

Contabilidad ambiental: tratamiento contable e impositivo

Environmental accounting: accounting and tax treatment

Liliana Mallo¹ y Rosana Ibañez²

Resumen

La persecución, en el ámbito global, de un desarrollo sustentable basado en la responsabilidad medioambiental de los entes de producción y de la comunidad en la que desarrolla sus actividades ha impulsado un nuevo enfoque dentro de la práctica profesional contable. La organización de una auditoría ambiental contribuye a lograr dicha responsabilidad y a cumplir con los nuevos objetivos que se incorporan en la vida de las organizaciones, las cuales deben, de manera creciente, velar por el desarrollo continuo de la preservación ambiental y el control y reducción de daños sociales y ecológicos.

En este marco, el siguiente proyecto tiene como iniciativa realizar un análisis bibliográfico de la normativa contable y las regulaciones ambientales establecidas en el país que tienen injerencia sobre la práctica profesional. Se tendrá como objetivo evaluar el impacto que la incorporación de disposiciones de carácter ambiental pueda tener sobre el desarrollo de la práctica profesional y la preparación de información para la toma de decisiones.

Palabras clave: desarrollo sustentable; contabilidad ambiental; auditoría ambiental.

Abstract

The global pursuit of sustainable development based on the environmental responsibility of the production entities and the community in which it operates has promoted a new approach within the professional accounting practice. The organization of an environmental audit contributes to achieving this responsibility and to meeting the new objectives that are incorporated into the life of organizations, which must, increasingly, ensure the continuous development of environmental preservation and the control and reduction of social and ecological damage.

Within this framework, the following project aims to carry out a bibliographic analysis of the accounting standards and environmental regulations established in the country that have an influence on professional practice. The objective will be to evaluate the impact that the incorporation of environmental provisions may have on the development of professional practice and the preparation of information for decision-making.

Keywords: sustainable development; environmental accounting; environmental audit.

Recibido: 5 de julio de 2020. **Aceptado:** 5 de agosto de 2020.

1 Mg. en Educación Superior Universitaria. Filiación: Universidad Nacional de la Matanza. Mail: lmallo@unlam.edu.ar

2 Cdra. Filiación: Universidad Nacional de la Matanza. Mail:ribanez07@gmail.com

INTRODUCCIÓN

La gran preocupación por el cuidado medioambiental, a lo largo de las últimas décadas, ha generado un conjunto de declaraciones, normativa y compromisos a futuro que han delineado los objetivos y estándares por cumplir con la meta de conservar, proteger y mejorar la situación ambiental actual.

Desde la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, donde se alertó a la humanidad sobre la ecología y se visualizó la necesidad de preservar los recursos naturales, pasando por la Declaración de Río de Janeiro y la Convención Marco sobre el Cambio Climático, los países que adhirieron a ellas se comprometieron a integrar sus actividades económicas y productivas con principios de desarrollo sustentable. De esta forma, fueron surgiendo conceptos como la internalización del gasto por contaminación, el equilibrio entre la gestión ambiental y económica, el uso responsable de recursos no renovables y las medidas de control de emisión de desechos y gases.

La norma internacional de auditoría ISA 250 “Consideraciones de Leyes y Regulaciones”, enfatiza la responsabilidad de controlar que las operaciones de las entidades estén efectuadas de acuerdo con las leyes y regulaciones, lo cual incluye el cumplimiento de leyes ambientales. Esto implica la posible generación de pasivos para la remediación de la contaminación ambiental ocasionada por la actividad pasada de la organización y la generación de costos relacionados con el cumplimiento de leyes que controlan y previenen la contaminación dirigida a identificar o regular la emisión y descarga contaminante.

En el ámbito nacional, con la reforma de 1994, la Constitución de la Nación Argentina impuso la protección jurídica del medio ambiente, estableciendo el deber de preservar un ambiente sano y la obligación de reparar el daño causado, entre otros principios. A su vez, a lo largo de los años fueron sancionándose leyes medioambientales de carácter específico en los planos nacional y provincial.

En cuanto a las normas contables, el reconocimiento de la problemática ha sido muy

reciente; la International Accounting Standards Boards ha emitido varias normas internacionales que establecen disposiciones y principios contables pertinentes a la hora de abordar cuestiones ambientales, como la NIC 36, que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y la depreciación de los activos medioambientales, y la NIC 37, que afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales. Sin embargo, no abundan actualmente las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones, aunque se trata de una cuestión de importancia creciente y con un largo tratamiento por desarrollar.

PROBLEMÁTICA

La contabilidad ambiental, al ubicarse dentro del dominio del conocimiento contable, presenta la complejidad y la particularidad práctica de no encontrarse afectada únicamente por el carácter económico o financiero de los hechos que son capturados por el sistema contable y que tienen como finalidad justificar las variaciones que se producen en el patrimonio de la organización.

Asimismo, existe una tendencia a definir la contabilidad financiera en relación con la legislación vigente, normas y prácticas, y/o en relación con las prácticas contables, cuestión que en este caso también es problemática, ya que aún hay pocas normas, prácticas y leyes sobre la contabilidad ambiental. Debido a esto, el dominio y el objeto de la contabilidad financiera resultan limitados para intentar incluir en ese segmento las cuestiones relacionadas con la contabilidad ambiental, la cual cada vez adquiere mayor identidad. En consecuencia, es menester reconocer la necesidad de darle al tema en cuestión un abordaje interdisciplinario que ponga énfasis en el hecho de que involucra cuestiones para encarar desde varias teorías y disciplinas en forma colaborativa y complementaria.

De esta manera, los nuevos requerimientos que la sociedad demanda a las organizaciones y que se vinculan con su comportamiento social y ambiental apremian el surgimiento de la contabilidad social como un segmento independiente dentro de la contabilidad.

A pesar de ello, esta disciplina no ha alcanzado aún el grado de desarrollo que algunos de los otros segmentos de la contabilidad poseen, teniendo en cuenta las dificultades que la producción de información no financiera y cuantificable, y no cuantificable y descriptiva, conlleva. Se plantea entonces, la necesidad de llevar a cabo un análisis de sus implicancias y los efectos que puede llegar a generar, atendiendo a los cambios por venir.

En este marco, se desarrolla el proyecto de investigación³, en el cual se basa el presente artículo, que persigue como principal objetivo brindar un aporte que prevea la incorporación de la problemática ambiental y el impacto generado por las organizaciones para reflejar apropiadamente la situación patrimonial, económica y financiera de los Estados Contables (EECC) de las organizaciones públicas y privadas de Argentina. Así como también, sentar las bases para el desarrollo de una solución que permita consolidarlos como fuente de información para la toma de decisiones en lo relativo a la adopción de medidas de prevención y reparación de daños ocasionados por la actividad económica de la empresa, mediante la cuantificación de estas medidas y el impacto ambiental de sus actividades.

Asimismo, se pretenden estudiar, a nivel doctrinario y normativo, en el plano local e internacional, las implicancias ambientales de las actividades organizacionales; relevar información que permita efectuar un análisis sobre los

³ Directora el proyecto, Cdra. Liliana Mallo, y su equipo de trabajo el Dr. Raúl Abraham, la Cdra. Lorena Branca, el Cdr. Sergio Brodsky, el Cdr. Claudio Fornari, la Cdra. Mariángeles Gallo, la Cdra. Rosana Ibáñez, la Cdra. Romina Kabobel, la Cdra. Carla Lombardi, el Cdr. Manuel Maciel, la Cdra. Ángela Oppido, la Cdra. Norma Paole, la Cdra. Rosalba Politi, el Cdr. Gastón Rodríguez, el Cdr. Daniel Vivona; todos docentes de diferentes cátedras contables: Contabilidad Básica, Técnicas de Valuación, Estados Contables, Elementos de Costos, Seminario de Práctica Profesional Administrativo Contable y Seminario de Práctica Profesional Jurídico Contable, cada uno de los cuales aporta todos sus conocimientos y experiencias. En junio de 2020, se incorporaron dos alumnos —becarios— con la finalidad de formarlos en la investigación. Sus nombres son: Jéssica Roldán y Matías González. Ambos estudian la carrera de Contador Público.

daños causados y su impacto; determinar las implicancias de incorporar aspectos ambientales y sociales en los estados financieros e identificar los métodos más adecuados para hacerlo; y analizar posibles aplicaciones prácticas en cuanto al tratamiento contable e impositivo de cuestiones ambientales efectuadas en el ámbito internacional.

Para desarrollar su propósito, la investigación de referencia se dividió en las siguientes etapas: relevamiento bibliográfico; fichaje de libros, artículos y documentos relevados; trabajo de investigación individual; trabajo de discusión y revisión grupal de los temas desarrollados; y, por último, la elaboración de las conclusiones a fin de brindar una solución a la hipótesis planteada.

MARCO TEÓRICO

Como avance de la primera etapa, se elaboró un análisis partiendo desde la definición de contabilidad ambiental, clasificación según su forma y tipo, marcando la importancia de la responsabilidad social empresarial, categorías de costos ambientales, desarrollo histórico sobre la toma de conciencia y sobre la importancia de la protección del medio ambiente, partiendo —si bien existe preocupación medioambiental desde hace varias décadas— desde 1980 a la fecha. A continuación, se presenta un detalle del marco normativo en Argentina y la normativa internacional con aplicación en Argentina.

1) Marco Normativo medioambiental en Argentina

- a) Normas legales: son las que deben cumplir las entidades obligadas a presentar estados financieros.
 - Constitución Nacional: Artículo 41 y Artículo 43.
- b) Tratados internacionales ratificados por Argentina:
 - Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.
 - Protocolo de Kioto.

- Convención de las Naciones Unidas sobre la Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural.
 - Protocolo de Montreal relativo a las Sustancias que Agotan la Capa de Ozono.
 - Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur.
 - Convención de las Naciones Unidas para la Lucha contra la Desertificación.
 - Convención de Basilea.
 - Convenio sobre la Diversidad Biológica.
 - Protocolo al Tratado Antártico sobre Protección del Medio Ambiente.
 - Convención sobre Humedales de Importancia Internacional.
 - Convenio de Viena para protección de la Capa de Ozono.
- c) Leyes nacionales que regulan diversos aspectos relacionados con la protección del medioambiente:
- Ley 25.675, denominada Ley de Política Ambiental Nacional o Ley General del Ambiente.
 - Ley 25.612, que regula la gestión integral de residuos de origen industrial y de actividades de servicios.
 - Ley 25.670, que sistematiza la gestión y eliminación de los PCBs (policlorobifenilos).
 - Ley 25.688, que establece el Régimen de Gestión Ambiental de Aguas.
 - Ley 25.831 sobre Régimen de Libre Acceso a la Información Pública Ambiental.
 - Ley 25.916, que regula la gestión de residuos domiciliarios.
 - Ley 26.331 de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental de los Bosques Nativos.
 - Ley 26.562 de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental para Control de Actividades de Quema.
 - Ley 26.639 de Presupuestos Mínimos para la Preservación de los Glaciares y del Ambiente Periglacial.
 - Ley 26.815 de Presupuestos Mínimos para el Manejo del Fuego.
 - Ley 27.279 de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental para la Gestión de los Envases Vacíos de Fitosanitarios.
- d) Normas contables profesionales:
- Resolución Técnica N° 36 – Balance Social (modificada por RT N° 44).
- II) Normativa internacional de aplicación nacional
- a) Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
- b) Norma ISO 14001 – Sistema de Gestión Ambiental: facilita a las organizaciones la implementación de un Sistema de Gestión Ambiental, con el que pueden controlar muchos aspectos de su organización respetando al medio ambiente.
- c) Norma Internacional de Auditoría ISA 250. Consideraciones de Leyes y Regulaciones.
- Análisis de la NIC N° 37, Normas ISO y Normas IRAM.**
- Contingencias ambientales**
- Para una mejor comprensión de la temática, se inicia definiendo qué es una *contingencia*. La contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican incertidumbre con respecto a posibles ganancias o pérdidas para una empresa, que serán resueltas cuando ocurran o dejen de ocurrir uno o más eventos futuros. Las contingencias,

según lo menciona la RT 10, tienen que reunir los siguientes requisitos:

- a. Un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente, que va desde: remota y poco probable su materialización hasta la probable, con elevado grado de probabilidad de ocurrencia.
- b. Cuantificación de los efectos que provoca. La existencia de un grado elevado de probabilidad de ocurrencia, debe quedar apropiadamente fundada en las cualidades de la información contable (con énfasis en su verificabilidad, objetividad y certidumbre). Dicha fundamentación se detallará en notas aclaratorias o complementarias a los informes contables. Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los EECC. Las contingencias probables, pero no cuantificables no pueden contabilizarse, pero sí deben ser expuestas en notas a los EECC. Por último, también deben exponerse en notas aquellas que no son ni probables ni remotas.

Los efectos patrimoniales que pudiesen ocasionar la concreción o la falta de concreción de un hecho futuro no contable tendrán el siguiente tratamiento:

- Los favorables solo serán reconocidos en los casos previstos de impuestos diferidos.
- Los desfavorables se reconocerán cuando deriven de una situación existente a la fecha de cierre de los EECC, la probabilidad de que se materialicen sea alta y resulte posible cuantificarlos en moneda de forma adecuada.

Reconocimiento de las contingencias ambientales

Una provisión solamente debe reconocerse cuando:

- a. Una empresa tiene una obligación actual legal o implícita de transferir beneficios económicos como resultados de hechos del pa-

sado. (La mera existencia de contaminación ambiental causada por la empresa no es motivo de obligación, no existe un pasivo y no debe ser reconocida la provisión).

- b. Se puede realizar una estimación razonable de la obligación.

Provisiones medioambientales

Se reconocerán como provisiones solo aquellas obligaciones:

- a. Surgidas a raíz de sucesos pasados.
- b. Cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa. (Un ejemplo de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales que derivaran salidas de recursos, independientemente de las actuaciones futuras que la empresa lleve a cabo).

Por lo tanto, las empresas solamente deben efectuar una provisión cuando existiera una obligación legal para ellas de efectuar la descontaminación. Adicionalmente, cuando la empresa establezca una política de normas ambientales que va más allá de las legales y en las que se defina claramente que la contaminación debe ser subsanada, se debe efectuar la provisión relacionada con una obligación implícita.

Pasivos ambientales relacionados con contingencias

Partiendo del análisis realizado en "El medio ambiente. Su influencia en la contabilidad y en la empresa" por los autores Ricardo José Pahlen y Luisa Fronti de García (2003), y continuando con el desarrollo de los temas, se consideró el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados (como, por ejemplo, la contaminación del suelo), pueda producirse una salida de recursos económicos para pagar una obligación posible cuya existencia ha sido confirmada por la ocurrencia o no de eventos inciertos en el futuro que no estén bajo el control de la empresa. Para los diferentes casos, se realizará el siguiente análisis basado en las NIC 37.

Cuadro 1. Análisis de pasivos basado en las NIC 37

Casos	Existe una obligación actual que es altamente probable que exija una salida de recursos	Existe una obligación actual que puede exigir o no una salida de recursos	Existe una obligación posible en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos
Cuantificación	Es posible cuantificarlos de una manera adecuada	No se procede a la cuantificación	No se procede a la cuantificación
Reconocimiento	Se procede a reconocer una provisión	No se reconoce una provisión	No se reconoce una provisión
Información complementaria	Se exige información complementaria sobre la provisión	Se exige información complementaria sobre el pasivo contingente	No se exige información complementaria

Fuente: elaboración propia.

Activos ambientales

Se trata del caso en que, como consecuencia de sucesos pasados (costos por contaminación que debe reembolsar un tercero), exista un activo posible cuya existencia ha de

ser confirmada solo por la ocurrencia o no de eventos inciertos en el futuro que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Para los diferentes casos, se realizará el siguiente análisis basado en las NIC 37.

Cuadro 2. Análisis de entrada de beneficios basado en las NIC 37

Casos	La entrada de beneficios económicos es prácticamente cierta	La entrada de beneficios económicos es probable, pero no prácticamente cierta	La entrada de beneficios económicos no es probable
Reconocimiento	Reconocimiento del activo, el cual no es de carácter contingente	No se reconoce ningún activo	No se reconoce ningún activo
Información complementaria	No se exige dar ningún tipo de información	Se exige dar información complementaria	No se exige dar ningún tipo de información

Fuente: elaboración propia

Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, ya que podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizás nunca sea objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por lo tanto es apropiado reconocerlo.

Reembolsos

Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para cancelar una previsión sean reembolsados a la empresa por un tercero. En este caso, las NIC 37 realizan el siguiente análisis:

Cuadro 3. Análisis del reembolso basado en las NIC 37

Casos	La empresa está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, y además está prácticamente segura de que recibirá el reembolso cuando pague la previsión	La empresa está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, pero el reembolso no es prácticamente seguro cuando la empresa pague la previsión
Tratamiento del reembolso	El reembolso es objeto de reconocimiento como activo independiente en el balance de situación y el ingreso puede ser compensado con el gasto correspondiente en el estado de resultados. El importe reconocido como reembolso esperado no superara al pasivo correspondiente.	El reembolso esperado no se reconoce como un activo
Información complementaria	Se informa sobre las condiciones de reembolso a la vez que de su importe.	Se informa sobre el reembolso esperado.

Fuente: elaboración propia

Auditoría ambiental. Norma Internacional ISO 19011:2002

Las evidencias de auditoría resultan pertinentes para poder establecer si las actividades, las condiciones y el sistema de gestión ambiental cumplen con las políticas, los procedimientos o requisitos con los que el auditor compara dichas evidencias.

La auditoría ambiental se define según Kent (1999) como el “instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia ambiental de la organización y de los procedimientos destinados a la protección del medio ambiente, brindando las bases para establecer un proceso de mejora continua”.

Existen tres tipos de auditorías ambientales, las cuales se enumeran a continuación y cuyos aspectos significativos serán detallados posteriormente:

- 1- Auditoría financiera
- 2- Auditoría de gestión

3- Auditoría integral

La auditoría financiera es el examen independiente, realizado por un contador público, donde se analizan activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de carácter ambiental. Para realizar una auditoría financiera, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

La norma internacional ISA 250 trata la responsabilidad de la gerencia al indicar que las operaciones de las entidades están efectuadas de acuerdo con las leyes y regulaciones, ya que puede haber leyes que generen pasivos por cuestiones del pasado, puede haber leyes para la prevención de la contaminación y también algunas jurisdicciones pueden requerir a las entidades tener licencias ambientales que especifiquen las condiciones para operar.

El auditor deberá analizar si la entidad ha establecido políticas y diseñado procedimientos para prevenir, remediar o detectar cuestiones relacionadas con el medioambiente, ya que podría encontrar debilidades en el diseño y operación del sistema de control interno y contabilidad relacionadas con cuestiones am-

bientales. Para poder analizar los riesgos, se deberán realizar procedimientos sustantivos, algunos de los cuales son los siguientes:

- Procedimientos analíticos con datos cuantitativos del medio ambiente e información financiera del tema.
- Utilización de una estimación de un experto independiente para compararla con la contable.
- Revisión de hechos posteriores que confirmen la estimación realizada.
- Consultas con expertos ambientales, auditores internos y auditores del medio ambiente.

La auditoría de gestión está formada por dos áreas:

- De responsabilidad (cumplimiento legal, riesgos operacionales, salud, y seguridad y medio ambiente).
- De operaciones (ubicación, desperdicios, productos y cruzamiento de operaciones).

A continuación, se analizan tres aspectos fundamentales:

1. Área de control interno: El control interno es un proceso realizado por la dirección, administración o gerencia y otro personal de una entidad (ente), diseñado para proporcionar seguridad razonable, mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías: eficacia y eficiencia en las operaciones; confiabilidad de la información financiera; cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
2. Área de cumplimiento legal: Las normas internacionales de auditoría (NIA) destacan que en la auditoría de los estados financieros deben ser consideradas las leyes y reglamentos, por lo que el auditor tiene que diseñar un plan de auditoría que le permita obtener una seguridad razonable de que el ente cumple con las leyes pertinentes.

También debe permitirle identificar casos de incumplimiento significativos para informarlos a la administración. La NIA 2504 indica que el auditor puede concluir que es preciso retirarse del compromiso, cuando no se toman las acciones correctivas necesarias y señala que la obligación del auditor de guardar secreto normalmente le impide comunicar el incumplimiento a terceros. Sin embargo, en algunas circunstancias, la ley, las normas reguladoras de la profesión o los tribunales dispensan al auditor de tal deber de confidencialidad. En tales circunstancias, el auditor puede precisar de asesoramiento legal, dada la necesaria consideración de su responsabilidad en relación con el interés público.

3. Área de gestión ambiental: es el examen que efectúa un auditor independiente de una entidad con el fin de emitir su informe profesional, vinculado a la evaluación de dos aspectos:

A. La auditoría de la economía y eficiencia persigue mejorar el empleo de los recursos a través de la reducción de los costos y/o el aumento de la producción y las ventas.

B. El respeto de la administración, dirección o gerencia por la ética, la equidad y la ecología. Existen sensores representados, por ejemplo, por las normas ISO 14001 (aseguramiento del sistema de gestión ambiental) e ISO 14004 (sistema de gestión ambiental —EMS—).

4. Normas ISO:

I. La Norma ISO 14001 especifica los requisitos que debe cumplir un sistema de gestión ambiental. Los elementos son: compromiso y política ambiental; metas ambientales; programa de control ambiental; auditoría y acción correctiva; revisión administrativa; y mejora continua.

II. ISO 14004 constituye una norma de carácter informativo y puede ser utilizada por entidades que empiezan a estructurar un sistema de gestión ambiental. Sus componentes son: compromiso y política ambiental;

planificación; implementación, mediciones y evaluaciones; y revisión y mejoramiento.

III. ISO 19011 proporciona orientación sobre los principios de auditoría, la gestión de programas de auditoría, la realización de auditoría de sistemas de gestión y calidad, y auditorías de sistemas de gestión ambiental.

IV. IRAM 29003/94 otorga el esquema de gestión ambiental:

- Compromiso de la organización.
- Revisión inicial de la situación existente.
- Definición del plan de acción.
- Establecimiento de la estructura.
- Evaluación y registro de normas legales e impactos ambientales.
- Especificación de objetivos y metas.
- Establecimiento y mantenimiento del programa de gestión ambiental.
- Confección del manual de gestión y establecimiento de procedimientos para controlar la documentación requerida.
- Realización del control operativo.
- Establecimiento y mantenimiento de registros de cumplimiento de requisitos.
- Determinación de los procedimientos para las auditorías de gestión ambiental.
- Revisión del sistema de gestión ambiental por parte de la dirección.

La auditoría integral es el examen independiente, realizado por un equipo interdisciplinario de profesionales, liderado por un contador público, dirigido a evaluar el sistema ambiental integrado, con un alcance vinculado a ciertos aspectos principales, entre ellos: políticas y objetivos ambientales, riesgos ambientales, et- cetera. La auditoría integral no debe ser concebida como la suma de distintas auditorías, sino como una visión globalizadora de ella.

Importancia del tratamiento de la contabilidad ambiental en los estados contables

El Ministerio de Educación, en su Resolución 3400-E/2017 del 08/09/2017, establece:

VISTO la Ley N° 24.521, la Resolución Ministerial N° 1723 de fecha 27 de agosto de 2013, los Acuerdos Plenarios Nros. 122 de fecha 28 de mayo de 2013, y 147 de fecha 29 de mayo de 2017 del CONSEJO DE UNIVERSIDADES, el Expediente N° 6547/02 del registro de este Ministerio, RESUELVE: ARTÍCULO 1°.- Aprobar los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para la acreditación de la carrera correspondiente al título de CONTADOR PÚBLICO, así como la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título, que obran como Anexos I – Contenidos Curriculares Básicos-, II – Carga Horaria Mínima-, III – Criterios de Intensidad de la Formación Práctica-, IV – Estándares para la Acreditación- y V – Actividades Profesionales Reservadas- de la presente resolución (IF-2017- 15021592- APN-SECPU#ME). ARTÍCULO 2°. - La fijación de las actividades reservadas profesionales que deban quedar reservadas a quienes obtengan el referido título, lo es sin perjuicio de que otros títulos incorporados o que se incorporen a la nómina del artículo 43 de la Ley N° 24.521 puedan compartir parcialmente las mismas.

Asimismo, en su Anexo I define los contenidos curriculares básicos:

La definición de los contenidos curriculares mínimos, que la carrera de Contador Público deberá cubrir obligatoriamente por ser considerados esenciales constituyen una matriz básica de la que se pueden derivar lineamientos curriculares y planes de estudios diversos. Los contenidos se expresan en función de la información conceptual y teórica considerada imprescindible y de las competencias que se desean lograr. Pueden ser teóricos, prácticos, o teórico-prácticos, y en cada caso serán fundantes del saber profesional, dejándose espacio para que cada institución elabore el perfil del profesional deseado. Todo diseño curricular de la carrera de Contador Público debe asegu-

rar que los contenidos básicos sean adecuados y que, conjuntamente con la articulación entre áreas y asignaturas, se garantice la formación correspondiente al perfil definido. Su presentación en forma de áreas temáticas no debe generar rigideces que puedan atentar contra la necesaria flexibilidad curricular. A continuación, se presenta un listado que sintetiza los contenidos curriculares básicos. Los contenidos son obligatorios, no así la estructura que se presenta, que no es prescriptiva.

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDAD E IMPUESTOS

- Contabilidad. Antecedentes y evolución.
- Entes: públicos y privados; con y sin fines de lucro. Sus recursos y fuentes. Operaciones y hechos económicos.
- La contabilidad y sus segmentos: contabilidad patrimonial o financiera, contabilidad gubernamental, contabilidad social y ambiental, contabilidad económica y contabilidad de gestión.
- Patrimonio y contabilidad.
- Ejercicio económico. Variaciones patrimoniales.
- Sistema Contable. Métodos de registración.
- Estructuración del sistema contable. Medios de procesamiento.
- Registración de los hechos económicos en distintos momentos de la vida del Ente.
- Culminación del proceso contable, los informes contables.
- Modelos contables.
- Valuación del patrimonio en los distintos momentos de la vida del Ente. Informes contables internos y externos. Usuarios.
- Cualidades de la información.
- Estados contables o financieros.
- Consolidación de estados contables o financieros.
- Análisis e interpretación de estados contables o financieros.
- Conversión de estados contables o financieros.
- Estados contables o financieros proyectados.
- Normas contables. Distintas fuentes. Normas comparadas.
- Teoría general del costo.
- Elementos del costo.
- Sistemas de costeo.
- Costos para la toma de decisiones.
- Auditoría interna y externa. Auditoría operativa.
- Auditoría en ambientes informatizados.
- Informe del auditor.
- Normas y responsabilidades legales y profesionales en el ejercicio de la auditoría.
- Régimen financiero y contable del Sector Público.
- Derecho tributario.
- Imposición sobre las rentas, consumos y patrimonio.
- Otras formas de imposición.
- Tributación sobre el salario.
- Régimen de coparticipación y multilateralidad.
- Procedimientos tributarios. Autoridades de aplicación. Diferentes jurisdicciones.

REFLEXIÓN

Se considera relevante destacar que, con anterioridad a la normativa contable social y ambiental, se consideraba muy poco su tratamiento, sin embargo, en su acápite 3 incluye, claramente, a la contabilidad social y ambiental dentro de los saberes obligatorios y mínimos inherentes a la carrera.

En virtud de la incorporación de la incumbrancia, es altamente destacable que el contador público genera información para la toma de decisiones que incluyen el medioambiente, integrado en un segmento denominado *contabilidad social y ambiental*. Esto transforma su actuación en un desafío, ya que el modelo educativo, además de contar con competencias técnicas, también debe apoyar valores éticos y humanos aplicados a la comunidad educativa haciendo balancear un modelo tradicional de la enseñanza con los valores del desarrollo sostenible y los principios de la responsabilidad social.

A partir de esto, se arriba a una formación Integral del contador. La inserción del enfoque de la contabilidad socio-ambiental en los contenidos mínimos de las materias contables del currículo de Contador Público contribuirá a mejorar la preparación y el desempeño del futuro profesional. De esta forma se concientiza a reconocer la responsabilidad social que las organizaciones deben asumir por las actividades que desarrollan y que pueden afectar al entorno en el cual se desempeñan. El ente no solo debe informar sobre su situación económica y financiera, sino que además debe brindar información con referencia al rendimiento económico con un enfoque ambiental en los EECC.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Biondi, M. (2010). *En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la Contabilidad Ambiental*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.
- Cáceres, V. L. (1997-2012). *El gasto público ambiental de la provincia de Buenos Aires, Argentina* [Vol. 34].
- Carvajal, F. (2017). Avances y desafíos de las cuentas económico-ambientales en América Latina y el Caribe. CEPAL. *Serie Estudios Estadísticos*, 95.
- Colmenares, L., Valderrama, Y. & Adriani, R. (2015). Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial en el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica. *Cuad. Contab.* 16(41), 259-280. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-41.rcpi>
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *NIC 37*.
- De Vega, R. E. & Rajovitzky, A. G. (2014). *Contabilidad Ambiental. Contabilidad y Responsabilidad Social de la empresa*. Editorial Académica Española.
- Fronti de García, L. & D'Onofrio, P. A. (2003, septiembre 11 y 12). *La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional*. [Presentación en simposio]. XXV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, La Plata.
- García Fronti, I. (2012). Problemas de la Contabilidad social y ambiental: Algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario. *Contaduría Universidad de Antioquia* (60), 209-218. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/14690>
- Geba, N. B., Fernández, L., Liliana, E. & Bifaretti, M. C. (2010). Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental. *Actualidad Contable Faces*, 13(20), 49-60. <https://www.redalyc.org/pdf/257/25715828005.pdf>
- González, P.F. & SanMartín J.I. (2012). El Balance Socio – Ambiental [Trabajo de investigación]. Universidad Nacional de Cuyo. http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5172/gonzalezbalancesocioambiental.pdf
- ISA 250. International Standard On Auditing.
- Liarte-Vejrup, N. (2015). El desafío de la sustentabilidad corporativa: una década

de contribuciones del Pacto Global en Argentina. <https://pactoglobal.org.ar/recursos/el-desafio-de-la-sustentabilidad-corporativa-una-decada-de-contribuciones-del-pacto-mundial-en-argentina/#>:

Núñez R., G. (2006). El Sector Empresarial en la Sostenibilidad Ambiental: Ejes de Interacción. CEPAL. https://www.cepal.org/sites/default/files/publication/files/4139/S2006031_es.pdf

Pahlen Acuña, R. J. M. & Campo, A. M. (2016). Recursos Naturales y los Servicios Medioambientales en la Contabilidad Financiera y Gubernamental. *Documento de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental*, 3(1). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/docin/docin_cicpa_003_1.pdf

Pahlen Acuña, R. J. M. & Fronti de García, L. (2004). *Contabilidad Social y Ambiental*. Ediciones Macchi.

Panario Centeno, M. M. & Varela, D. (2017). Información Contable Ambiental de empresas ubicadas en la Cuenca Matanza-Riachuelo. *Documentos de Trabajo de Contabilidad Social*, 4(2). Universidad de Buenos Aires.

Vega, R. E. & Rajovitzky, A. G. (2014). Contabilidad ambiental. Contabilidad y responsabilidad social de la empresa. *Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental*, 3(1). Editorial Académica Española.

Este documento se encuentra disponible en línea para su descarga en: <http://ppct.caicyt.gov.ar/rain/article/view/v7n1a06>

ISSN 2422-7609 eISSN 2422-5282 – Escuela Argentina de Negocios. Este es un artículo de Acceso Abierto bajo la licencia CC BY-NC-SA (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)

