

Capítulo 4

CUENTAS AMBIENTALES: UN PLAN DE CUENTAS INTEGRADO. ¿SÍ O NO?

Autora:
MARÍA MARTA PANARIO CENTENO

DOCUMENTOS DE TRABAJO DE CONTABILIDAD SOCIAL. AÑO 4, N° 1.

PALABRAS CLAVES

RELACION EMPRESA/MEDIOAMBIENTE - CUENTAS AMBIENTALES – PLAN DE CUENTAS INTEGRADO – PLAN DE CUENTAS AMBIENTAL

RESUMEN

En el presente trabajo se aborda el tema de las “*cuentas ambientales*” y el “*plan de cuentas*”. Dicho tema es sumamente interesante, ya que las cuentas ambientales “*son elementos fundamentales de registro e evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente*”; y el plan de cuentas es uno de los aspectos más importantes del sistema contable, destinado a orientar el registro de las operaciones, ofreciendo la ventaja de uniformidad de las cuentas utilizadas en cada registro.

Se aborda y analiza una propuesta brasilera¹ de las cuentas ambientales involucradas en la relación empresa - medio ambiente, definiéndose entre otros conceptos los de activos ambientales, pasivos ambientales, patrimonio neto, costos ambientales, como también, un análisis del momento de reconocimiento y registro de los hechos ambientales en la contabilidad empresarial.

También se plantea el interrogante si las cuentas ambientales deben formar un grupo separado de las demás, dentro de cada subgrupo, o se las puede clasificar juntamente con las cuentas que componen los demás grupos del Plan de cuentas. Abordándose, paralelamente, el hecho si debe existir o no un Plan de cuentas específico para los hechos ambientales.

¹ La propuesta que se analiza es la de la brasilera Gardenia María Braga de Carvalho (2009): Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática, Curitiba, Juruá Editora.

1. Introducción

Asociamos el término “sistema” a un conjunto de cosas o partes que relacionadas entre sí contribuyen a un determinado objetivo.

Generalmente, el sistema contable es visto como el sistema de información de un ente que tiene como objetivo convertir en informes contables útiles los datos económicos y financieros que recibe. Se encuentra compuesto por:

- **El elemento humano:** el cual se encuentra presente en todas las etapas del proceso contable.
- **Elementos materiales:** entre los cuales se mencionan (Registros contables; Métodos de registración, Medios de registración; Plan de cuentas; Manual de cuentas; Archivos de comprobantes; Control interno; y, Posibles informes a emitir).

Tradicionalmente, como ocurre con los grandes elementos del dominio contable (segmentos contables, modelos contables) el componente *sistemas contables* ha sido conceptualizado genéricamente, desde nuestra visión amplia de la Contabilidad, como sistema contable patrimonial o financiero, el cual se basa principalmente en la captación y el procesamiento de la realidad económica de un ente, tornándose de este modo como *inadecuado para satisfacer nuevos requerimientos de información, tanto social como ambiental*.

Hoy en día la contabilidad ambiental ha cobrado importancia para las empresas porque cuestiones tales como la contaminación ambiental se han ido convirtiendo en un problema económico, social y político cada vez más grave en todo el mundo. En el plano nacional e internacional se están adoptando medidas para proteger el medio ambiente y reducir, evitar y mitigar los efectos de la contaminación. En consecuencia, actualmente las empresas tienen tendencia a divulgar entre la comunidad en sentido amplio información sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales, sobre

los gastos y beneficios relacionados con tales políticas, objetivos y programas, y sobre los riesgos ambientales y las medidas que adoptan al respecto.

Es por ello que en este trabajo abordamos el tema de las cuentas y el Plan de Cuentas Contable y su relación con los hechos ambientales, con el fin de mostrar un ejemplo de cómo incluir en los estados financieros y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medio ambiente.

A tal efecto se presenta un ejemplo brasilero de cuales serian las cuentas ambientales involucradas en la relación empresa – medio ambiente, y se presenta la propuesta de la autora de Plan de Cuentas, planteándose el interrogante de si las cuentas ambientales tienen que estar sistematizadas en el Plan de Cuentas general y tradicional de la empresa o deben constituir un Plan de Cuentas separados.

2. Las Cuentas ambientales

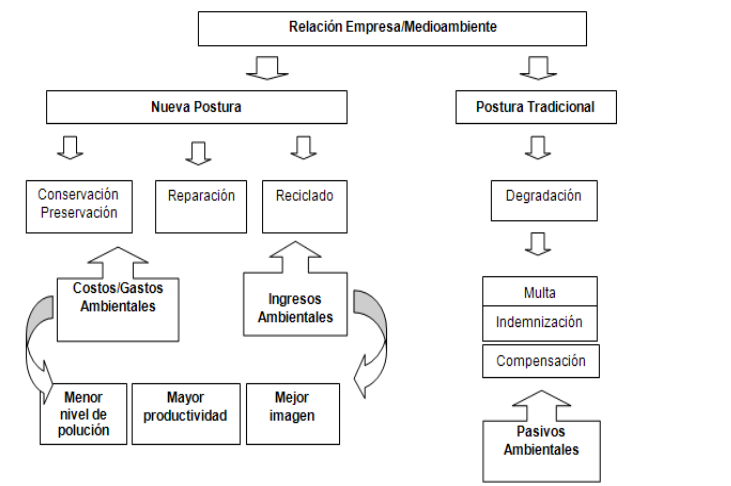
En este apartado presentamos un ejemplo brasilero² de cuáles serian las cuentas ambientales utilizadas para evidenciar hechos contables ambientales.

Según la autora las “*cuentas ambientales*” “*son elementos fundamentales de registro e evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente*” (Gardenia María Braga de Carvalho, 2009 p.125).

En cuanto a cuáles son las cuentas ambientales involucradas en la relación empresa - medio ambiente, a continuación se transcribe un cuadro que sintetiza la postura de la autora y que a nuestro entender es sumamente claro.

² El ejemplo responde a una traducción libre del capítulo 5: Contas Ambientais del libro: Gardenia Maria Braga de Carvalho (2009): Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática.

Figura 8: Cuentas ambientales involucradas en la relación entre la empresa y el medio ambiente, considerando la nueva postura ambiental y la postura ambiental tradicional



La empresa puede tener, frente al medio ambiente, una postura tradicional, en el sentido de utilizar la naturaleza, considerando que esta pertenece a la entidad y que por esto, ella puede utilizar, degradar y después dejar estos costos para ser prorrateados entre la sociedad, pudiendo ocasionar con esto multas a ser pagadas a organismos públicos, indemnizaciones debidas a organismos públicos o a personas en particular, como también compensaciones a ser pagadas a organismos ambientales o a la sociedad y que corresponderían en términos contables a pasivos ambientales.

Por otro lado, principalmente en los días actuales, con el debate abierto sobre las nuevas posturas de organismos gubernamentales, no gubernamentales y entidades, en relación con el medio ambiente, la empresa

puede ser llevada a asumir una posición de conservación, preservación o reparación de la naturaleza. Esto en términos contables está relacionado con costos o gastos ambientales internalizados por la empresa en vez de externalizarlos para la sociedad. La empresa también puede repensar el ciclo de vida de sus productos, a través del reciclado, generando, así, ingresos ambientales. Esa postura puede venir de una gestión ambiental implementada o solamente de nuevas tecnologías instaladas, que generalmente están asociadas a la adquisición de activos ambientales, los cuales tienen como consecuencia un menor nivel de contaminación, una mayor productividad y una mejor imagen de la empresa y de sus productos y servicios por la sociedad.

A continuación se presentan las diversas cuentas que desde el punto de vista de la autora permiten evidenciar hechos contables ambientales:

ACTIVOS AMBIENTALES

Son todos los bienes y derechos de la empresa, relacionados con la protección, preservación o recuperación ambiental y que están en condiciones de generar beneficios económicos futuros.

ACTIVO CORRIENTE

- **Existencias ambientales:** Deben ser clasificados en esta cuenta todas las existencias de materiales, productos en proceso o productos terminados, relacionados con el objetivo de protección, preservación y recuperación ambiental. Como ejemplo se cita los productos reciclados del proceso productivo de la empresa, que antes se descartaban, ya sea para ser vendidos o ser utilizados como materia prima por la propia entidad o por otras empresas.

ACTIVO NO CORRIENTE

- **Inversiones ambientales:** clasifíquese los gastos de reforestación o adquisición de bosques con el objetivo de recuperar el medio ambiente o preservarlo.

- **Inmovilizado ambiental:** clasifíquese las cuentas referidas a bienes materiales destinados a el mantenimiento de las actividades de la compañía o ejercidos con esa finalidad, tales como: maquinaria, equipos e instalaciones adquiridas con el propósito de proteger, mantener o restaurar el medio ambiente y la reforestación llevada a cabo por la entidad. Son ejemplos la adquisición de filtros para tratamientos de efluentes o motores que emiten menos o no emiten gases tóxicos en el ambiente. Dichos bienes se encuentran sujetos a depreciación o agotamiento, según corresponda y de acuerdo a lo establecido por la ley.

Se aclara que la reforestación, cuando es considerado inmovilizado ambiental, causa impactos ambientales negativos, ligados al agotamiento del suelo, que deben ser valuados e evidenciados a través de registros contables.

- **Depreciación Acumulada Ambiental:** cuenta utilizada para registrar la pérdida de valor de derechos que tienen por objeto bienes físicos relacionados con la preservación o recuperación ambiental, ya sea por el uso, acción de la naturaleza u obsolescencia.

- **Amortización Acumulada Ambiental:** cuenta utilizada para registrar la pérdida de valor del capital aplicado en la adquisición de derechos de propiedad industrial o comercial o cualquier otro de duración limitada, o cuyo objeto sea bienes de utilización con plazo legal o contractualmente limitado. El periodo de amortización no podrá ser superior a los 10 años, a partir del inicio de la operación normal o del ejercicio en que pasen a ser usufructuados los beneficios que surgen de ellos.

- **Agotamiento Acumulado Ambiental:** cuenta utilizada para el registro de la pérdida de valor de los recursos minerales y forestales o de los bienes aplicados en su explotación.

- **Diferido Ambiental:** se debe registrar en esta cuenta los gastos relacionados con el desarrollo de tecnología o productos que permitan reducir o terminar con los impactos ambientales negativos y que contribuyan con la generación de ingresos en ejercicios futuros específicos.

- **Intangible Ambiental:** son clasificados como intangible ambiental los bienes y derechos que tengan por objeto bienes no materiales como: marcas y patentes con implicancia ambiental.

PASIVOS AMBIENTALES

Son obligaciones de la compañía en concepto de daños causados al medio ambiente, infracciones ambientales o préstamos aplicados al área ambiental, que han ocurrido en el pasado, que estén ocurriendo en el presente y que de ellos resulte la entrega futura o presente de activos o la prestación de un servicio.

Generalmente el pasivo ambiental es de difícil cuantificación, así como también es difícil identificar el momento exacto de su ocurrencia para su registro. Sin embargo, y siguiendo el principio contable de oportunidad, tales factores no deben ser motivos para omitir información en los registros contables, los cuales deberá constar en los registros, aunque sea en la información complementaria.

El pasivo ambiental también puede surgir de actitudes positivas de la empresa en el sentido de representar obligaciones que vienen de acciones en el área de recuperación, reparación o gestión ambiental.

Los pasivos ambientales han sido el grupo contable que más llama la atención, inclusive de teóricos de otras aéreas, periodistas y de la sociedad, por la asociación de ellos con los diversos desastres ambientales, como el caso de la rotura del gasoducto de Petrobras, en enero del 2000, que ocasionó uno de los mayores desastres ecológicos ocurridos en la Bahía de Guanabara Brasil y tuvo como consecuencia una indemnización de R\$524 millones por daños ambientales y beneficios a los pescadores afectados por el derrame

PASIVO CORRIENTE

- **Provisiones ambientales:** Se clasifican en este subgrupo las obligaciones o exigibilidades que todavía no están totalmente

definidas, provenientes de hechos contables pasados. Como ejemplo se menciona: dado un daño provocado por la empresa (la contaminación del suelo) debido a los productos químicos utilizados en la producción de sandía. La empresa debe hacer el reconocimiento a través de la referida provisión. Identificadas las dimensiones del daño, y siendo la empresa notificada de recuperar el suelo, hecho que costará X pesos, ella debe hacer el asiento correspondiente para registrar una obligación cierta

- **Degradación ambiental:** Son pasivos ocurridos a consecuencia de la actividad de la empresa, que causan impactos negativos en el ambiente. Este es uno de los tipos de pasivos mas divulgados. Ocurren del impacto que la actividad de la empresa causa en el suelo o en el agua.

- **Obligaciones fiscales ambientales a pagar:** Se deben clasificar en esta cuenta las obligaciones de la entidad proveniente de los llamados impuestos verdes, y que tienen como objetivo tributar con una carga más onerosa en productos como la gasolina y el alcohol en virtud de que degradan más el ambiente.

- **Indemnizaciones ambientales a pagar:** Regístrese en esta cuenta los valores referidos a indemnizaciones debidas a terceros, a otras empresas, al gobierno, a funcionarios, al estado de países vecinos, como consecuencia de las actividades de la empresa que causen impactos negativos en el medio ambiente y traigan consecuencias negativas a las personas o entidad, generalmente

ligados a la salud, a los negocios, a valores afectivos y otros. Estas indemnizaciones, algunas veces, pasan a ser vitalicias.

CONTINGENCIAS AMBIENTALES

La autora plantea el concepto de contingencias ambientales mostrando las distintas definiciones que brindan diversos autores, entre los cuales se traduce:

El instituto Brasileiro de Contadores, define contingencias como ciertas condiciones o situaciones de solución indefinida al cierre del ejercicio social y como tal dependen de eventos futuros que pueden o no ocurrir.

Para Ribeiro, debe constituirse una provisión para contingencias cuando hubiera indicios al cierre del ejercicio, que puedan ocasionar la pérdida parcial o total de un activo o el nacimiento de una obligación. Dicha pérdida debe ser razonablemente estimada, y si no es posible se debe informar en nota los motivos de la imposibilidad de valuación y los posibles efectos sobre los resultados de la empresa. Destaca que las contingencias pasivas tienen como fin el cumplimiento de exigencias legales, indemnizaciones a terceros por perjuicios causados, prevención en relación a eventos inesperados.

Para Iudicibus et altri, una contingencia es (...) una situación de riesgo ya existente y que implica incertidumbre sobre su efectiva ocurrencia, y que, en función de un acontecimiento futuro pueda resultar en pérdida o ganancia para la empresa. Las contingencias pueden ser pasivas o activas. Las Activas, relacionadas con la posibilidad de ocurrencia de eventos positivos, solamente deben ser registradas cuando efectivamente ocurran. Las pasivas deben ser reconocidas y registradas.

Se clasifican como contingencias ambientales negativas los riesgos por daños ambientales derivados de la actividad de la empresa los cuales no son ciertos al cierre del ejercicio.

Las contingencias ambientales generalmente están relacionadas a contingencias pasivas. Dos condiciones son necesarias para el reconocimiento de contingencias ambientales: que sean negativas y que puedan ser valuadas, en caso contrario, deben constar en notas

PATRIMONIO

De acuerdo con la ley brasilera 6.404/76, ley de sociedades por acciones art.178, 2, d, el patrimonio está dividido en: capital social, reservas de capital, ajustes de valuación, reservas de ganancia, acciones en tesorería y perjuicios acumulados. Las reservas están divididas en reservas de capital y reservas de ganancias.

Las reservas de ganancias son divididas en: reserva legal, reserva estatutaria, reserva para contingencias, reserva de incentivos fiscales, reserva de ganancias a realizar, reserva de ganancias para expansión y reserva especial para dividendo obligatorio no distribuido

- **Reserva para contingencias ambientales** es una subdivisión de las reservas para contingencias dentro de las reservas de ganancias. Se plantea que hay distintos autores que divergen sobre el tema, algunos consideran que su constitución es indebida, considerando que la misma debe ser constituida para "hacer frente a pérdidas que la empresa no puede evitar y que no dependen de su acción como los cambios climáticos. Las pérdidas derivadas de daños ya causados en el ambiente deben ser clasificadas como pasivo.

Otros plantean que debe existir en el patrimonio como reserva para contingencias ambientales esperadas la cual se referirá a un valor potencial de contaminación. Cuando la contaminación ocurra, su valor específico debe ser reconocido y transferido al pasivo contingente.

Sin embargo la autora considera que cualquier empresa está sujeta a hechos no controlados por ella, que pueden comprometer sus ganancias futuras, principalmente aquellas que ya trabajan con actividades consideradas de riesgo, en este caso sí se deberá constituir la reserva para contingencias ambientales, a fin de soportar los probables daños causados al medio ambiente, cuyos valores deben ser estimados, y, en caso de que ocurran no agitar los resultados de la entidad.

- **Beneficios ambientales:** Se lo define como aquel que está relacionado a la capacidad que tiene la empresa de generar resultados económicos positivos, respetando el medio ambiente, esto es, sin causar contaminación.

De acuerdo con esa idea, el beneficio ambiental sería aquel beneficio obtenido después de que la empresa internaliza los costos y gastos ambientales. Para que esto ocurra, la empresa ya debe tener identificado, valuado y registrado, en su ejercicio social, todos los hechos contables ambientales, preferentemente, en cuentas separadas para mejor información y comprensión de los usuarios.

En caso contrario, la empresa en la determinación de sus resultados puede llegar a una pérdida ambiental, que sería definido como resultado negativo, considerando la relación entre la empresa y el medio ambiente.

COSTOS AMBIENTALES

De acuerdo con el principio de quien contamina paga, los costos de la degradación ambiental deben ser internalizados por la empresa y no externalizados a la sociedad. Como los gastos de preservación y recuperación ambiental están relacionados con la actividad productiva de la empresa, estos deben ser clasificados como costos e imputados a los bienes y servicios producidos por la empresa, de forma que, en el valor de esos bienes o servicios, conste, también el valor de la naturaleza degradada o el valor de su preservación.

Pueden ser considerados costos ambientales, los siguientes:

- Costos de reciclado de materiales,
- Gastos por depreciación y amortización de activos ambientales.
- Gastos relacionados con la preservación y recuperación ambiental como: tratamiento de efluentes, recuperación de áreas contaminadas o degradadas,
 - Materiales utilizados en la preservación o recuperación ambiental
 - Sueldos de personal relacionado directamente con el área ambiental de la empresa.

Es válido mencionar que si estos gastos no fueron relacionados directamente con el proceso productivo de la entidad, deben ser clasificados como gastos ambientales en vez de costos ambientales.

GASTOS AMBIENTALES

Son todos los gastos efectuados por la empresa que tienen relación con el medioambiente, ocurridos en el periodo y que no estén directamente relacionados con la actividad productiva de la empresa. Por ejemplo:

- Todos los gastos relacionados con las políticas internas de preservación ambiental, como carteles, folletos cartillas e otros;
- Sueldos del personal relacionado al área de políticas internas de preservación ambiental.
- Todos los gastos relacionados con capacitación en el área ambiental como: horas del instructor e adquisición de material;
- Adquisición de equipos de protección ambiental
- Daño ambiental;
- Gastos de depreciación del material permanente utilizado por la administración en el área ambiental;
- Consultoría para la elaboración de Estudios de Impacto Ambiental;
- Gasto en auditoría ambiental;
- Gasto en recuperación ambiental;
- Gastos en licencias ambientales;
- Gastos por multas e indemnizaciones ambientales.
- Gastos por compensaciones ambientales: estas se refieren a beneficios que la empresa se compromete a proporcionar a la comunidad o a terceros como reposición por los daños causados en el medio ambiente.

PERDIDAS AMBIENTALES

Las pérdidas son periféricas a las actividades básicas de la empresa, o sea, las pérdidas son gastos sobrevinientes a las actividades de la empresa, algo imprevisible.

Podría ser citada como pérdida una lluvia ácida que haya contaminado el lago que abastece agua para regar las plantaciones de arroz de la empresa; los gastos necesarios para recuperar ese daño ambiental pueden ser clasificados como pérdida, considerando que fue un hecho no previsible.

Gastos relacionados con el pago de multas, indemnizaciones ambientales o restauración de áreas degradadas no pueden ser clasificadas como pérdidas, pues a partir del momento en que la empresa degrada el ambiente, ella debe estar preparada para las consecuencias de ese hecho, por lo tanto, algo previsible y esperado debe ser clasificado como gasto.

INGRESOS AMBIENTALES

Son los recursos obtenidos por la entidad, de la venta de subproductos o de materiales reciclados. Lo reciclado puede ser vendido como materia prima para otras actividades o ser reutilizado por la entidad en su proceso productivo.

En nota a su estados contables, la empresa puede evidenciar los valores que ella ahorro en virtud de los servicios de recuperación e prevención de gastos ambientales.

GOODWILL

Hendriksen e Breda citados por la autora resaltan que a veces los activos intangibles son definidos como la diferencia positiva entre el costo de adquisición de una empresa y la suma de sus activos tangibles líquidos; o sea, el goodwill sería el resultado de relaciones de negocios ventajosas, buenas relaciones con funcionarios, actitudes favorables de clientes y posturas ambientales positivas que proporcionarían un valor agregado a los activos de la empresa, ocasionando así, un valor positivo entre el valor actual de la empresa como un todo, relacionada con su capacidad de generación de beneficios futuros, y el valor económico de sus activos.

El goodwill negativo estaría relacionando a un valor de la empresa menor que la suma de sus activos. Aunque no es común que ocurra, el goodwill negativo podría estar ligado a la imagen de la empresa que contamina el ambiente. En ese aspecto, la autora menciona el hecho de como los gastos ambientales, relacionados con la responsabilidad de los abogados, pueden tener repercusión sobre el goodwill, en el sentido de proporcionar un valor intangible adicional al patrimonio de las empresas. *“Los gastos ambientales, cuando no son tratados con la debida atención y son relegados a segundo plano, pueden ser potenciales difamadores de la imagen, y, causas de futuros daños irreparables al patrimonio de la empresa”*.

En definitiva, la empresa es quién tiene la opción de definir por medio de su actitudes si su relación con el medio ambiente debe generar intangibles positivos o negativos, agregar o no, valores a su patrimonio, dependiendo esto de la forma con que asume, contabiliza e evidencia dicha interacción.

✓ Momento de reconocimiento y registro de hechos contables

En cuanto al momento exacto del reconocimiento y registro de hechos ambientales la autora plantea que los mismos se relacionan con el principio de oportunidad. La doctrina contable define que el momento de reconocimiento y registro de costos está relacionado con los beneficios que estos traerán al ejercicio en curso. El reconocimiento se da, por lo tanto, cuando los bienes y servicios necesarios para la generación de ingresos fueron consumidos.

Los gastos de naturaleza preventiva, que beneficiaran ejercicios futuros, deben ser activados como diferido y reconocidos como costos o gastos, según estén relacionados con la actividad productiva o administrativa respectivamente, en el futuro, de acuerdo con el criterio de amortización a ser utilizado.

Los gastos que ocurren simultáneamente con la actividad productiva de la entidad y que estén relacionados con la recuperación e preservación ambiental, deben ser reconocidos separadamente y registrados en la contabilidad de manera regular.

Para gastos relacionados con la recuperación de áreas degradadas o la recuperación de daños ambientales, las cuales tienen como hecho generador un momento pasado, el reconocimiento y registro debe ser en el ejercicio en que los mismos ocurran.

3. Modelo de Plan de Cuentas Ambientales

Se plantea que para que la entidad informe, de modo más transparente los hechos contables ambientales ocurridos, se hace necesario que las cuentas, sean específicas.

El Plan de cuentas es una lista de cuentas a ser utilizada por la empresa para el registro contable de todos los hechos que afectan su patrimonio, las cuales deben estructurarse de acuerdo con la ley y con las necesidades de la entidad, principalmente las relacionadas con las informaciones a ser extraídas de él.

El plan de cuentas es uno de los aspectos más importantes del sistema contable, destinado a orientar el registro de las operaciones, ofreciendo la ventaja de uniformidad de las cuentas utilizadas en cada registro.

El plan de cuentas debe ser flexible, a fin de que la entidad pueda, en cualquier momento, incluir o excluir cuentas según las necesidades de información y gestión.

A continuación se transcribe el cuadro con la propuesta del Plan de Cuentas, enumerando solamente las cuentas para el registro de hechos

ambientales, teniendo en cuenta que dicha propuesta, consiste en integrar las cuentas tradicionales de la contabilidad patrimonial con las cuentas ambientales en un sólo Plan de Cuentas.

PLANO DE CONTAS CONTENDO CONTAS AMBIENTAIS

ATIVO

ATIVO CIRCULANTE

CLIENTES

Clientes ambientais

ESTOQUES AMBIENTAIS

→ Estoques de materias-primas ambientais

→ Estoques de productos em procesos ambientais

→ Estoques de productos acabados-reciclados

ATIVO PERMANENTE

INVESTIMENTO AMBIENTAL

→ Florestamento e reflorestamento para proteção do meio ambiente

→ Participação em Fundo de Investimento Ambiental

→ Reserva Florestal

IMOBILIZADO AMBIENTAL

- Equipamentos e filtros ambientais
- Florestamento e reflorestamento ambientais
- Obras de drenagem superficial

INTANGIVEL AMBIENTAIS

- Marcas e patentes ambientais
- (-) Depreciação acumulada ambiental
- (-) Amortização acumulada ambiental
- (-) Exatão acumulada ambiental

DIFERIDO AMBIENTAL

- Pesquisas ambientais
- Programa de gestão ambiental
- Programa de educação ambiental
- Programa de gestão de Recursos Hídricos
- (-) Amortização acumulada ambiental

PASSIVO

PASSIVO CIRCULANTE

- fornecedores de bens ambientais;
- Provisões ambientais;
- Compactação de solos;
- Poluição atmosférica;
- Poluição sonora;
- Poluição das águas;
- Degradação de solo;
- Degradação de flora;
- Degradação de fauna;
- Degradação ambiental a pagar;
- Obrigação fiscais ambientais a pagar;
- Erosão ambiental;
- Indenizações ambientais a pagar;
- Contingências ambientais.

PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO

→ Fornecedores de bens ambientais

→ Indenizações ambientais

→ Contingências ambientais.

PATRIMONIO LÍQUIDO

RESERVAS

→ Reserva para contingências ambientais.

LUCRO OU PREJUÍZO

→ Lucro ambientalmente correto

→ (-) Prejuízo ambiental.

CUSTOS

CUSTOS AMBIENTAIS

→ Custos de reciclagem de materiais;

→ Custos com depreciação e amortização do ativos ambientais;

→ Custos com preservação e recuperação ambiental;

→ Custos com materiais utilizados na preservação ou recuperação ambiental:

→ Salarios e encargos do pessoal empregado directamente na área ambiental da entidade.

DESPEAS

DESPEAS OPERACIONAIS

DESPEAS AMBIENTAIS

→ Despesa com políticas internas de preservação ambiental;

→ Despesa com salários e encargos (do pessoal empregado na área de políticas internas de preservação ambiental)

→ Despesa com proteção/preservação ou preservação ambiental;

→ Despesa com coleta e destinação de lixo;

→ Despesa com treinamento na área ambiental;

→ Despesa com manutenção e equipamentos ambiental;

→ Despesa com depreciação do material permanente (utilizado pela administração na área ambiental)

→ Despesa com compensação ambiental;

→ Despesa com Programa de Educação Ambiental;

→ Despesa com programa de Controle Ambiental;

→ Despesa com recuperação ambiental;

- Despesa com erosão ambiental ou compactação de solos;
- Despesa com poluição das águas;
- Despesa com poluição sonora;
- Despesa com poluição atmosférica;
- Dano ambiental;
- Despesa com auditoria ambiental;
- Despesa com consultoria para elaboração de EIA/RIMA;
- Despesa com degradação de fauna;
- Despesa com degradação florística;
- Despesa com degradação de solos;
- Despesa com degradação ambiental;
- Despesa com prevenção de acidentes ambientais;
- Despesa com adaptação ambiental;
- Despesa com tratamentos de efluentes;
- Despesa com licenças ambientais;
- Despesa com multas e indenizações ambientais.

RECEITAS

RECEITAS AMBIENTAIS

RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

→Venda de seus subproductos.

→Venda de produtos reciclados.

4. Reflexiones y consideraciones finales

El suministro de información ambiental en los últimos años ha ido en aumento. A nivel internacional parece existir un reconocimiento generalizado de la responsabilidad de las empresas de proporcionar este tipo de información; por su parte, la comunidad en general cada vez más se interesa por el impacto ambiental de las empresas, requiriendo a la dirección que explique cómo sus actividades afectan al medio ambiente.

Desde un punto de vista económico-financiero, la ausencia de registros contables de pasivos, costos y gastos ambientales genera ganancias indebidas a los accionistas, además de presentar una posición económica que no coincide con la real situación de la empresa.

Por tales motivos parecería existir la necesidad de incluir y compatibilizar la información financiera tradicional con la información financiera y no-financiera ambiental para medir el desempeño de las organizaciones.

En la disciplina Contable la divulgación y consideración de datos y aspectos ambientales del accionar organizacional han sido abordados, en

diferentes oportunidades y años, por parte del cuerpo de la disciplina contable; indirectamente, se puede apreciar que estos aspectos han sido, en algunos casos, justificativos de cuestionamientos que ha recibido la disciplina contable, principalmente la Contabilidad Tradicional o Financiera, en términos de: su adecuación a las modificaciones del contexto económico - social, su adecuación a las nuevas necesidades de información, su adecuación para el desarrollo de campos no tradicionales y su adecuación para desarrollar y comprender tanto nuevos sistemas de mediciones como nuevos sistemas e informes contables.

Los planteos más recientes, los cuales se podrían trasladar específicamente al tema abordado en el presente trabajo (plan de cuentas), parecerían pasar por sí:

- La Contabilidad Ambiental necesita un marco conceptual propio, o,
- Es necesario acordar un marco conceptual más amplio que abordara la problemática de la información financiera y no financiera y no se restringiera exclusivamente a los estados financieros tradicionales.

A fin de reflejar las operaciones y acontecimientos relacionados al medio ambiente que afectan, o es probable que afecten, a la situación y los resultados financieros de la empresa y que, como tales, deben mencionarse en sus estados financieros, es que se planteo un esquema de cuales serian las posibles cuentas ambientales involucradas en la relación empresa/medioambiente, considerando que, *sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente*".

En la propuesta presentada se plantea que es necesario que los hechos ambientales se reflejen contablemente en cuentas específicas. Ya que la presentación de información ambiental en cuentas separadas evidencia con mayor claridad la relación de la empresa con el medio ambiente, contribuyendo a la transparencia en la información contable.

En este sentido las cuentas ambientales pueden y deben formar parte de las cuentas contables de una empresa, ya sea como un grupo separado de las demás, dentro de cada subgrupo, o, directamente clasificarlas juntamente con las cuentas que componen los demás grupos del Plan de Cuentas.

Con respecto a si debe existir un plan de cuentas específico, la autora plantea que no deberá existir un Plan de Cuentas exclusivo para los hechos ambientales, pues estos junto con los demás hechos componen el funcionamiento de la empresa, por lo tanto deben ser mostrados en conjunto, de lo contrario no se representa, o se presenta en forma parcial la situación patrimonial de la empresa.

Sin entrar a debatir la posibilidad de que exista un plan de cuentas ambiental separado o no, la traducción de la propuesta brasilera, desde nuestro punto de vista resulta válida para futuros desarrollos del tema.

Bibliografía

GARDENIA MARIA BRAGA DE CARVALHO (2009): Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática. 1ª reimpressão (ano 2009). Editorial Jurua Editora- Curitiba, Brasil