

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables

23º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 13º Simposio Regional de Investigación Contable

Tema 3: Especialidad, Rama o Segmento contable económico-financiero

Título del trabajo: El Estado de Situación Patrimonial y las cuestiones ambientales frente a la sostenibilidad

PAHLEN, Ricardo José M
CAMPO, Ana María

rpahlen@sinectis.com.ar
ana.campo@fce.uba.ar

14 y 15 de diciembre de 2017 –La Plata

INDICE

I. INTRODUCCION

II. EL MARCO CONCEPTUAL Y LOS ELEMENTOS DEL ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

III. LA HIPOTESIS DE EMPRESA EN MARCHA

IV. LAS NORMAS CONTABLES DE EXPOSICION, LOS ESTADOS CONTABLES Y SU ANALISIS

V. LAS CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO Y EL MEDIOAMBIENTE

VI. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCION

Desde hace unos años se verifican cambios en el entorno competitivo, donde los aspectos éticos y de sostenibilidad han ganado importancia, acrecentándose la conciencia moral de las organizaciones. A los objetivos tradicionales de maximizar las ventas con una prestación de servicios amigable con el medio ambiente - pero además rentable - (generando valor para los accionistas) se ha agregado la responsabilidad social.¹

Al respecto, Etkin² destaca la importancia de *“evaluar las consecuencias sociales (y ecológicas) de las políticas de la empresa cuando los directivos deciden considerando solamente la productividad y la eficiencia en las operaciones.”* Asimismo, señala que *“el énfasis en los resultados en el corto plazo también afecta la continuidad de la organización.”*

Esta novedosa perspectiva empresarial toma singular importancia en determinadas actividades que, aunque tienen gran relevancia e importancia para la economía local de las zonas donde dichas actividades se desarrollan tradicionalmente han sido apreciadas por la sociedad como actividades con un elevado impacto negativo, tanto en el entorno como en los niveles de salud laboral de los trabajadores de dichos entes.

El compromiso corporativo es condición esencial, pero no suficiente, para lograr la sostenibilidad, debiendo adicionarse una cultura empresarial en la que la sostenibilidad sea un valor profesional, de modo que esté motivada por el compromiso personal más que por cumplir una norma.

La elevada presión en temas normativos relacionados con el tratamiento de residuos, contaminación o prevención de accidentes laborales en actividades de especial peligrosidad, junto con las exigencias de administraciones y de la sociedad en general, han hecho que se tome mayor conciencia acerca de estos temas, es así que, a través del cumplimiento de la legislación vigente y de la mejora continua, se ha tratado de conseguir, aunque tenue, un giro de la situación.

La contabilidad, en sentido amplio, es sinónimo de información³ y la perspectiva ambiental deberá incorporarse en los diferentes informes (financieros y de gestión, de entes públicos y privados), que revelarán, a modo de ejemplo, el excesivo consumo de algún recurso natural, como ser de una fuente de agua potable. Ante la desconfianza de los controles gubernamentales,

¹ Cochran P. “The evolution of Corporate Social Responsibility” (2007) “Answering his own query, he posited that corporate managers were responsible to the public as a whole, and not just to shareholders. The crux of Dodd’s argument was his contention that, in addition to the economic responsibilities they owed shareholders, managers had social responsibilities to society because the modern large firm is “permitted and encouraged by the law primarily because it is of service to the community rather than because it is a source of profit to its owners”

² Etkin Jorge. Capital Social y Valores en la Organización Sustentable. Ediciones Granica. 2007 pag. 83

³ Blagescu Mónica, Lucy de las Casas y Robert Lloyd “El aumento del poder de las organizaciones mundiales no se ha correspondido con el desarrollo de mecanismos eficaces e integrales de rendición de cuentas. Existe un creciente reconocimiento de este hecho, tanto por las propias organizaciones como por otros actores externos, resultando ello una importante presión para el cambio. Aunque los nuevos mecanismos de rendición de cuentas a nivel global no pueden construirse durante la noche, las organizaciones pueden empezar a tomar más responsabilidad por la forma en que sus decisiones afectan a las personas y comunidades de todo el mundo. El hecho de no tratar el tema de la rendición de cuentas dará lugar a problemas, mientras que tratar con ella de manera proactiva proporcionará una serie de beneficios”.

existen otras formas de control y el financiero es uno de ellos. Un accidente ambiental podría causar la pérdida de financiamiento para futuros emprendimientos, lo cual motiva el imperioso uso de tecnología limpia y ello debe revelarse en la información suministrada en los estados financieros.

La rendición de cuentas implica la responsabilidad de llevar a cabo ciertas acciones, como también dar cuenta de ellas. El núcleo de la contabilidad de los factores sociales y ambientales, que consiste en la comunicación de la información sobre el impacto de una entidad y de sus actividades a la sociedad, se encuentra receptado en una concepción amplia de la contabilidad.

El papel de la Responsabilidad Social (RS) es un tema controversial que no resuelve - tampoco intenta solucionar- todas las cuestiones relacionadas con el desarrollo sostenible, aunque tanto ella como la contabilidad socio-ambiental tienen elementos en común: impactos sociales y ambientales de la actividad empresarial, que transversalmente atraviesan los segmentos de la contabilidad financiera y de gestión, tanto de entes públicos como privados.

Cabe destacar que la RS se relaciona con cada ente, mientras que los intentos del desarrollo sostenible se verifican sobre el conjunto de la sociedad, sin considerar una empresa específica. La Responsabilidad Social encaja mejor con el concepto de rendición de cuentas, aunque tiene un alcance más reducido- actúa dentro de la empresa- y no implica juicios de valor, a diferencia del desarrollo sostenible que sí lo hace, en relación con el mundo tal como es y cómo debería ser.

Un inversor estará más interesado en evaluar la sostenibilidad de la empresa, por ello considerará más relevante conocer el proceso de identificación y respuesta a los riesgos y el sistema de gobierno corporativo que el número de agentes en relación de dependencia, por no constituir este dato un factor relevante a la hora de tomar decisiones. Bajo el concepto de desarrollo sostenible emerge la necesidad de valorar estos recursos naturales que han sido excluidos en la toma de decisiones políticas.

Se puede generalizar y manifestar que al considerar cuestiones ambientales, la contabilidad financiera-ambiental tendrá como objetivo la estimación, registro e información de los pasivos, activos y de los gastos e ingresos ambientales.

En los estados financieros, las empresas deberían informar toda la actividad económica, social y ambiental llevada a cabo a lo largo de un ejercicio económico. En ellos se exponen los recursos o activos que representan bienes que serán utilizados para la preservación, protección y recuperación ambiental. Su contabilización ha de darse por separado para permitir la revelación, análisis y evaluación de las actividades ambientales.

Es por ello que se destaca la utilidad de la información contable enunciada en los distintos Marcos Conceptuales pues así se permitirá que las empresas construyan su imagen acorde con las expectativas que la sociedad tiene de ellas.

II. EL MARCO CONCEPTUAL Y LOS ELEMENTOS DEL ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Los distintos Marcos conceptuales constituyen elementos intangibles donde se consensuan cuestiones contables esenciales, como ser los elementos de los estados contables (financieros).

“Un marco conceptual puede definirse como un soporte teórico de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la Contabilidad, desarrolla, mediante un itinerario lógico-deductivo, los fundamentos conceptuales de la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional y, en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información.” (Tua Pereda, 1996).⁴

El IASB afirma, como definición general, que: *“El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito”*.⁵

El importante estado financiero denominado Estado de Situación Patrimonial (Estado de Situación Financiera en las Normas Internacionales, NIC 1) tiene por finalidad rendir un informe de la situación patrimonial del ente emisor a una fecha determinada; es decir, muestra una estructura patrimonial resumida, clasificando el patrimonio: activo y pasivo y exponiendo el capital neto al cierre del período al cual se hace referencia (y el patrimonio no controlante en los patrimonios de las controladas cuando la teoría de consolidación aplicada corresponde a la teoría del propietario).

La moneda (común denominador) busca reducir los distintos elementos heterogéneos del patrimonio del ente y los estados financieros en su afán de reflejar las transacciones que sean susceptibles de cuantificación monetaria objetiva, desconocen cuestiones ambientales del accionar organizacional –en ocasiones- por aducir que son difíciles de cuantificación monetaria, por ello es necesario abordar aspectos de medición desde una perspectiva amplia que incluya también cuantificaciones en unidades físicas.

Parece oportuno enfatizar que el concepto de activo definido en el Marco Conceptual se centra en la generación de beneficios económicos futuros que dicho recurso pueda aportar al ente.⁶ Estos beneficios pueden llegar al ente por diferentes vías, por ejemplo, un activo puede ser utilizado aisladamente, o en combinación con otros. En esta segunda situación es cuando aquellos activos incorporados con fines ambientales pueden tener relevancia.

Al respecto, reiteramos lo indicado en un trabajo de 2009 (Pahlen R. y Campo A. (2009) ⁷donde señalábamos que: *“Cabe preguntarnos si el reconocimiento contable de las ventajas*

⁴Tua Pereda:¿Necesitamos un Marco Conceptual?. En ICAC (1996), págs 213 a 250.

⁵ Marco Conceptual para la Información Financiera. Emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Setiembre 2010.

⁶ El Marco Conceptual para la Información Financiera define activo como un: “recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”.

⁷ Pahlen R; Fronti L y Campo A.M. (2009): Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Informe final: Segunda Parte, Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental, Año 1 N° 2 Ed. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental, FCE-UBA, Bs. As. Argentina — ISSN: 1851-9385

competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente, no deberían ser consideradas como tales en los informes a presentar a terceros, no olvidando la evolución del concepto de activo que hoy considera el Marco Conceptual, donde no se requiere propiedad sino solamente que se cumpla con el enfoque de los beneficios y riesgos que allí se indica. El hecho de ignorar el buen manejo de los recursos naturales por un ente, provocan un alejamiento a la estimación contable de un valor del ente y su capacidad para generar riqueza carecería de objetividad, pues presentaría sesgos hacia la subvaluación del patrimonio, cuando solo estaríamos reconociendo las contingencias negativas o las deudas emergentes de un inadecuado uso de esos recursos naturales.”

Los estados contables (estados financieros) cumplen funciones diversas en relación con la información a suministrar a sus usuarios. ⁸*“Una de las más importantes es mostrar la situación patrimonial –financiera considerando que:*

a) describe la totalidad del patrimonio activo, el patrimonio pasivo y el patrimonio neto: situación patrimonial

b) dentro del patrimonio (activo y pasivo) existe un conjunto de bienes que conforman las posibilidades de cobros y pagos, conocidos como representativos de la situación financiera del ente

c) esta situación financiera (aspecto parcial de la situación patrimonial) se configura generalmente con los siguientes rubros, representativos de bienes:

- *Efectivo en caja y bancos*
- *Cuentas por cobrar*
- *Bienes de cambio destinados a la venta*
- *Inversiones temporarias, rápidamente transformables en efectivo....”*

Al hablar del Estado de Situación Patrimonial como un estado que brinda la estructura del patrimonio tradicionalmente surgió la discusión sobre las diferencias entre el mencionado estado y un inventario. Al respecto Luca Pacioli en su obra *De Computis et Scripturis* relata ⁹ *“...describirás cuidadosamente todo lo que posees en relación con tus bienes muebles e inmuebles, uno por uno, aun si se tratara de diez mil e indicarás sus características y naturaleza, así como los depósitos en bancos y los préstamos, etc. Cada bien se debe expresar de modo ordenado en el inventario, con sus marcas, sus nombres y apellidos de la manera más detallada posible, ya que para un comerciante ninguna cosa es jamás demasiado clara a causa de las numerosas situaciones que pueden acontecer en los negocios, como sabe quién los ejerce diariamente”.*

Bajo esta visión del estado de situación patrimonial como informe contable no se puede dejar de señalar la importancia de la definición del “capital a mantener”. Este capital opera como una variable en esa simplificación con la que se intenta representar la situación del ente en todos sus aspectos y de su magnitud dependerá la cuantía del resultado del período.

El Marco Conceptual de las normas contables profesionales de nuestro país ha optado por la definición de un capital financiero para determinar los resultados de un período, o sea que se mantiene el valor en moneda de los aportes invertidos por los socios.

En nuestra opinión el Estado de Resultados representaría un complemento del Estado de Situación Patrimonial pues si bien suministra información sobre las causas que generaron el

⁸ Mario Biondi- Contabilidad Financiera. Errepar-1ra. Edición-2005

⁹ Luca Pacioli en su obra *Tractatus XI De Computis et Scripturis*- Ediciones UADE-1995

resultado atribuible al período, el total ya fue determinado por diferencia patrimonial, bajo la definición de un mantenimiento del capital financiero.

Sin embargo, hay otro enfoque, el de los ingresos-gastos, donde la situación financiera del ente queda supeditada a la determinación del resultado, por lo tanto el estado de situación patrimonial sería un subproducto de la determinación del resultado del período. Ello enfatizaría en este caso la preponderancia de la definición de los resultados, supeditando la determinación de los activos y pasivos.

III. LA HIPOTESIS DE EMPRESA EN MARCHA

Los entes definen sus objetivos, y para alcanzarlos deben realizar actividades que conforman su ciclo operativo, y en virtud de su dinámica, esos ciclos se superponen continuamente. Ese patrimonio en constante cambio continuará en el futuro, no vislumbrándose intención de disminuir la escala de sus operaciones. Ello nos lleva a pensar que el impacto positivo sobre el patrimonio de estos entes se estaría verificando en períodos distintos a aquéllos en los que se devengan los resultados negativos relacionados con las consecuencias desfavorables sobre el medioambiente que esta actividad genera.

Serán los usuarios tipo actuales y potenciales, los inversores y acreedores, aquellos interesados en conocer la habilidad del ente para generar ingresos netos de caja positivos. Las decisiones económicas son tomadas a partir de la evaluación de la capacidad del ente para generar flujos de efectivo en el futuro y al respecto la Resolución Técnica N°17, FACPCE prescribe que las normas en ella definidas *“han sido diseñadas, básicamente, para entes que preparen sus estados sobre la base de una “empresa en marcha” (empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible)”*¹⁰

El objetivo de la gestión empresarial es la creación de valor y los estados contables deberían proveer información a los usuarios tipo, por ejemplo a *“los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus participaciones.”*¹¹

La idea de empresa en marcha es que el ente tiene una vida indefinida, que habrá de continuar operando utilizando sus activos para llevar adelante el ciclo operativo.

Entre los requisitos de la información contenida en los estados contables, a efectos de lograr que ella sea útil a terceros, debe cumplirse con el de pertinencia (atingencia): *“la información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo. Esto en general ocurre con la información que:*

- a) permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente (tiene un valor confirmatorio) o bien:*

¹⁰ Resolución Técnica 17 FACPCE- Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general

¹¹ Resolución Técnica 16 FACPCE- Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26

b) ayuda a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes (tiene un valor predictivo)¹²

El mundo de los negocios presenta riesgos, pero se debe destacar que el requisito anteriormente enunciado solamente se respetaría cuando el ente reconoce las variaciones patrimoniales modificativas negativas que causan sus actividades sobre el medio ambiente. Cabe entonces preguntarnos si frente a tal situación no sería necesario, mientras no se logre mitigar el impacto con la prestación de servicios más amigables con el medioambiente, producto de inversiones para poner en servicio equipos de última generación, registrar un resultado negativo con contrapartida en el pasivo, luego de verificarse las condiciones necesarias para el reconocimiento de tal situación.

El término ganancia no resulta abarcativo del problema global, ya que las decisiones de distribución de resultados no son las únicas que afectan al ente, y por lo tanto cualquier tipo de desvío o incorrección en la determinación de la ganancia o pérdida de un ejercicio, derivará en consecuencias no deseadas a la hora de utilizar la información contable.

No se debe olvidar el carácter de información predictiva a que hace referencia el Marco Conceptual cuando define sus requisitos, por lo tanto el sistema contable debe ser apto para elaborar un producto final donde la información sea un elemento de anticipación y diagnóstico de situaciones futuras esperadas.

A pesar de ello, mantenemos nuestra afirmación en el sentido de que dicha información no modifica la realidad económica, sino tan solo la anticipa dentro de los parámetros estipulados por los entes. Sobre la base de un razonamiento un poco más complejo podría establecerse algún tipo de relación ente los hechos que se muestran en una proyección y los que luego suceden, intentando luego demostrar que éstos últimos tienen influencia de los primeros. Como se suele decir popularmente, si repetimos un suficiente número de veces que algo va a suceder es posible que suceda. No consideramos que ello sea adecuado dentro del esquema de análisis de la información contable. No importa cuántas veces se emitan informaciones erróneas o distanciadas de lo que va a suceder, los hechos llegarán inexorablemente y generarán una nueva información, esta vez basada en la realidad irrefutable¹³.

IV. LAS NORMAS CONTABLES DE EXPOSICIÓN, LOS ESTADOS CONTABLES Y SU ANALISIS

Las normas contables que emiten los organismos facultados tienen como finalidad establecer criterios para la preparación y exposición de estados contables con propósito de brindar información general para uso de usuarios tipo, siendo también utilizados para ciertos propósitos por directivos que participan en la gestión y otros usuarios internos.

Las normas contables en materia de exposición quedan justificadas frente a las necesidades de información útil que requieren los usuarios tipo en lo referido al contenido y forma de los estados contables y así permitir la determinación de indicadores.

¹² Resolución Técnica 16. Marco Conceptual de las Normas contables Profesionales distintas a las referidas en la RT 26

¹³ Chyrikins Héctor, Pahlen Acuña Ricardo J.M, Campo Ana M y Fernández Oscar. "Los resultados en el contexto de los modelos contables alternativos, Trabajo presentado a las XXI Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Argentina de la Empresa. Año 2000

Los índices o indicadores representan coeficientes utilizados como herramienta en el análisis financiero, representando el resultado entre dos variables de diversa naturaleza y origen: algunas provienen de los estados contables y en ocasiones de otros datos no financieros y hay conceptos medibles en unidades monetarias y físicas. Su utilidad radica en que facilitan la interpretación de información de diversa naturaleza y origen.

Las variables utilizadas en la confección de los diversos índices se pueden agrupar dentro de dos amplias categorías y utilizando terminología microeconómica se denominan variables de flujo y de stock.

Las variables de flujo expresan la acumulación de un determinado concepto a través del tiempo y las de stock el estado de un determinado bien, derecho o deuda medibles en unidades físicas o monetarias, en un momento dado. Ambas variables se relacionan para el cálculo de índices, obteniéndose distinta información en virtud de la relación efectuada.

A modo de ejemplo, se pueden relacionar distintas variables de flujo y en eso consiste el análisis vertical del estado de resultados, donde uno de los más importantes es el índice de rentabilidad sobre ventas. También puede utilizarse para un análisis horizontal y sirve para medir el crecimiento de una variable determinada, por ejemplo las ventas de un período en relación con aquellas devengadas en igual periodo del año anterior. En el caso de relacionar variables de flujo con variables de stock, se están calculando índices de rotación, que mide la cantidad de veces que un hecho asociado a una variable de stock tuvo lugar en el periodo que comprende la variable de flujo.

Al relacionarse variables de stock entre ellas, se llega a proporciones estáticas que pueden medir la descomposición de un rubro en distintos elementos o la posición patrimonial respecto de algún factor de medición, como la liquidez, la inflación o el tipo de cambio.

El cálculo de estos índices, solamente indica, no explica y sirven para manifestar situaciones que de lo contrario requerirían un mayor análisis para poder ser observadas. Es decir, que constituyen instrumentos de análisis y una base para seleccionar puntos concretos que merecen ser estudiados a fondo, para determinar las causas de ciertos comportamientos y adoptar las medidas correctivas necesarias.

El hecho de que el ente desarrolle exitosamente productos o servicios reconocidos y con buena participación en el mercado no es suficiente para obtener un éxito sostenible en el tiempo. A estas condiciones es imprescindible agregarle una buena administración del conjunto de los recursos, incluyendo también los ambientales.

Al respecto, cabe destacar que¹⁴ *“los análisis financieros a través de las diferentes técnicas y el uso de los indicadores permiten observar:*

-la posibilidad de crecimiento sostenible del negocio

-la posibilidad de financiarse con terceros y evaluar los diferentes niveles de riesgo

¹⁴ Jorge A. Peralta, Coordinador Francisco O. Faranda y colaboradores. Herramientas para la gestión y costos de los negocios. La Ley (2013)

- determinar la solvencia o garantía hacia terceros a través de su estructura patrimonial
- prever los efectos económicos, financieros y patrimoniales de las diferentes estrategias aplicar
- comprender la estructura del resultado económico y financiero
- conocer adecuadamente la composición de las diferentes fracciones del capital como el de trabajo, fijo, etc.
- evaluar el comportamiento de las inversiones y la financiación obtenida”

Las herramientas de análisis contable deberán ayudar a evaluar si los resultados proceden de una ventaja competitiva sustentable o de reconocimiento de resultados provenientes de transacciones económicas esporádicas.

Los índices patrimoniales relacionan rubros que integran el Estado de Situación Patrimonial, pudiéndose citar entre ellos:

- a) solvencia, que indica la relación del total de los recursos disponibles por el ente en relación con las deudas a una fecha dada
- b) endeudamiento, que muestra la relación de deuda con terceros respecto del capital propio. Este índice se relaciona con los denominados índices de autonomía (Total de patrimonio neto en relación con el activo total) y el de dependencia (Total del pasivo en relación con el activo total). Es evidente que el primero mide el control existente por parte de los propietarios del ente sobre los bienes de la organización y por ende su administración; en el segundo caso, el grado de dependencia del ente con terceros, es decir la posibilidad de cierto control de la fuente de financiación ajena.

Por otra parte, los índices de rotación muestran la cantidad de veces que un determinado tipo de bienes o deudas rotan o giran en un periodo determinado. Asimismo, en un segundo cálculo y considerando el factor tiempo (365 días) permite conocer, entre otros, la cantidad de días promedio en la calle de cuentas a cobrar o plazo promedio de pago a proveedores.

Una situación financiera sólida y una buena rentabilidad son indicadores importantes del éxito logrado; sin embargo, el desempeño social y ambiental representa otro punto de referencia que se utiliza para evaluar a muchas organizaciones. Las instituciones con “doble finalidad” miden tanto su desempeño económico- financiero como el socio-ambiental, para asegurarse que no solo generan utilidades, sino que también aportan beneficios positivos a la sociedad.

Se entiende imprescindible el análisis de los saldos de activos y pasivos de los entes y su diferencial, el patrimonio neto. El análisis de su variación puede aportar la necesidad de políticas más acertadas y si bien los desequilibrios en los flujos se corrigen con voluntad política, puede insumir varios años modificar desequilibrios de saldos de activos y pasivos.

Por otra parte, el análisis de los activos y pasivos puede aportar la existencia de riesgos y la necesidad de su cómputo para su razonable medición.

Se considera imprescindible afianzar el patrimonio neto de entes, sobre todo aquellos que padecen crisis de financiamiento para afrontar, por ejemplo, la reposición de sus bienes. Al estar computados todos los activos y pasivos, permitirá una evaluación del impacto de las políticas de

gestión sobre el patrimonio neto y un análisis de tendencias y así evaluar la sostenibilidad de las políticas desarrolladas por el ente, con criterios de competitividad empresarial y sostenibilidad ambiental, económica y social.

Esta estructura patrimonial donde se incluyen integralmente los activos y pasivos, también los medioambientales, constituye una rendición de cuentas y debe perseguir como objetivo informar, a los usuarios tipo sobre los recursos y su financiación, como así también permitir la elaboración de indicadores para medir la gestión del ente y así evaluar la eficiencia, eficacia y rendimiento en la generación de bienes y servicios que brinda.

V. LAS CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO Y EL MEDIOAMBIENTE

Los recursos naturales si bien representan elementos y fuerzas de la naturaleza que el hombre puede utilizar y aprovechar para satisfacer sus necesidades, tienen su origen en fenómenos o procesos naturales que escapan a su control y considerando la posibilidad de su utilización por el ente, no se debe dejar de lado que pueden afectar el proceso de producción. Cabe agregar que no siempre se consideran recursos naturales a los mismos elementos de la naturaleza, sino sólo aquellos que se pueden transformar.

La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada el patrimonio del ente y por lo tanto, ello impactaría en la rentabilidad de su actividad. Este escenario, exige un análisis de las actividades: industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos, al carecer de “confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable debe reunir entre otros requisitos los de “aproximación a la realidad”, “esencialidad e “integridad”, indicados en el Marco Conceptual – Resolución Técnica 16 FACPCE, en Argentina.

“Así como también un ente debe reflejar contablemente sus pasivos, de la misma manera debería evaluar la incidencia de las cuestiones ambientales al momento de efectuar una inversión permanente en otra sociedad y contabilizar la misma mediante el método del valor patrimonial proporcional, dejando reflejada la correspondiente llave de negocio, ya sea positiva o negativa, lo que en muchos casos –no en todos- respondería a cuestiones ambientales. Tal sería el caso de la industria pesquera y la contaminación de las aguas y la industria de la madera y la deforestación, el turismo en general y los sustanciales cambios en las condiciones climáticas donde el aumento o la disminución de la temperatura pueden modificar las expectativas futuras acerca de la rentabilidad del ente.... Resultará entonces que la naturaleza deberá formar parte de nuestros activos en el caso de inversiones en otras sociedades a través del reconocimiento adecuado del valor llave que en el pasado se veía condicionada por ciertas subjetividades.”¹⁵

Nos encontramos con entes, no sabemos cuántos, que transfieren directamente a los ríos residuos peligrosos, por cuanto no han construido plantas de tratamiento ni han adoptado nuevas tecnologías, minimizando los riesgos de su actividad productiva, y se debería en estos casos contar con información, ya sea porque una ley o una norma contable lo exija, independientemente del

¹⁵ Pahlen Ricardo J.M. y otros “El medio ambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y sus modelos”. Trabajo presentado a las XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Cuyo. 1994

grado de posibilidad de ocurrencia de la contingencia negativa, aquellos entes que hayan trabajado con responsabilidad social, que cuentan con ventajas comparativas frente a otros, deberían también reflejar esta situación en los informes contables por ellos presentados.

Con respecto a los activos intangibles, cabe mencionar que *“si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, es lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro, a todos los usuarios. En la actualidad, la conservación del medio ambiente es uno de los factores de responsabilidad más preponderantes y el desarrollo exitoso de la empresa debería estar íntimamente relacionado con su accionar en este aspecto ya que, a pesar de que en ocasiones los costos por producir productos más respetuosos con el entorno pueden incrementarse (en otras ocasiones se reducen considerablemente por reducción del consumo de energía y materiales, por eliminación de despilfarros, residuos, vertidos, etc.) en el futuro se compensarán con mayores ingresos y mayor competitividad en un mercado globalizado”*¹⁶

Así como mencionamos la necesidad del reconocimiento de activos, el factor ambiental ofrece una considerable riqueza en lo relativo a la medición de riesgos futuros y de pasivos.¹⁷ *“Sirva como ejemplo el hecho de que una compañía eléctrica no pueda operar una instalación nuclear debido a problemas ambientales, qué sucede? Evidentemente el valor de la mencionada obligación para el ente inversor se vería afectado y el sistema contable debería reflejar dicha situación cuantificando el efecto.*

Por otra parte, hay fallos judiciales muestran una tendencia al reclamo indemnizatorio de millones de víctimas de tragedias ambientales previsibles, darán lugar a estudios para una tecnología limpia, innovaciones que sean eficientes y no perjudiquen al medio ambiente. No es la naturaleza la que está en peligro, en mayor medida el peligro está orientado hacia la subsistencia del hombre y su sistema de vida y la conservación de este capital natural implicará el reconocimiento de un activo ambiental.

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 nos plantea la necesidad de reconocer no sólo los pasivos ciertos emergentes de tal normativa, sino además los contingentes relacionados con la protección del medio ambiente. “

Las normas contables profesionales indican que debe reconocerse contablemente 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 contables. Asimismo, la información complementaria debe exponer todo lo relacionado con contingencias probables no cuantificables y sobre las no probables ni remotas.

¹⁶ Fronti de García Luisa y Fernández Cuesta Carmen “La información contable ambiental y la convención marco sobre el cambio climático”. Trabajo presentado a las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Internacionales de Contabilidad. Buenos Aires. Noviembre de 2004.

¹⁷ Pahlen Ricardo J.M y otros “La contabilidad ambiental ya es contabilidad tradicional”. Trabajo presentado a las XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad del Aconcagua. Noviembre 1998.

Hemos enumerado distintas situaciones y las cuentas constituyen el eslabón entre las operaciones que realiza la empresa, los hechos económicos que la afectan –cuyas consecuencias se pueden apreciar a través de las variaciones patrimoniales—y el inicio del proceso de registración de los datos en el sistema de información contable.

Ante la existencia de un hecho o acto con contenido económico se produce el nacimiento de una operación. Cada operación está compuesta, como mínimo, por dos elementos.

Dichos elementos pueden ser bienes, derechos, obligaciones, beneficios o cargos, los cuales pueden ser identificados individualmente y denominados de forma precisa, de modo tal que, cada vez que aparezca el mismo elemento en una operación, se mencione en forma homogénea.

Tales denominaciones homogéneas constituyen las cuentas y el impacto de las operaciones del ente sobre el medio ambiente también requiere el empleo de cuentas ambientales.

Al respecto, cabe mencionar una definición de una autora brasilera ¹⁸en relación con las cuentas ambientales, cuando indica que se trata de *“elementos fundamentales de registro e evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente”*.

Las situaciones ya planteadas generan la necesidad de que el ente informe, de manera transparente los hechos con impacto ambiental ocurridos y se hace necesario que las cuentas empleadas para su reflejo contable sean analíticas.

El plan de cuentas constituye una estructura organizada del conjunto de cuentas disponibles y una herramienta de fundamental importancia en el proceso de sistematización de la incorporación de datos provenientes de las operaciones del ente y de los hechos económicos que lo afectan.

Para que resulte útil a los fines previstos debe ordenarse de forma lógica y apropiada, de modo tal que los usuarios puedan acceder en forma sencilla a su contenido y elegir con la menor dificultad y alto grado de seguridad el código a utilizar.

Al respecto, ¹⁹*“resulta imprescindible comenzar a definir el plan de cuentas a partir de lo que podríamos resumir en dos condiciones muy importantes:*

- a) el conocimiento profundo del negocio, en sus aspectos técnicos, jurídicos, administrativos, económico-financieros, etc.;*
- b) las necesidades del ente de brindar información patrimonial, económica, financiera y de gestión.*

Para abarcar el análisis de los puntos precedentes deben tomarse en consideración diversos aspectos relacionados con la empresa, entre los cuales pueden mencionarse:

- a) la organización legal y/o la constitución societaria de la entidad;*

¹⁸ Gardenia María Braga de Carvalho, Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática. 1ª reimpressão (2009). Editorial Jurua Editora- Curitiba. Brasil, pag 125

¹⁹ Ricardo J.M.Pahlen y otros. Contabilidad-Sistemas y Procesos. La Ley. 2011

- b) el tipo de negocio (objeto, tamaño) y la actividad que desarrollará (mercado, tipo de bienes, etc.);*
- c) la existencia de negocios diversificados geográficamente;*
- d) la forma en que se ha dispuesto la estructura administrativa;*
- e) las normas legales y profesionales vigentes;*
- f) las necesidades informativas para cumplir con los requerimientos externos;*
- g) las posibles necesidades de información de los niveles directivos de la organización”.*

En esta ocasión no haremos referencia a partidas ambientales a ser expuestas en el Estado de resultados, por cuanto hemos priorizado la estructura patrimonial que permitirá cuantificar la ganancia o pérdida del ejercicio por diferencia patrimonial.

VI. CONCLUSIONES

La rendición de cuentas implica la responsabilidad de llevar a cabo ciertas acciones, como también dar cuenta de ellas. El núcleo de la contabilidad de los factores sociales y ambientales, que consiste en la comunicación de la información sobre el impacto de una entidad y de sus actividades a la sociedad, se encuentra receptado en una concepción amplia de la contabilidad.

El importante estado financiero denominado Estado de Situación Patrimonial (Estado de Situación Financiera en las Normas Internacionales, NIC 1) tiene por finalidad rendir un informe de la situación patrimonial del ente emisor a una fecha determinada; es decir, muestra una estructura patrimonial resumida, clasificando el patrimonio: activo y pasivo y exponiendo el capital neto al cierre del período al cual se hace referencia (y el patrimonio no controlante en los patrimonios de las controladas cuando la teoría de consolidación aplicada corresponde a la teoría del propietario).

Bajo esta visión del estado de situación patrimonial como informe contable no se puede dejar de señalar la importancia de la definición del “capital a mantener”. Este capital opera como una variable en esa simplificación con la que se intenta representar la situación del ente en todos sus aspectos y de su magnitud, dependerá la cuantía del resultado del período.

El Marco Conceptual de las normas contables profesionales de nuestro país ha optado por la definición de un capital financiero para determinar los resultados de un período, o sea que se mantiene el valor en moneda de los aportes invertidos por los socios.

En nuestra opinión el Estado de Resultados representaría un complemento del Estado de Situación Patrimonial pues si bien suministra información sobre las causas que generaron el resultado atribuible al período, el total ya fue determinado por diferencia patrimonial, bajo la definición de un mantenimiento del capital financiero.

Los entes definen sus objetivos, y para alcanzarlos deben realizar actividades que conforman su ciclo operativo, y en virtud de su dinámica, esos ciclos se superponen continuamente. Ese patrimonio en constante cambio continuará en el futuro, no vislumbrándose intención de disminuir la escala de sus operaciones. Ello nos lleva a pensar que el impacto positivo sobre el patrimonio de estos entes se estaría verificando en períodos distintos a aquéllos en los

que se devengan los resultados negativos relacionados con las consecuencias desfavorables sobre el medioambiente que esta actividad genera.

Las normas contables en materia de exposición quedan justificadas frente a las necesidades de información útil que requieren los usuarios tipo en lo referido al contenido y forma de los estados contables y así permitir la determinación de indicadores.

Los índices o indicadores representan coeficientes utilizados como herramienta en el análisis financiero, representando el resultado entre dos variables de diversa naturaleza y origen: algunas provienen de los estados contables y en ocasiones de otros datos no financieros y hay conceptos medibles en unidades monetarias y físicas. Su utilidad radica en que facilitan la interpretación de información de diversa naturaleza y origen.

El cálculo de estos índices, solamente indica, no explica y sirven para manifestar situaciones que de lo contrario requerirían un mayor análisis para poder ser observadas. Es decir, que constituyen instrumentos de análisis y una base para seleccionar puntos concretos que merecen ser estudiados a fondo, para determinar las causas de ciertos comportamientos y adaptar las medidas correctivas necesarias.

Si pensamos en el cálculo de estos índices que surgen de la información contable brindada preponderante por el Estado de Situación Patrimonial, este hecho debe estar precedido por el reconocimiento contable de activos y pasivos ambientales, así como también de costos y gastos con ellos relacionados. Serán las cuentas el instrumento contable que permitirá su reconocimiento.

Las cuentas constituyen el eslabón entre las operaciones que realiza la empresa, los hechos económicos que la afectan –cuyas consecuencias se pueden apreciar a través de las variaciones patrimoniales—y el inicio del proceso de registración de los datos en el sistema de información contable.

El impacto de las operaciones del ente sobre el medioambiente también requiere el empleo de cuentas ambientales, que en el caso de ser analíticas reflejarían con mayor transparencia el impacto reconocido y así el usuario podría medir de mejor forma el desempeño del ente, cuentas que integrarán el plan de cuentas diseñado por el ente.

Se entiende imprescindible el análisis de los saldos de activos y pasivos de los entes y su diferencial, el patrimonio neto. El análisis de su variación puede aportar la necesidad de políticas más acertadas y si bien los desequilibrios en los flujos se corrigen con voluntad política, puede insumir varios años modificar desequilibrios de saldos de activos y pasivos.