

**ALAFEC**  
**MACROPROYECTO DE INVESTIGACION**  
**CONTABILIDAD AMBIENTAL**

**Título: “Los Recursos Naturales y los Servicios Medioambientales en la Contabilidad Financiera y Gubernamental”**

**Director : Ricardo José María Pahlen**  
**Codirectora: Ana María Campo**  
**Coordinadores:**

El respeto a la naturaleza y la situación medioambiental con ella relacionada forman parte de los problemas del desarrollo humano que adquieren día a día mayor importancia por la trascendencia de sus efectos y consecuencias sobre la calidad de vida de las personas y las otras especies que habitan este planeta.

Los entes no pueden ignorar esta situación ni dejar de asumir las responsabilidades que les corresponden por su accionar y será la Contabilidad, la disciplina que los ayudará a medir, evaluar y comunicar su actuación ambiental a lo largo del tiempo, ofreciendo a los usuarios información relevante que mejore su proceso decisorio e incremente la responsabilidad social de las empresas. Los informes contables no solo serán aquellos que representen el producto final de la especialidad financiera, donde tanto las Normas Contables Profesionales en nuestro país como las internacionales no regulan directamente cuestiones ambientales, estableciendo solo criterios generales para la medición de los activos y pasivos que indirectamente y de manera limitada pueden surgir al considerar los mencionados aspectos. La responsabilidad social de la empresa deriva en la obligación de brindar información sobre las actividades que realiza con posible impacto ambiental, ya sea mediato o inmediato.

El proyecto de investigación que se presenta resulta relevante ante el vacío de conocimiento estadístico existente en torno al reconocimiento y medición de los recursos naturales y su posterior exposición en los informes gubernamentales y su impacto en los estados financieros de entes concesionarios/licenciatarios

La sustentabilidad y el impacto ambiental constituyen un área cada vez más desarrollada de investigación, objeto de estudio desde las diferentes disciplinas y con un abordaje multidisciplinario. La contabilidad no se encuentra ajena a dicha preocupación y es a través de su sub-disciplina denominada contabilidad gubernamental y no solo financiera que se efectuará dicho abordaje. No debemos olvidar que esta última rama de la contabilidad ha comenzado a reconocer en los últimos tiempos activos, pasivos y resultados sociales y ambientales.

La preservación del medioambiente en las sociedades industriales avanzadas es una de las mayores preocupaciones existentes en la actualidad, por las repercusiones directas que tiene sobre su bienestar presente y futuro. Ello se pone de manifiesto con la creación de diversos foros de análisis y estudio, entre los que destacan las Naciones Unidas (ONU), mediante la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y Desarrollo (CNUMAD), la Unión Europea, a través de sus políticas y programas medioambientales, o la creación de

ministerios de medio ambiente en muchos de los países industrializados, con capacidad de toma de decisiones relevantes en este ámbito.

Es dable de destacar esta frase del papa Francisco en ocasión de la Jornada Mundial del Medio Ambiente: “Los alimentos que se tiran a la basura son alimentos que se roban de la mesa del pobre, del que tiene hambre. La ecología humana y la ecología medioambiental son inseparables”. El respecto a la naturaleza no es una simple acción altruista ni una lucha política, se trata de pautas de equilibrio que impiden su destrucción total en virtud del avance permanente del hombre sobre ella. Hoy la responsabilidad sobre un inadecuado uso de los recursos naturales es un tema que compete a la sociedad en su conjunto y no puede ser eludido.

Los entes tienen una responsabilidad de carácter social para con la comunidad y los aspectos medioambientales deben ser considerados en el contexto de las relaciones de las organizaciones con sus empleados, proveedores, clientes, Estado y la sociedad en general.

Los datos de la realidad que releva el sistema contable son en general los que transformados se convierten en información de la contabilidad financiera, pues se refieren a las variables que afectan al patrimonio de un ente, pero en forma parcial.

Tradicionalmente la disciplina ha ignorado aquella información relacionada con el uso del patrimonio natural (extinción, agotamiento, generación de desechos, entre otros), la falta de objetividad para la cuantificación ha sido la razón esgrimida por la cual el producto final de la contabilidad financiera (tanto en entes privados como los gobiernos) han omitido activos y pasivos relacionados con ciertos recursos naturales como con el uso de un bien o servicio ambiental, no obstante la contabilidad de gestión genera informes no ajustados a normas donde esta situación debería ser informada a los administradores del ente para conocer si éste ha cumplido o no las metas fijadas, respetando la naturaleza.

El Consejo Empresarial Mundial de Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development - WBCSD, incorpora algunos elementos del concepto de desarrollo sostenible al mencionar “el compromiso prolongado de las empresas de observar un comportamiento ético y de contribuir al desarrollo económico, mejorando al mismo tiempo la calidad de vida de la fuerza de trabajo y la de sus familias, así como la de la comunidad local y de la sociedad en general”.

El WBCSD ha realizado una lista de 10 ideas con el objetivo de orientar a los gobiernos, las empresas y otras organizaciones en el ámbito del desarrollo sostenible. Ellas son:

1. Los negocios son parte de la solución del desarrollo sostenible y el desarrollo sostenible es un medio eficaz a largo plazo como estrategia de crecimiento de las empresas.
2. Los negocios no pueden tener éxito en sociedades que fracasan.
3. La pobreza es un enemigo clave para las sociedades estables.
4. El acceso a los mercados para todos favorece el desarrollo sostenible.
5. El buen gobierno es necesario para hacer que el negocio sea una parte de la solución.
6. Las empresas tienen que ganarse su licencia para operar, innovar y crecer.
7. Innovación y desarrollo de la tecnología son cruciales para el desarrollo sostenible.
8. La eficiencia ecológica - hacer más con menos - es la esencia de las oportunidades empresariales para el desarrollo sostenible.
9. Los ecosistemas en equilibrio - un requisito previo para las empresas.

## 10. La cooperación está reñida con el enfrentamiento.

Existe una problemática concreta que concentra el esfuerzo de muchos investigadores de las distintas áreas o segmentos de la contabilidad: el lograr una mayor transparencia en lo que respecta a la información que brindan los entes públicos y privados en relación con el medioambiente y los impactos sociales y ambientales que causan o controlan.

### **Objetivo general**

El objetivo principal de nuestra investigación consiste en establecer algunos lineamientos para rediseñar los sistemas de información de las organizaciones públicas y privadas, en contextos emergentes como el latinoamericano, a partir del caso argentino; y en base a este rediseño obtener sistemas de información dentro de la contabilidad gubernamental-financiera- ambiental que permitan medir e informar los recursos y los impactos sociales y ambientales que ocasionan estas organizaciones a los múltiples usuarios interesados (stakeholders).

Atento a lo expuesto se plantea lo siguiente:

- ✓ Diseñar y desarrollar en las organizaciones sistemas de información contables capaces de capturar y procesar adecuadamente los impactos sociales y ambientales que sufren y producen las organizaciones en contextos emergentes como el latinoamericano, con especial énfasis en el caso argentino.
- ✓ Detectar y analizar las preferencias y motivaciones de los actores relacionados con los sistemas de información contable social y ambiental para contextos emergentes, incluyendo el rol del Estado, otros organismos reguladores, emisores y usuarios múltiples (stakeholders).
- ✓ Definir los informes contables sociales y ambientales y sus componentes para las distintas organizaciones en el contexto latinoamericano.

### **Objetivos específicos**

1. Desarrollar modelos de informes financieros-gubernamentales donde se reflejen los recursos naturales en la información que ellos brindan.

2. Analizar el alcance de la normativa legal vigente en materia ambiental y gestar otra para asegurar la sustentabilidad de los recursos naturales vinculando la legislación y la sostenibilidad con la información.

3. Establecer políticas de gestión gubernamental que incluyan temas ambientales que beneficiarán la adopción de la Responsabilidad Social y Ambiental Empresarial. (CONTABILIDAD AMBIENTAL Y SOCIAL)

4. Analizar las Memorias de Sostenibilidad como informes contables de uso externo no estrictamente patrimoniales y las directrices para la comunicación de progreso (CoP).

5. Identificar los principios en que se sustentan las Memorias de Sostenibilidad y las directrices para la comunicación de progreso (CoP).

6. Revisar los requisitos de la información contable patrimonial en los ámbitos Nacional e Internacional en los Marcos Conceptuales de la Contabilidad Financiera y Gubernamental

7. Revisar las definiciones de Activo brindadas por los Marcos Conceptuales del IASB y de la FACPCE a efectos del reconocimiento y medición de ciertos recursos naturales como también las consecuencias ambientales de su empleo que se expondrán en los informes patrimoniales y de otros segmentos.

### **Hipótesis**

A partir del objetivo principal y de los específicos relacionados con la investigación se plantean las hipótesis necesarias para su abordaje:

1. La Contabilidad, concebida en sentido amplio como sinónimo de “información” en sus distintos segmentos o especialidades: GUBERNAMENTAL, FINANCIERA, de GESTION y AMBIENTAL contempla la complejidad de los temas medioambientales bajo una arista de sustentabilidad y contribuye al diseño de estrategias proactivas en diversos ámbitos.

2. La contabilidad GUBERNAMENTAL- FINANCIERA-AMBIENTAL está encontrando un dominio específico que incluye sus propios planes de cuentas sociales-ambientales, nomenclatura adecuada, criterios de medición y de clasificación apropiada, metodología de adaptación y relación costo-beneficio

3. Los informes de CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL-GERENCIAL-AMBIENTAL requieren que sean elaborados tanto en unidades monetarias como no monetarias.

4. Los lineamientos de la CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL- FINANCIERA-AMBIENTAL en países emergentes difieren parcialmente de los lineamientos que están adoptando los países desarrollados atento lo cual los informes deberían elaborarse en base a modelos que contemplen problemáticas regionales.

5. Los informes de la CONTABILIDAD FINANCIERA-AMBIENTAL emitidos por los entes concesionarios o licenciatarios incluyen los recursos obtenidos por medio de concesiones o licencias de manera adecuada en relación con su medición y exposición si tal situación fue razonablemente reconocida y medida por el ente otorgante de tales derechos intangibles.

6. La inclusión de ciertos recursos naturales y las consecuencias de su empleo por parte de los gobiernos en oportunidad de otorgar concesiones o licencias para su explotación en la información contable, permitirá cumplir con el requisito de integridad que pretenden los usuarios.

### **Metodología**

La contribución de la Contabilidad se concretará principalmente a través de:

a) el aporte a la sistematización de procedimientos tendientes a aumentar la transparencia en el reconocimiento, medición y exposición de la información, con la participación de distintos interesados desde el diseño hasta la evaluación de los impactos ambientales;

b) la construcción de indicadores capaces de capturar cualitativamente los impactos ambientales e integrarlos con los económico-financieros;

c) el desarrollo de manuales de procedimientos para brindar confiabilidad sobre procesos, sistemas e informes relativos a información ambiental integrada.

La investigación debe seguir avanzando en el análisis del comportamiento empresarial y en la gestión de los gobiernos a la hora de definir los recursos cuya explotación será cedida a entes por vía de concesiones o licencias.

La contabilidad ambiental de gestión supone que la responsabilidad social de los entes los conducirá a internalizar los costos ambientales donde el desarrollo del sistema contable ambiental puede tener un enfoque general pero deberá adaptarse a las características de las distintas organizaciones (públicas o privadas)

La contabilidad ambiental financiera parte de los siguientes supuestos:

- 1- Existe un conjunto de relaciones con respecto a la información contable que se ordena a través de un Plan de Cuentas, a efectos de su procesamiento para luego emitir informes patrimoniales y gubernamentales.
- 2- La información será ordenada y útil a partir de una clasificación de cuentas que permita exteriorizar la responsabilidad medioambiental de los entes (públicos o privados).
- 3- Una información íntegra implica -en virtud de la definición de activo que enuncian los Marcos Conceptuales - el reconocimiento y medición de ciertos recursos naturales en los informes financieros y gubernamentales.

La intensa búsqueda bibliográfica y la exposición del estado actual del conocimiento sobre el tema, así como la propuesta que implica la hipótesis, lo identifican como una investigación de bases teóricas, lo cual no implica no intentar una modelización que permita su aplicación experimental en búsqueda de resultados. Lo antes expuesto será complementado con una investigación empírica en lo relativo al análisis de informes financieros de entes que cotizan en las Bolsas de Mercados de Valores Latinoamericanos y que emplean recursos naturales para desarrollar sus actividades (caso de empresas petroquímicas, refinerías de petróleo, entre otras). Nuestra fuente de información en principio serán las páginas web de las distintas entidades, de las Bolsas de Valores Latinoamericanos.

#### **Variables a considerar:**

- El reconocimiento, medición y exposición contable de los distintos recursos naturales en los informes financieros y gubernamentales, recursos que los entes utilizan para el otorgamiento de concesiones o licencias y el desarrollo de sus actividades, tratando así de llegar a informes que también cumplan con la cualidad de integridad.
- La percepción del sector privado respecto a que la adopción de una óptica ambiental favorece sus resultados económicos y genera ventajas competitivas, por la sensibilidad de la comunidad en relación con la temática ambiental.
- El reconocimiento de que la mejor fuente de información para la toma de decisiones es la elaborada sobre un sistema integral, que considere los recursos naturales y los hechos económicos y ambientales
- Las características y extensión del marco normativo legal y el control de cumplimiento que ejerza la autoridad de aplicación
- .La responsabilidad social y ambiental de las empresas

## Procedimientos a utilizar en el desarrollo de la investigación:

- 1) Para cumplir los objetivos propuestos se realizará un análisis crítico bibliográfico que permita realizar comparaciones y deducciones acerca de los aportes doctrinarios que sirvan de fundamento para aceptar o refutar las hipótesis planteadas relacionadas con dichos objetivos.
  - **Promover el desarrollo de sistemas contables de gestión ambiental al servicio de la contabilidad financiera, que contemplen aspectos ecológicos, logrando integridad en la información.**
  - **Establecer políticas contables que incluyan los recursos naturales en los informes patrimoniales y gubernamentales. (CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y GUBERNAMENTAL)**
  - **Establecer políticas de gestión que incluya temas ambientales que beneficien la comunicación por parte de los entes a los distintos grupos de interés. (CONTABILIDAD DE GESTIÓN)**
- 2) Se desarrollarán y analizarán los estados financieros, Memorias de Sostenibilidad y las Comunicaciones de Progreso (CoP) para la contrastación empírica de los desarrollos teóricos realizados en el marco de la investigación. Se trabajará con experiencias internacionales realizadas en países como España, Brasil, Colombia, México y Argentina.
  - **Analizar el alcance de la normativa legal vigente en materia ambiental, aplicable a las distintas organizaciones (públicas o privadas), para elaborar un sistema de gestión ambiental adecuado e informes a usuarios tipo, donde se considere la condición de esencialidad a la hora del reconocimiento de activos, entre ellos el de ciertos recursos naturales**
- 3) Se tomarán como base los Acuerdos, convenios y tratados Internacionales que han sido adoptados por la República Argentina. Se profundizará el análisis de los artículos de la Constitución Nacional Argentina en lo que respecta al cuidado del medioambiente, derechos y obligaciones de los ciudadanos y las facultades expresamente delegadas por las provincias a la Nación, extendiendo este análisis a las Normas Constitucionales de Países Latinoamericanos.
  - **Desarrollar modelos de Informes Patrimoniales y Gubernamentales con efectos Ambientales**
  - **Analizar las Memorias de Sostenibilidad como informes contables de uso externo principalmente no patrimoniales y las directrices para la Comunicación de Progreso.**
  - **Identificar los principios en que se sustentan las Memorias de Sostenibilidad y las directrices para la Comunicación de Progreso.**
- 4) Se analizarán los modelos de balance ambiental y social utilizados por las empresas y se establecerán parámetros e indicadores comunes.
- 5) Revisar las definiciones de Activo que enuncian los Marcos Conceptuales emitidos por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) a la hora de reconocer ciertos recursos naturales en los informes patrimoniales y gubernamentales.

- 6) Se procederá al análisis de las Normas Contables de Información Financiera y las profesionales vigentes en Argentina

**Responsable**

**Dr. Ricardo Pahlen Acuña**  
[rpahlen@uolsinectis.com.ar](mailto:rpahlen@uolsinectis.com.ar)