

TESIS

LA IMPORTANCIA DE LA INCLUSION DE LA INFORMACION MEDIOAMBIENTAL EN LOS ESTADOS CONTABLES E INFORMES DE GESTION



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Universidad del Salvador
Maestría en Contabilidad y Auditoría
Trabajo Realizado por: Sandra De Mársico
Registro Número: 975293
Tutor: Dr. Roberto De Simone

INDICE

| | Pág. |
|---|------|
| Aspectos Generales. | 4 |
| Introducción. | 4 |
| Objetivo. | 4 |
| Ira. PARTE | |
| I – Las cinco fuerzas de cambio en el mundo. | 8 |
| II – América Latina, su desarrollo y repercusiones ambientales. | 9 |
| III – Diagnóstico ambiental argentino. | 10 |
| IV – Entorno Jurídico. | 10 |
| IV.1 – Marco constitucional y legal nacional y comparado. | 11 |
| IV.2 – Introducción. | 11 |
| IV.3 – La Constitución Nacional y el medio ambiente. Evolución. | 11 |
| IV.4 – Tutela de los intereses difusos. | 11 |
| IV.5 – La Acción de Amparo en el Derecho Procesal. | 12 |
| IV.6 – La Acción Pública. | 12 |
| IV.7 – Análisis de los artículos de la Constitución Nacional referidos al medio ambiente. | 12 |
| IV.7.1 – Artículo Nro. 41. | 13 |
| IV.7.2 – Artículo Nro. 43. | 14 |
| IV.7.3 – Artículos Nro. 124 (dominio) y 121 (jurisdicción). | 15 |
| IV.8 – Derecho Constitucional del Medio Ambiente. | 16 |
| IV.8.1 – Tipos de derechos y su inclusión en distintas constituciones. | 16 |
| IV.8.2 – Destinatario de las normas constitucionales. | 16 |
| IV.8.3 – Objetivos de las normas constitucionales. | 16 |
| IV.8.4 – Deber constitucional ambiental. | 17 |
| IV.8.4.A – Deber constitucional ambiental de los individuos. | 17 |
| IV.8.4.B – Deber constitucional ambiental del Estado. | 17 |
| IV.9 – El bien jurídico protegido. | 17 |
| IV.10 – Jurisdicción y Dominio de los recursos naturales. | 17 |
| IV.11 – Técnicas jurídicas para la preservación del ambiente. | 18 |
| IV.12 – Tipificación de delitos y contravenciones. | 19 |
| IV.13 – Legislación ambiental argentina. Ejemplos. | 19 |
| IV.13.1 – Comentarios. | 19 |
| IV.13.2 – Incidencia Ambiental. Ley 23.879. | 19 |
| IV.13.3 – Ley Nacional Nro. 24.051 de Residuos Peligrosos. | 21 |
| IV.13.4 – Ley Nro. 18.284 y Decreto 2.126/71. | 21 |
| IV.14 – Jurisprudencia ambiental. | 21 |
| IV.15 – Fundamento del Derecho Ambiental. | 22 |
| V – Medio ambiente y comercio. | 23 |
| V.1 – Introducción. | 23 |
| V.2 – Antecedentes y acción del Comité de Comercio y Medio Ambiente en la OMC. | 24 |
| V.3 – Efectos en el comercio de las políticas medioambientales. | 25 |
| V.4 – El medio ambiente en el Mercosur. | 25 |
| V.5 – Tratado de Libre Comercio de América del Norte. | 26 |
| V.5.1 – Preámbulo del TLCAN. | 27 |
| V.5.2 – Inversión. | 27 |
| V.5.3 – Normas. | 27 |
| V.5.4 – Solución de controversias. | 27 |
| V.5.5 – Acuerdo de cooperación ambiental de América del Norte. | 27 |
| V.5.6 – Presentación de peticiones por parte del público. | 28 |
| V.5.7 – Alcance de la CCA. | 28 |
| V.5.8 – Otras instituciones ambientales creadas por el TLCAN. | 28 |
| VI – El medio ambiente en la planeación estratégica. | 29 |

| | |
|---|----|
| VI.1 – Introducción. | 29 |
| VI.2 – La globalización de los mercados y el dinamismo de las variables. | 29 |
| VI.3 – La utilidad de la planeación estratégica. | 29 |
| VI.4 – Consideraciones respecto a la variable ambiental. | 30 |
| VI.5 – Trascendencia estratégica de la variable ambiental. | 30 |
| VI.6 – La presión de los consumidores. | 30 |
| VI.7 – Los tratados comerciales. | 31 |
| VI.8 – Normativa internacional. | 31 |
| VI.9 – Efectos directos del deterioro ambiental. | 32 |
| VI.10 – Expansión del concepto de responsabilidad social. | 32 |
| VI.11 – Oportunidades que abre la variable ambiental. | 32 |
| VI.12 – La estrategia ambiental en la empresa. | 33 |
| VI.13 – Opciones estratégicas. | 33 |
| VI.14 – Un sistema de gestión ambiental. | 34 |
| | |
| VII – La tributación como instrumento aplicado al mejoramiento del medio ambiente. | 35 |
| VII.1 – Introducción. | 36 |
| VII.2 – La política tributaria en materia ambiental. | 36 |
| VII.3 – Las externalidades: deseconomías. | 37 |
| VII.4 – Los costos de transacción. | 38 |
| VII.5 – El Estado como mediador en la solución del problema. | 38 |
| VII.6 – Instrumentos económicos utilizados para atenuar la contaminación. | 39 |
| VII.7 – Objetivo de los ecotributos. | 39 |
| VII.8 – Estructura de los ecotributos. | 40 |
| VII.9 – Ecotributación en el contexto de la integración económica. | 40 |
| VII.10 – Efectos de los ecotributos sobre la competencia internacional. | 41 |
| VII.11 – Tipología. | 41 |
| VII.11.1 – Impuestos. | 41 |
| VII.11.2 – Tasas. | 43 |
| VII.11.3 – Subsidios e incentivos. | 44 |
| VII.11.4 – Sistemas de licencias. | 45 |
| VII.11.5 – Sistema de gastos con propósitos ambientales. | 46 |
| VII.11.6 – Servicios prestados por empresas. | 47 |
| | |
|  <p>2da. PARTE</p> | |
| | |
| I – Implicancias contables de la problemática medioambiental. | 48 |
| | |
| II – Hipótesis básicas. | 49 |
| | |
| III – La normativa contable internacional y el medio ambiente. | 49 |
| III.1 – Introducción. | 49 |
| III.2 – Normas emitidas por organismos contables profesionales. | 49 |
| III.3 – Normas emitidas por organismos bursátiles. | 55 |
| III.4 – Normas emitidas por organismos gubernamentales. | 57 |
| | |
| IV – Utilidad y cualidades de la información contable. | 58 |
| | |
| V – Usuarios de la información contable ambiental. | 59 |
| | |
| VI – Contabilidad. Aspectos Ambientales. | 59 |
| VI.1 – Comentario. | 59 |
| VI.2 – Desarrollo de la problemática contable ambiental. | 59 |
| VI.3 – Activos ambientales. | 60 |
| VI.3.1 – Tratamiento de los recursos naturales de propiedad de la empresa. | 60 |
| VI.3.2 – Inversiones ecológicas. | 60 |
| VI.3.3 – Costo medioambiental como costo de adquisición. | 61 |
| VI.3.4 – Activos intangibles. | 61 |
| VI.3.5 – Determinación de los valores de activos y pasivos adquiridos en los casos de fusión por compra. | 61 |
| VI.3.6 – Determinación del valor de activos intangibles en los casos de fusión por compra. | 62 |
| VI.3.7 – Activos ambientales informados por empresas que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. | 63 |
| VI.4 – Pasivos ambientales. | 63 |

| | |
|---|----|
| VI.5 – Contingencias. | 63 |
| VI.6 – Provisiones de pérdidas y ganancias, pasivos contingentes y activos contingentes. | 64 |
| VI.6.1 – Objetivo de la norma. | 64 |
| VI.6.2 – Alcance. | 64 |
| VI.6.3 – Definiciones. | 64 |
| VI.6.4 – Contenido de la norma. | 65 |
| VI.6.5 – Pasivos y contingencias ambientales informados por empresas que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. | 66 |
| VI.7 – El costo medioambiental como gasto. | 66 |
| VI.8 – Ingresos medioambientales. | 68 |
| VI.9 – La información medioambiental en los informes contables. | 68 |
| VI.9.1 – Indicadores específicos. | 68 |
| VI.9.2 – Balance de la sociedad. | 68 |
| VI.9.3 – Balance ecológico. | 71 |

3ra. PARTE

| | |
|---------------------------------|----|
| Conclusiones y Recomendaciones. | 73 |
| Bibliografía. | 80 |



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

ASPECTOS GENERALES

INTRODUCCION

Como habitante de un mundo cada vez más depredado y contaminado, y defendiendo mi derecho a la vida y a la preservación de la especie humana, comencé a investigar el fenómeno de la polución. Al hacerlo, inmediatamente surge la responsabilidad que todos los integrantes de esta sociedad globalizada y sin fronteras tenemos, y el deber que nos cabe en su conservación tanto como individuos como profesionales. Es así, que esta tarea multi e interdisciplinaria puede verse favorecida con la participación de los profesionales en Ciencias Económicas.

Siguiendo la línea de pensamiento del Dr. Daisaku Ikeda en su obra "Escoge la Vida", a los derechos humanos se los puede clasificar como sigue:

- Los derechos de primera generación, que son los civiles y políticos.
- Los derechos de segunda generación, que son los económicos, sociales y culturales.
- Los derechos de tercera generación, que son los relacionados al desarrollo en un ambiente sano y equilibrado, a convivir en paz y compartir el legado común de la humanidad.

Los derechos de primera y segunda generación, han asegurado al hombre su libertad ante el Estado, y la posibilidad de formular reclamos y de peticionar ante él.

Pero los derechos de tercera generación se distinguen de los anteriores en un punto fundamental, su naturaleza, ya que es imposible asegurar verdaderamente estos derechos si no se los trata dentro de un marco global y los mismos no trascienden las fronteras nacionales.

La única alternativa que nos queda a los seres humanos, es adoptar una visión global y un enfoque centrado en los intereses de la humanidad. La tendencia de esta era transnacional tiende a modificar y diluir todo tipo de pensamiento aislacionista.

La época exige del hombre una nueva forma de vida, un despertar y un compromiso: el ser humano debe reconocer que más allá del yo, él es parte de toda la humanidad y que su destino está ligado al de toda la especie.

OBJETIVO

Los procedimientos industriales y tecnológicos que han dado origen al actual desarrollo económico, han provocado contaminación y degradación ambiental. Debido a que las empresas se desarrollan en una comunidad, ya sea a través de la participación ó bien por su rol social, éstas tienen una responsabilidad para con ella.

Esta tesis tiene por objetivo demostrar dos hipótesis, a saber:

- 1) Que el medio ambiente influye en los negocios, por lo cual es una variable a tener en cuenta ya que trae aparejado riesgos y oportunidades.
- 2) Que como consecuencia de su influencia en los negocios, la información ambiental debe ser expuesta en los Balances Generales e Informes de Gestión, para que la variada gama de usuarios de los mismos pueda tomar decisiones. Así, el proceso decisorio se verá enriquecido con información amplia, objetiva y lo más acorde a la realidad posible; cumpliendo la misma con los requisitos de la información contable y basada en normas contables profesionales.

A modo ejemplificativo, mencionaré los riesgos generales asociados a la variable ambiental, los cuales pueden ser clasificados en:

- Económicos: (1) Microeconómicos: como ser la pérdida de ventas en el mercado local, producto de una situación particular del mismo.
(2) Macroeconómicos: como ser la pérdida de exportaciones ó mercados internacionales, por ejemplo, al no cumplir normativas ó estándares internacionales.
- Sociales: como ser la pérdida de imagen y descrédito público por una actitud indiferente al cuidado ambiental, lo cual llevaría entre otras situaciones, a la disminución del valor de las acciones de la empresa ó a dificultades en el acceso a financiamiento externo.
- Legales – Constitucionales: la protección del medio ambiente, que es un derecho y una obligación establecidos constitucionalmente, permite que cualquier habitante del país la puede ejercer de una manera sencilla, accionando contra el Estado ó los privados.
- Geopolíticos: la falta ó ineficiencia de políticas ambientales a nivel país, asociada a la explotación abusiva (no sustentable) de los recursos naturales ha provocado el empobrecimiento de estados

nacionales, provinciales y/o municipales trayendo asimismo aparejado, en muchos casos, serias situaciones de emergencias naturales y económicas.

Para demostrar las hipótesis establecidas, es que se ha dividido este trabajo en tres partes.

La Primer Parte, apunta específicamente a la demostración de la primer hipótesis. Se partirá del análisis de las cinco fuerzas de cambio en el mundo, según la visión de Hamish McRae. Este renombrado economista británico, experto en mercados financieros y globalización, establece que las mismas son:

- El crecimiento demográfico.
- Los recursos naturales y el medio ambiente.
- El proceso de globalización.
- La tecnología.
- El cambio en las reglas de gobierno y el impacto de ello en la sociedad.

De dicho análisis surgirá claramente la importancia que tiene el medio ambiente a los fines de la supervivencia humana y de la continuidad de las empresas como motores de la economía.

Luego, se comentará el diagnóstico medioambiental de América Latina y la Argentina, en base a un ensayo presentado en el Seminario Taller "El Reto de la Implementación de la Política Ambiental" de la Fundación Konrad Adenauer, que recoge la opinión de un grupo de expertos. Su inclusión tiene por objeto destacar las increíbles oportunidades que surgen para los países en desarrollo, Argentina inclusive, si son previsores y se preparan para este desafío.

Siguiendo los lineamientos establecidos por el Dr. Jorge Atilio Franza en el Manual del Derecho Ambiental, se mencionará la importancia que el derecho y obligación constitucional de un ambiente sano y equilibrado ha ido tomando a través de las reformas constitucionales, cómo se ejerce este derecho y quiénes lo pueden ejercer. Además se destacará el rol fundamental que tiene el Estado (nacional, provincial y/o municipal) y los habitantes en general en el ejercicio del derecho ó en el cumplimiento de la obligación constitucional y moral de preservación del ambiente y de la vida. Se hará referencia también a las responsabilidades emergentes del contaminador, explotador abusivo ó descuidado de los recursos, ya sea una institución privada ó pública.

Asimismo, se recurrirá brevemente a la enunciación de la legislación comparada, para que se manifieste el contraste entre las exigencias nacionales y las extranjeras.

La contaminación y el deterioro ambiental es un problema mundial (inter y transnacional), por lo cual en la emisión de normas y exigencias tienen un papel destacado los Estados, en cuanto a la política ambiental; los Organismos Internacionales de Crédito, respecto a las directrices de manejo o gestión ambiental y evaluación del impacto ambiental; los requerimientos de las principales Bolsas de Valores del mundo y los Tratados de Libre Comercio, entre otros.

Para ello se mencionará, basándome en información de la O.E.A., cómo las exigencias medioambientales de las naciones (preocupadas por el entorno y sustentabilidad ó bien con fines proteccionistas) influyen en el comercio mundial afectando así a la actividad empresaria que debe ajustarse a tal situación a riesgo de perder competitividad y poner en serio peligro su continuidad como empresa en marcha.

Quedarán en evidencia los peligros (ej: altos costos) que estas exigencias implican para países exportadores de productos primarios, como la Argentina, pero también las oportunidades que conlleva una rápida adaptación.

Se hará un escueto comentario de la consideración del medio ambiente en el Mercosur y otro más detallado del NAFTA ó TLCAN, ya que éste es un acuerdo modelo para otras negociaciones internacionales por el alto grado de consideración y tratamiento que se le dio al medio ambiente desde los inicios de su negociación.

También se tocará el tema de planificación estratégica y presupuestación, siguiendo la línea de investigación de Mario Morales Mondaca. Las empresas necesitan proyectar sus actividades y se valen de estos elementos para definir escenarios futuros y prever los flujos de fondos que dicha gestión requerirá para cumplir con los objetivos organizacionales y donde la variable ambiental juega un papel importante.

Ya sea por la globalización de los mercados ó por la transnacionalidad que caracteriza a los problemas medioambientales, las empresas necesitan estar siempre preparadas para el cambio. Dicho cambio, se logra con el conocimiento de las propias fortalezas y debilidades para así poder actuar con un sustento racional ó, por lo menos, meditado y no por acto reflejo, privilegiando de esta forma la acción preventiva y no reactiva.

Surgirá de la investigación las ventajas competitivas que la inclusión de la variable medioambiental tiene para satisfacer la creciente necesidad de información respecto a los productos, desechos, reciclaje ó políticas empresarias, requeridas por:

- Los consumidores, ya sea por una alta conciencia preservacionista ó por fines sanitarios.
- Los proveedores, por una necesidad de continuidad comercial y de evaluación de riesgo del crédito otorgado.
- El Estado, a los fines de conocer el cumplimiento de la legislación medioambiental, en los países que lo exigen.
- Los propios empleados, por cuidado de su salud y la continuidad en sus empleos.

- La propia empresa, para proyectar una imagen ecológica que redunde en mayores beneficios actuales ó futuros.
- Los accionistas, para evaluar su inversión y proyectar su futuro rendimiento.
- La sociedad en general, como marco en el cual se desempeña la empresa y con la cual tiene una obligación.

Adicionalmente, como se ha instalado en el plano internacional la idea de penalizar a través del sistema de precios aquellas conductas que llevan a que se produzca el desequilibrio ambiental, ó alternativamente, a premiar al que no contamina ó reduce la contaminación, es que se comentará el tema de los instrumentos económicos y ecotributos, según la visión de Alejandro Altamirano y Angel Neder.

Estos instrumentos económicos tienen principalmente una finalidad protectora del medio ambiente e implican una transmisión financiera entre los contaminadores y la colectividad a través de distintos tipos de tasas, cánones, ayudas financieras y créditos de emisiones.

Dicha protección se ve materializada a través del establecimiento de estímulos económicos ó incentivos pecuniarios otorgados a los agentes contaminadores, lo cual permite que el contaminador reaccione libremente frente a ellos.

Al surgir el principio de "quién contamina, paga", éste se canalizó principalmente a través del sistema tributario, significando que los responsables de la contaminación deben pagar el costo de todas aquellas acciones públicas para evitar, neutralizar ó reducir la contaminación.

Su fundamento es que el uso, y especialmente el abuso, de bienes comunes de un país (un río, por ejemplo) como si fueran libres desde el punto de vista de su utilización, y gratuitos en cuanto a su costo de explotación, ha conducido a un creciente deterioro de la calidad del medio ambiente.

No se trata de determinar culpables, se trata de que las personas y empresas internalicen ciertos costos externos que emanan de sus actividades cotidianas (externalidades ambientales negativas).

Las externalidades ocurren cuando la actividad de una persona o empresa, generan beneficios (externalidades positivas) o pérdidas (externalidades negativas) a terceros, sin obtener a cambio una retribución, ni conceder una compensación respectivamente.

Si estas externalidades negativas no son reparadas por quién las ocasionó, entonces el gasto insumido por el Estado para reparar los daños se convierte en un costo social, es decir, soportado indirectamente por toda la sociedad a través del sistema impositivo.

Si bien la Argentina no se ha hecho eco todavía, de esta tendencia mundial de la tributación, ello no quita que en un futuro no muy lejano lo haga, ya que entre otros beneficios representa una alta fuente de ingresos. Por lo tanto, es debido a la tendencia mundial y al echo de que para evaluar y/o valorar una situación deben ser tenidas en cuenta la situación coyuntural, pero también, las posibles situaciones futuras, que se justifica su inclusión en el presente trabajo.

La Segunda Parte, tiene por objetivo demostrar la segunda hipótesis. Para ello hago referencia, específicamente, a las implicancias contables que la problemática medioambiental genera; la repercusión que dicha situación conlleva y que dio lugar a una batería de normas emitidas por distintos organismos, incluidos los de la profesión contable, en distintos lugares del mundo.

Se demostrará que la inclusión de información medioambiental en los Estados Financieros e Informes de Gestión cumple:

- 1) Con la normativa contable tanto nacional como internacional, en lo que se refiere al Capital a Mantener y los Criterios de Valuación.
- 2) Con los requisitos que debe reunir dicha información, especialmente en lo que atañe a Utilidad, Equidad y Significatividad.

La variable ambiental puede afectar significativamente la valuación de Activos, Pasivos y Resultados, con lo cual se justifica plenamente la facilidad de acceso que debe tener esta información para los usuarios de los Informes Contables y Financieros, redundando en un beneficio sustancial en el proceso de toma de decisiones.

Se definirán los rubros y situaciones más importantes que hacen a la inclusión del medio ambiente en los Estados Contables, haciendo referencia a normativa nacional (R.T. 10) y extranjera (NIC y FAS). Se incluirán ejemplos y se expondrá cómo empresas, que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, informan el tema.

Finalmente se expondrán tres alternativas de inclusión de esta información, a saber: Indicadores Específicos, Balance de la Sociedad y Balance Ecológico.

La Tercer Parte, por último, trata las conclusiones y recomendaciones finales. La actividad empresaria ha sido desde los inicios de la civilización, el motor del desarrollo económico. Pero este crecimiento no ha sido gratuito ya que, si bien se han ido satisfaciendo las necesidades humanas y mejorando la calidad de vida, se ha hecho a expensas de:

- (1) Un consumo acelerado de los recursos naturales.
- (2) Un uso ineficiente, incompleto y/o ineficaz de los recursos productivos, que deriva en contaminación.

- (3) Sin que las empresas cumplan con su rol social ó la internalización del costo social que emerge de sus decisiones de negocio.

La información contable debe reflejar la realidad económica y como ésta se ve afectada por la problemática ambiental, justifica su inclusión en los Estados Contables, para que éstos cumplan con los requisitos de la información contable y las normas profesionales.

El resultado reflejado en los Estados Financieros es sólo una consecuencia de una serie de transacciones y eventos que el contador "sistematiza" y presenta en el lenguaje contable, por lo cual es imprescindible tener una concepción global al respecto. Si queremos que la medición sea efectiva, es necesario tomar en cuenta toda la cadena de eventos y todos los pasos que los integran. Así, el sistema de información se convierte en un medio para investigar los hechos que anteceden a las decisiones y a las operaciones.

Conocer los Estados Financieros es saber hacia donde marcha el negocio, es tener el detalle de la estructura financiera de la empresa, es entender la evolución de las operaciones y de las cuentas, de manera que se pueda analizar la tendencia positiva ó negativa de la situación y los resultados.

El análisis financiero requiere de un conocimiento completo de la esencia de los Estados Financieros, las partidas que los conforman, sus problemas y sus limitaciones.

El desarrollo económico se ha logrado gracias al efecto multiplicador de la actividad comercial y empresaria. Pero, desarrollo implica el crecimiento de la producción y el consumo, así como una mayor satisfacción de una gama creciente de necesidades y aspiraciones sociales y no sólo el crecimiento económico ó una mayor cantidad de productos.

La Contabilidad como ciencia debe asumir el reto dentro de una sociedad globalizada para colaborar en la regulación ambiental a través de sistemas contables para la conservación de los recursos naturales.

La inclusión de la información ambiental en los Estados Contables, también tiene su fundamento en la moral y ética profesional, es decir en el cumplimiento de obligaciones impuestas por la moral y cualquier exigencia de índole jurídica y/ó social.

En la práctica contable todo profesional tiene la obligación de comunicar la verdad a través de los Estados Financieros. La finalidad de los Estados Financieros es comunicar la situación económico – financiera real de una empresa u otra entidad a las personas que tienen el derecho de saberla. Estas personas, físicas ó jurídicas, pueden incluir accionistas, directores, gerentes, trabajadores, el Estado y el público en general.

La ética exige que los profesionales encargados de la elaboración y presentación de esta información cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas contables profesionales.

El Contador tiene por función, en sentido estrictamente profesional, informar y controlar. La información es su deber de mayor trascendencia y la que impone mayor responsabilidad profesional.

En la práctica profesional los criterios de control e información utilizados no deben resultar en un daño para el cliente, para terceros, para el Estado ó para la sociedad. La inclusión de la variable medioambiental en los Estados Contables redundará en evitar este daño, lo cual es un reto que se nos impone en la actualidad y debemos enfrentar, cada cual desde su lugar social, pero en absoluta y plena colaboración para el logro del bien común.

UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR