

## LA CONTABILIDAD AMBIENTAL INELUDIBLE EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y GUBERNAMENTAL

Ricardo J.M. PAHLEN ACUÑA  
(Docente Investigador Categoría I)  
Profesor titular- UBA  
[rpahlen@sinectis.com.ar](mailto:rpahlen@sinectis.com.ar)

Ana María CAMPO  
(Docente Investigador Categoría III)  
Profesora titular- UBA  
[campo2@econ.uba.ar](mailto:campo2@econ.uba.ar)  
Argentina

### Resumen

**Recibido:** 20/8/2011 **Versión Final Aprobada:** 22/09/2011

El desafío hoy es reducir el empleo de los recursos ambientales escasos y mejorar el manejo ambiental, reduciendo en lo posible los costos de los productos y aumentando su calidad.

Para ello, el sistema contable debe aportar su terminología: Activos, Pasivos ciertos y contingentes y Resultados, posibilitando brindar información que tenga en cuenta el medioambiente.

Los efectos del medioambiente y los cambios provocados sobre los recursos naturales que pueden incidir en la capacidad de los entes para generar ingresos deben reflejarse en la información presentada a los distintos usuarios.

Para finalizar, el desafío que se planteara hace ya varios años sobre el reconocimiento y medición de los recursos naturales en el marco del segmento de la contabilidad patrimonial y gubernamental con su aporte positivo al patrimonio del ente, sin ignorar los quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción, sigue vigente

**Palabras claves:** Contabilidad Patrimonial o financiera, Contabilidad gubernamental Recursos naturales, Reconocimiento de activos y pasivos, Medición de activos y pasivos.

JEL: M41

### Introducción

El Estado y las empresas- entes generadores de la actividad económica- aplican tecnología en sus procesos productivos, produciendo ello en muchos casos efectos secundarios que afectan la conservación de la propia naturaleza, patrimonio de la

humanidad.

Estas mismas organizaciones juegan hoy un papel decisivo y se les exige una nueva estética, donde los valores culturales y éticos juegan un papel preponderante. Esta estética la conforma hoy la cultura ecológica que surge como consecuencia de una nueva ideología del consumo.

La política medioambiental constituye para estos entes comprometidos, un valor social que resalta su imagen, pues sus acciones ecológicas representan un servicio no sólo a sus clientes sino a la sociedad, sin dejar de asignarle la importancia correspondiente a un valor comercial que constituirá una importante porción del resultado del ente.

Históricamente, el consumo fue contaminante, y ello se agudizó en países llamados ricos, como consecuencia del aumento de la población y del nivel de vida. El desafío hoy es reducir el empleo de recursos ambientales escasos y mejorar el manejo ambiental, reduciendo en lo posible los costos de los productos y aumentando su calidad. Los empresarios no solo centralizan su preocupación en la obtención de beneficios económicos sino que le deben agregar otra: el cuidado del medioambiente.

Las industrias química, petroquímica, de pintura, petrolera y papelera se encuentran, entre otras, como las más contaminantes. Sin embargo se observan reacciones favorables en ellas al producir los cambios necesarios en sus procesos, tecnologías, materias primas, reducción de residuos utilizados en la producción y el desarrollo de productos de menor agresión ambiental.

En los últimos años se ha avanzado en las facilidades con las que se encuentran entes con un comportamiento ambiental ético que se traducen en la obtención de financiación externa. En el campo de concesión de créditos, los bancos desean conocer los riesgos y las oportunidades medioambientales relacionadas con clientes actuales y potenciales, pues ellos se transformarán en riesgos para esa entidad financiera cuando el ente que obtuvo el préstamo deba atender el pago de elevados costos de reparación por un daño ambiental.

Para ello, el sistema contable debe aportar su terminología: Activos, Pasivos ciertos y contingentes, Resultados y posibilitar brindar información que tenga en cuenta el

medioambiente y que refleje esa preocupación de los entes de disminuir el deterioro al que nos lleva un empleo ilimitado de los recursos naturales escasos.

En el marco de la necesidad de incorporar terminología contable puede citarse al “capital social”. Este término, como veremos, deberá ser utilizado en su verdadera y amplia dimensión, no limitándose a la caracterización jurídica del ente analizado en cada oportunidad. Así como en un trabajo anterior hemos afirmado que la contabilidad ambiental constituye un subsistema de la contabilidad social, el “capital social” sin duda habrá de incluir al “capital ambiental”.

### CONTABILIDAD Y REALIDAD ECONOMICA

Una vez más se reitera este título, que es por el momento simplemente una expresión de deseo. Tal afirmación radica en la inexplicable actitud de los organismos responsables de la generación de la legislación profesional en ciertos países, en aceptar que los inconvenientes que padece nuestra disciplina al no reconocérsele sus méritos es, por un lado, la imposibilidad de conocer la realidad económica de un ente a través de ella y por el otro, la confusión entre “contabilidad” y “teneduría de libros”.

Cuando nos preguntamos si los efectos del impacto ambiental deben ser reflejados contablemente, debemos interpretar que es el sistema contable el que debe suministrar a los usuarios, información que refleje fielmente la realidad económica, incluido el cuidado del medioambiente.

*“La contabilidad ambiental no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medio ambiente y el aumento o disminución de los recursos naturales o de su capacidad para generar ingresos y/o utilidades, deben reflejarse en los mismos, de acuerdo con los modelos que correspondan”<sup>1</sup>*

Al esbozar por primera vez la necesidad de medir y por ende registrar los recursos naturales a través de nuestra tecnología, pareció temblar el ámbito académico profesional, sin entender el por qué. Al respecto, Ricardo Pahlen, pionero de la disciplina en nuestro continente, en una Conferencia dictada en 1998 comentaba:

---

<sup>1</sup> Ricardo J.M. PAHLEN , Ana M. CAMPO y Francisco PROVENZANI: El medioambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y en sus modelos. XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mendoza. Argentina. 1994

*“No es acaso nuestra contabilidad llamada tradicional la que no sólo permite, sino obliga, a registrar los terrenos? Estos terrenos ¿tienen o no incorporado el “recurso natural suelo”?”<sup>2</sup>*

La respuesta es que nuestra disciplina contempla el reconocimiento contable de ciertos recursos naturales –tangibles- pero no lo hace con otros, con las mismas características de materialidad y aún menos con otros que se presentan como intangibles.

Es sabido que en la terminología contable el concepto de “activo” ha variado en los últimos tiempos, no relacionándose en la actualidad con la existencia de “propiedad”. Al respecto, los Marcos Conceptuales de distintos países, prescriben que un ente tiene un “activo” cuando debido a un hecho ya ocurrido controla los beneficios económicos que produce un bien.

Asimismo, esos mismos Marcos Conceptuales indican que la información a ser presentada a usuarios externos- usuarios tipo- debe reunir determinadas características cualitativas, entre ellas la de confiabilidad y para que ella sea creíble los estados financieros deben no solo presentar mediciones y descripciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, sino que además, para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos económicos deben contabilizarse y luego exponerse basándose en su sustancia y no en la forma jurídica.

Frente a este concepto de activo, hay autores que exponen la necesidad de corregir el concepto de ganancia como incremento patrimonial, aconsejando:

*“que al considerar ganancia como aumento de la riqueza, lo hiciera respecto de la que pertenece a la empresa que la emplea. Esto ha sido posiblemente evitado en los textos más recientes –cuando pretenden justificar la ventaja de la valuación a valores corrientes- para disminuir contundencia que tiene la condición de inversión como requisito para considerarse activo.”<sup>3</sup>*

No obstante otros autores destacan que:

*“no siempre la propiedad formal de un bien implica el control de sus beneficios. Si un bien se entrega en arrendamiento y la transacción implica la transferencia de los derechos y obligaciones inherentes a la propiedad del bien, éste es un activo para el arrendatario, no para*

---

<sup>2</sup> Ricardo J.M. PAHLEN. Conferencia dictada en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Argentina. Jornadas de Administración, Contabilidad y Economía. 2 de Setiembre de 1998.

<sup>3</sup> Hugo R. ARREGHINI- Financiamiento y Estados producidos desde la contabilidad. Argentina. Errepar SA. Año 2004.

*el arrendador. Por esto, no incluimos a la propiedad formal de un bien como requisito para considerarlo activo del ente que controla sus beneficios”<sup>4</sup>*

Cabe agregar, con respecto a los arrendamientos de tipo financiero que el tomador se hace cargo del mantenimiento del bien, que suelen ser contratos a largo plazo y a su finalización el tomador puede o no hacer uso de la opción de compra y adquirir el bien, situaciones que caracterizan a este tipo de operaciones como compras financiadas.

En el marco del segmento de la contabilidad patrimonial, si bien se considera que ciertos recursos naturales, para ciertos entes y en determinado tiempo, podrían incorporarse como activos, también se plantea la necesidad del reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente.

Toda vez que existan leyes que identifiquen una obligación particular para ejecutar ciertos procedimientos, por transacciones o acciones que una compañía ejecuta en el presente o ha ejecutado en el pasado, se plantea la necesidad de reconocer no sólo pasivos ciertos emergentes de tal normativa, sino además los contingentes relacionados con la protección del medioambiente.

Por otra parte, en general, las normas contables vigentes en ciertos países indican que debe reconocerse por medio de una variación patrimonial modificativa toda contingencia que sea probable- que posea alta probabilidad de concreción- y cuyos efectos puedan cuantificarse apropiadamente, mientras que las contingencias remotas- que poseen baja probabilidad de concreción- no deben registrarse ni informarse en nota a los estados financieros. Asimismo, la información complementaria debe exponer todo lo relacionado con contingencias probables no cuantificables y sobre las no probables ni remotas.

### **EL PASIVO ECOLOGICO**

El pasivo ecológico es aquél contraído por los países industrializados con el resto del mundo a causa de la abusiva utilización de los recursos naturales, los impactos ambientales transferidos y la libre utilización del espacio ambiental global para depositar los residuos. Algunos de esos impactos son reversibles y en este caso la cuantificación a efectuarse se corresponde con el costo que los responsables deben

---

<sup>4</sup> Enrique FOWLER NEWTON. Cuestiones Contables Fundamentales. Argentina. La Ley. Año 2011

afrontar para paliar el impacto ambiental; en otras ocasiones las consecuencias son irreversibles, como la pérdida de vidas humanas o de biodiversidad, de manera que cuantificar esos conceptos implicaría incurrir en algunas arbitrariedades, transformándola en subjetiva.

En virtud de lo anteriormente expuesto pueden surgir pasivos contingentes que debieron ser reconocidos por medio de variaciones patrimoniales modificativas y otros que por no cumplir con las condiciones que prevén en general las normas contables sólo deben ser expuestos en notas a los estados contables, pero que muchas veces son ignoradas, por tipificarlas remotas.

Al respecto, cabe mencionar que *“se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones:*

- ✓ *surgidas a raíz de sucesos pasados*
- ✓ *cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir la gestión futura de la entidad)*

*Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales, que derivarán para la empresa en salidas de recursos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la empresa deberá conocer los costos por el abandono de una instalación de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento.*

*Las provisiones no se efectúan para los riesgos generales de la empresa, porque ellos no generan obligaciones que tengan ocurrencia a la fecha de cierre de los estados contables”<sup>5</sup>*

El ente es un patrimonio en movimiento, constantemente compra, paga lo que compra, vende y cobra lo vendido, a lo que se debe agregar que además consume recursos naturales escasos a un ritmo que puede superar sus tasas de regeneración y genera emisiones contaminantes y residuos a niveles superiores a las tasas de asimilación de la propia naturaleza, comercializando sus productos muchas veces ayudado por el desarrollo de campañas de publicidad que pueden fomentar un aumento del consumo, dando lugar al reinicio de ese ciclo.

Mucho nos hemos preocupado por los efectos negativos: impuestos, tasas, control de emisiones, instalación de filtros anticontaminantes, seguros para cubrir riesgos medioambientales, entre otros, pero una administración estratégica transformará

---

<sup>5</sup> Ricardo J.M. PAHLEN ACUÑA y Luisa FRONTI de GARCIA. “Contabilidad Social y Ambiental”. Capítulo I: El medio ambiente: su influencia en la Contabilidad y en la Empresa. Argentina. Ediciones Macchi. Año 2004

riesgos en oportunidades y ellos afectarán a entes que no reaccionaron oportunamente, pero beneficiarán a aquellos que sí lo hicieron. Esto supone la aparición de ventajas competitivas que los entes captaron y aprovecharon.

La diferenciación del producto así como la marca, el envase y los servicios añadidos constituyen junto con la imagen de un ente preocupado por el medio ambiente, elementos de diferenciación para un segmento de consumidores.

Pero frente a las contingencias ambientales, nos preguntamos si no estaremos ignorando ciertas ventajas competitivas que otorgan los recursos naturales administrados por un ente.

La información contable debe presentarse a efectos de satisfacer necesidades de información de distintos usuarios y en general los distintos Marcos Conceptuales destacan a los “usuarios tipo” a quienes les interesa conocer si de la administración del patrimonio del ente se podrían generar recursos que les permita cobrar sus deudas o retirar dinero por vía de dividendos.

Cabe preguntarnos nuevamente si lo anteriormente expuesto se cumple si el patrimonio del ente puede verse incidido desde el punto de vista cuantitativo a raíz de una mayor y mejor o menor y peor administración de determinado recurso natural.

Los economistas parten de un análisis económico de los recursos naturales para defender la idea de que el proceso económico es sostenible, pues existe sustentabilidad entre el capital natural y el capital manufacturado. De manera que si es el capital natural que se pierde es equivalente al capital manufacturado que se genera en el proceso productivo, el agente propietario del capital natural se garantiza una retribución, aunque sabemos que no siempre está asegurada la reposición del mencionado capital natural.

### **CAPITAL SOCIAL Y CAPITAL AMBIENTAL**

EL concepto de “capital” va más allá que los valores económicos y, además del capital humano, las empresas deben contar con lo que podríamos definir como “capital social” si esta expresión no se hubiera desvirtuado, significando otra cosa muy concreta dentro del mundo empresarial.

El “capital social” representaría todo aquello que la empresa tiene como activo con respecto a la sociedad y nos referimos con ello a la imagen como corporación y a la de

los productos que fabrica y comercializa. Ese capital precisaría de un inventario periódico y sus fluctuaciones indicarían aquello a corregir y mejorar en la planificación del ente.

Este capital es crucial para su desarrollo futuro; es preciso proveer una dimensión social a las decisiones de la empresa, pues de esa tarea dependerá el éxito del negocio. No olvidemos que “lo social” constituye el motor de desarrollo de la empresa, de lo cual depende para vivir y, lo que es más difícil, sobrevivir.

Al referirse al liderazgo, o lo que es lo mismo, al dominio en los negocios, Warren Bennis y Burt Nannus, dicen que *“el liderazgo es un negocio esencialmente humano”*<sup>6</sup>. A esta altura no se puede prescindir de la sociedad donde se desenvuelven nuestros intereses.

Es en esta conjunción de intereses donde se producen las diferencias de criterio y se establecen las luchas entre el deber y la obligación. Al basarse lo ético en una comparación de valores objetivos para cada una de las partes, deberíamos admitir que, como reconoce Spranger *“el lugar de origen de toda vivencia específicamente ética es siempre el conflicto”*.<sup>7</sup>

En lo que se entiende por compromiso social de los entes y lo relacionado con los servicios prestados a la comunidad, es preciso hacer una valoración de lo cualitativo frente a lo cuantitativo: buscar lo que denominaba Aristóteles “un instinto recto” al referirse al bien, porque el bienestar de la sociedad es un servicio de las compañías a la comunidad. El hombre común ya admite que debe pagar más dinero por aquellos productos que llevan la identificación de “ecológicos”, el consumidor sabe que deberá compartir con las empresas tanto los beneficios- si la tecnología permite una mayor economía en la productividad- como los perjuicios si no ocurre lo anterior.

La conciencia medioambiental tan mentada, requerirá nuevas alternativas tecnológicas precisamente para resolver problemas ecológicos con eficiencia.

---

<sup>6</sup> Warren BENNIS y Burt NANNUS: Leaders : The Strategies for taking charge. Perennial Library . Harper & Row, Publishers. New York 1985

<sup>7</sup> Eduardo SPRANGER: Formas de vida. Revista de Occidente. Madrid. 1972.

El control y las reglamentaciones han demostrado su escasa eficacia, sin embargo no se abandona la vía coercitiva y el deterioro del medioambiente puede llegar al consumidor, pues el que consume, paga.

La financiación de los costos ecológicos parece que deben ser pagados tanto por los fabricantes como por los consumidores, como el pago extra por productos ecológicos que estos últimos estarían dispuestos a aceptar.

En virtud de lo expuesto correspondería que el sistema contable registre adecuadamente la situación planteada, en otras palabras la constitución de un pasivo contingente por parte de las empresas involucradas.

*Cabe agregar que toda vez que se efectúen erogaciones relacionadas con la protección del medioambiente deberá analizarse si ellas se relacionan con costos no consumidos, incorporándose al total del activo fijo- por tratarse de erogaciones necesarias para mejorar la capacidad operativa de dicho activo, tratándola en este caso como un Bien de Uso (Propiedades, Planta y Equipo).<sup>8</sup>*

También se presentan erogaciones relacionadas con el desarrollo de tecnología con efectos futuros y en ese caso estaríamos frente a un Activo intangible, por cuanto dicha erogación beneficiaría a ejercicios venideros.

Asimismo, aquellas erogaciones destinadas a corregir los impactos ambientales negativos, originados en decisiones del pasado no debidamente mensuradas, no correspondería su incorporación al activo, por cuanto no beneficiarían períodos futuros sino que trataría de corregir herencias ambientales del pasado. Por otra parte, tal afectación incluida en intangibles, además de lo apuntado en el párrafo anterior, desvirtuaría la naturaleza del rubro.

## CONCLUSIONES

El Estado y las empresas- entes generadores de la actividad económica- aplican tecnología en sus procesos productivos, produciendo ello en muchos casos efectos secundarios que afectan la conservación de la propia naturaleza, patrimonio de la humanidad. El desafío hoy es reducir el empleo de los recursos ambientales escasos y

---

<sup>8</sup> Ricardo J. M. PAHLEN ACUÑA, Ana M. CAMPO, Osvaldo A. CHAVES: La Contabilidad y el medioambiente: Evolución de las ideas empresarias. XVIII Jornadas Universitarias de Santa Fe. Argentina. Año 1997

mejorar el manejo ambiental, reduciendo en lo posible los costos de los productos y aumentando su calidad.

Para ello, el sistema contable debe aportar su terminología: Activos, Pasivos ciertos y contingentes, Resultados y posibilitar brindar información que tenga en cuenta el medioambiente y que refleje esa preocupación de los entes de disminuir el deterioro al que nos lleva un empleo ilimitado de los recursos naturales escasos.

En el marco de la necesidad de incorporar terminología contable puede citarse al “**capital social**”. Así como la contabilidad ambiental constituye un subsistema de la contabilidad social, el “**capital social**” sin duda habrá de incluir al “**capital ambiental**”.

En el marco del segmento de la contabilidad financiera o patrimonial, si bien se considera que ciertos recursos naturales, para algunos entes y en determinado tiempo, podrían incorporarse como activos, se busca plantear la necesidad del reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente. Así como se plantea la cuantificación de la deuda ecológica se debería centrar el estudio y la investigación en la registración contable de la cuantificación de las ventajas competitivas de los recursos naturales ya mencionados.

Surge entonces la necesidad de investigar la posibilidad de tomar el “recurso natural” en los marcos de los segmentos de la contabilidad patrimonial y gubernamental con su aporte positivo al patrimonio del ente y no exclusivamente a aquél como generador de quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción,

Una primera aproximación para la cuantificación del recurso natural de que se trata (nieve, mar, río) la constituiría la determinación de un flujo futuro de fondos que las ventajas competitivas aportarían al ente como incremento patrimonial. Cuando se habla de ventajas competitivas se trata de un mismo recurso natural comparable en distintas situaciones por distintos entes y que a través de un gerenciamiento adecuado redunde en variaciones patrimoniales modificativas positivas.

Estas afirmaciones que anteceden se entiende que condicen con el concepto de activo, que ha variado en los últimos tiempos, no relacionándose en la actualidad con la existencia de “propiedad” sino con el “control de los beneficios”.

La contabilidad ambiental no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medioambiente y los cambios provocados sobre los recursos naturales que pueden incidir en su capacidad para generar ingresos deben reflejarse en la información presentada a los distintos usuarios.

Puede concluirse, que en realidad nuestro postulado hoy como siempre, no es otro que el de permitir que la contabilidad refleje fielmente la realidad económica, que de ninguna manera puede ignorar a la “**contabilidad social**” y a la “**contabilidad ambiental**”. Lo que hoy se conoce como contabilidad tradicional ya contempla estas dos cuestiones, sólo que en forma limitada y en muchos casos contando con nuestra ignorancia. El desafío que se planteara hace ya varios años sobre la medición y registración de los recursos naturales, debe concretarse como una imperiosa necesidad para que la contabilidad sea algo más que teneduría de libros y nuestra profesión tenga sentido en el milenio que recién se inicia.

### **Bibliografía**

- ARREGHINI, H. - Financiamiento y Estados producidos desde la contabilidad. Argentina. Errepar SA. Año 2004.
- FOWLER, E. Cuestiones Contables Fundamentales. Argentina. La Ley. Año 2011
- PAHLEN, R J.M. CAMPO, AM. y PROVENZANI, F: El medioambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y en sus modelos. XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mendoza. Argentina. 1994
- PAHLEN, R.J.M. CAMPO, AM. CHAVES, OA.: La Contabilidad y el medioambiente: Evolución de las ideas empresarias. XVIII Jornadas Universitarias de Santa Fe. Argentina. Año 1997
- PAHLEN, Ricardo J.M. Conferencia dictada en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Argentina. Jornadas de Administración, Contabilidad y Economía. 2 de Setiembre de 1998.
- PAHLEN, R.J.M. y FRONTI, L. “Contabilidad Social y Ambiental”. Capítulo I: El medio ambiente: su influencia en la Contabilidad y en la Empresa. Argentina. Ediciones Macchi. Año 2004
- BENNIS, W y NANNUS, B: Leaders : The Strategies for taking charge. Perennial Library . Harper & Row, Publishers. New York 1985
- SPRANGER, E: Formas de vida. Revista de Occidente. Madrid. 1972.