovilizado, como terrenos o construcciones contaminados, pérdidas de valor que sufren elementos del inmovilizado por la publicación de determinadas normativas que afectan al valor de maquinarias, instalaciones, etc.

Financiero.

Hay que identificar las inversiones financieras que se realicen por razón de la nueva política medioambiental. Toda compra precedida de una auditoria medioambiental ajusta el precio real y evita sorpresas al asumir responsabilidades por irregularidades que asuman las empresas a las que hemos prestado o invertido.

En las empresas de servicios financieros resulta crítica la determinación de la cobrabilidad de los préstamos y recuperación de las inversiones por comportamiento no ajustado a la normativa legal medioambiental. Hay que efectuar un análisis de riesgos respecto a créditos y garantías. (hipotecas en terrenos contaminados, etc.) Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con el inmovilizado financiero serían:

(250X) Inversiones financieras. Inversiones realizadas teniendo en cuenta la auditoría medioambiental como mecanismo de control para evitar desagradables sorpresas posteriores, como terrenos contaminados, residuos no tratados, etc. Desde el punto de vista de las empresas de servicios financieros, la cobrabilidad de sus préstamos o recuperabilidad de sus inversiones puede verse afectada por una conducta medioambiental no ajustada a la normativa vigente, que ponga en peligro la continuidad de la empresa, debido a los graves riesgos en los que incurre. (Un terreno contaminado como garantía de una hipoteca, multas que generen problemas de generación de recursos, etc.).

(206X) Fianzas y depósitos por causas medioambientales. Las motivadas por litigios pendientes de resolución, o por aplicación de la normativa vigente y cuyo origen esté relacionado con temas medioambientales.

1.2. El Circulante.

Existencias.

Pueden aparecer materias primas nuevas, que sustituyan a las tradicionales, más respetuosas con el ambiente.

Identificar existencias que puedan quedar obsoletas por cambios tecnológicos o acomodación a nuevas normativas.

Materias primas y productos caducados, se convierten en residuos que hay que tratar y que no tienen valor de realización alguno.

Problemática legal respecto a ciertos stocks, por su almacenaje, manipulación, etc.

Residuos, rechazos, desechos, restos y fallos de producción, no sólo supone una pérdida sino que además hay que asumir un coste por su tratamiento y gestión.

Aumento del volumen de los envases retornables y reutilizables. Cambios en los envases y embalajes por la nueva legislación, etc.

Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con las existencias serían:

(365) Residuos. Son los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos. Hay que tener en cuenta que muchas veces las materias primas y productos en general, caducados, se convierten en residuos para los que habrá que apreciar si además de no tener valor alguno de realización, no requieren incurrir en gastos para su adecuada disposición.

(368) Materiales recuperados. Una buena política de gestión medioambiental puede permitir el reciclaje de muchos residuos, con un valor intrínseco, para entrar de nuevo en el proceso productivo o ser enajenados.

(39X) Provisión por razones medioambientales. La aparición de nuevas materias primas, cambios en la tecnología o en la legislación medioambiental, etc. puede acarrear que materias primas, combustibles, etc. se queden sin poder ser utilizados, lo que requiere el correspondiente ajuste de valor de dichas existencias.

Deudores. Las implicaciones procederán de la insolvencia producida por efectos de un comportamiento medioambiental incorrecto que produzca efectos como multas y sanciones, cierres, indemnizaciones, etc. El problema de la responsabilidad civil por daños medioambientales no está adecuadamente cubierto con las pólizas de seguro, lo que hay que tener en cuenta ante problemas de descapitalización.

Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con los deudores serían:

(430X) Clientes con gestión medioambiental.

(440X) Deudores con gestión medioambiental. Es necesario, como información detallada, controlar los clientes y deudores que siguen una política de gestión medioambiental que es exigida a la empresa en sus relaciones comerciales.

(490X) Provisiones de operaciones de tráfico por causas medioambientales. Es posible, que por esta causa pueda producirse una insolvencia de los deudores ante un comportamiento medioambiental incorrecto que produzca consecuencias negativas, tales como cierres, multas, indemnizaciones, etc.

1.3. La Financiación básica.

Recogerá la información sobre el origen de las fuentes de financiación relacionadas con las actividades medioambientales como:

Ingresos a distribuir. Motivada por la abundancia de subvenciones relacionadas con inversiones medioambientales. Pudiendo recoger estas incidencias medioambientales en cuentas definidas en el vigente P.G.C. como:

(13) Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

(130) Subvenciones medioambientales. Servirá para mostrar separadamente las subvenciones recibidas para la financiación de actividades que disminuyan, limiten, eliminen, etc. los efectos de la actividad empresarial sobre el medio ambiente.

Responsabilidades de naturaleza medioambiental, que serán las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente. Estas obligaciones pueden venir determinadas por: Una disposición legal o contractual o por una obligación implícita que se producirá cuando la entidad haya aceptado una responsabilidad medioambiental en una declaración pública o por su actuación tradicional en dichos temas. Entre las obligaciones estarían los gastos de descontaminación y restauración de espacios, eliminación de residuos, eliminación o

cierre de activos inmovilizados, etc que requerirán dotar la correspondiente provisión. La incertidumbre relacionada con la determinación del importe de estos gastos no justificaría su falta de reconocimiento e información sobre la situación.

Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con las responsabilidades serían:

(14) Provisiones para Riesgos y Gastos.

(145) Provisión para actuaciones medioambientales. Fondo destinado a cubrir las obligaciones medioambientales futuras.

LAS CUENTAS DE RESULTADOS - PERDIDAS Y GANANCIAS.

Se trata de identificar las cuentas de gastos e ingresos calificados como medioambientales para así poder conocer la realidad de costes y beneficios que se están produciendo en la empresa por las exigencias medioambientales y que tienen su reflejo contable, mediante denominación expresa y creación de subcuenta.

Ni en el P.G.C.(Plan General de Contabilidad), mencionado anteriormente , ni en sus diversas adaptaciones, se identifican este tipo de operaciones, ni tampoco se recoge en la Orden de 30 de abril de 1999 sobre los modelos de las cuentas anuales, en euros, para su depósito en el Registro aunque ya sí y de forma genérica en la Resolución del I.C.A.C. del 2002, por lo tanto la necesidad de normalización es punto de partida para que la información suministrada sea comparable y favorezca la Imagen Fiel de la sociedad.

Así, entre otras circunstancias, se trata de identificar los consumos típicos de agua y energía que deben calificarse de medioambientales. Es importante reflejar los consumos de los materiales que se realizan por sustitución de otros menos contaminantes o agresivos con el medio ambiente.

Todos los consumos de materiales y gastos de mano de obra que se produzcan por actuaciones relacionadas con el comportamiento medioambiental deben estar diferenciados. Así como los ingresos que se refieran a actividades y servicios prestados, relacionados con el medio ambiente.

Las cuentas definidas en el vigente P.G.C. que pueden recoger las incidencias medioambientales relacionadas con la Cuenta de Pérdidas y Ganancias serían:

Compras y Gastos.

(603) Compras. Recogerán los aprovisionamientos de la empresa relacionados con los consumos de los materiales incluidos en los grupos de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos, cuyas existencias aparezcan contabilizadas de forma separada en el Balance por su carácter medioambiental.

(62X) Servicios exteriores. Se recogerán servicios de naturaleza diversa como:

Gestión de residuos, vertidos, su transporte, almacenamiento y manipulación.
Publicidad de ecoproductos. Publicidad de imagen verde.

Gastos de información y formación medioambiental.

(622) Reparaciones y conservación: Recogerá el sostenimiento de los bienes del inmovilizado dedicados a tareas medioambientales, así como los gastos para reducir y reparar los daños causados. Se incluirán los derivados de los Sistemas Integrados de Gestión de Residuos.

(623) Servicios de profesionales independientes: Recogerá el importe satisfecho a los profesionales por sus servicios de carácter medioambiental como auditorías, evaluaciones de impacto medioambiental, peritaciones, abogados, etc. Análisis y laboratorios externos.

(632) Tributos medioambientales. Se recogerán las cantidades satisfechas por cánones, seguros medioambientales, impuestos ecológicos, licencias, permisos, derechos de uso, tarifas vertederos, etc.

(6400) Gastos de personal. Importe de los gastos imputables al personal de la empresa implicado directa y exclusivamente en las actividades medioambientales.

(6634) Gastos financieros. Esta cuenta recogerá el importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena que la empresa obtenga por razones medioambientales.

(670) Pérdidas procedentes del inmovilizado. Recogerá las pérdidas producidas en la enajenación del inmovilizado asociados a la actividad medioambiental de la empresa, junto con las pérdidas originadas en otros activos, cuya baja en balance se deba a sustitución por razones medioambientales.

(678) Gastos extraordinarios. Recogerá las cantidades satisfechas por multas, sanciones, etc. por incumplimiento de la normativa medioambiental vigente. Así mismo recogerán los accidentes o sucesos análogos relativos a agresiones producidas en el medioambiente.

(681/2) Dotaciones para amortizaciones. Recogerá la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado material e inmaterial, por su aplicación al proceso productivo, de aquellos elementos de carácter medioambiental.

Ventas e ingresos.

(703) Ventas de residuos. Recogerá los ingresos obtenidos con la venta de éstos como consecuencia de su gestión medioambiental.

(759) Prestación de servicios diversos. Los relacionados con:

Venta de estudios, diagnósticos y análisis mediciones.

Venta de servicios, como el tratamiento de residuos.

Alquiler de tecnologías propias relacionadas con el medioambiente, así como los servicios prestado con este motivo a terceros, como: Royalties de procesos, marcas y patentes.

Venta de tecnologías limpias para combatir: El ruido, las emisiones de olores.

(731/2) Trabajos realizados para la empresa. Recogerá los trabajos realizados por la propia empresa relacionados con el medioambiente, o realizados, por encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo. También incluirá las partidas de determinados gastos que haya que activar.

(740) Subvenciones medioambientales. Imputación de las subvenciones concedidas por la Administración, empresas o particulares en relación con programas de actuación medioambiental con el fin de cubrir los déficit de explotación causados por dichas actividades.

(756) Otros ingresos de gestión. Como los obtenidos con alquileres y usufructos de activos medioambientales. Beneficios obtenidos por menor generación de residuos, minimización de desperdicios, reutilización, reciclado, etc.

(770/1) Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales. Los obtenidos por enajenación de inmovilizados de carácter medioambiental, los obtenidos por premios, etc.

(790) Exceso de provisión para gastos medioambientales. Cuenta que reflejará las diferencias positivas entre el importe de la provisión dotada y el resultante del coste real de las medidas medioambientales cuando éstas se llevan a cabo en el futuro. Se abonará por la mencionada diferencia con cargo a la cuenta (145).

LA MEMORIA.

Es el documento sobre el que ha recaído casi todo el proceso normalizador hasta la fecha en materia de información medioambiental, desde las distintas adaptaciones sectoriales del P.G.C. hasta la Resolución del I.C.A.C. del 2002.

El primer punto a resaltar es que ha supuesto agregar a la información sobre las normas de valoración que aplica la empresa para sus elementos patrimoniales o de gestión, la definición de coste y gasto medioambiental además de los elementos medioambientales que la afectan, como ya adelantábamos en el análisis del Marco Conceptual son elementos necesarios para el proceso delimitador de la definición y reconocimiento de los distintos elementos tanto patrimoniales y de gestión.

El segundo punto es que cuando las cifras fuesen significativas, deberá contener información sobre:

Compromisos y pasivos contingentes de carácter medioambiental. Especificando el importe incluido en el pasivo o las inversiones firmes comprometidas para hacer frente a determinados riesgos medioambientales.

Pasivos contingentes y provisiones para riesgos y gastos. Explicando la naturaleza de las contingencias, los efectos que se cree puedan ocasionar en el patrimonio y la cuenta de resultados. Explicar los riesgos y gastos cubiertos por las provisiones, por lo que se necesita conocer las sanciones por las infracciones que se puedan cometer

Inversiones en inmovilizado con fines medioambientales. Haría mención a los bienes adquiridos con dicha finalidad, desde depuradoras, filtros, plantas de reciclaje, etc. de los adquiridos en leasing con la misma finalidad, inversiones en informática para el control de emisiones, de consumos, etc. bienes afectado a garantías o bienes afectado a compromisos de reversión. Compromisos de venta o compra en firme, uso de los bienes y periodo de amortización.

Beneficios indirectos de la política medioambiental como los ahorros conseguidos en la utilización de energía, materias primas, etc.

Deudas no comerciales. Las relativas a finalidades medioambientales de todo tipo, proveedores, acreedores, del grupo, moneda extranjera, con garantía real, tipos medios de interés, vencimientos, etc.

Subvenciones relacionadas con políticas medioambientales. Con referencia a los bienes a los que se adscriben los fondos y las condiciones de obligado cumplimiento asociados a los mismos.

Pero el principal problema que se plantea es el de la determinación razonable de las provisiones y contingencias, ya que dada su complejidad es necesaria la intervención de terceras empresas especializadas para obtener cifras fiables.

En cuanto a las normas de valoración debería recoger los criterios contables aplicados a las siguientes partidas:

Bases de imputación de las operaciones como gasto del ejercicio o importe capitalizable. Política de amortización.

La creación de Provisiones y reservas para atender a casos de desastre ecológico.

Las bases de presentación de información sobre los Pasivos contingentes, que permitan la comparabilidad.

Si son significativos junto a la descripción de las medidas ambientales, se informará sobre:

Importe de los gastos de explotación imputados en el ejercicio en curso.

Importe capitalizado en el ejercicio en curso y cuantía acumulada capitalizada hasta la fecha y periodo de amortización.

Pasivos, provisiones y fondos creados durante el ejercicio actual y sumas capitalizadas hasta la fecha. Su naturaleza y periodo que cubre. Descripción de los métodos de cálculo utilizados, así como, en su caso las dificultades especiales que pudieran haber surgido en dichas estimaciones.

Obligaciones de carácter contingente con una estimación sobre su valor, a menos que la probabilidad de que ocurra sea remota.

Efecto sobre impuestos por contabilización de las medidas ambientales.

Cuantía de las Subvenciones recibidas.

EL INFORME DE GESTION.

El informe de gestión no es un documento de obligado cumplimiento en el articulado del vigente P.G.C.:

Contenido del Informe de Gestión.

1.- El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.

2.- Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquélla, las actividades en materia de investigación y desarrollo y, en los términos establecidos en esta Ley, las adquisiciones de acciones propias.

Como podemos comprobar no existe exigencia directa de informar sobre hechos medioambientales, pero teniendo en cuenta que tiene un carácter abierto y que recoge información cualitativa es un buen medio para que la empresa pueda dar a conocer su compromiso con el entorno natural, permitiendo perfectamente en su actual definición la presentación de este tipo de información. Por lo tanto en el proceso normalizador debería recoger unos mínimos puntos que informasen sobre la política medioambiental de la empresa, sus objetivos, fines, logros, etc. que permitan conocer el comportamiento de la sociedad en el impacto que puede generar en el medio ambiente. Es decir en el Informe de Gestión puede resumir toda la información cualitativa importante que exprese el compromiso de la empresa con la sociedad en los temas medioambientales.

La información medioambiental es necesaria que la asuma el Consejo de Administración o Directorio para conocer la situación financiera y operacional de la empresa. Esta información es un requerimiento de accionistas y potenciales inversores.

Entre los puntos que podría recoger el Informe de Gestión sobre temas medioambientales estarían:

a.-Sobre el comportamiento medioambiental de la empresa:

Resaltando como puntos más importantes los siguientes:

El grado de contaminación producida por la empresa.

Procedimientos y políticas adoptadas al respecto con las mejoras logradas desde la introducción de la política o en los últimos cinco años si este periodo es menor. Resultados obtenidos, es decir los niveles de contaminación antes y después de la puesta en marcha de medidas correctivas.

Objetivos de emisiones y vertidos que se marca la empresa. Metas a alcanzar respecto de emanaciones o resultados en los niveles de contaminación antes y después de la puesta en marcha de medidas correctivas.

Legislación vigente. Grado de aplicación de las medidas de protección impuestas por la legislación y cumplimiento de los requisitos oficiales. Resumen de ésta y su grado de cumplimiento.

Pleitos y litigios en curso. Reclamaciones.

Efectos financiero y operativo de medidas de protección necesarias.

Desglose de los gastos de explotación, si son significativos, en: Tratamiento de efluentes líquidos, de gases, de desechos sólidos, análisis de control y cumplimiento, medidas correctoras, recuperación y otras partidas.

Análisis de costos medioambientales incluidos en las cuentas por grupos.

El importe de las inversiones capitalizadas en el ejercicio en curso y amortizaciones.

Subvenciones y ayudas.

b.-Otros aspectos necesarios:

El valor comercial de los materiales recuperados y economizados.

Impacto financiero favorable por la posible disminución de costos.

Tasas , cánones , multas e impuestos pagados.

Mejoras de ingresos imputables al comportamiento ambiental.

Evitación de daños y costes futuros.

Premios ganados, estudios realizados remunerados, etc.

Mejora de competitividad y acceso a mercados.

Costo de los proyectos de diseño de productos y de planes de marketing ecológico.

Además el Informe debería recoger la siguiente información:

Descripción de las cuestiones importantes para la situación financiera de la empresa y la respuesta de la misma, como los costos de energía, residuos, cumplimiento de la legislación, impuestos verdes, multas, etc. Además describir los pasivos contingentes y los criterios y normas de valoración utilizados para estimarlos y los utilizados en la depreciación de los activos.

Estimación de los ahorros y flujos de caja positivos derivados de los esfuerzos realizados con su política medioambiental.

Información segmentada sobre el comportamiento ambiental en cuanto al consumo de energía y materias primas, emisiones de gases y sustancias, gestión de residuos, etc.

Política adoptada por la entidad respecto a las medidas de protección del medioambiente con planes para remediar daños.

Mejoras introducidas en los ámbitos fundamentales de la defensa del medioambiente.

Información sobre los incentivos públicos para protección del medioambiente, tales como subvenciones y desgravaciones fiscales,

Grado de progreso en la aplicación de medidas que venían impuestas por modificaciones de la legislación aprobadas o en curso de aprobación.

Cuando se proporcione más información cuantitativa o cualitativa en un informe separado, se hará referencia al mismo.

LA CONTABILIDAD AMBIENTAL NACIONAL PROPORCIONARA DATOS QUE RESALTARAN LA CONTRIBUCION DE LOS RECURSOS NATURALES AL BIENESTAR ECONOMICO COMO LOS COSTOS PROVOCADOS POR LA CONTAMINACION O EL AGOTAMIENTO DE ESTOS.

Al destacarse la importancia que tiene la contabilidad como herramienta para medir los fenómenos económicos y la utilidad para la toma de decisiones de los diferentes individuos, la contabilidad ambiental toma una gran relevancia para establecer el grado del impacto que presenta la aplicación de políticas y los instrumentos para su regulación y control sobre el medio ambiente, por ello es necesario establecer los parámetros que esta pueda brindar toda la información que sea pertinente, viable, y relevante para su conformación dentro del ámbito social mundial.

En este sentido, un organismo que persigue el estudio de una Iniciativa de Contabilidad Ambiental de la UICN busca ayudar a sus miembros a entender como esta herramienta puede ayudarles a mejorar el manejo ambiental de allí que se desprenda un estudio sobre la importancia que está tomando en los últimos años en todo el mundo.

A continuación se presenta La primera fase de la Iniciativa de Contabilidad Ambiental de la UICN (Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza)“El Sistema de Cuentas Nacionales “(SCN) es el conjunto de cuentas que los gobiernos de cada país recopilan en forma periódica para registrar la actividad de sus economías”.

Los datos del SCN se usan para calcular los principales indicadores económicos incluyendo el producto interno bruto (PIB), el producto nacional bruto (PNB), las tasas de ahorro, y las figuras para la balanza comercial.

Los datos que componen estos indicadores agregados se usan también para una amplia gama de análisis de política igualmente valiosos pero menos conocidos y para propósitos de monitoreo de la economía.

Estas cuentas económicas son calculadas para todos los países utilizando un formato estándar, que ha sido desarrollado, apoyado, y diseminado por la División de Estadística de las Naciones Unidas (UNSTAT por sus siglas en inglés).

El hecho de que todos los países lleven a cabo estos cálculos, en más o menos la misma forma, añade un gran valor a los datos, para la toma de decisiones a nivel nacional e internacional, debido a que posibilita comparaciones y permite poner a cada país en el contexto de las tendencias mundiales.

De igual manera el cálculo periódico de dichas cuentas permite entender cómo el mundo está evolucionando, y en dónde se sitúa cada país dentro de éste patrón de cambio. Esto proporciona una base valiosa para la definición de políticas públicas destinadas a orientar a los países y al mundo entero hacia patrones deseados de crecimiento y desarrollo.

La definición de económicamente activo podría ampliarse para hacerla extensiva a las personas que en todos los países realizan trabajos productivos pero no remunerados.

Este estudio hace una clara diferencia entre lo que es (“un conjunto de datos nacionales agregados que vinculan el ambiente con la economía, lo cual tendrá un impacto a largo plazo tanto en el desarrollo de políticas económicas como ambientales”), y qué no es (“una valoración de los bienes, activos, o servicios ambientales, ni un análisis del costo-beneficio social de proyectos que afectan el ambiente, ni datos sobre el

ambiente desagregados regional o localmente sobre el medio ambiente), la Contabilidad Ambiental.

En el informe de la conferencia de las naciones unidas sobre el medio ambiente y el desarrollo en Río de Janeiro, se estableció que debe adoptarse un sistema de contabilidad

ecológica y económica integrada para ello estructura una serie de Principios para dicha acción:

1. Un primer paso hacia la integración de la sostenibilidad en la gestión económica es la determinación más exacta de la función fundamental del medio ambiente como fuente de capital natural y como sumidero de los subproductos generados por la producción de capital por el hombre y por otras actividades humanas.

2. Como el desarrollo sostenible tiene dimensiones sociales, económicas y ecológicas, es también importante que los procedimientos de contabilidad nacional no se limiten a medir la producción de bienes y servicios remunerados de la forma tradicional.

3. Es necesario elaborar un marco común con arreglo al cual se incluyan en cuentas subsidiarias las aportaciones de todos los sectores y de todas las actividades de la sociedad que no se incluyan en las cuentas nacionales tradicionales, teniendo presente consideraciones de validez teórica y viabilidad.

4. Se propone la adopción de un programa de creación de sistemas de contabilidad ecológica, social y económica integrada en todos los países.

El principal objetivo es ampliar los sistemas actuales de contabilidad económica nacional para dar cabida en ellos a la dimensión ambiental y a la dimensión social, incluyendo por lo menos sistemas de cuentas subsidiarias para los recursos naturales en todos los Estados miembros.

Los sistemas resultantes de contabilidad ecológica y económica integrada que habrían de establecerse en todos los Estados miembros lo antes posible deberían considerarse, durante un futuro próximo, como un complemento de los sistemas tradicionales de contabilidad nacional, y no como un mecanismo destinado a sustituirlos.

CONCLUSIONES

El desarrollo del presente trabajo y después de analizar todo lo antes expuesto, nos permite arribar a las conclusiones siguientes:

Los problemas medioambientales derivados de la relación empresa medio ambiente y la concomitante participación de los gobiernos, son cada vez más

frecuentes y de mayores dimensiones. Esto, unido a la creciente demanda de los usuarios de la información contable, sobre aspectos sociales y medioambientales relacionados con la empresa y con el entorno, va a suponer la necesidad para la misma de informar a terceros sobre la incidencia que su actividad provoca sobre éste, y sobre la actitud adoptada por la empresa para evitar, reducir o en su caso reparar los daños causados.

La propuesta del procedimiento diseñado consta de aspectos y elementos que permiten metodológicamente, establecer las particularidades y aspectos esenciales asociados al registro contable de las variables medioambientales para cada tipo de empresas y ong`s y estados públicos.

La incorporación de nuevas cuentas y subcuentas permitirá identificar de forma rápida y precisa las variables medioambientales en la empresa que se analice, aspecto este que le aporta un nuevo valor a la información contable .

Derivado del procedimiento se obtiene una serie de particularidades asociadas al registro y tratamiento contable, y se destaca: la necesidad de separar los gastos y costos medioambientales de los operacionales , los activos y la creación de provisiones por pasivos con fines medioambientales.

La contabilidad financiera, a través de sus estados informativos (balance, **estado de ganancias y pérdidas**, memoria...), va a ser capaz de exteriorizar información medioambiental en sus distintas vertientes: información financiera, información cuantitativa e información cualitativa, todo ella dirigida a los usuarios externos, de forma que éstos pueden observar y en su caso analizar el patrimonio y los resultados de la empresa, contemplando las variables medioambientales, todo ello, en aras de obtener una imagen fiel de los mismos

No obstante, somos conscientes de las distintas dificultades que se pueden presentar para incorporar en los estados financieros algunas categorías de información medioambiental, sobre todo a la hora de su medición y cuantificación. A pesar de ello, creemos que toda la información medioambiental puede tener cabida en los referidos estados. Si se trata de información financiera se podrá incorporar en el balance o en el **estado de ganancias y pérdidas**, y en su caso en la memoria. Cuando lo que se trate sea de información cuantitativa o cualitativa será objeto su incorporación en la memoria, en el informe de gestión, y en su caso, los auditores externos la podrán incorporar en el informe de auditoría.

La posibilidad de la presentación de la información contable en los diferentes estados financieros, le permite a las empresas tener un mayor control de los recursos , inclusive los medioambientales que se encuentran a su disposición para el desarrollo

de su negocio, además de que propicia que se lleve a cabo un mejor proceso de toma de decisiones .

Por todo lo lo dicho, se puede afirmar que estamos ante un ámbito de investigación, actividad profesional y docente, con un presente y un futuro prometedor y excitante que contara y facilitara la contribución de los contadores a un desarrollo en el que armonicen todos los resultados del ente: económicos, sociales y ambientales.

Estas cuestiones tendrán que ser parte de las legislaciones de los países , serán necesarias como accionar mundial en cuanto a la lucha por la preservación del medio ambiente del planeta y de la importancia de actuar de manera decidida y urgente a favor de dicho objetivo y combatir el cambio climático, fenómeno, que constituye una de las mayores amenazas para el futuro de la humanidad.

BIBLIOGRAFÍA

AECA. (2006).”Límites de la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad “. Documento nº 2 Comisión de Responsabilidad Social Corporativa.Madrid.

BLANCO RICHART, E.R. (2006) Influencia de la legislación en la información medioambiental suministrada por las empresas. Un estudio regional. Tesis doctoral accesible a texto completo en <http://www.eumed.net/tesis/2006/erbr/>.

CARMONA IBÁÑEZ, P."La información medioambiental. Contabilidad y auditoría" . Partida Doble Nº 76, marzo 1997.

CHIRINOS, ALIRA; RODRIGUEZ, GUILLERMO; URDANETA, MARY . Normativas contables internacionales.Actualidad Contable FACES Año 15 Nº 25, Julio - Diciembre 2012. Mérida.

CITMA. Estrategía Ambiental Provincial 2007 - 2010. Delegación Territorial Santiago.

ELORRIAGA ANCIN, J. F."El coste de la operatividad de la gestión medioambiental de la empresa".Jornadas de Contabilidad de Gestión. Alcalá de Henares, p. 266.1993.

ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY’S."An introduction to environmental accounting as a business tool: Key concepts and terms". <http://www.gestiopolis.com/contabilidad-ecologica-normas-ambientales/>.

FERNANDEZ CUESTA, Carmen y FRONTI de GARCIA, Luisa .(2005): “Del protocolo de Kioyo a los presupuestos empresariales”.Revista Iberoamericana de contabilidad de Gestión.Madrid.V.III. 5 Enero-Junio.

FERNANDEZ CUESTA, Carmen.(2006): “ La responsabilidad social y el medio ambiente:Nuevos rumbos para la contabilidad”.Facultad de Csd. Económicas-Universidad de Buenos Aires.Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”.

FRONTI DE GARCIA, Luisa. (2005). "Contabilidad Social y Ambiental ".Publicaciones Universo.UE Nro.: 76.

FUNDACION FORUM AMBIENTAL. Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa. Agencia Europea del Medio Ambiente. Barcelona 1999, pp. 5-10. <http://www.monografias.com/trabajos16/contabilidad-ambiental/contabilidad-ambiental.shtml>.

GOMEZ, GIOVANNY.<http://www.gestiopolis.com/contabilidad-ambiental-green-accounting>.

GRUPO INTERGUBERNAMENTAL DE TRABAJO DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE INFORMES. "Conclusión sobre la contabilidad y la presentación de informes en las empresas transnacionales", Naciones Unidas, Nueva York y Ginebra, 1994.

IASB-IRFS. Normas NIIF AL 2015.

LARRINAGA Y OTROS (2002): " Regulación contable de la información medioambiental.Normativa española e internacional".AECA.Madrid

LÓPEZ RODRÍGUEZ, R."Armonización de la información sobre las medidas financieras. Trabajos realizados por el I.S.A.R." En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, Volumen XXII. Número 75.

MUÑOZ RODRÍGUEZ, C" Los sistemas contables y el medio ambiente". Partida Doble Nº 76, marzo,1997.

PELEGRIN MESA, ARISTIDES . (2004). La Contabilidad y el Medio Ambiente Procedimientos para su evaluación y análisis desde la óptica de la gestión empresarial. Revista de la Universidad de Quetzacóatl México.

QUESADA SÁNCHEZ. F.J."Análisis del patrimonio de la empresa". Edición del autor. Impreso en Tebar Flores, Madrid, 1993.

RABANAL ARENCIBIA ,EKIER EUGENIO.<http://www.gestiopolis.com/tratamiento-contable-de-las-partidas-medioambientales/> Gestiopolis Contabilidad y Medio Ambiente.Tratamiento contable de partidas medioambientales.

RIVERO TORRE, P. "Análisis de balances y estados complementarios".Editorial Pirámide. Tercera edición, Madrid, 1988.

Por Dr. Víctor M. Lang :

Contador Público U.N.L. Argentina . Master en Negocios ITAE España. – Cursos Emprendedores en UC Berkeley Haas School Bussines Lester Center - Contador Pymes y ONGs –Docente - Político –Propietario Estudio Lang desde 1974.

DNI: 10.245.970.

Teléfono : 54-03496-423064

Dirección postal: Estrada 1797 - 3080 Esperanza (Santa fe).Argentina

Matricula Profesional: Nro. 4011 del Consejo Profesional Ciencias Económicas-pcia. Santa Fe-Argentina

