

XLIV SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRACTICA PROFESIONAL

Universidad Nacional de Córdoba – Facultad de Ciencias Económicas

Córdoba, 26 y 27 de octubre de 2023

“Ejercicio profesional sustentable en la era de la transformación digital: desafíos y oportunidades”

**El Contador Público y la determinación
de los costos y tributos ambientales**

Palabras claves: costos ambientales, el contador y los costos ambientales, determinación de costos ambientales, externalidades, daño ambiental, reparación tributaria del daño ambiental.

Autor: Prof. Mgter. CPN. Gerardo Canales

Profesor Jefe de Trabajos Prácticos de la Cátedra de Práctica Profesional – F.C.E. Sede San Rafael (Mza.) -
Universidad Nacional de Cuyo

Profesor Titular de Costos, en el Instituto Tecnológico Universitario (U.N.Cuyo)

Profesor Titular de Actuación y Práctica Profesional – F.C.E. Universidad de Mendoza (Sede San Rafael,
Mendoza.)

Profesor Titular de Técnica Impositiva II – F.C.E. Universidad de Mendoza (Sede San Rafael – Mza.)

Correo Electrónico: gerardo.canales@fce.uncu.edu.ar

San Rafael – Mendoza, octubre 2023

A modo de presentación y resumen

Desde sus inicios las empresas y organizaciones tuvieron con las sociedades en las que actuaban, un contrato económico y un contrato social¹. El contrato económico les asignaba la función de producir bienes y servicios con la mayor eficiencia posible, generando y manteniendo puestos de trabajo y obteniendo utilidades, parte de las cuales se invertían nuevamente en el proceso productivo, y pagando las cargas y contribuciones tributarias que permitían mantener a esa misma sociedad.

Paralelamente a este contrato económico, en las últimas décadas del siglo pasado, se avanza en la idea de que las empresas y organizaciones, tienen también implícito un impulso de acciones con su entorno “en y para la sociedad”. Es decir además del mercado al cual van dirigidos los bienes y servicios que producen, las empresas empiezan a moverse con una visión más integral de su contexto, interrelación entre sus objetivos, sus intereses y el sistema de valores de la sociedad, que en definitiva, les permite llevar adelante sus actividades.

Es decir, la esencia de la cuestión es que, en el cumplimiento de ese contrato económico y social, las empresas y organizaciones, no utilicen medios incorrectos para lograr sus fines, por ejemplo: que no utilicen mano de obra infantil, que no exploten a su mano de obra adulta, que no deterioren el medioambiente, que no corrompan a sus funcionarios públicos para obtener algún beneficio en detrimento del bien común, que no impacten negativamente en la comunidad en la cual desarrollan sus actividades.

En el pensamiento económico clásico, el mercado en condiciones ideales de funcionamiento, hace que las empresas y organizaciones den cumplimiento al contrato económico y social que permite alcanzar el bienestar general. Pero sucede en la práctica, que esas condiciones ideales no siempre se verifican, razón por la cual existen fallas de mercado. Algunas veces esto ocurre porque el sistema económico ignora aquellos aspectos que no se expresen a través de un intercambio monetario. A estos efectos externos “no deseados”, que repercuten sobre quienes son ajenos a ellas, se les llama “externalidades”².

En este orden de ideas, las externalidades impactan en el medio ambiente. Este es un recurso que pertenece a toda la sociedad, los recursos naturales son bienes compartidos, por lo tanto, no es aceptable, que unos los consuman en perjuicio de otros, ni que el verdadero valor, no sea pagado por quienes lo usan.

¿Cómo cuantificar³ estas “externalidades”? ¿Qué concepto tenemos de medio ambiente y del daño provocado al mismo? ¿Cómo reparar los daños causados, por estas externalidades? ¿Cuáles son los nuevos derechos y/o deberes ambientales reconocidos por el marco jurídico (derecho positivo)? ¿Cómo interactúan las distintas profesiones universitarias en el tema bajo análisis? ¿Cuál es el rol del Contador Público en la cuantificación de los costos ambientales? ¿Qué herramientas contables y tributarias podemos utilizar para reparar y compensar los daños causados? Estos y otros muchos interrogantes, intentaremos abordar en el análisis del presente trabajo de investigación.

¹ VOLTENTESTA, Jorge Roberto. (2011). “Gestión de la responsabilidad social empresaria – Visión, misión, estrategia y políticas de la empresa”. Segunda Edición. O. D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires. Argentina.

² STURZENEGGER, A. y Otros (2003). “Hacia una cultura de la responsabilidad social empresaria en la Argentina. Foro Ecueménico Social. Buenos Aires. Argentina.

³ CANALES, Gerardo Darío. (2012). “Balance Social y Contabilidad Ambiental – Sus aplicaciones en la Provincia de Mendoza”. Jornadas de Ciencias Económicas – Agosto 2012, Mendoza. Argentina. https://www.academia.edu/34752335/Balance_social_y_contabilidad_ambiental

1. El problema ambiental y sus externalidades

El entorno natural está formado por las interacciones entre la naturaleza y la sociedad. Es la ecología⁴ la disciplina que estudia estas interacciones, convertida en una ciencia que día a día invade la vida del hombre moderno. En las últimas décadas, se está produciendo un cambio en la perspectiva de análisis de la problemática ambiental (pérdida de la biodiversidad, cambio climático, contaminación del agua, transformaciones en el uso de la tierra, degradación del suelo, polución atmosférica, inadecuada gestión de residuos, contaminación por ruidos, alteraciones del paisaje natural), evolucionando progresivamente hacia la integración de la ecología y la economía.

Etimológicamente ambos términos comparten su origen griego. Ecología está compuesto por: “oikos”, que significa, casa, hábitat, lugar para vivir y “logos”, que se identifica con, estudio o tratado. Por su parte la palabra Economía, se integra con las palabras: “oikos” y “neimen o nomos”, que significa, administrar. Por extensión, ambos términos se definen así: Ecología, como el estudio del hábitat y Economía como la administración del hábitat. Pero la estrecha relación entre ambas disciplinas, no se circunscribe solo a su raíz etimológica.

Los problemas ambientales y de manejo de recursos están estrechamente vinculados con las formas de producción, ya que toda actividad económica origina modificaciones en el medio ambiente, por consiguiente es necesario analizar los efectos que produce el crecimiento económico en los ecosistemas naturales contemplando la evaluación de factores, tanto económicos, como sociales y ecológicos, teniendo en cuenta que los problemas ambientales, pueden afectar el logro de los objetivos del desarrollo⁵. En la década del '30 (del siglo pasado), el Profesor Pigou incorporó la noción de externalidades como una relación entre dos agentes económicos, que ocurre fuera del mercado, que es externa a él.

Las externalidades pueden ser positivas en la medida que afecten favorablemente a terceros, y desde el punto de vista económico, cuando estos últimos sin participar de determinadas acciones realizadas por una persona o empresa se benefician sin tener la obligación de realizar ninguna contraprestación a cambio. Cuando un vecino coloca un foco de iluminación en su calle, esto genera una externalidad positiva puesto que disminuye la probabilidad de robos a las viviendas o autos de los demás vecinos, quienes, no habiendo participado de esa acción, no pagan o retribuyen por los beneficios que ella le ha generado.

Las externalidades negativas, por el contrario, son los efectos o consecuencias que un agente económico provoca en el resto de la sociedad, quienes sin participar de esas acciones, no reciben compensación por los daños que sufrieran. Cuando una empresa u organización, en su actividad productiva contamina con sus efluentes un río y no compensa a la sociedad por esa acción, se está en presencia de una externalidad negativa generada por esa actuación empresarial.

2. Concepto de “medio ambiente” y “daño ambiental”

2.1. Medio ambiente

Se puede afirmar que existe un verdadero universo de criterios para conceptualizar el medio ambiente, que van desde aquellos que se limitan a enunciar los elementos que lo integran (catálogo o inventario); pasando por los que destacan sus particularidades (descriptivos); hasta los que se

⁴ HAECKEL, Ernest. (1866). Biólogo alemán que por primera vez, usa y define a la palabra “ecología” (disciplina que estudia las interrelaciones entre los organismos vivos y el medio ambiente en que viven).

⁵ KENT, Patricia. (1999). “La gestión ambiental en la empresa”. Ed. Buyatti. Buenos Aires, Argentina.

ocupan de remarcar la imposibilidad o in-necesariedad de definirlo, argumentando que se trata de un concepto abierto (ilimitado o indefinido).

En una visión general, “medio ambiente” o hábitat, o ambiente humano, es todo lo que nos rodea, expresión vaga e imprecisa, pues con ella todo se comprende y nada se concreta. Sin embargo ella tiene la virtud de poner de relieve, aunque más no sea de modo indirecto, ese carácter global y unitario que posee la idea de medio ambiente.

Ahora bien, para los ecólogos, medio ambiente es un sistema de interrelaciones que se traman entre los elementos inertes (abióticos) y los seres vivos (bióticos), y de éstos entre sí, al que denominan ecosistema.

Los urbanistas, por su lado, lo conciben como un conjunto de obras y valores que conforman el paisaje urbano, cuyo contenido se plasma en el patrimonio histórico, cultural y artístico que singulariza un determinado asentamiento humano, orientado a obtener una mejor calidad de vida⁶.

Por su parte la Conferencia Mundial sobre el Medio Humano (Estocolmo 1972), se inclinó por un criterio enunciativo, señalando que los elementos primordiales del ambiente biofísico, como los recursos naturales, el aire, el agua, la tierra firme, la flora y la fauna, además de los ecosistemas naturales.

Cualquiera sea el concepto que demos de medio ambiente, lo cierto es que el ambiente humano es una “unidad sistémica” común a todos los hombres. Como derivación de esa situación, la titularidad de esos bienes ambientales, tiene que ser necesariamente difusa, porque ellos son de todos y de nadie en particular. Y no solo de los que hoy existen, sino también de aquellos que formarán parte de las generaciones futuras.

Por otro lado la íntima conexión que existe entre los diferentes componentes del medio ambiente, hace que los bienes que lo integran no puedan ser escindidos de él. Y como consecuencia, ninguno de ellos podría ser atribuido a persona determinada, ya que son indivisibles. Es decir no pueden ser divididos en cuotas partes atribuibles a los integrantes de la comunidad. El aire para respirar, el agua para beber, los valores culturales para configurarse, los ideales para desarrollarse, no puede quedar en poder de una persona determinada. Esta indivisibilidad de los bienes también provoca una convergencia de intereses (no una coincidencia de ellos, como en el condominio o copropiedad), ya que los individuos no están determinados (indeterminación subjetiva) y tampoco están vinculados entre sí por una relación jurídica directa e individual.

En consecuencia el derecho al ambiente, si no es un derecho, ¿qué es? Hay quienes piensan que se trata de un “deber general” que pesa sobre todos y cada uno de los integrantes de la comunidad.

2.2. Daño ambiental

Definido “medio ambiente”, corresponde hacer un acercamiento al concepto de “daño ambiental”, Sobre el particular, la jurisprudencia y la doctrina, han esbozado diferentes acepciones, entre las que podemos citar:

- Daño ambiental es toda lesión o menoscabo al derecho o interés que tienen los seres humanos, como vecinos o colectividad, a que no se alteren de modo perjudicial, sus condiciones naturales de vida⁷.

⁶ CAPELLA, José y CARRILLO, Hernán. (2011). “Naturaleza jurídica del derecho al ambiente”. En Summa Ambiental, revista del Derecho Ambiental, Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Tomo I. Abeledo Perrot. Buenos Aires. Argentina.

3. El Derecho Ambiental – Nuevos derechos reconocidos

El artículo 41 de la Constitución Nacional⁸ establece que “todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.”

En el segundo párrafo, el artículo afirma que “las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.”

A continuación establece que “corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementirlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.”

“Se considera importante recalcar los siguientes aspectos consagrados en la norma:

- ✓ Derechos a un ambiente con las características que se señala.
- ✓ Deber de preservarlo (vale decir no continuar dañándolo).
- ✓ Obligación de reparar daño causado.
- ✓ Obligación para las autoridades (nacionales, provinciales y municipales).
- ✓ Distribución de competencias (para hacer la ley y para su aplicación).”

El artículo 43 de la Constitución Nacional prevé que toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo siempre que no exista otro medio más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares que lesione, restrinja o altere derechos y garantías reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley.

Por otra parte, el artículo 124 de la referida norma otorga a las provincias la facultad de crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines. Además, corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

3.1. Ley 25.675⁹

La ley de Política Ambiental Nacional, sancionada en el año 2.002, establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable.

“La ley regirá en todo el territorio de la Nación, sus disposiciones son de orden público, y se utilizarán para la interpretación y aplicación de la legislación específica sobre la materia, la cual mantendrá su vigencia en cuanto no se oponga a los principios y disposiciones contenidas en ésta.” La política ambiental nacional deberá cumplir los siguientes objetivos:

- ✓ Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales, tanto naturales como culturales.
- ✓ Promover el mejoramiento de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, en forma prioritaria.
- ✓ Fomentar la participación social en los procesos de toma de decisión.

⁷ CAFFERATTA, Néstor A. (2011). “Externalidades y daño ambiental en sí mismo”. En Summa Ambiental, revista del Derecho Ambiental, Legislación y Jurisprudencia. Tomo III. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina.

⁸ REPÚBLICA ARGENTINA. (2023). “Constitución Nacional”. Edic. Errepar. Buenos Aires. Argentina.

⁹ REPÚBLICA ARGENTINA (2023). Ley Nacional 25675. Infoleg. Buenos Aires. Argentina.

- ✓ Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales.
- ✓ Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo.
- ✓ Asegurar la conservación de la diversidad biológica.
- ✓ Promover cambios en los valores y conductas sociales que posibiliten el desarrollo sustentable, a través de una educación ambiental, tanto en el sistema formal como en el no formal.
- ✓ Establecer un sistema federal de coordinación inter-jurisdiccional, para la implementación de políticas ambientales de escala nacional y regional.

El artículo 6 aclara qué se entiende por presupuesto mínimo, establecido en el artículo 41 de la Constitución Nacional. El término incluye a toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental. En su contenido, debe prever las condiciones necesarias para garantizar la dinámica de los sistemas ecológicos, mantener su capacidad de carga y, en general, asegurar la preservación ambiental y el desarrollo sustentable.

Los instrumentos de la política y la gestión ambiental serán los siguientes:

- ✓ El ordenamiento ambiental del territorio.
- ✓ La evaluación de impacto ambiental.
- ✓ El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas.
- ✓ La educación ambiental.
- ✓ El sistema de diagnóstico e información ambiental.
- ✓ El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable.

Por último, se establece el Sistema Federal Ambiental con el objeto de desarrollar la coordinación de la política ambiental, tendiente al logro del desarrollo sustentable, entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y el de la Ciudad de Buenos Aires. El mismo será instrumentado a través del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA).

4. Alternativas para la reparación del daño ambiental

Los costos sociales representados por un deterioro del ambiente, no son asumidos por las empresas, no representan un desembolso por parte de las industrias contaminantes, puesto que son siempre terceras personas las que se ven afectadas por ellos. Cuando los costos económicos totales no son asumidos por los causantes de esos costos (empresas contaminantes), el precio de equilibrio de mercado es demasiado bajo y la cantidad producida es excesiva. Ahora bien, el empleo de las fuerzas del mercado es esencial para el correcto funcionamiento de los mecanismos de control medioambiental. Para motivar al sector empresarial a internalizar los costos ambientales, disminuyendo el daño ecológico, se pueden utilizar los siguientes mecanismos:

- La regulación directa;
- La autorregulación;
- Los instrumentos económicos.

La regulación directa está constituida por normas legales y controles gubernamentales aplicables en forma directa, que incluyen límites de emisión y de vertido, control de ruido y de residuos generados, estándares de rendimientos para distintos procesos, tecnologías de productos y servicios, etc. En síntesis es un sistema que obliga a las actividades ambientalmente perjudiciales a ajustarse a una reglamentación específica, dentro del marco jurídico administrativo convencional, que determina los límites del ejercicio de una actividad, en base a la legislación aplicable. La autorregulación consiste en iniciativas adoptadas por las empresas o algunos sectores industriales para regularse a sí mismos, a través de la fijación de estándares, supervisión, metas para la reducción de la contaminación, etc. En este sistema se enmarcan las series de normas internacionales

conocidas como las ISO 14000. Los instrumentos económicos están relacionados con la intervención del gobierno en el mercado, mediante ayudas o beneficios económicos y/o mecanismos fiscales. Se aplican fundamentalmente en el control de la contaminación atmosférica, en la reducción de la contaminación de las aguas y en la gestión de residuos sólidos. Entre los instrumentos económicos más usuales se destacan¹⁰:

- Los fiscales, como los impuestos y las cargas a la contaminación: entre los que se pueden citar:
 - 1) Impuestos directos y cánones de vertido que son directamente proporcionales a la contribución de cada fuente al deterioro del medio ambiente. La distinción entre impuesto y el canon no es del todo clara, tomando en cuenta que un impuesto basado estrictamente en emisiones medidas, es en realidad un canon. El impuesto no engendra ninguna ventaja directa a cambio del pago mismo. En cambio el canon o pago efectuado por verter sustancias contaminantes en el cauce o medio receptor, consiste en un pago por un servicio específico, es en cierta medida, un precio a pagar por contaminar, que puede concebirse para ejercer una función incentivadora hacia la no contaminación (el contaminador está movido a introducir cambios tecnológicos u otros materiales que puedan contribuir a reducir la contaminación, puesto que a menor emisión, menor costo total).
 - 2) Incentivos por impuestos indirectos: están destinados a disuadir el empleo de materiales, procedimientos y productos contaminantes, consisten en el otorgamiento de incentivos para reducir la contaminación sobre productos asociados al deterioro del medio ambiente (ej. Fertilizantes, combustibles sin plomo).
 - 3) Los subsidios: en forma de reducción de impuestos, depreciaciones aceleradas de bienes de uso deducibles de impuestos ya existentes, u otras concesiones fiscales (ej. Inversiones en tecnologías limpias).
 - 4) Otros instrumentos: como desgravaciones fiscales o líneas crediticias de bajo costo.
- Los propios mecanismos de mercado. Como los títulos de contaminación negociables también llamados permisos negociables o los sistemas de depósitos para devolución (ej. Botellas o envases de vidrio).
- Los permisos negociables constituyen un sistema que trata de ofrecer una alternativa a la falta de derechos de propiedad del medio ambiente. Se basa en la utilización de unos “títulos o derechos de contaminación” (uso del agua o aire como receptor de emisiones), asignados por el Estado, susceptibles de ser transferidos y que permiten a su poseedor contaminar hasta el punto que autoriza su “derecho de propiedad”. Por. Ejemplo, una empresa que reduce sus emisiones de gases productores de efecto invernadero consigue un “crédito de contaminación” que puede negociar.
- La internalización de los costos externos ambientales, por medio de diferentes procedimientos, dentro del sistema de mercado, partiendo de la aplicación del principio de causalidad o “quien contamina paga”, rechazando la intervención del Estado en el procedimiento, para lograr la internalización del efecto externo.

Una consideración particular merece el tratamiento del principio “quien contamina paga”, definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) que declara: “quien contamina debe soportar los gastos de las medidas (de prevención y control de la contaminación)

¹⁰ CANALES, Gerardo Darío. (2012). “Balance social y los graduados en ciencias económicas”. 19° Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza. Mendoza, Argentina.

que las autoridades decidan para asegurar que el medio ambiente se encuentra en un estado aceptable”.

5. Costos Ambientales

A continuación, nos abocaremos a poner de manifiesto la inquietud de la profesión contable con respecto al tema, analizando las posibles definiciones de costos ambientales, las dificultades en la determinación de las partidas medio ambientales, concluyendo con algunas propuestas que servirán para brindar la información del medio ambiente necesaria para usuarios internos y externos al ámbito empresario.

Algunos autores coinciden en que no se puede hablar de una contabilidad de costos medioambientales, sino de una contabilidad de costos que, entre muchas otras facetas, refleje también el impacto del medio ambiente. Además de los costos que se reflejan en la contabilidad actualmente y que podríamos definir como normales, encontramos otro grupo no tan difundido que se denomina costos ambientales o verdes.

Se refiere a costos potenciales derivados de tener en cuenta el impacto medioambiental y que en la actualidad no se reflejan. Los mismos están generados en actividades tales como el reciclado, la depuración y todas aquellas que eviten la destrucción del medio ambiente. Los costos ambientales son uno de los diversos tipos de costos en que las empresas incurren cuando proveen mercaderías y servicios a sus clientes. El desarrollo medioambiental se está transformando en una de las medidas importantes para evaluar el éxito comercial.

Mientras la política de costos de la empresa no contemple la totalidad de los costos ambientales dentro de los costos normales, se estarán subvaluando los costos industriales de los inventarios. Además, no se cumplirán las normas contables en la elaboración de los Estados Contables.

Cuantificar los costos ambientales consiste en medir los costos económicos producidos por efecto de la contaminación, el consumo de los recursos no renovables, la destrucción y deterioro ambiental, entre otros. Podemos afirmar que costo ambiental es toda forma de polución, contaminación y residuos perjudiciales para el ambiente causados por la extracción, producción, transporte, uso, reciclaje y descarte de bienes o servicios. Los procedimientos contables deben reconocer los recursos naturales como capital, tratando al agotamiento como consumo de capital y los aumentos como formación de capital.

Los costos ambientales abarcan actividades llevadas a cabo voluntariamente, como así también las requeridas por contrato o por leyes y regulaciones ambientales, para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, relacionado tanto con la conservación de recursos renovables como no renovables

Muchos costos ambientales pueden ser reducidos significativamente o eliminados como resultado de las decisiones comerciales que pueden abarcar, desde cambios operativos y de mantenimiento, hasta inversiones en procesos tecnológicos, rediseñando los procesos y/o productos. Muchos costos ambientales, por ejemplo, desechos de materias primas, pueden no proveer valor agregado al proceso, sistema o producto. Estos costos pueden estar ocultos en gastos generales contables, o probablemente no tomarse en cuenta. Muchas empresas han descubierto que los costos ambientales pueden ser compensados mediante la generación de ingresos. Por otra parte, pueden darse ventajas competitivas con los clientes, como consecuencia de productos y servicios preferidos ambientalmente.

Este sistema, en breve, será necesario para poder dar cumplimiento a las disposiciones de Comercio Internacional, pendientes de las normas ISO, desarrolladas por la Organización Internacional de Estandarización.

5.1. Determinación e identificación

Para tomar decisiones gerenciales correctas, es importante ir descubriendo y reconociendo los costos ambientales asociados con un producto, proceso, sistema o con las instalaciones. Es necesario prestar atención a los costos ambientales corrientes, futuros y potenciales para lograr objetivos tales como: reducir gastos ambientales, aumentar la renta, y mejorar el rendimiento ambiental.

Una empresa, de acuerdo a como intenta utilizar la información, definirá los costos ambientales, así como el alcance y la escala del ejercicio. Es más, no siempre resulta claro si un costo es o no ambiental, ya que algunos costos entran en una zona gris o pueden ser clasificados como parcialmente ambientales. El objetivo es asegurarse que los costos relevantes reciban la atención apropiada.

La terminología de la Contabilidad Ambiental utiliza palabras tales como: total, ciclos de vida y otros, enfatizando a través de estos términos el alcance incompleto de los acercamientos tradicionales. Estos últimos, pasaban por alto importantes costos ambientales, no sólo aquellos relacionados con la renta, sino también con los potenciales ahorros en costos. En busca del descubrimiento de costos ambientales relevantes, los administradores deben usar como herramienta, uno o más marcos organizativos.

5.2. Clasificación

Hay distintas formas de categorizar costos. La clasificación típica del Sistema Tradicional de Costeo por Absorción, parte de:

- ✓ Costos de Producción que a su vez se incluye a...
Costos Directos e Indirectos.
- ✓ Costos de No Producción: que incluye a...
Costos de comercialización.
Costos de administración.
Costos de financiación.

En términos generales se puede definir a los costos de producción como el conjunto de erogaciones necesarias para obtener un bien o un servicio. En cambio los costos de no producción son aquellos que se identifican con la clasificación funcional clásica de toda organización (función productiva, administrativa, comercial y financiera). Las erogaciones ambientales pueden ser clasificadas, en las distintas empresas, dentro de los costos de producción directos o indirectos, dependiendo de las características del proceso productivo.

Al objetivo empresarial de maximizar el beneficio hay que añadir el de la preservación y mejora del medio ambiente, ya que los costos medioambientales son un elemento más del costo de producción y tienen impacto en la fijación de los precios de venta. Para otros autores, la clasificación de estos costos puede realizarse de la siguiente manera:

- ✓ Costos implícitos: son aquellos que producen efectos irreversibles en el medio ambiente como consecuencia de las actividades desarrolladas por la empresa.
- ✓ Costos de inversiones: Se refiere a aquellas inversiones realizadas por la empresa, que permiten adaptarse a las nuevas necesidades derivadas del proceso de cambio en el que nos encontramos inmersos, con el fin de incorporar procesos productivos alternativos, modificar los actuales o eliminar los no rentables.

- ✓ Costos de proceso: costos en los que se incurre al desarrollar el proceso productivo y entre los que destacamos la contratación de mano de obra cualificada, formación y educación, los residuos, rechazos y desechos, entre otros. Incrementan los costos de producción y la gestión de los mismos, generando costos de transporte, almacenamiento, manipulación y reciclaje.
- ✓ Costos sociales: son costos referidos a impuestos, sanciones, multas, seguros y cánones de vertidos residuales, que incrementan el costo por el uso de recursos.

La sencillez de la clasificación de los costos medioambientales, deja de serlo cuando nos situamos en el plano real, donde la tipología aparece híbrida e interrelacionada, y la ubicación de una partida de costo se hace mucho más difícil para llevar a cabo un análisis costo-beneficio medioambiental. La determinación del costo ambiental que la empresa soporta supone una doble dificultad. Por un lado, en algunos casos es muy difícil cuantificar en unidades físicas el volumen de recursos ambientales consumidos. Por otra parte, el proceso de valoración implícito en el concepto de costo persigue la cuantificación monetaria de los recursos sacrificados mediante su precio o equivalente en dinero y, según ha quedado expuesto, no existe un mercado para estos bienes.

Como alternativa, el costo ambiental de la empresa viene determinado por el volumen de recursos consumidos con motivo del impacto ambiental que ésta ejerce, ya tengan una finalidad preventiva o correctora. Sin embargo, la determinación de las partidas que reciben la consideración de costos ambientales, es decir con origen en el impacto ambiental de la empresa, es un aspecto objeto de controversia. Por último, podemos decir que uno de los principales puntos de discrepancia en las distintas posturas es el relativo a la inclusión o no de las pérdidas por indemnizaciones, multas, sanciones y demás en la clasificación del costo ambiental de la empresa.

La normativa gubernamental y los reclamos particulares y generales de la comunidad están conformando una serie de pasivos ambientales que la empresa debe atender y entender, con el fin de no solo cancelarlos de manera oportuna, sino evitar sanciones por morosidad. La aparición de insumos y materias primas no contaminadoras constituyen costos ambientales en conjunción con la visión tradicional de la contabilidad que debe trascender en la actualidad, con el fin de vincular al costo ambiental otros materiales que afinen la valoración e identificación del tópico ambiental, para su ajuste y disminución en el futuro.

Los gastos ambientales comprenden el sacrificio de bienes ambientales originados en períodos contables anteriores y que por su tardía identificación no deben cargarse al costo actual del periodo. Por otro lado, tales sacrificios tienen que ver con los gastos necesarios para mitigar impactos negativos en el medio ambiente. En cuanto a los ingresos ambientales, constituyen una oportunidad de los contadores para reivindicar la necesidad de lo ambiental en la empresa, en tanto permite rebatir que tal concepto implica necesariamente costos y gastos.

Por otra parte, la empresa debe crear una provisión para el medio ambiente cuando esté obligada por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar, daños frente a una obligación asumida. Este concepto es contemplado en la NIC 37, donde se determina que se obligará a sanear y limpiar los terrenos contaminados. La norma plantea reconocer la oportuna provisión por un importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza.

En la actualidad ninguna empresa u organización puede ignorar que los impactos ambientales no deben omitirse en el tratamiento de sus estados contables. Tanto los costos de reparación del daño ambiental potencial o incurrido, como aquellos que surgen de la implementación de políticas preventivas, requieren de un análisis contable para su reconocimiento. El interrogante que se plantea se refiere al tratamiento de las mencionadas erogaciones:

- ¿Es un gasto o una inversión?
- ¿Es un activo o un costo?

El tratamiento de los costos de descontaminación debería cargarse a gastos. Estos costos pueden capitalizarse si son recuperables, pero sólo si algunos de los siguientes criterios se producen:

- Que el costo extienda la vida, incremente la capacidad o mejore la seguridad o eficiencia de la propiedad comparándola con la condición de la misma en su estado de origen.
- Que el costo prevenga o mitigue la contaminación ambiental que todavía pueda resultar de distintas operaciones o actividades.

6. Pasivos medioambientales

Las Normas Internacionales de Contabilidad en su marco de conceptos para la preparación y presentación de Estados Financieros definen a los pasivos como una obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados. Del pago de los mismos se espera que resulte un egreso de recursos de la empresa.

Aunque la definición de pasivo permite el reconocimiento y valuación de algunas obligaciones ambientales, no distingue claramente la naturaleza especial de este tipo de compromisos, por lo que es necesario repasar el concepto de pasivo contingente. Al respecto se decía que existe un compromiso contingente cuando:

- Tiene origen en hechos ya ocurridos (hecho sustancial generado y no concluido).
- Su resolución final puede tener efectos patrimoniales.
- Dicha resolución depende de que se concreten o no uno o más hechos futuros, siendo incierta a la fecha de medición contable de tales efectos patrimoniales.

Los pasivos ambientales son una combinación muy especial de pasivos ciertos y pasivos contingentes, en los que frecuentemente no es posible reconocer con claridad al reclamante. Esto se debe a que dicho reclamante puede ser cualquier persona que se vea afectada por las actividades de la entidad, accionistas, trabajadores, acreedores, personas que viven alrededor de las instalaciones o el Estado.

En cuanto a la medición del monto global de los pasivos ambientales, es posible cuantificarlos. Sin embargo, debemos tener en mente que las legislaciones ambientales se encuentran en un continuo cambio, por lo cual es necesaria una revisión periódica de las bases de dicha cuantificación. De igual modo, las bases para el cálculo de la probabilidad de ocurrencia deben estar en constante revisión por expertos, ya sean internos o externos a la entidad.

7. Valuación del medio ambiente

El recurso natural es una riqueza que resulta difícil de cuantificar y por el momento se hace muy complejo realizar un sistema de inventarios o una depreciación adecuada. Pero cuando hablamos de la recuperación de éste y de cuantificar las pérdidas, podemos decir que estamos incursionando en el tema para convertirnos en un área necesaria e importante tanto para el ente como para los usuarios.

Para hablar de contabilidad ambiental es necesario hacer referencia a la medición de los recursos naturales y del medio ambiente, el cual es un campo poco explorado ya que los bienes y servicios ambientales no se miden por que no forman parte de los bienes negociables en el mercado. Para lograr un sistema contable ambiental eficiente que permita efectuar una medición acertada de todos los componentes naturales, es necesario que la investigación contemple los cuatro componentes básicos de la medición: instrumento de medida, objeto de medición, base de medición y unidad de medición. La valoración es la acción de reconocer, estimar o apreciar el valor de una cosa, teniendo en cuenta las cualidades que la hacen objeto de aprecio.

El medio ambiente es un bien externo al mercado y no posee un valor determinado. Son tratados como externalidades y se desliga de ellos su valor intrínseco, con los valores monetarios, siendo este

el gran problema para la contabilidad. Además, se dificulta la determinación de los costos ambientales, entre otros problemas.

7.1. Limitaciones

Existen limitaciones e inconsistencias inherentes al proceso de valorización del medio ambiente que deben considerarse al momento de realizar un análisis de costos o medir un pasivo ambiental:

- ✓ Inaceptabilidad moral de cuantificar a nivel monetario ciertos aspectos, tales como fenómenos irreversibles. Por ejemplo, la extinción de una especie.
- ✓ Inexistencia de definición de tasa social de descuento, para determinar el valor actual de las consecuencias futuras producidas por la contaminación de la empresa, dificultando la elección de una tasa de descuento satisfactoria que permita efectuar la correlación con los ingresos actuales.
- ✓ Desconocimiento del funcionamiento del ecosistema, imposibilitando su previsión, y generando incertidumbre.
- ✓ Mediciones inconsistentes en ciertos modelos de valoración desarrollados.

En algunos países se han esbozado algunos métodos para determinar el valor económico total de los recursos naturales. De manera general, el valor económico de los bienes y servicios ambientales o recursos naturales, se ha fijado por medio de la siguiente expresión:

Valor económico total = valor de uso + valor de opción + valor de existencia

El valor de uso es aquel que se atribuye a los recursos ambientales por su uso o usufructo, que puede ser directo, en el caso de aquellos que son objetos de consumo, como los minerales, los recursos forestales y la caza, o indirecto, si es consecuencia del uso o usufructo del medio ecológico saludable. El valor de opción es el valor de uso potencial; esto es, el relacionado al uso futuro, que tiene capacidad de generar alguna forma de beneficio o satisfacción a favor de los individuos. Finalmente, el valor de existencia es aquel atribuido a los recursos naturales, independiente del uso presente o futuro, también denominado como valor de no-uso. Se cita, por ejemplo, el valor que podría ser atribuido a animales y bosques en extinción. Hay diferentes maneras de captar esos valores y se considera que todavía no existe una que pueda atender de forma adecuada la medición de todas las especies de recursos naturales.

8. Tributos ambientales¹¹

La palabra tributo o impuesto ambiental tiene acepciones diferentes según los países y lenguas, por ejemplo, “impuestos verdes” (Green taxes, environmental levies, charges, fees, pollution tax, ecological tax, etc.) utilizados en definiciones de impuesto o relacionados o usados para propósitos ecológicos. Ahora bien cualquiera sea la denominación utilizada, el término general es “tributo”, el cual luego puede materializarse en un impuesto, una tasa o una contribución.

El tributo¹² es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Entre sus características se encuentran:

- a) Es un recurso financiero del Estado o prestación pecuniaria (lo que una persona debe dar o hacer a favor de otra). En el caso de las prestaciones tributarias, debemos considerar en general a las de carácter pecuniario, es decir, a las que consisten en una suma de dinero. En

¹¹ ANTONIO, Arnaldo R. (2007). “Impuestos Ambientales. Política tributaria ambiental, Aspectos legales del Impuesto ambiental, Comercio Internacional. Diseño del impuesto”. O.D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires. Argentina.

¹² STERNBERG, Alfredo Ricardo, 2000, “Derecho y Procedimiento Tributario”. Edic. Errepar. Bs. As.

la antigüedad, existían obligaciones tributarias que consistían en la entrega de cosas distintas del dinero y aún en obligaciones de hacer. En tributación moderna, sin embargo, estas circunstancias no se verifican, siendo excepcional encontrar alguna obligación tributaria a satisfacer por la entrega de bienes.

- b) Dentro del concepto genérico de tributo, se encuentra el de “impuesto” (cuando no existe contraprestación del Estado o nexo causal entre lo pagado y lo recibido), tasa (donde existe un servicio prestado por el Estado con cierto carácter de permanencia, a cambio de un precio o arancel, pagado por el contribuyente o usuario, ej. Tasas de alumbrado, barrido y limpieza) y contribución (suma pagada por el contribuyente a cambio de una obra o mejora hecha por el Estado, por única vez. Ej. Pavimentación de una calle).

Hechas estas aclaraciones terminológicas, podemos decir que el tributo ambiental puede servir a variados propósitos:

1. Enfrentar al contaminador con las externalidades que produce sobre la sociedad. El tipo de impuesto aplicable será el pigouviano¹³, de características reguladoras.
2. Impuesto de tipo fiscal. El impuesto clásico cuyo propósito es obtener ingresos para la Tesorería.
3. Impuestos de tipo fiscal para crear fondos específicos para financiar bienes y servicios provistos por el estado. Se relacionan con el pensamiento de Wiecksell en que debe existir una relación entre el impuesto y el servicio que presta el estado. Este tipo de impuestos los conocemos como de fines específicos.
4. Impuestos de tipo fiscal pero con elementos que producen ingresos por un lado y por el otro, estímulos para el cuidado de los recursos naturales (también llamados ecológicos).

Los impuestos pigouvianos tienden a producir cambios de conducta de aquellos que deban ser contribuyentes del impuesto, es decir apuntan a incorporar los efectos externos de la contaminación por la vía del impuesto como parte integrante de su cálculo de producción lo que llevara al contaminador a replantear su método de producción. El impuesto pigouviano ideal es el que produzca un incentivo óptimo para internalizar los efectos externos, no provee ingresos adicionales al estado e indica caminos alternativos de conducta al contaminador. Ej. Impuestos sobre efluente (para reducir la cantidad de vertido al agua), impuesto sobre envases (para evitar su desecho y sean reusables), los impuestos que acuden a una diferenciación tributaria como aquel aplicado a la nafta con o sin plomo para que el automovilista prefiera la nafta sin plomo más barata).

Los impuestos fiscales tradicionales (mencionados en el apartado 2 precedente), están dirigidos a la obtención de ingresos. Son de tipo compulsivo, fijados por la ley y sin relación entre el monto pagado y su destino. No están diseñados para inducir cambios de conducta en el contribuyente. Dentro de estos podemos mencionar el Impuesto a las Ganancias e IVA. Sin embargo a través de cambios en su estructura como ser cambios en la base imponible, en las deducciones y otras consideraciones de tipo ambiental, lo pueden llevar a tener un propósito ecológico, como por ej. La actual limitación o prohibición de la apropiación de IVA en la compra de automóviles y sus gastos de mantenimiento en impuesto a las ganancias, que sin buscarlo, es una modificación que tiene efectos ecológicos. O sea que, los elementos primarios del impuesto no están colocados para alcanzar metas ecológicas sino para obtener una suma de dinero.

Los impuestos mencionados en tercer lugar, para fines determinados, se usan para crear fondos para financiar determinadas políticas, es decir en realidad, son subvenciones específicas. La finalidad puede estar dirigida hacia consideraciones ambientales. Entre estos podemos mencionar, los impuestos sobre la energía, el fondo nacional de autopistas, etc.

¹³ Impuestos pigouvianos, llamados así en homenaje a Arthur Pigou, economista británico, autor de la teoría de las externalidades y destacado por sus trabajos sobre la Economía del Bienestar.

Por último, los mencionados en cuarto lugar, son los que tienen como fin primario el fiscal, imponiendo su gravabilidad a la renta de los recursos naturales, estimulando el buen uso de estos recursos (y eximiendo o gravando con alícuotas más bajas, a las actividades mineras que incorporen mayor valor agregado nacional).

9. Incumbencias profesionales¹⁴ frente al problema ambiental y el balance social

A la complejidad propia del problema ambiental, se suman los conflictos por las incumbencias profesionales involucradas en su análisis. En la provincia de Mendoza, por ley 8765 de Regulación del ejercicio de la profesión del Licenciado en Administración (sancionada y publicada en 2014), se modifica el criterio de separación de incumbencias profesionales establecido por la Ley Nacional 20488, y se instaura el principio según el cual, es este graduado universitario quien firmaría los informes sobre “balance social”, en clara contradicción con la formación recibida en las universidades donde se graduaron. Así lo establece el art. 10 del citado marco regulatorio:

“ARTÍCULO 10.- La firma de un Licenciado en Administración sobre los informes en relación con la organización, dirección, balance social o cualquier otro aspecto administrativo inherente a su profesión, acerca de una entidad pública o privada, presupone que el mismo fue preparado a la luz de la información disponible y veraz y con sujeción al régimen jurídico vigente”.

Sorprende que esta incumbencia sea reclamada en Mendoza, por los Licenciados en Administración, en detrimento de los Contadores Públicos, cuando la formación contable -en cuanto a “balances” se refiere-, nunca había sido cuestionada, y así lo demuestran los planes académicos de estudio en todas las Universidades y Casas de Altos Estudios (de gestión estatal y privada de la provincia).

Si bien el abordaje multidisciplinario de la temática ambiental está fuera de toda discusión, la separación de incumbencias entre las distintas profesiones universitarias debiera ser claro y de abordaje exclusivo del Contador Público, en la determinación y cuantificación de las externalidades negativas, costos ambientales, auditoría de balance social y el uso de las herramientas tributarias, por un lado y por otro, la Administración Ambiental en sí misma, incumbencia del Licenciado en Administración.

10. Conclusiones

En el contexto económico internacional actual, las organizaciones que llamamos empresas, armonizan los intereses de las personas (dueños y su legítimo deseo de obtención de un lucro o cumplimiento de un objetivo), los deseos de los consumidores y la responsabilidad ambiental y social. La prueba de cualquier empresa hoy, no es la maximización de la ganancia, sino la obtención de una utilidad suficiente como para cubrir los riesgos de la actividad económica, armonizar todos los objetivos e intereses involucrados y de ese modo evitar pérdidas.

Existe una estrecha relación entre las Ciencias Económicas y el medio ambiente, ya que el hombre es parte de la naturaleza y, por consiguiente, coexiste con los sistemas naturales, por lo tanto, las Ciencias Económicas deben contribuir a propiciar la obtención de rentabilidad, sin destrucción ambiental. Debemos incorporar a la Administración Ambiental, como un nuevo escenario de nuestras disciplinas y asumir el rol que la Administración debe tener con relación al manejo de los recursos naturales en las organizaciones públicas y privadas.

¹⁴ CANALES, Gerardo Darío. (2015). “Separación de incumbencias profesionales o hacia la doble titulación”. Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional – Universidad de Morón, Provincia de Buenos Aires, Argentina.
https://www.academia.edu/34692602/SEPARACION_DE_INCUMBENCIAS_PROFESIONALES_O_HACIA_LA_DOBLE_TITULACION

Es en síntesis, un nuevo paradigma que se encuentra en debate: el del Desarrollo Sustentable, aquel que partiendo del concepto utilitario “del mayor bien para el mayor número”, termina imponiendo un nuevo contrato social, obliga a los entes a respetar el bien común y coloca un valor superior como es la “responsabilidad”, por encima del lucro. En este contexto, se impone una profunda reflexión sobre la administración de las organizaciones, incorporando el tema ético, en los procesos de toma de decisiones. Ya no es admisible el lucro a cualquier precio. Los dividendos de la ética son el nuevo desafío.

Bibliografía

ANTONIO, Arnaldo R. (2007). “Impuestos Ambientales. Política tributaria ambiental, Aspectos legales del Impuesto ambiental, Comercio Internacional. Diseño del impuesto”. O.D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires. Argentina.

CAFFERATTA, Néstor A. (2011). “Externalidades y daño ambiental en sí mismo”. En Summa Ambiental, revista del Derecho Ambiental, Legislación y Jurisprudencia. Tomo III. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina.

CANALES, Gerardo Darío. (2012). “Balance social y los graduados en ciencias económicas”. 19° Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza. Mendoza, Argentina.

CANALES, Gerardo Darío. (2012). “Balance Social y Contabilidad Ambiental – Sus aplicaciones en la Provincia de Mendoza”. Jornadas de Ciencias Económicas – Agosto 2012, Mendoza. Argentina. https://www.academia.edu/34752335/Balance_social_y_contabilidad_ambiental

CANALES, Gerardo Darío. (2015). “Separación de incumbencias profesionales o hacia la doble titulación”. Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional – Universidad de Morón, Provincia de Buenos Aires, Argentina. https://www.academia.edu/34692602/SEPARACION_DE_INCUMBENCIAS_PROFESIONALES_O_HACIA_LA_DOBLE_TITULACION

CAPELLA, José y CARRILLO, Hernán. (2011). “Naturaleza jurídica del derecho al ambiente”. En Summa Ambiental, revista del Derecho Ambiental, Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Tomo I. Abeledo Perrot. Buenos Aires. Argentina.

KENT, Patricia. (1999). “La gestión ambiental en la empresa”. Ed. Buyatti. Buenos Aires, Argentina.

REPÚBLICA ARGENTINA. (2023). “Constitución Nacional”. Edic. Errepar. Buenos Aires. Argentina.

REPÚBLICA ARGENTINA (2023). Ley Nacional 25675. Infoleg. Buenos Aires. Argentina.

REPÚBLICA ARGENTINA (2014). Provincia de Mendoza). Ley 8765. Regulación del ejercicio de la profesión del Licenciado en Administración. Infoleg. Mendoza. Argentina.

STERNBERG, Alfredo Ricardo. (2000), “Derecho y Procedimiento Tributario”. Edic. Errepar. Bs. As.

STURZENEGGER, A. y Otros (2003). “Hacia una cultura de la responsabilidad social empresaria en la Argentina. Foro Ecuménico Social. Buenos Aires. Argentina.

VOLPENTESTA, Jorge Roberto. (2011). “Gestión de la responsabilidad social empresaria – Visión, misión, estrategia y políticas de la empresa”. Segunda Edición. O. D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires. Argentina.