

Contabilidad Y Medio Ambiente

**Gustavo Mora Roa
Carlos Alberto Montes Salazar
Eutimio Mejía Soto**

Contabilidad Y Medio Ambiente

Comentarios desde el Enfoque Internacional

**GICIC
Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada
Universidad del Quindío
Grupo Reconocido por Colciencias Categoría B**

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

**Gustavo Mora Roa
Carlos Alberto Montes Salazar
Eutimio Mejía Soto**

**GICIC
Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada
Universidad del Quindío
Grupo Reconocido por Colciencias Categoría B (2007)**

Contabilidad Y Medio Ambiente

Comentarios desde el Enfoque Internacional

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

© **Gustavo Mora Roa**
© **Carlos Alberto Montes Salazar**
© **Eutimio Mejía Soto**

ISBN 978-958-98002-6-3
Publicación, julio de 2007
300 ejemplares
Armenia Quindío, Colombia
Se prohíbe la reproducción parcial o total de esta publicación sin el permiso por escrito de los autores.

Edición
Editorial de Universitaria de Colombia Ltda
CR 14 No 19-46 Of 501 Tel (57) 67442641
Armenia Quindío Colombia

Impresión:
Optigraf Ltda.
Calle 13 #17-68 l-1 tel. 7411542
Armenia Quindío- Colombia

TABLA DE CONTENIDO

PRÓLOGO..... 7

AL LECTOR..... 9

1. INTRODUCCIÓN..... 13

2. ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL 19

Necesidad de un desarrollo sostenible 24

3. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS 37

5. DESARROLLO A ESCALA HUMANA: MANFRED MAX NEEF 87

7. CONCLUSIONES 119

8. SIGLAS UTILIZADAS 125

9. Bibliografía Contable General..... 131

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Prólogo

El desarrollo sostenible es entendido como la posibilidad que tiene la generación presente de satisfacer sus necesidades, sin comprometer ni poner en riesgo la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras. Tal criterio constituye en la actualidad un imperativo categórico de la actuación, en los procesos de industrialización, comercialización e incluso de cotidianidad.

La economía social comprometida con el desarrollo y le mejoramiento continuo de las condiciones de vida de la población, orientando a niveles de crecimiento con equidad y justicia, ha evidenciado que la gestión ambiental constituye uno de los pilares básicos para garantizar unas condiciones de vida digna, donde el hombre tiene en juego no solo la satisfacción de sus necesidades, sino incluso a la viabilidad de pervivencia en el futuro.

EL presente libro, titulado “Contabilidad y Medio Ambiente” presenta de manera sucinta pero rigurosa, los diferentes tratamientos que en el ámbito internacional se ha dado al tema de la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. De manera pedagógica se presentan los desarrollos de las políticas medioambientales más influyentes en el mundo, las cuales han trascendido de las regulaciones locales para convertirse en modelos de aplicación de diferentes países.

Sin lugar a dudas, el aspecto más valioso del texto lo constituye la posición de los autores; los cuales no se limitan a presentar un esquema descriptivo de los modelos y estrategias de gestión ambiental y su relación con la contabilidad; al aporte de los autores trasciende a lineamientos críticos, donde se enjuicia apropiadamente las metodologías internacionales de gestión ambiental, por considerar que responden a una racionalidad instrumental sustentada en precauciones netamente financieras y economicistas.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

El texto propone apropiadamente el desarrollo de un sistema contable comprometido con la sociedad y el ambiente. En resumen la propuesta de un programa de investigación contable enfocado en la triple línea de resultados: Ambientales, sociales y económicos, logra articular un trabajo conjunto interdisciplinario donde profesionales de todas las áreas convergen en esfuerzos conjuntos hacia fines comunes.

El contador público conforme a los criterios establecidos en el presente trabajo, asume un rol proactivo, reflexivo y crítico. El profesional contable entiende su accionar como un punto estratégico en la transformación social de las naciones. La proyección del medio ambiente más allá de los formalismos y de las preocupaciones por los impactos negativos en los estados financieros, debe convertirse en un factor generador de conciencia social y motor para acciones futuras orientadas a su conservación y cuidado.

La Contabilidad ha superado su condición de amanuense del capital, donde su papel se limita a describir la realidad económico-empresarial; esta ha asumido nuevos desafíos que trascienden lo monetario y lo financiero, para incursionar en lo social y lo ambiental, lo que implica nuevos criterios de medida y valoración; pero ante todo obliga al profesional a desarrollar nuevos criterios de formación en su estructura académica, pero lo cual genera condiciones para desarrollar trabajos conjuntos con expertos de todas las áreas del conocimiento.

Agradezco a los autores el honor de prologar un texto de actualidad, que invita a necesarias e inaplazables transformaciones. Expreso mi felicitación a los autores, a quienes conozco por su trayectoria académica, de gran prestigio profesional y de alto compromiso social. A los lectores, les anticipo que tienen en sus manos un libro de ineludible lectura.

Carlos Ossa Escobar
Economista

Al lector

El Grupo de Investigación de Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, en el desarrollo de estudios en materia de estándares internacionales de contaduría, ha identificado que la contabilidad ambiental es un tema que ha pasado de ser emergente a convertirse en un asunto de carácter obligatorio en las visiones más progresistas de los modelos de desarrollo económico y social.

El objetivo inicial del presente texto, era reflejar la relación entre estándares internacionales de contabilidad IAS [International Accounting Standards] y la contabilidad ambiental; tal estudio arrojó como resultado la necesidad de presentar de forma sucinta pero suficiente, los diferentes desarrollos de contabilidad, gestión y auditoría ambiental. La redacción del presente informe, es de carácter descriptivo-divulgativo y por lo tanto, no pretende ni prescribir, ni predecir el futuro de la contabilidad ambiental.

El objeto de estudio del Grupo de Investigación es el análisis de los estándares internacionales de la profesión contable. En la contabilidad ambiental se identifica un vasto, relevante y moralmente necesario estudio y reflexión sobre la relación entre la actividad lucrativo-financiera y la conservación o degradación del medio ambiente.

En materia de contabilidad y gestión ambiental existen grupos nacionales e internacionales que desarrollan importantes estudios, como resultado de ello se han logrado construir importantes modelos y teorías que permiten hablar de un tema con un desarrollo teórico-práctico de gran relevancia. Pero ni los estudios realizados, ni el personal dedicado al tema, son suficientes para responder al desafío que representa la defensa

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

del medio ambiente, o lo que es más imperante, la viabilidad de la vida misma.

El lector encontrará en estas líneas de un tema tan amplio y polémico, tan sólo unas reseñas de los modelos internacionales de mayor reconocimiento en el campo. Quien encuentre en el asunto un objeto de futuro estudio podrá encontrar una profusa literatura que dará cuenta de experiencias particulares de regulaciones locales, de vivencias de empresas locales y globales que han implementado sistemas de gestión ambiental, de modelos cuantitativos y cualitativos de medición medioambiental, de modelos de auditoría ambiental, programas locales e internacionales de defensa del medio ambiente o de desarrollos contables específicos en la materia, entre otros temas.

Los autores del texto reconocen los importantes aportes que en materia de contabilidad ambiental han desarrollado tanto autores nacionales como internacionales; manifestando que el presente texto no pretende ser un tratado sobre el tema, ni sus autores son expertos en el mismo. El objetivo básico del trabajo es abordar los estándares internacionales de contabilidad y su relación con la contabilidad ambiental.

En el desarrollo del trabajo se ha descubierto un tema que no sólo es de urgente estudio, consolidación y concienciación colectiva, sino que requiere la dedicación de un mayor número de investigadores sobre el tema. Sin pretender ser pesimistas, se evidencia que en los países subdesarrollados los autores dedicados al tema son (demasiados) pocos, y los trabajos realizados casi inexistentes; las políticas gubernamentales son nulas y las acciones emprendidas para la protección del medio ambiente se conocen o no son insuficientes.

Se aspira que de los lectores del presente texto surja un significativo grupo de interesados en el tema, estudiantes, profesores y profesionales no sólo de la contaduría pública, sino de todas las profesiones, que asuman el compromiso de

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

contribuir a la protección del ecosistema, que tengan la firme decisión de ayudar desde sus profesiones a mejorar la calidad de vida, pero ante todo que ayuden a comprender que el afán de lucro, el crecimiento financiero, el progreso económico y la maximización de la utilidad, no pueden estar por encima de la dignidad humana y la estabilidad del planeta.

Estos son los dos últimos párrafos que se han escrito para el presente texto, en el momento muchos documentos nuevos han llegado y reposan sobre el escritorio... no han sido estudiados...ni aún leídos superficialmente... pero son testigos fieles de una amplia preocupación, por un tema que desborda la preocupación intelectual para comprometerse con el respeto a la vida misma... citando a Zalamea Borda en su inmortal obra (del) “El Sueño de las Escalinatas”... “Que crezca la audiencia...”...

Con la sensación del objetivo cumplido al abordar el tema de estándares internacionales y su relación con lo ambiental; y con la inmensa frustración de dejar no sólo inconcluso, sino hasta frívolamente abordado el tema de la contabilidad ambiental; se ha tomado la decisión de poner punto final a este escrito.

1. Introducción

El hombre ha creído que su razón de ser es someter, controlar y dominar la naturaleza, pero poco tiempo ha dedicado a evaluar las consecuencias de sus actos y ante todo, ha querido ignorar la reacción de la naturaleza ante sus acciones, desconociendo el principio básico “toda causa tiene su efecto”.

No se pretende desconocer la evolución y mejoramiento de las condiciones de vida de los hombres, pero tal desarrollo no es predicable para todos los entornos de forma equitativa, los beneficios no han llegado a todos los rincones del planeta y muchas poblaciones aun en las grandes ciudades se encuentran privados de los bienes y servicios mínimos para satisfacer sus necesidades vitales.

“La humanidad ha caminado gran trecho desde aquellas remotas edades durante las cuales el hombre vivía de los azares de la caza y no dejaba a sus hijos más herencia que un refugio bajo las peñas, pobres instrumentos de sílex y la naturaleza, contra la que tenía que luchar para seguir su mezquina existencia.

Sin embargo, en ese confuso período de miles y miles de años el género humano acumuló inauditos tesoros. Roturó el suelo, desecó caminos, hizo trochas en los bosques, abrió caminos; edificó, inventó, observó, pensó, creó instrumentos complicados, arrancó secretos de la naturaleza...

Somos ricos en las sociedades civilizadas. ¿Por qué hay esa miseria en torno nuestro? ¿Por qué ese trabajo penoso y embrutecedor de las masas? ¿Por qué esa inseguridad del mañana en medio de riquezas heredadas?”¹

¹ Kropotkin, Piotr. *La conquista del pan*. Barcelona: Libros río nuevo, 1973.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Las palabras de este príncipe anarquista soviético, que compartiera tesis políticas con Bakunin y se distanciara del gobierno bolchevique, son la mejor entrada para advertir como la sociedad actual no sólo ha destruido la naturaleza de forma que amenaza las condiciones de bienestar de las futuras generaciones, sino que además en su actuar arrastra al hombre mismo, arrojándolo a una condición infrahumana; característica propia de un sistema donde prima el tener, antes que el ser.

El hombre ha creído falsamente que es el rey de la naturaleza, que es el llamado a dominarla y doblegarla, sin comprender que cada acción que se ejerce sobre la naturaleza, necesariamente traerá una reacción que podría ser lamentable, si al actuar no se miden las consecuencias de los actos.

El crecimiento de la actividad económica, la evolución de la técnica y la tecnología han generado un consumo incontrolado de recursos no renovables, que ocasionan profundos daños ambientales, muchos de ellos de manera irrecuperable. Lo que el hombre debe recordar es la capacidad que tiene la naturaleza de adaptarse a cualquier condición, lo que indica que el atentado es contra la posibilidad de pervivencia de la especie humana sobre la faz de la tierra.

La preocupación por la protección del medio ambiente, ha estado siempre presente en el imaginario de los hombres. La búsqueda por mejorar la relación hombre-naturaleza es una constante de la actividad humana, como resultado de la comprensión de la interacción de todas las variables de la actividad humana. El siguiente comentario-histórico que ofrece el profesor José María Fernández Pirla es ilustrativo de tal situación:

“En 1866 por vez primera el biólogo alemán Ernst Haeckel (1834-1919) describió bajo el nombre genérico de «*aecología*» el conjunto de las diversas relaciones existentes entre los seres vivos y el medio ambiental en el que se hallaban insertos

constituyendo las mismas una multitud de estados de equilibrio mutuamente relacionados entre sí de tal modo que las acciones de modificación de cualquiera de dichos equilibrios repercutía en todos los demás.

En 1923 el científico sudafricano Christians Smuts (1870-1950) desarrolló con más generalidad el principio llamado holístico o de la complejidad que dice que en todo sistema organizado (y el binomio *hombre-medio ambiente* lo es, evidentemente) se da la interrelación entre todos los elementos que lo componen con las influencias mutuas consiguientes. Ambas concepciones constituyen aportaciones importantes al *paradigma emergente de la complejidad* y el caos que hoy se encuentra en la base de la ciencia frente al “*paradigma clásico mecanicista-determinista*”.

La legislación en muchos países del mundo no ha logrado avanzar de forma significativa en la protección del medio ambiente, y en la exigencia de información contable con tal fin a las empresas; pero la fuerza moral y exigencia social en torno a la defensa del ecosistema se hace cada día más extensa; convirtiéndose la responsabilidad ambiental empresarial en una exigencia más ética que jurídica.

Senés y Rodríguez (2003, 11) así lo manifiestan, tal como queda consagrado en el siguiente párrafo:

“Las empresas no pueden olvidar la presión de la opinión pública ni el cerco que se va cerrando en torno a aquellas actividades que persiguen el beneficio económico personal a corto plazo a expensas de la seguridad y del medio ambiente”.

Parece ser que las preocupaciones ambientales, han llevado a que las empresas deban asumir unos costos y gastos adicionales relacionadas con el tema. A partir de esta nueva realidad, la contabilidad financiera dará cuenta de otro factor, el ambiental; pero tal orientación contable no es el resultado de una preocupación por la protección y conservación de la

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

naturaleza, es tan sólo la intención de determinar el impacto que sobre la utilidad de los capitalistas han tenido dichas medidas.

Martín Houlding (Gray y Bebbington, 2002) anota que “cualquier contador estaría bien aconsejado para considerar cómo sus responsabilidades están –y deben estar– influenciadas por la agenda ambiental del presente. Así de simple, cualquier factor que pueda generar cambio en una organización afectará a los contadores. Esto aplicará tanto a los contadores que trabajan como asesores financieros o auditores, como a aquellos que dentro de un negocio ejercen diferentes roles de contabilidad y finanzas”.

Para ser más categórico el autor, menciona tres razones para que los contadores se involucren en los problemas de administración ambiental, los cuales son:

- a. Los problemas ambientales son problemas de negocios: los problemas de negocios, principalmente en términos de la legislación y de las fuerzas del mercado, tienen implicaciones para los negocios en aquellas áreas que directamente afectan a los contadores. Desde los sencillos problemas de utilidades y pérdidas, hasta los problemas de ventaja competitiva relacionados con oportunidades del mercado y eficiencia de costos, hasta los problemas más complejos de valores de activos, pasivos contingentes y riesgo ambiental, hasta las decisiones de evaluación de inversiones que son de creciente complejidad – la mayoría de los contadores tendrán algún día un rol por desempeñar;
- b. La administración ambiental se encuentra inextricablemente vinculada con la administración de negocios: la década de los 90 dejaron ver el creciente reconocimiento en muchas partes que los problemas ambientales requieren ser administrados de manera

holística dentro de los negocios, y que están sujetos a las rutinas y disciplinas administrativas normales. Esta noción ha tenido una importante influencia en el desarrollo de estándares internacionales para los sistemas de administración ambiental...; y

- c. Los problemas ambientales tienen implicaciones considerables para los asesores financieros en todas sus apariencias: las implicaciones para la auditoría estatutaria, particularmente en las industrias más contaminantes-reguladas, son tan importantes que los auditores financieros pueden ser encontrados como negligentes si fallan en reconocer las implicaciones que tiene en la cuenta de utilidades y pérdidas y en el balance general...

Son múltiples las respuestas en materia de administración y gestión que se han formulado para cubrir la necesidad de una información medioambiental por parte de las entidades, tales propuestas se desarrollan en una vasta gama que van desde las moralmente comprometidas, hasta las instrumentalmente estratégicas, que solo les interesa los réditos que puedan obtener de una publicidad relacionada con el compromiso ambiental.

Mantilla Pinilla (2006, 147) establece el contenido de un sistema de cuentas de control y balanza ambiental Scobamb el cual contiene los siguientes elementos:

- a) Un sistema de información sobre los recursos o hechos relacionados con estos, a partir de las diferentes bases de datos que manejan las instituciones oficiales o privadas, como: estadísticas de existencias o inventario natural, caracterización de recursos individualmente o por ecosistemas, estadísticas de situaciones que parametrizan los beneficios y efectos de la contaminación en el hombre, su economía y su mismo

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

entorno, tanto por su uso como por la alteración de sus atributos;

- b) Un sistema para la valoración en patrón moneda de los recursos y los costos ambientales, definido en orden a un enfoque antropocéntrico de valor relativo a los beneficios y efectos, mas no bajo la concepción de valoración intrínseca, valor absoluto o con el mismo tratamiento de los bienes privados que definen su valor a precios de mercado;
- c) Un sistema de cuentas estructurado en la balanza ambiental, con registros por partida sencilla, conformado por dos grupos de cuentas: las cuentas ambientales para el registro de inventarios y costos ambientales y las cuentas de capital, constituidas por el flujo de las inversiones y gastos efectuados en la ejecución de la política ambiental; y
- d) Un conjunto de indicadores que actúan como instrumentos de comparación y evaluación integral, al permitir análisis tanto al interior del sistema ambiental como por cruce con la contabilidad nacional. Esto implica que la evaluación y control de los valores se efectúan otorgándole importancia a indicadores estructurados para el cruce de información con otros sistemas de datos, tales como la contabilidad financiera de organizaciones de carácter oficial o privado, la contabilidad estatal o pública y registros del sector salud sobre morbilidades, entre otros.

2. Aspectos Generales de la Contabilidad Ambiental

El crecimiento y progreso económico no controlado en términos financieros y productivos no necesariamente implicados con el desarrollo social ha implicado un progresivo proceso de deterioro de las condiciones naturales y por ende de la calidad de vida actual y de las opciones de pervivencia en el futuro.

Anota Ruesga y Durán (2000) que “esta situación de conflicto ha llevado a un replanteamiento del tema, a un cambio de actitud, que considera los temas medioambientales como de gran relevancia social, hasta tal punto que hoy ya resulta común identificar, al menos parcialmente, **calidad de vida** con el disfrute de un ambiente lo más íntegro y lo menos deteriorado posible. Agua potable, aire limpio, silencio, naturaleza, paisaje, son valores de singular relieve en el concepto actual de desarrollo de las sociedades humanas, tenidos cada vez más en cuenta a la hora de planificar o ejecutar cualquier política económica”.

Mantilla Pinilla (2006, 143) define que “la contabilidad ambiental, no es más que el sistema que permite el reconocimiento, organización, valoración y registro de las condiciones y cambios en los recursos naturales y del ambiente, articulando indicadores de evaluación de la sostenibilidad ambiental en el contexto del desarrollo, estableciendo sistemas de información que faciliten el control y fiscalización de las acciones que afectan la condición de la naturaleza y el desarrollo nacional”.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Han pasado los tiempos en que la contabilidad era considerada como un simple arte o técnica encargada de la función de informar a su propietario la condición patrimonial del ente (Belkaoui, 1993). La contabilidad ha trascendido a una dimensión social donde su responsabilidad trasciende los estrechos límites de lo financiero para trascender hacia preocupaciones en el campo socio-humanístico y ambiental.

El término ecosistema es ampliamente utilizado en los trabajos de contabilidad y gestión ambiental, en tal sentido se transcriben los siguientes párrafos de Ruesga y Durán (2000, 37) a fin de aclarar el mismo:

“Un ecosistema no es un espacio físico, sino la descripción de las relaciones que se establecen entre los seres vivos y entre éstos y el sustrato inerte sobre el que se asientan. Sintéticamente expresado, un ecosistema es un conjunto de compartimentos relacionados entre sí por flujos de materia, energía e información. Puede ser de utilidad imaginar una intrincada red de pescar: tan importantes son los nudos como sus uniones, Cada uno de los compartimentos puede ser una unidad discreta de materia viva o inerte: un individuo de una especie o una cierta masa de agua o de roca”.

Otro de los términos de gran importancia para el asunto tratado en el presente texto es el de diversidad, para lo cual se hará referencia a la definición del autor mencionado anteriormente:

“La biodiversidad es probablemente el concepto unificador de la ecología de más amplia difusión pública. De manera resumida, la diversidad expresa el número de categorías distintas que existen en un conjunto determinado y sus proporciones relativas; cuando se aplica a un ecosistema mide la variedad de especies que coinciden en un territorio. La biodiversidad es máxima en aquellas regiones donde conviven un elevado número de especies con efectivos

comparables, y es baja en las zonas donde sólo una pocas especies conforman el ecosistema, o cuando unas pocas especies dominan abrumadoramente a otras con efectivos muy escasos. La primera situación es propia de los ecosistemas como el bosque tropical húmedo, y la segunda es compartida por entornos como la tundra ártica o los países agrícolas intensivos”.

La orientación tradicional de la contabilidad de dar cuenta en sus estados contables, únicamente de la situación económico-financiera de la entidad parece estar en crisis, tal como los señalan los autores de la definición anterior:

“En la gestión empresarial clásica, lo esencial era obtener el máximo beneficio a través de la simple sustracción entre los ingresos y los gastos. Es, sin embargo, conocido que esta concepción simplista de la vida empresarial es unánimemente rechazada; por un lado, la doctrina contable no deja de insistir en el carácter relativo del término beneficio; por otra parte, las concepciones tecnocráticas y de sistemas rechazan, incluso, que la finalidad central de una empresa sea el beneficio; por si esto fuera poco, se pretende que la empresa cubra otros objetivos como por ejemplo, de responsabilidad social, ética personal, y de economía social, etc.”.

La entidad puede ser analizada desde dos concepciones opuestas (Tua, 1983, 650) la teoría contractual y la institucional. La entidad puede ser entidad como una organización que tiene el propósito exclusivo de alcanzar una maximización del beneficio económico; o puede ser entidad como una célula de la sociedad donde los objetivos de la misma deben ser coherentes con propósitos macro-sociales.

La regulación de los Estados ha sido un instrumento utilizado ampliamente para garantizar la protección del medio ambiente y frenar la degradación del mismo. Entre los instrumentos de

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

gestión ambiental estatal se encuentran los impuestos medioambientales. La Organization for Economic Co-operation and Development (OCDE) [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico] en 1993 identificó las siguientes imposiciones típicas:

- a. Gravámenes sobre motores de vehículos o sobre vehículos automotores;
- b. Gravámenes sobre productos energéticos;
- c. Exacción sobre insumos agrícolas;
- d. Tributación sobre otros productos y servicios;
- e. Tributos sobre el transporte terrestre
- f. Exacción sobre las aguas;
- g. Exacciones sobre vertidos y gestión de desechos; y
- h. Disposiciones medioambientales en otros tributos directos e indirectos.

Todas las políticas y estrategias trazadas para garantizar un ambiente sano constituyen acciones plausibles por parte del Estado, la empresa privada o los ciudadanos en general. Pero las acciones emprendidas para ser efectivas y eficaces requieren un instrumental de control y verificación que garantice su cumplimiento.

Las acciones tendientes a controlar los procedimientos y verificar el cumplimiento de los objetivos formulados en las políticas ambientales se denomina la auditoría ambiental. Tal auditoría dictaminará si se ha cumplido la política ambiental, si existen por parte de la organización y los responsables directos los instrumentos necesarios y suficientes para dar cumplimiento

a las acciones formuladas y si las acciones adelantadas son las más pertinentes para el caso.

Ruesga y Durán (2000, 155) presentan una declaración ambiental en la que la entidad manifiesta su compromiso ambiental constituyendo un referente válido en el proceso de verificación. La declaración comprende los siguientes aspectos:

- a. Una descripción de las actividades de la empresa en el centro considerado;
- b. Una valoración de todos los problemas medioambientales significativos que guardan relación con las actividades de que se trate;
- c. Un resumen de datos cuantitativos sobre emisión de contaminantes, generación de residuos, consumo de materias primas, energía y agua, ruido y otros aspectos medioambientales significativos, según corresponda;
- d. Otros factores relacionados con el rendimiento medioambiental;
- e. Una presentación de la política, el programa y el sistema de gestión medioambiental de la empresa aplicados en el centro que se trate;
- f. El plazo fijado para la presentación de la siguiente declaración; y
- g. El nombre del verificador medioambiental acreditado.

El desarrollo práctico de la auditoría podrá incluir las siguientes acciones en la verificación del cumplimiento de la política ambiental por parte de la entidad:

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- a. Selección de un personal idóneo experto en el tema objeto de la auditoría, garantizando la independencia del mismo frente a los responsables de hacer cumplir las políticas ambientales;
- b. Recolección de la información, bajo todas las medidas de seguridad que garanticen la representatividad y objetividad de las evidencias;
- c. Visitas a las instalaciones de la entidad;
- d. Evaluación de los procesos de la entidad;
- e. Estudio de las instalaciones, de los procesos y los procedimientos;
- f. Evaluación de los sistemas de control interno y auditoría interna en materia ambiental;
- g. Valoración, cuantificación y cualificación de los procesos, actividades y acciones de la entidad;
- h. Contrastación de los resultados obtenidos con las metas propuestas;
- i. Elaboración del informe donde se incluya el grado de cumplimiento de las políticas ambientales, los logros alcanzados y las recomendaciones establecidas; y
- j. Presentación de informes.

Necesidad de un desarrollo sostenible

Mantilla Pinilla (2006, 135) anota que “el afán por acrecentar riquezas, característico de las sociedades que se orientan bajo modelos de economía liberal, junto a la irracionalidad humana, hacen incierto el futuro del planeta; al construir para sí y para

los demás seres vivos, un medio hostil, como consecuencia del uso inapropiado e intensivo de la naturaleza, y a la persistente carga de contaminación al componente natural, en medio de constantes desatinos económicos causantes de los profundos desequilibrios sociales que se evidencian en el flagelo de la pobreza característico de la sociedad moderna”.

La pregunta de Gray y Bebbington (2002, 9) constituye la mejor introducción para formular la necesidad de un desarrollo sostenible, el autor se pregunta ¿en qué extensión pueda la minoría privilegiada de la población del mundo continuar disfrutando una vida de creciente lujuria, mientras que los ecosistemas del planeta colapsan y la mayoría de la gente del mundo desciende en la pobreza?

Los costos que implica el proceso de protección del medio ambiente deben ser calculados. La disciplina encargada del estudio de los factores económicos que intervienen en la dinámica ambiental es la contabilidad, en lo que se ha denominado su vertiente ambiental. Pero para llevar a cabo tal función la disciplina contable deberá contar con unos criterios específicos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos de los estados financieros con propósitos ambientales.

En Europa la evolución jurídica de la protección ambiental y su relación con la contabilidad, alcanza un punto básico con la publicación de la Recomendación de la Comisión del 30 de mayo del 2001, en lo concerniente a *las “cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas”*. Siendo aplicable para los períodos contables que comenzaron a partir de junio de 2002.

La relación jurídica contabilidad-medio ambiente es relativamente nueva en los países desarrollados y ausente en los países tercermundistas. Pero la relación economía-medio ambiente es un tema que históricamente ha estado presente de diversas formas en los escritos económicos. Posiblemente

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

ésta relación se hace más evidente a partir del año 1987 con la consolidación del concepto de “desarrollo sostenible”, tal como quedo plasmado en el informe Brundtland². Conforme al documento “Hacia un desarrollo sostenible”, se define que:

“El desarrollo sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Encierra en sí dos conceptos fundamentales:

1. El concepto de necesidades, en particular las necesidades esenciales de los pobres, a las que se debería otorgar prioridad preponderante; y
2. La idea de limitaciones impuestas por el estado de la tecnología y la organización social entre la capacidad del medio ambiente para satisfacer las necesidades presentes y futuras”.

Gray y bebbington (2002, 264) anotan que la definición de desarrollo sostenible constituye un concepto universalmente aceptado como patrón deseable y aún esencial para valorar las acciones de los hombres. “Sin embargo, existe considerable desacuerdo respecto de su significado preciso, sobre la operacionalización actual del concepto y sobre sus implicaciones para la manera como se ordena la vida humana”.

Los anteriores autores identifican tres tipos de capital de los que dispone la humanidad:

- a. capital natural crítico: aquellos elementos de la biosfera que son esencialmente para la vida y los cuales, para la sostenibilidad, tienen que permanecer inviolados, tales

² *El informe recibe tal nombre en honor a la presidente de la Comisión mundial para el medio ambiente y el desarrollo sostenible, la ex-primer ministra noruega Gro Harlem Brudtland.*

como la capa de ozono, una masa crítica de bosques, etc.;

- b. Otro capital natural sostenible, sustituible o renovable: aquellos elementos de la biosfera que son renovables tales como las especies aún no extintas, los bosques, etc., o para los cuales pueden encontrar sustitutos razonables; y
- c. Capital artificial: aquellos elementos creados a partir de la biosfera y que no hacen parte abiertamente de la armonía de la ecología natural, lo cual incluye elementos tales como máquinas, construcciones, carreteras, productos, desechos, y similares.

Gómez (2004, 91) anota que “el concepto de desarrollo sostenible no es homogéneo y la configuración de sus definiciones incorpora múltiples intereses, en varios casos, absolutamente opuestos”.

Mantilla Pinilla (2006, 145) establece que “si lo que se pretende es evaluar la sostenibilidad ambiental, es importante entender que esta solo es posible en la medida que los recursos se mantengan en volumen y condiciones, puesto toda reducción del inventario natural o la alteración de características en los diferentes elementos que lo constituyen, es sinónimo de contaminación, con las consecuencias lógicas en el bienestar social y equilibrio natural”.

En su intención de lograr una estrategia para lograr un verdadero desarrollo sostenible que logre armonizar las relaciones entre los seres humanos entre sí y con la naturaleza, la Comisión mundial del medio ambiente y del desarrollo, propone:

- 1. Un sistema político democrático que asegure a sus ciudadanos una participación efectiva en la toma de decisiones;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

2. Un sistema económico capaz de crear excedentes y conocimiento técnico sobre una base autónoma y constante;
3. Un sistema social que evite las tensiones provocadas por un desarrollo desequilibrado;
4. Un sistema de producción que cumpla con el imperativo de preservar el medio ambiente;
5. Un sistema tecnológico capaz de investigar constantemente nuevas soluciones;
6. Un sistema internacional que promueva modelos duraderos de comercio y finanzas; y
7. Un sistema administrativo flexible y capaz de corregirse de forma autónoma.

En concreto la Cumbre de Barcelona de marzo de 2002 establece los siguientes puntos, que si bien son presentados para la Unión Europea su aplicación puede tener un carácter más mundial:

1. Firmar nuevos acuerdos eficaces que fomenten el desarrollo sostenible;
2. Iniciar una revisión de los principales indicadores usados en el informe de síntesis de la comisión, de manera que el medio ambiente esté claramente presente y que todos los indicadores estén relacionados con objetivos y agendas que promuevan el desarrollo sostenible;
3. Implantar una metodología eficaz para la evaluación del impacto de la sostenibilidad, aplicable a las políticas y la legislación;

4. reforzar los procesos de integración de las cuentas medioambientales en las políticas regionales;
5. Implantar una política estricta sobre fondos de financiación previos al ingreso; no se deben utilizar para actividades que tengan un impacto negativo en el medio ambiente;
6. Ampliar el alcance de la legislación y el número de actividades peligrosas que pueden tener graves consecuencias para el medio ambiente; incluir en ella el acceso directo de las ONG a la justicia; incluir la inversión de la responsabilidad de presentar pruebas y la obligatoriedad de disponer de un seguro;
7. Asegurar que el medio ambiente está integrado en la política de contratación pública; y
8. Asegurar que la revisión de las directivas de contratación pública permitirá a las autoridades públicas:
 - a. Aplicar un enfoque de ciclo de vida a la hora de seleccionar sus criterios de compra; y
 - b. Interiorizar costes externos y cumplir su obligación de proteger el interés público.

La comunidad internacional ha comprendido que el problema de la contaminación y la degradación del medio ambiente, no es asunto únicamente de preocupación local. Los riesgos de un ambiente no sano traen consecuencias de carácter internacional, afectando no sólo a los países donde se tienen prácticas contaminantes y de destrucción ambiental; por el contrario los efectos negativos se sufrirán en todo el planeta.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Las condiciones del crecimiento y el progreso económico actual se orientan de tal forma que el deterioro medioambiental parece inevitable, y antes de reducirse su evolución va en aumento. Entre las acciones que contribuirían a la disminución de la degradación ambiental se enumeran:

- a. Implementación de un plan mundial tendiente a disminuir los procesos de contaminación actual, y evitar el surgimiento de nuevos procedimientos económicos, militares y de producción que generen contaminación;
- b. Integración de los propósitos de conservación y protección medioambiental en las políticas sociales y económicas de los diferentes países; la planeación institucional de las naciones incluirá los objetivos de protección y recuperación ambiental;
- c. Crear altos niveles de conciencia social tendiente a comprometer a la sociedad en su conjunto en la defensa de un ambiente sano; el compromiso de la comunidad incluye la abstención a realizar acciones contaminantes, evitar y/o denunciar las acciones destructoras que otros agentes sociales puedan efectuar; y
- d. Promover y ampliar la legislación de protección ambiental, donde se implementen mecanismos rigurosos que garanticen el efectivo cumplimiento de las disposiciones legales establecidas en relación con lo ambiental; de nada sirve una muy buena ley en defensa del medio ambiente, pero que el Estado no tiene la capacidad de velar por su estricto cumplimiento.

Entre las recomendaciones de mayor aceptación se incluye la de lograr un alto nivel de compromiso de la sociedad con la protección de medio ambiente, entre tales aspectos se menciona la de presionar a las empresas a través del consumo

de productos sólo si conservan procedimiento que garanticen una producción de “bienes limpios”.

Senés y Rodríguez (2003, 20) con respecto a la importancia de un consumidor informado y comprometido con la protección del medio ambiente anotan que:

“Es seguro que con una mayor información y educación ambiental se conseguirá avanzar en la protección del entorno; la ciudadanía pondría atención en el consumo de productos “limpios” y las empresas se esforzaría en producir con esos mismos criterios”.

Es de anotar que lograr altos niveles de conciencia en la población para la protección de medio ambiente es loable y plausible, es una situación deseable. Pero la conciencia social de protección ambiental es insignificante y hace parte de un discurso falaz si no se acompaña de un compromiso real por parte de los países desarrollados en reducir o evitar las prácticas contaminantes.

La exigencia de producción limpia puede constituir un sofisma de distracción frente a los verdaderos procesos generadores de contaminación. La industria militar de los países desarrollados, los usos exorbitantes de energía para las investigaciones militares y espaciales, la utilización de armas de alto impacto en la guerra, entre otros aspectos, constituye la verdadera fuente de destrucción del ambiente. Sin embargo el tema de producción limpia es cada vez más creciente, como reseña la profesora Torres (2002, 56):

“En los últimos treinta años las políticas de control de contaminación en los procesos de producción evolucionaron positivamente, hasta las recientes tendencias que se basan en la prevención y, que cambian el cuestionamiento ¿qué hacer con los residuos?, a pensar en ¿qué se puede hacer para no generarlos?

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

La producción más limpia es la aplicación, continua de una estrategia ambiental preventiva e integral de los procesos, productos y servicios, de manera que se aumente la eco-eficiencia y se reduzcan los riesgos para el ser humano y el medio ambiente”.

Las disposiciones establecidas en materia de acciones y reportes ambientales son básicamente de carácter voluntario. Se promulga por parte de los organismos tanto nacionales como internacionales que la voluntariedad de la aplicación de procedimientos medioambientales generará condiciones óptimas e interiorizará en la comunidad el valor de un medio sano y sostenible; pero a diferencia de los formulados por quienes defienden sistemas de protección voluntarios, la acción de los hombres puede estar motivada por el afán de lucro y enriquecimiento, sin importar las consecuencias de degradación y destrucción que se generen.

Las recomendaciones europeas en materia ambiental han llegado a establecer en su defensa a las acciones voluntarias orientadas a la protección y conservación del ecosistema que:

“Pretende emprender acciones en asociación con las empresas, impulsar acuerdos y compromisos voluntarios para alcanzar objetivos medioambientales claros. Esta acción viene a redundar en la idea de asumir de manera voluntaria un mayor protagonismo en la toma de decisiones empresariales que aumenten el rendimiento ecológico de la entidad”.

En materia contable y de auditoría el Programa³ establece una estrategia que consiste en:

“Fomentar una aplicación más amplia del sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental y

³ El Programa hace referencia al V Programa comunitario de acción en materia del medio ambiente (1992-2000).

elaborar medidas para aumentar el porcentaje de empresas que publican informes rigurosos y verificados por auditores independientes en los que se presentan sus resultados en materia de desarrollo sostenible y de rendimiento ecológico”.

Los reguladores europeos tienen un alto optimismo y credibilidad en la iniciativa privada, esto se traduce en el establecimiento de criterios de aplicación voluntaria en materia medioambiental, el cual es presentado en los siguientes términos:

“Delimita esencialmente la responsabilidad social empresarial como un concepto bajo el que las empresas deciden voluntariamente contribuir a la consecución de una mejor sociedad y a un medio ambiente limpio. En particular, busca animar, en este sentido, al buen hacer de las experiencias empresariales actuales, impulsar el desarrollo de iniciativas privadas y aumentar la transparencia y fiabilidad de los procesos de evaluación y de validación”.

El éxito de las políticas de protección ambiental voluntarias, deben ir acompañadas con medidas más estrictas y obligatorias que serían de aplicación para las entidades y personas que no logren una comprensión integral de una legislación más laxa. Entre las políticas a implantar se pueden mencionar:

1. Exaltación pública a las entidades y/o personas que voluntariamente han implementado sistemas de protección ambiental;
2. Sanciones pedagógicas para las entidades y/o personas que ejecuten acciones leves contra el medio ambiente;
3. Penalización de las entidades y/o personas que reincidan en acciones que comprometen la

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

sostenibilidad del ambiente o que ejecuten acciones que se califiquen como de alto riesgo para el medio ambiente.

Corresponde a las autoridades locales establecer una escala jerárquica (clasificación de deterioro leve, medio o grave) de las acciones que violan la legislación orientada a la conservación del un ambiente sano.

La Comisión interpretativa de 1997 interpreta la IV Directiva Europea, y establece en relación con las cuestiones medioambientales a tener en cuenta en la presentación de estados financieros los siguientes elementos:

1. Con respecto al Balance: Se dotarán provisiones para riesgos y gastos medioambientales cuando la empresa esté obligada por ley, por contrato o por compromiso, tanto expresado (intervente) interna como externamente a la empresa, siendo el compromiso para prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental;
2. Con respecto a las cuentas de pérdidas y ganancias: Los gastos medioambientales pueden incluir el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias, o para la conservación de recursos renovables o no renovables. Se define que, en general, deberán tratarse como gastos ordinarios;
3. Con respecto a las normas de valoración: Capitalización de gastos ambientales, lo cual se llevará a cabo cuando sirvan de forma duradera a la empresa y cumplan alguno de los siguientes requisitos:
 - a. Generen futuros beneficios al medio ambiente y aumenten la vida, capacidad, seguridad o eficacia de activos de la empresa; o

- b. Reduzcan o eviten contaminación medioambiental incluso de futuras actividades de la empresa.
- 4. Con respecto a las notas a los estados financieros (memoria): Información medioambiental que revele los siguientes criterios:
 - a. Partidas extraordinarias;
 - b. Provisiones y sus pormenores;
 - c. Normas de valoración aplicadas; y
 - d. Pasivos contingentes.
- 5. Con respecto al informe anual: Se potenciarán los siguientes aspectos medioambientales:
 - a. Descripción de éstos cuando sean importantes para la empresa;
 - b. Respuesta de la empresa;
 - c. Política empresarial y mejoras de protección del medio ambiente;
 - d. Incentivos públicos medioambientales como subvenciones y desgravaciones fiscales, medidas legales, aprobadas en curso, de protección medioambiental; y
 - e. Referencia al posible informe medioambiental separado de las cuentas.

3. Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas

El 30 de mayo de 2001, la Comisión de las comunidades europeas presentó la recomendación “relativa al reconocimiento medición y publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas.”

La Comisión presenta diecisiete puntos (considerados) en los cuales sustenta la emisión de las Recomendación en materia ambiental para Europa, entre los aspectos más importantes se encuentran:

1. En 1992 la Comisión publicó su quinto programa de acción en materia de medio ambiente, el cual denomino “Hacia un desarrollo sostenible”.

“Entre una serie de propuestas en el campo de la protección ambiental establece una iniciativa comunitaria en el ámbito de la contabilidad. Esta iniciativa debería hacer referencia primordialmente a los medios empleados por las empresas a la hora de comunicar los aspectos financieros relativos al medio ambiente.

El hecho de que se preste atención creciente a los aspectos financieros podría contribuir al logro de los objetivos del programa; al garantizar que se tengan en cuenta los gastos y riesgos medioambientales podría aumentar la conciencia de la empresa sobre las cuestiones ambientales”

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Como se anotó anteriormente el quinto programa se emitió en 1992 y comprende el período 1993-2000. El primer programa se emite para el período 1973-1976, el segundo para 1977-1981, el tercero para 1982-1986 y el cuarto para los años 1987-1992.

Los documentos previos al quinto programa “Hacia un desarrollo sostenible 1992-2000”, son los pilares de este nuevo documento, pero éste constituye el más ambicioso proyecto orientado a la protección del medio ambiente que haya emprendido la Unión Europea.

Es de conocimiento general que la consecución de desarrollo sostenible y un ambiente sano depende en un gran porcentaje de las políticas gubernamentales. La política no es ajena al medio ambiente, por el contrario sus acciones de forma directa o indirecta se orientan a conservar o degradar el ecosistema.

“Las responsabilidades medioambientales han de incorporarse en el marco de la economía de mercado en la que se mueve la economía actual. A estos efectos, es imprescindible el desarrollo de una política ambiental, política que ha de combinar instrumentos de mercado y acciones preventivas y restauradoras. Esto deriva en la necesaria generalización de una serie de instrumentos contables, tanto desde el punto de vista microeconómico como macroeconómico, porque éstos hacen posible la cuantificación económica de las actuaciones a emprender y la evaluación de los resultados que se obtengan sobre dichas actuaciones y en referencia a objetivos de equilibrio ambiental” (Senés y Rodríguez, 2003, 31).

Para que los sistemas contables respondan a estas exigencias que si bien no son nuevas se presentan actualmente como prioritarias, debe el contador asumir un papel crítico, donde los juicios profesionales y éticos puedan orientar acciones tendientes a la protección de las condiciones de vida de los

hombres. Una contabilidad descriptiva, positivista (estudio del ser), que se limite a presentar diagnóstico situacional, no puede cumplir el protagónico papel que le impone la historia a la profesión.

El profesor Tietenberg (1994) en su texto “Economía ambiental y política” [Haper Collins, New York], establece que los precios de los bienes no han alcanzado a incorporar el verdadero valor de los mismos, es decir, la escasez de ciertos productos y el deterioro ambiental que los mismos generan para su explotación y uso, no se reflejan en los precios de venta de los mismos. Al respecto anota el autor

“La hipótesis del agotamiento de un determinado recurso natural o ambiental, en un período más o menos amplio de tiempo, no era contemplada a través del mecanismo de mercado, ya que este instrumento opera ajustando oferta y demanda en el corto plazo, esto es, sin tener en cuenta al asignar los recursos, a las generaciones futuras, y por tanto, no se establece una tasa de descuento para los bienes no renovables”

La afirmación de Tietenberg es congruente con los criterios del desarrollo sostenible, el cual reconoce la necesidad de consumo de recursos para satisfacer las necesidades de las generaciones presentes, pero desde una racionalidad que proteja las condiciones de recuperabilidad de los mismos, para que las generaciones futuras puedan satisfacer sus propias necesidades.

Conforme a Rueda (2002, 51)⁴ La Comisión para el desarrollo y el medio ambiente de América Latina y el Caribe, establecen que:

⁴ Rueda Delgado, Gabriel. *Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación*. En: *Revista Legis del Contador No 9, enero-marzo de 2002, pp. 11-128.*

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

“El concepto de desarrollo sostenible parte de reconocer que los problemas ambientales siempre están determinados por las realidades económicas y sociales presentadas en cada fase de desarrollo y por las características del entorno natural y social. Pobreza y deterioro ambiental son efectos paralelos e inter-actuales de un mismo proceso global de crecimiento desequilibrado”.

Las pérdidas y los costos ambientales que no son incorporados a los bienes por parte de las empresas, en la mayoría de ocasiones son trasladados a la sociedad. Los errores de las generaciones pasadas en materia de conservación son reflejados en la situación de la generación presente, y los errores actuales se manifestarán en las generaciones futuras, esta cadena de negativa herencia tiene una tendencia a la continuidad, sin que existan factores éticos y sociales que generen una conciencia de la necesidad de una herencia limpia a las generaciones por venir.

El Quinto programa en la Unión Europea genera condiciones que permitan la incorporación de los factores ambientales en los precios, a continuación se transcribe apartes del documento en lo que respecta a los aspectos contables y el medio ambiente:

“El valor de muchos bienes ambientales es difícil de determinar en términos monetarios y, en el caso de elementos particularmente importantes o raros, no debería asignárseles nunca un “precio”. No obstante, los mecanismos de valoración, fijación de precios y contabilidad desempeñan una función crucial en la consecución del desarrollo sostenible.

Las valoraciones económicas pueden ayudar a los agentes económicos en la tarea de tener en cuenta los efectos sobre el medio ambiente cuando toman decisiones de inversión o consumo. Allí donde rigen los

principios de la economía de mercado, los precios deberían reflejar en su totalidad el coste de producción y de consumo que supone la sociedad, incluyendo los costos ambientales.

Entre las medidas que se requieren para determinar los costos ambientales, con vistas a un mecanismo de fijación de precios más eficaz desde el punto de vista ambiental, figuran los siguientes:

- a. La evaluación, en términos económicos de los recursos naturales y ambientales de los estados miembros;
- b. La obtención, para los estados miembros de unos indicadores de los recursos renovables que reflejen las tasas de utilización y renovación de dichos recursos, incluyendo la disponibilidad y el uso de los recursos hídricos, la formación y la erosión del suelo, el crecimiento y la explotación de los bosques, las poblaciones regionales de peces y sus capturas, etc.;
- c. La ampliación y adaptación de las herramientas tradicionales de la estadística económica, basados en la investigación europea, incluyendo la modificación de los indicadores económicos clave, tales como el PNB (producto nacional bruto), de forma que reflejen el valor de los recursos naturales y ambientales en cuanto a la generación de ingresos actuales y futuros y tengan en cuenta las pérdidas y los daños al medio ambiente mediante unos valores monetarios asignados;
- d. El desarrollo de metodologías útiles de análisis de costo-beneficio, y directrices con respecto a las medidas, las acciones y políticas que

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

repercuten sobre el medio ambiente y la riqueza en recursos naturales; y

- e. La redefinición de los conceptos, normas, conveniencias y metodología relacionados con la contabilidad, de tal modo que el consumo y uso de recursos ambientales intervenga como parte de los costos totales de la producción y quede reflejado en los precios de mercado. Estas medidas deben comprender una supervisión de unos controles apropiados para garantizar la transparencia del mercado y una competencia equitativa.

Para mantener y mejorar la concienciación (hacer conciencia) de las empresas en relación con las cuestiones ambientales, para que tomen en consideración todos los gastos y riesgos ambientales y para contribuir a que la contabilidad en materia de medio ambiente marque el curso de las actividades, las empresas deberían:

- a. Revelar en sus informes anuales, los pormenores de su política y sus actividades de medio ambiente, así como los efectos de éstas;
- b. Revelar en sistemas de contabilidad los gastos en programas de medio ambiente; y
- c. Tener en cuenta, en su contabilidad, los riesgos ambientales y los futuros gastos relacionados con la protección del medio ambiente.

Antes del quinto programa se habían aprobado los siguientes cuatro programas de acción:

- a. Primer programa de acción: noviembre de 1973;

- b. Segundo programa de acción: 17 de mayo de 1977;
 - c. Tercer programa de acción: 7 de febrero de 1983;
 - d. Cuarto programa de acción: 19 de octubre de 1987.
2. La comisión ha tenido en cuenta las disposiciones del Tratado de Ámsterdam que reconoce la importancia de promover el desarrollo sostenible. Las políticas ya acciones de la Unión Europea deberán estar orientadas al logro de los objetivos medioambientales.

El Tratado de Ámsterdam fue aprobado por el Consejo Europeo de Ámsterdam que se efectuó el 16 y 17 de junio de 1997 y firmado el día 2 de octubre de 1997 por los ministros de exteriores de los quince países miembros de la Unión Europea de la fecha. El tratado entró en vigencia el 1 de mayo de 1999, después de lograr la aprobación general de los Estados miembros conforme a las disposiciones legales, tiene como objetivo modificar ciertas disposiciones del Tratado de la Unión Europea, de los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas (Paris y Roma) y de algunos actos relacionados con los mismos. No sustituye a los tratados anteriores, sino que se les añade.

Las políticas medioambientales generan actualmente un desafío importante para los gobiernos centrales de todo el mundo, los agentes económicos deberán actuar teniendo en cuenta la reacción social que buscando la protección de sus condiciones de salud y su bienestar, aprueban o rechazan las acciones políticas y económicas, en relación con su impacto en el medio ambiente.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

El Tratado de Ámsterdam supera la actitud tradicional de anteponer las condiciones económicas y lucrativas, por encima de los intereses sociales y ambientales. El desarrollo sostenible constituye uno de los pilares fuertes del Tratado, para lo cual las acciones de protección del ecosistema deben estar integradas en todas las políticas del Estado.

Lo que pretende el Tratado es lograr una política ambiental transversal. La legislación ambiental específica no lograba comprometer todas las políticas públicas en la protección ambiental. La estrategia es lograr que todas las reglamentaciones sectoriales contemplen el componente ambiental, de esta forma se garantiza que todas las disposiciones y medidas gubernamentales han tenido el filtro de la conservación y protección del ecosistema.

3. La política económica debe estar sujeta a la integración con las políticas medioambientales

En 1999 la comisión aprobó una declaración sobre el mercado único y el medio ambiente, se busca a partir de este documento que se puedan integrar los propósitos ambientales y los del mercado. El proceso de integración del mercado y el medio ambiente busca un punto de equilibrio, entre la legislación radical que constituye un obstáculo para el comercio y la libertad total que consiste en una amenaza para el ambiente.

Entre los indicadores que se proponen para lograr tal integración se pueden mencionar (Senés y Rodríguez, 2003, 41):

1. Relativos al uso y la eficacia de los instrumentos económicos;
2. Relativos a las políticas y medidas perjudiciales para el medio ambiente;

3. Relativos al valor del medio ambiente;
4. Relativos a las industrias del medio ambiente.

Entre los aspectos más relevantes de la comunicación de la Comisión (1999) se resaltan los siguientes:

- a) Establecer las medidas medioambientales nacionales;
- b) Determinar la contribución de las medidas medioambientales en el funcionamiento del mercado único;
- c) Simplificar la legislación medioambiental y los procedimientos administrativos relativos al tema;
- d) Actualizar la base de datos donde se determinan los impuestos y gravámenes relacionados con el medio ambiente;
- e) “Desarrollar, junto con los organismos europeos de normalización, un programa que integre paulatinamente los aspectos medioambientales en sus actividades y explorar las posibilidades de fomentar la participación de las ONG medioambientales en los procedimientos de normalización”;
- f) potenciar los acuerdos de protección ambiental con el propósito de armonizar y lograr unos mejores resultados;
- g) Unificar esfuerzos de cooperación que garanticen el cumplimiento las medidas adoptadas;
- h) Examinar permanentemente las nuevas medidas ambientales emitidas;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- i) Revisar permanentemente la política de asignación de los recursos destinados por los países para la protección del medio ambiente; y
 - j) Contribuir a la difusión y aplicación de las medidas de protección ambiental que implementen las autoridades del ramo.
4. La escasa información medioambiental en la información financiera. Al no existir una normativa clara sobre el tema, la información ofertada en la materia es poca e inadecuada.

Es de anotar que en Europa es creciente la tendencia de reflejar información medioambiental en las cuentas anuales, si bien no constituye en la actualidad una práctica generalizada, la revelación voluntaria de información establece una cultura que puede llegar a ser hegemónica.

La evolución positiva de la revelación de información medioambiental en los estados financieros dependerá entre otros factores de la regulación estatal sobre el tema. Si bien existen condicionantes sociales que llevan a que voluntariamente las empresas opten por presentar dicha información, la obligatoriedad legal es una vía más expedita para el asunto.

5. La necesidad de una normativa en cuestiones medioambientales y la información financiera y su incidencia en la comparabilidad de la información.

Al no existir una normativa amplia y completa de presentación de información medioambiental, no existe la posibilidad de comparar la información de este tipo entre las empresas, y en una misma entidad a lo largo del tiempo para evidenciar la evolución de la misma. La información voluntaria es presentada conforme a criterios distintos y en formatos

Gustavo Mora Roa, Carlos Alberto Montes, Eutimio Mejía Soto

diferentes, situación que dificulta la interpretación de la información.

Los estudios desarrollados sobre las razones que motivan a las empresas a presentar información ambiental en sus cuentas financieras son múltiples, entre ellas se pueden citar:

- a. La satisfacción de las necesidades de los accionistas;
- b. Razones de publicidad;
- c. Para proporcionar una visión de equilibrio de la empresa;
- d. Porque existen guías o requerimientos legales para informar de los gastos medioambientales;
- e. Por las implicaciones financieras que tiene;
- f. Por las condiciones positivas que traerá para la empresa en el futuro.

Con respecto a los medios utilizados para reflejar la información medioambiental se resalta:

- a. El informe medioambiental separado;
- b. El informe anual y financiero;
- c. El informe ambiental específico de la unidad de negocios;
- d. La información en Internet;
- e. En los documentos gubernamentales;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- f. En estados de EMAS; (Eco-management audit écheme).
- g. En noticias de prensa; y
- h. En noticias o documentos aparte.

En el análisis de este considerando, Senés y Rodríguez (2003) transcriben las recomendaciones concluidas en estudios empíricos sobre revelación de información ambiental, a continuación se transcriben los mencionados puntos:

- a. Se recomienda que la información medioambiental tenga igualdad de oportunidades con respecto a otros temas estratégicos y debería representar la imagen fiel, no sólo en palabras sino también apoyado con datos cuantitativos;
- b. Se recomienda incluir información ambiental en los siguientes documentos:
 - i. La sección de unidades de operaciones/negocios, en particular respecto al desarrollo y demanda de productos y procesos ambientales;
 - ii. En la declaración del presidente o jefe ejecutivo que debería incluir referencias de las políticas y estrategias medioambientales;
 - iii. Documentos donde se refleje el compromiso de la entidad con la protección ambiental;
 - iv. Los informes de auditoría donde se refleje la verificación de cumplimiento de las medidas ambientales; e

- v. Informe sobre las investigaciones y desarrollos tecnológicos orientados a la protección del ambiente.
- c. Se recomienda que las publicaciones medioambientales tengan un espacio separado en los informes anuales, subdivisión que deberá tener un espacio equitativo y pertinente frente a otros tópicos en dichos informes.
- d. Es recomendable la utilización de indicadores en las cuentas anuales; el documento resalta indicadores que utilicen unidades de producción, cifras de negocios e indicadores de servicios.
- e. Se debe comunicar la existencia de Sistemas de Gestión Ambiental SGA, y las certificaciones obtenidas de existir las mismas;
- f. Se deberán reflejar las metas y objetivos medioambientales, y el éxito presupuestado de los mismos, además de informar sobre el cumplimiento de metas y propósitos de períodos anteriores;
- g. Se recomienda revelar las políticas y principios ambientales que rigen la organización, además de explicar los cambios que en la materia se hayan presentado;
- h. Se deberá reflejar la normativa jurídica que rige a la entidad en materia ambiental, además de información sobre el cumplimiento de la misma;
- i. Se deberá revelar información de los productos producidos o comercializados por la entidad, así como los procesos internos, todo ello desde el enfoque de la protección ambiental;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- j. Se recomienda que las compañías implementen las disposiciones establecidas o sugeridas por las autoridades en materia medioambiental;
 - k. Se recomienda que las cuentas medioambientales reflejadas en el los estados ambientales o en los financieros, estén debidamente documentadas a fin de lograr una comprensión suficiente de los mismos;
 - l. La entidad deberá revelar los seguros adquiridos para cubrir posibles daños ambientales, de igual forma se revelará información que de cuenta de conflicto jurídicos reales o potenciales que tenga la entidad como resultado de acciones ambientales, incluyéndose en este apartado las multas, demandas y sanciones sobre el tema; y
 - m. Es pertinente que la entidad informe sobre las normas contables relacionadas con el medioambiente; de igual forma se relacionarán las normas internacionales relacionadas con el tema y las diferencias entre unas y otras.
6. En el sexto considerando la Comisión hace referencia a la fundamentación de la información contable medioambiental contenida en la IV y VII directivas y a los estándares emitidos por el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB.

Europa cuenta con una amplia trayectoria en el proceso de integración y de normalización en materia económica, política y social, pero fundamentalmente en el primer aspecto. Con el Tratado de Roma desde 1957 los procesos de integración han avanzado de forma profusa y exitosa a lo largo de medio siglo. En materia contable las directivas de la Comunidad hoy Unión Europea constituyen el más serio trabajo de regulación contable internacional.

La Unión no ha sido ajena al proceso de internacionalización contable liderado por el IASB, por el contrario ha implementado una política entre sus Estados miembros tendiente a la implantación de los estándares emitidos por dicho organismo, situación que se ha venido dando desde el año 2005 para las empresas, cotizadas.

Si bien los estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros no tienen una orientación específica hacia las mediciones ambientales, si existen algunas normas que permiten un tratamiento contable de estas cuestiones. Tales estándares han llevado a que las empresas se vean en la necesidad de incluir en sus estados financieros tradicionales, aspectos que den cuenta del tema.

Tal como se comenta en otros apartados del presente texto, son tres los estándares internacionales de contabilidad que tienen algún grado de relación con la información medioambiental, ellos son:

- a. IAS 36 que afecta la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales;
- b. IAS 37 que afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales; y
- c. IAS 38, sobre inmovilizado material.

A pesar de la posibilidad de dar un tratamiento contable a las cuestiones ambientales a partir de los estándares internacionales de contabilidad, es importante recordar que no es dicho tema una preocupación central del IASB, tal como señala la Comisión en el siguiente párrafo:

“... no abundan las directrices relacionadas con estas cuestiones (ambientales) y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centre exclusivamente en las cuestiones ambientales”.

7. La importancia de los informes ambientales medioambientales separados y su coherencia con la información financiera sobre cuestiones medioambientales: análisis de los sistemas de gestión medioambiental y de las guías para la elaboración de informes.

Se reconoce que se ha producido un aumento en el número de empresas que presentan informes ambientales, especialmente aquellas que tienen un impacto ambiental. Las razones por las cuales se presenta tal situación son distintas, que van desde las obligatorias legales, hasta las meramente publicitarias. Lo señalado por la profesora Torres (2002, 46) es una importante aproximación al tema:

“La necesidad de preservar los recursos naturales lleva a que las empresas saquen el mejor provecho de esta preocupación ambiental y adoptan estrategias de marketing verde que permiten atraer un número mayor de clientes.

Uno de los puntos de interés más grandes de las industrias es la fabricación de productos que no causen un impacto ambiental indebido, resulten seguros en su uso, tengan un consumo eficiente de energía y recursos naturales, sean reciclables o reutilizables y puedan manejarse con seguridad.

Las empresas, día a día, se interesan más en estos productos amigables con el medio ambiente, debido a que los consumidores tradujeron a su conciencia ambiental el poder de compra, optaron por productos que les parecen más seguros desde el punto de vista ecológico. Muchas veces esos productos son llamados verdes, por sus propios fabricantes y consiguen la preferencia de una porción creciente de consumidores.

Sin embargo, esta oportunidad genera una responsabilidad por parte de las empresas, ya que se ve la obligación de aconsejar y educar a los consumidores, distribuidores y al público sobre las formas seguras de uso, transporte, almacenaje y disposición final de sus productos”.

La implementación de un Sistema de gestión medio-ambiental SGM es la estrategia utilizada por las entidades para combinar la protección del medio ambiente y la orientación lucrativa de la entidad. Conforme a Senés y Rodríguez (2003) los objetivos generales de un SGM son los siguientes:

- a. Garantizar el cumplimiento de la legislación medioambiental vigente, tanto en el ámbito local como en el autonómico, en el nacional y en el internacional;
- b. Fijar las políticas y procedimientos operativos internos necesarios para alcanzar los objetivos medioambientales fijados por la organización;
- c. Identificar, medir, interpretar, evaluar y prevenir los efectos medioambientales negativos derivados de la actividad, gestionando los riesgos en los que la organización empresarial incurre como consecuencia de aquellos; y
- d. Determinar el volumen de recursos y la cualificación del personal apropiado en función de los riesgos medioambientales existentes y de los objetivos medioambientales marcados por la organización empresarial.

Gómez (2004, 97) anota que “la adopción de un sistema de gestión medioambiental en la organización, incluye necesidades concretas de mecanismos informativos y de control para su ejercicio y ejecución...”

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

La contabilidad medioambiental de gestión se centra en proporcionar y consolidar un sistema de información de orden analítico, de naturaleza cuantitativa y cualitativa que centralice la producción; el flujo y control de los datos físicos, financieros y calificativos sobre los procesos de SGM...

Los datos, cifras y estimaciones desarrolladas por la contabilidad medioambiental de gestión, repercuten en la operación general del entre y se convierten en una medida óptima del desempeño y esfuerzo ambiental de la entidad”.

En 1993 se aprobó en Europa un reglamento por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditorías medioambientales, tal sistema se conoce como EMAS (Eco-management audit écheme). Se trata de un reglamento voluntario y no de una norma obligatoria.

El sistema EMAS debe reúne los siguientes elementos (Senés y Rodríguez, 2003):

- a. Adoptar una política medioambiental, que haga énfasis en el cumplimiento de la normativa y en la mejora continua;
- b. Llevar a cabo una revisión inicial del centro, con el fin de alcanzar una representación adecuada de todos sus impactos ecológicos;
- c. Como resultado de la revisión anterior, implantar un programa medioambiental bajo la filosofía de la mejora continua, así como un sistema de gestión medioambiental adecuado para llevar a cabo el programa;
- d. Llevar a cabo una auditoría medioambiental en cada centro, con una periodicidad que determinará la

empresa en función de las repercusiones ambientales de su actividad;

- e. Como resultado de la auditoría se deben revisar la política y el programa medioambiental de la empresa; de esta forma se cumple la filosofía de la mejora continua, haciendo el sistema circular;
- f. Preparar un informe medioambiental de forma específica para cada centro y anualmente, dicho informe medioambiental, una vez validado, será enviado a la autoridad competente en cada país y dado a conocer entre el público; y
- g. La verificación. La empresa debe auditar, a través de un instrumento de verificación medioambiental acreditado, la política que en la materia se ha venido aplicando con respecto al sistema de gestión ambiental.

La International Organization for Standardization [Organización internacional para la estandarización] ISO formó en 1991 al Strategic Advisory Group on the Environment SAGE [Grupo asesor estratégico sobre medio ambiente], en tal sentido en 1996 ISO aprueba la ISO 14001 "Sistema de gestión medioambiental. Especificaciones y directrices para su utilización".

Entre los criterios generales de la ISO 14001 se establece que es una norma internacional, que mantiene la estructura de las ISO 9000, que cuentan con una gran tradición y reconocimiento, aplicable a todo tipo de organización, no obliga a que se hagan públicos los objetivos, establece la auditoría para el Sistema de gestión medioambiental, no exige declaraciones y se recomienda más comunicación externa pero el contenido de la comunicación queda a discreción de la administración.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

“Si se quiere alcanzar con eficiencia la sostenibilidad ambiental, es importante contar con procesos de tecnología limpia que garantice el uso adecuado de los recursos naturales y del ambiente, no solo en orden a la legislación nacional e internacional y en coherencia con las políticas sociales y económicas de cada país, sino, además, con técnicas y métodos adecuados de control, medición y evaluación, que hagan posible el seguimiento a procesos y acciones frente al contexto natural, como el aseguramiento de instrumentos que faciliten la orientación del quehacer económico, en procura de espacios de bienestar en mejoramiento continuo, definidos por la calidad de vida en ambiente sano” (Mantilla Pinilla, 2006, 143).

Uno de los sistemas de información ambiental de mayor reconocimiento es el Global Reporting Initiative GRI [Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad], en el se consideran tres elementos de sostenibilidad en la organización, los cuales son:

- a. Económico: incluye los gastos por nóminas, productividad laboral, creación de empleo, gastos en servicios externos, gastos en investigación y desarrollo, en inversiones, en formación y otras formas de capital humano. El aspecto económico incluye, aunque no se limita sólo a ello, los estados financieros y declaraciones relacionadas;
- b. Medioambiental: incluye el impacto de los procesos, productos y servicios sobre el aire, agua, tierra, biodiversidad y salud humana; y
- c. Social: incluye la salud y seguridad en el lugar de trabajo, estabilidad de los empleados, derechos laborales, derechos humanos, salarios y condiciones laborales.

Gómez (2004, 101) con respecto a la auditoría ambiental anota que “los procesos de aseguramiento de la calidad, que suponen el desarrollo de gestión como el SGM, reclaman la constante revisión y constatación de la aplicación de las políticas generales en materia medioambiental y su instrumentalización mediante los diversos planes de acción del sistema”.

Añade el autor que “los mecanismos institucionales de certificación como ISO desarrollan auditorías como eje fundamental para asegurar y garantizar que las organizaciones y procesos certificados por ellas, cumplen con los requisitos que instauran sus objetivos de calidad medioambiental”.

La Recomendación se desarrolla en cuatro puntos (anexo de la Recomendación): ámbito de aplicación, definiciones, reconocimiento y medición y difusión de la información. A continuación se presenta un resumen de cada uno de los tópicos expuestos:

1. Ámbito de aplicación

La Recomendación es de aplicación en las cuentas anuales y consolidadas y en los informes anuales y los informes anuales consolidados de las empresas por lo que respecta a cuestiones medioambientales. Dentro del desarrollo del tema se abarcan los siguientes tópicos (conforme al anexo):

- a. Reconocimiento, medición e información de los gastos medio-ambientales;
- b. Las obligaciones y riesgos medioambientales; y
- c. Los activos afines que se derivan de las transacciones y acontecimientos que afectan o pueden resultar afectados los estados financieros.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

En la Recomendación se establecen el tipo y las características que debe tener la información para cumplir con las características de la información financiera. En la Recomendación se establece que es de aplicación para las empresas europeas, con las respectivas exenciones contempladas para las pequeñas y medianas empresas.

2. Definiciones

La recomendación ofrece dos definiciones, las cuales se relacionan a continuación:

Medio ambiente: *“el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales”.*

Gasto medioambiental: *“engloba el costo de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias”.*

3. Reconocimiento y medición

La Recomendación establece que *“se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado, vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldará”.*

Los criterios de reconocimiento establecidos en la Recomendación, deben ser analizados conforme a los requisitos para el reconocimiento presentados en el Marco conceptual IASB (1989), los cuales son los siguientes:

- a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

La naturaleza de la obligación medioambiental, puede ser de dos tipos:

- a. Legal o contractual: cuando existe un compromiso de carácter legal-contractual (jurídico) donde se obliga a evitar, reducir o reparar un daño medioambiental; y
- b. Tácita: cuando la empresa se ha comprometido con terceros, a evitar, reducir o reparar un daño medioambiental, en este caso la empresa se obliga a través de declaraciones de cumplimiento de responsabilidades ambientales.

Cuando la entidad tenga una alta probabilidad de efectuar una erogación de carácter medioambiental pero se desconozca con certeza la fecha o el importe de dicha obligación, la entidad deberá reconocer una provisión. Este punto establecido por la Recomendación debe ser analizado conforme al Estándar Internacional de Contabilidad 37 "Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes".

Cuando se presenta una probabilidad menor de generar una responsabilidad medioambiental futura que genere salida de recursos de la entidad, se deberá reconocer una contingencia a través de las notas a los estados financieros. Cuando la probabilidad de que dicha responsabilidad sea remota, no se requiere que la empresa haga ninguna difusión sobre dicha posibilidad.

Se presenta la situación que cuando una entidad hace una erogación relacionada con un gasto medioambiental, una

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

tercera persona (natural o jurídica) reembolsa el mencionado gasto; dicho reembolso deberá ser reconocido sólo en caso de absoluta certeza que el desembolso será efectuado.

Las erogaciones relacionadas con el cumplimiento de responsabilidades medioambientales serán reconocidas como gastos en el periodo en que se incurre en las mismas. La norma presenta la excepción para que determinadas erogaciones puedan consideradas como activos, tal como se resalta en el próximo párrafo.

Para un gasto medioambiental recibir un tratamiento capitalizable debe cumplir con los criterios específicos establecidos en la normativa europea (directrices contables de la Unión Europea), además de los siguientes criterios:

- a. Los costos están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluayan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma; y
- b. Los costos reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la entidad.

La Recomendación en congruencia con lo establecido en el Estándar internacional de Contabilidad 36 “Deterioro del valor de los activos”, considera que debe efectuarse el registro por deterioro del valor de los activos que se presenten como resultado de factores medioambientales.

Conforme a las definiciones del IAS 36 la pérdida por deterioro es *“la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable”*. La definición anterior requiere conceptualizar el término importe recuperable, que es *“el mayor valor entre su valor razonable menos los costos para venta y su valor de uso”*.

Conforme a lo anterior debe definirse valor razonable menos costos para la venta y valor de uso, tal como se hace a continuación:

Valor razonable menos costos para la venta: *“es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía”.*

Valor de uso: *“es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo”.*

Cuando se presente un proceso de capitalización de los gastos medioambientales, los activos generados deberán ser evaluados periódicamente en cuanto a la conservación de su valor. Si se presentan indicios de deterioro del valor de los mencionados activos, la entidad deberá proceder a reconocer la respectiva pérdida por deterioro, disminuyendo el valor del activo hasta que alcance su importe recuperable, llevando la respectiva pérdida al estado de resultados.

Cuando un activo ha sufrido una pérdida por deterioro, situaciones posteriores pueden generar que el activo deteriorado recupere su valor, en tal caso la entidad podrá elevar el valor del mismo, sin que sea superior al importe recuperable del mismo (mayor valor entre el valor razonable menos costos de desapropiación y valor de uso).

Según lo dispuesto en el Marco Conceptual⁵ (1989) entre los requisitos para el reconocimiento y medición de un elemento de

⁵ Actualmente (octubre de 2006) el Marco conceptual se encuentra en un proceso de revisión, como resultado del proyecto de convergencia entre el organismo regulador contable norteamericano Junta de

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

los estados financieros se encuentra la fiabilidad en la medición. Para el caso medioambiental, la Recomendación establece:

“El importe de la responsabilidad deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evaluación futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución...

El importe deberá ser una estimación de la cuantía total de la responsabilidad independiente de la fecha en que cese la actividad o se vaya a saldar la responsabilidad...

... en aquellos casos muy infrecuentes en que no sea posible determinar la mejor estimación de la responsabilidad con la suficiente fiabilidad, ésta se deberá considerar como responsabilidad contingente, por lo que su existencia se deberá difundir en la memoria. Además, se deberán aclarar las razones por las que no se debería realizar ninguna estimación fiable”.

La recomendación señala, criterios adicionales que se deben tener en cuenta en el momento de calcular la cuantía de la responsabilidad medioambiental, ellos son:

- a. *Los costes marginales directos de las medidas de reparación;*
- b. *El costo de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente en las medidas de reparación;*

estándares de contabilidad financiera FASB y el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB

- c. *Las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación; y*
- d. *Los avances tecnológicos, en la medida en que sea probable que las autoridades públicas los aprueben.*

La Recomendación establece que debe efectuarse provisiones para la restauración de lugares contaminados y costos de desmantelamiento. Para ellos debe tenerse en cuenta los siguientes conceptos establecidos en el IAS 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes”, en cuanto a las condiciones para el reconocimiento de una provisión:

- a) La entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado, la obligación puede ser legal o tácita;
- b) Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y
- c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

4. Difusión de información

Conforme a la Recomendación y aplicable para las entidades europeas que han sido cobijadas en el alcance de la misma, las cuestiones medioambientales deberán reflejar dicha información en sus estados financieros y/o en las notas a los mismos.

Se establece que en los informes mensuales y anuales consolidados se debe publicar en la relación con las responsabilidades ambientales los siguientes puntos:

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- a. Los programas y principios que la entidad ha adoptado con el propósito de contribuir a la protección y reparación medioambiental;
- b. Las mejoras introducidas por la entidad tendientes a optimizar las condiciones ambientales;
- c. La aplicación de regulación en lo que respecta con la protección medioambiental;
- d. Si es pertinente ofrecer los datos sobre el rendimiento medioambiental de la entidad (agua, energía, emisiones, eliminación de residuos);
- e. Si la entidad publica informes medioambientales separados, deberá hacerse referencia a dicho informe, donde debió incluirse información de carácter cualitativo y cuantitativo de las cuestiones medioambientales.

Si las partidas son importantes se presentarán de forma separada en el balance general; si son de importancia pero en un grado menor, deberán ser reflejadas en las cédulas complementarias. Conforme a la Recomendación deberá reflejarse la siguiente información:

De conformidad con las directivas específicas europeas.

- a. Descripción de los métodos de valoración y ajustes empleados;
- b. Los gastos medioambientales extraordinarios imputados en el estado de resultados;
- c. Detalles de la cuenta “otras provisiones” si las hay;
- d. Las responsabilidades ambientales contingentes, si las hay;

Además de los requisitos específicos establecidos en la regulación contable europea, se debe publicar:

- a. Descripción de la naturaleza y condiciones financieras de cada una de las responsabilidades ambientales que se consideran relevantes;
- b. Si se utiliza el método de valoración actual, se debe precisar los importes descontados, los no descontados y el tipo de descuento utilizado;
- c. La política contable utilizada para el cálculo de las provisiones de los gastos medioambientales a largo plazo;
- d. Los importes por gastos medioambientales que se han cargado en el estado de resultados y los criterios para el cálculo de los mismos;
- e. Si es posible deberá revelarse los gastos medioambientales que han sido capitalizados durante el período corriente; de igual forma los activos que han deteriorado su valor por efectos medioambientales o reversiones por pérdida de valor de los mismos;
- f. Las multas o sanciones por incumplimiento de la legislación medioambiental; y
- g. Los incentivos estatales a que tiene derecho la entidad, por la aplicación de políticas medioambientales.

En el presente capítulo de forma sucinta se han presentado los criterios básicos de la contabilidad ambiental y su relación con la gestión y la auditoría; en los capítulos siguientes se desarrollarán los esbozos de las principales propuestas que a nivel mundial se han establecido en materia ambiental.

4. Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría en su relación con el Medio Ambiente. La visión de Tua Pereda

Las presiones sociales sobre las empresas, en cuanto a su responsabilidad social han llevado a que emerjan nuevos condicionamientos que exigen a la entidad un mayor compromiso con la sociedad, aspectos que deben ser reflejados en sus estados económico-financieros.

Las nuevas necesidades de información se formulan a partir de los cambios entre las concepciones clásicas y actuales de la contabilidad. Siguiendo los lineamientos de Tua (2001, 124) se pueden hacer las siguientes relaciones que evidencian las transformaciones al interior del sistema:

1. La elevación de la producción, ha dado paso a la reducción de los costos sociales;
2. La mejor oferta de la producción ha dado paso a la solución de problemas sociales;
3. De la contabilidad convencional se evolucionó a la contabilidad referida a la sociedad;
4. Del beneficio tradicional a los resultados sociales;
5. Antes lo más significativo era la óptica del propietario, hoy priman las necesidades de los grupos de interés; y

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

6. De un propósito centrado en la maximización de los beneficios en el pasado, ha surgido en el presente la necesidad de optimizar los beneficios sociales.

Los aspectos anteriores constituyen una tendencia que podría convertirse en paradigmática, no indica lo anterior que las empresas en su totalidad estén asumiendo el compromiso de responsabilidad social, es una propensión en la orientación empresarial, como resultado de la presión social en tales aspectos, pero deberán pasar muchos años para que tales criterios asuman una posición hegemónica en la cultura capitalista actual.

La contabilidad ambiental hace parte de este nuevo enfoque de la responsabilidad social corporativa (Lizcano, 2004). La contabilidad por ende ha tenido que empezar a dar cuenta de unas nuevas necesidades de información que en materia ambiental (la sociedad) la ley en ocasiones exige y (que) la sociedad empieza a demandar.

El autor establece que la contabilidad social presenta tres niveles, que evidencian su proceso evolutivo, a continuación se transcriben los mismos:

1. En un primer nivel el propósito es incrementar la información incluida en los estados financieros, extendiéndose al comportamiento social de la entidad; de igual forma teniendo en cuenta el efecto que su responsabilidad social puede tener en el cálculo y representación de su situación patrimonial y de sus resultados;
2. El segundo nivel ya implica la presentación por separado de la información ambiental, junto con los estados financieros tradicionales ya sea de forma conjunta o separada. De esta forma nace el balance social que hasta ahora es una relación descriptiva y en

ocasiones estadística, pero no contable del comportamiento al respecto de la empresa.

3. El tercer nivel ya implica un mayor grado de compromiso. Consiste en una auténtica contabilidad social, como el proceso de captación, medida, valoración y representación del comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluar dicho comportamiento y comunicar resultados a los grupos sociales interesados, ya sean internos o externos (Tua, 2001, 128).

El autor a renglón seguido presenta una lista de las normativas norteamericanas, inglesas e internacionales que considera más pertinentes en materia de medio ambiente, las cuales se reproducen a continuación:

- a. En Estados Unidos el Statement of position 96-1 en 1996, emitido por el American Institute of Certified Public Accountants AICPA;
- b. En Gran Bretaña el Financial Reporting Standards FRS 12 emitido en 1998, por el CIMA;
- c. A nivel internacional el International Accounting Standards IAS 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes” emitidos por el International Accounting Standards Board IASB (antes IASC) en 1998;
- d. A nivel internacional dos trabajos emitidos por la International Federation of Accountants IFAC, el No 1010 “Consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros” y el Study 6 – Environmental management in organizations-; y
- e. En la Unión Europea, la emisión de la interpretación de la 4ª y 7ª directiva en 1998;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Cuando el profesor Tua escribió el presente artículo no había sido emitido por la Comisión de comunidades europeas uno de los documentos de mayor valor para la contabilidad ambiental, como es la “Recomendación de la Comisión del 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuentas medioambientales en las cuentas anuales y los informes de las empresas”.

Estándares Internacionales de contabilidad y su relación con el medio ambiente

El profesor Tua (2001, 140) analiza el IAS 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes” a partir de su aplicación a las cuestiones medioambientales.

Una provisión conforme al IAS 37 es definida como “un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”.

Una obligación legal es definida por el mismo estándar como “aquella obligación que se deriva de:

- a. Un contrato;
- b. La legislación; y
- c. Otra causa de tipo legal”.

Una obligación implícita se define como “aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- a. Debido a un patrón establecido de comportamiento pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de

manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

- b. Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

A continuación se hará una referencia directa a los criterios básicos del IAS 36, del dominio de dichos referentes serán pertinentes para la mejor comprensión de la relación que formula el profesor Tua (2001) en lo referente a las cuestiones ambientales.

El reconocimiento de las provisiones deberá hacerse siempre y cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:

- a. La entidad tiene una obligación presente ya sea legal o implícita como resultado de un suceso pasado;
- b. Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- c. Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

En lo que respecta a la provisión la entidad deberá informar los siguientes elementos:

- a. El importe en libros al principio y al final del período;
- b. Las dotaciones efectuadas en el período, incluyendo los incrementos en las provisiones existentes;
- c. Los importes utilizados en el transcurso del período;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- d. Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el período; y
- e. El aumento durante el período, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento;

Además la entidad revelará información sobre los siguientes criterios:

- f. Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos producidos por la misma;
- g. Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión; y
- h. El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

Cuando existe una obligación posible o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos de la entidad, no se reconoce la provisión, pero se debe revelar información complementaria sobre el activo contingente. Tal como explica la siguiente transcripción del estándar.

La entidad no deberá reconocer ningún pasivo contingente. A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidar una posible obligación sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

- a. Una estimación de sus efectos financieros;
- b. Una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de salidas de recursos correspondientes; y
- c. La posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

El estándar es claro al advertir que los pasivos contingentes deben ser reflejados en las notas a los estados financieros, pero no deben reconocerse en los mismos. Para mayor claridad se expondrá conforme al Marco conceptual del IASB, lo relacionado con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento (expuestos en el párrafo siguiente). Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede paliar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento y los siguientes criterios:

- a. sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- b. la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

En el caso que exista una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos, no se reconoce provisión, ni se exige revelar información complementaria.

Retomando la orientación medioambiental de los estándares internacionales de contabilidad del profesor Tua, se establece que la empresa debe dotar provisiones en los siguientes casos:

- a. Cuando esté obligada por ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar un daño al medio ambiente;
- b. Se encuentre frente a una obligación implícita, es decir, que tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental, por ejemplo, cuando su política o sus objetivos dejan a la dirección muy poco margen de maniobras para no intervenir, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al medio ambiente, bien internamente a otro órgano de la empresa, o bien externamente.

El IAS 37 tiene tres apéndices, el último corresponde a los ejemplos de reconocimiento de provisiones, para lo cual presenta once casos, de los cuales algunos tienen relación con lo medioambiental. A continuación se reproducen los textos del estándar internacional de contabilidad:

1. Caso de legislación⁶, referente a terrenos contaminados, cuya aprobación es prácticamente segura.

Una entidad petrolífera produce contaminación, pero no sanea los terrenos que ha utilizado más que cuando la legislación del país en el que opera no la obliga. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre

⁶ El IAS 37 hace referencia a un caso hipotético de cualquier legislación internacional.

del año 2000, se aprobará en el país en cuestión de ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.

Aspectos a considerar en el caso:

- a. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: el suceso que da origen a la obligación es la contaminación de los terrenos, a causa de la práctica segura de la aprobación de la legislación que exige su saneamiento y limpieza;
- b. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: es probable; y
- c. Conclusión: se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de terrenos.

2. Caso de una obligación implícita para sanear terrenos contaminados

Una entidad petrolera, que produce contaminación en los terrenos que explota, opera en un país donde no existe legislación medioambiental. No obstante, la entidad cuenta con una bien conocida política medioambiental, según la cual toma bajo su responsabilidad la limpieza de toda la contaminación que produce su actividad. La entidad hace honor a sus compromisos.

Aspectos a considerar en el caso:

- a. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: el suceso que ha dado origen al compromiso es la contaminación de los terrenos, produciendo una obligación implícita, puesto que la conducta de la entidad ha creado una

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

expectativa válida, ante los afectados, que procederá al saneamiento de la contaminación causada;

- b. Una salida de recursos que incorpora beneficios económicos: es probable; y
- c. Conclusión: se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de terrenos.

3. Caso de una plataforma petrolífera marina

Una entidad explota un yacimiento marino, y la concesión que tiene para hacerlo le exige retirar la plataforma petrolífera al final del período de producción y restaurar el fondo marino. El noventa por ciento de los eventuales costos tienen relación con la retirada de la plataforma y con la restauración de los daños causados por su instalación, mientras que sólo el diez por ciento de los citados costos se deriva de la extracción del crudo. En la fecha del balance, ha sido construida e instalada la plataforma, pero no se ha comenzado la extracción de petróleo.

Aspectos a considerar en el caso:

- a. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: es la construcción e instalación de la plataforma, según las condiciones de la concesión, el suceso que produce la obligación legal de retirarla y restaurar el fondo marino, y por lo tanto este es el suceso que da origen a la obligación. A la fecha de cierre del período, no obstante, no hay ninguna obligación de reparar los daños que se deriven de la extracción del crudo.
- b. Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos: es probable; y

- c. Conclusión: se reconocerá una provisión por importe del noventa por ciento de la mejor estimación de los eventuales costos, que corresponde a los de retirada de la plataforma petrolífera y restauración de los daños causados por su construcción e instalación. Estos costos se sumarán al resto de los que compongan el importe en libros de la plataforma. El restante diez por ciento de los costos, que surgirán por la obtención del crudo, se reconocerán a medida que el petróleo sea extraído.
4. Caso de una obligación legal de colocar filtros para el humo

Según la legislación recién aprobada, la entidad está obligada a colocar filtros para el humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de junio del 2000. La entidad no ha colocado tales filtros.

Aspectos a considerar en el caso – situación uno a la fecha del balance del 31 de diciembre:

- a. obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: no hay evento alguno que de origen a la obligación de incurrir en un costo de los filtros para el humo ni en las multas que la legislación prevea de no colocarlas;
- b. Conclusión: no se reconocerá provisión por el costo de los filtros para el humo.

Aspectos a considerar en el caso – situación dos a la fecha del balance del 31 de diciembre:

- a. obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: no se ha producido todavía ningún suceso que haya dado origen a una obligación en lo que se refiere a los costos de

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

colocar los filtros para el humo, puesto que no se ha procedido a colocarlos. No obstante, y en virtud de los que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción;

- b. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: la evaluación de la probabilidad de incurrir en multas o sanciones por el incumplimiento de las normas de funcionamiento de las fábricas, depende de los detalles concretos de la legislación, así como de la seriedad del régimen de vigilancia y aplicación de la normativa;
- c. Conclusión: no se reconocerá provisión por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la entidad que de lo contrario.

El profesor Tua (2001, 152) termina su análisis de los estándares internacionales de contabilidad y su aplicación en las cuestiones medioambientales, presentando el contenido del informe de gestión en los aspectos relacionados con el tema, tal como a continuación se expone:

- 1. Cuando los aspectos medioambientales sean importantes para la situación financiera de la empresa, una descripción de los mismos y de la respuesta de la empresa;
- 2. La política adoptada por la empresa respecto a las medidas de protección del medio ambiente;
- 3. Mejoras introducidas en los ámbitos fundamentales de la protección medioambiental;

4. Información sobre los incentivos públicos para protección del medio ambiente, tales como subvenciones y desgravaciones fiscales;
5. En qué grado se están aplicando medidas de protección medioambiental que venían impuestas por modificaciones de la legislación, aprobadas o en curso de aprobación; y
6. En caso de que se proporcione más información cuantitativa o cualitativa en un informe separado, se hará referencia al mismo.

Declaración complementaria 1010 de la IFAC acerca de las “Consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de estados financieros” (1998)

La declaración de la IFAC tiene como objetivo abordar los siguientes temas:

- a. Las principales consideraciones que debe tener en cuenta el auditor en relación con las cuestiones relacionadas con el medio ambiente;
- b. Ejemplos de posibles incidencias de cuestiones medioambientales en los estados financieros; y
- c. Criterios a tener en cuenta por el auditor al ejercer su juicio profesional en tal contexto, la naturaleza, programación y alcance de los procedimientos a aplicar en relación con:
 - i. Conocimiento de las actividades del cliente;
 - ii. Evaluación del riesgo de control interno;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- iii. Consideraciones de la legislación y la regulación; y
- iv. Otros procedimientos sustantivos.

Conforme al análisis del profesor Tua (2001) a continuación se presenta una disertación de los últimos cuatro aspectos del punto c):

1. Conocimiento de la actividad del cliente

Es necesario por parte del auditor tener un conocimiento de las actividades del cliente, con el objeto de poder determinar aquella que tengan un efecto significativo en los estados financieros; en tal sentido deben considerarse las cuestiones medioambientales.

Existen diferentes motivos por los cuales una entidad puede estar expuesta a riesgos medioambientales, entre tales circunstancias se mencionan las siguientes:

- a. Estar sujeta en grado alto a leyes o normas reguladoras relativas al medio ambiente;
- b. Sea propietaria o posea intereses en lugares contaminados por otros propietarios anteriores; o
- c. Realice actividades que:
 - i. Puedan contaminar el suelo o el subsuelo, el agua o el medio ambiente en general;
 - ii. Utilicen sustancias peligrosas;
 - iii. Generen o procesen residuos contaminantes; o

- iv. Puedan tener un impacto negativo en clientes, empleados o en la población que viva en las proximidades de la entidad.

2 Evaluación del riesgo y del control interno

Existe una relación importante entre las cuestiones medioambientales y el riesgo de auditoría. En tal sentido la norma presenta elementos con respecto a los siguientes cuatro criterios:

- a. La evaluación del riesgo inherente

Los siguientes son ejemplos de los riesgos medioambientales citados por la declaración IFAC:

- i. El riesgo de incurrir en costos procedentes de la legislación o de requerimientos contractuales;
- ii. El riesgo de incumplimiento con la legislación o con las normas reguladoras relativas al medio ambiente;
- iii. Los posibles efectos de requerimientos medioambientales de clientes y su posible reacción al comportamiento en tal sentido de la entidad;
- iv. Existencia de informes poniendo de manifiesto problemas medioambientales significativos preparados por expertos en tales cuestiones, por los auditores internos o por auditores medioambientales;
- v. Tránsito de leyes o normas reguladoras relacionadas con el medioambiente, citada en la correspondencia con, o en los informes emitidos por organismos reguladores;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- vi. Inclusión del nombre de la entidad en un registro público o plan para la restauración del medio ambiente contaminado, si es que tales registros o planes existen;
 - vii. Comentarios en los medios de comunicación relativos a cuestiones medioambientales importantes;
 - viii. Comentarios relativos a cuestiones medioambientales en la correspondencia con los asesores legales;
 - ix. Evidencia que pongan de manifiesto compras de bienes y servicios relacionados con cuestiones medioambientales que resulten inusuales en relación con el tipo de actividad de la entidad; e
 - x. Incremento, o partidas inusuales, en los gastos legales o de consultoría relacionados con el medio ambiente o en las multas o sanciones como consecuencia de trasgresión de leyes o normas reguladoras en esta materia.
- b. Los sistemas contables y de control interno

En este punto se hace referencia a los criterios que debe tener en cuenta el auditor, para considerar que las ciertas cuestiones medioambientales pueden tener un impacto significativo en los estados financieros. En tal sentido debe tener un conocimiento de las políticas y procedimientos importantes que tiene la entidad en materia de gestión y control en materia medioambiental.

- c. El entorno de control

A continuación se mencionan los aspectos que cita la norma del IFAC en lo que respecta a la evaluación del control para cuestiones medioambientales:

- i. El funcionamiento de la alta gerencia en lo relacionado con los controles medioambientales;
- ii. Los estilos propios de la dirección de la entidad para abordar las cuestiones ambientales, tanto las legales como las anexas;
- iii. La estructura de la entidad y las disposiciones internas que estén orientadas de forma particular a dar cumplimiento con las cuestiones medioambientales; y
- iv. Los sistemas de control y estrategias medioambientales utilizadas por la entidad y en especial las digeridas por la dirección de la entidad.

d. Los procedimientos de control

El auditor después de evaluar todos los elementos anteriores, puede llegar a la conclusión de la necesidad de obtener conocimientos de los controles ambientales; la norma cita los siguientes elementos relacionados:

- i. Verificar el cumplimiento de las políticas y procedimientos medioambientales;
- ii. Verificar la existencia de una base de datos y un adecuado sistema de información que revele todos los elementos relacionados con los compromisos medioambientales de la entidad;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- iii. Controlar la relación existente entre la información medioambiental y la información general producida por la entidad; e
- iv. Identificar todas las acciones y circunstancias que estén relacionadas con las cuestiones medioambientales.

3. Evaluación del cumplimiento de la legislación y de la regulación

Para que el auditor pueda verificar el cumplimiento de la legislación ambiental por parte de la entidad, se requiere que el profesional de la auditoría se encuentre actualizado en materia de las normas ambientales que recaen sobre la entidad. Conforme al análisis del profesor Tua (2001) se hace necesario precisar los siguientes aspectos:

- a. La utilización del auditor de los conocimientos en el sector y de la actividad de la entidad;
- b. Indagación interna y externa del cumplimiento de la normativa medioambiental vigente;
- c. Indagación sobre nuevas y posibles normas medioambientales que puedan afectar o afecten a la entidad; y
- d. Discusión con la dirección acerca de las políticas y procedimientos seguidos en materia de cuestiones medioambientales.

4. Procedimientos sustantivos

El siguiente resumen de los procedimientos sustantivos para detectar irregularidades debidas a cuestiones ambientales

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

presentado por el profesor Tua (2001) constituye un referente de los elementos contemplados en la norma:

- a. General
 - i. Revisión en general de la documentación;
 - ii. Utilización del trabajo de terceros;
 - iii. Expertos independientes;
 - iv. Auditoría Interna;
 - v. Auditoría medioambiental;
 - vi. Existencia de seguros;
 - vii. Declaración de la dirección; y
 - viii. Filiales.
- b. Activos
 - i. Adquisición de terrenos, instalaciones y maquinaria;
 - ii. Inversiones a largo plazo;
 - iii. Deterioro de activos; y
 - iv. Recuperabilidad de reclamaciones.
- c. Pasivos, provisiones y contingencias
 - i. Carácter completo de los pasivos, provisiones y contingencias;
 - ii. Estimaciones contables; y

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- iii. Revisiones de la documentación.
- d. Información suministrada por la empresa.

Gray y Bebbington (2002, 356) establecen diez criterios que deberían ser tenidos en cuenta en una agenda internacional que busque la excelencia ambiental. A continuación se citan los mencionados puntos, con el objeto que puedan tener una relación con los enfoques contables mundiales:

- a. Desarrollar y publicar una política ambiental;
- b. Preparar un programa de acción;
- c. Arreglar la organización y el personal incluyendo representación de la junta;
- d. Asignar recursos adecuados;
- e. Invertir en ciencia y tecnología ambiental;
- f. Educar y entrenar;
- g. Monitorear, auditar y reportar;
- h. Monitorear la evaluación de la agenda verde;
- i. Contribuir a los programas ambientales; y
- j. Ayudar a construir puentes entre los distintos intereses.

5. Desarrollo a Escala Humana: Manfred Max Neef

Max Neef parte de afirmar que los pueblos del mundo y fundamentalmente los tercermundistas se encuentran en un estado de crisis, la cual se va agudizando como resultado de la presión económica que ejercen las elites hegemónicas y fundamentalmente las que ostentan el poder financiero. A ello se suma la poca o nula participación de la ciudadanía en las estructuras políticas y sociales.

Ante la crisis social y la presión social por diferentes vías, el Estado acude al fortalecimiento de la estructura militar como un medio para mantener el estado imperante y controlar las acciones emancipadoras y contrarias al régimen. La sociedad además, a dejada de creer en posibilidad de cambio y la población se sume en una pesimista desesperanza frente al futuro.

Frente al modelo neoliberal actual el Max Neef (2000, 18)⁷ anota:

“El neoliberalismo monetarista ha fracasado en un período mucho más breve y de manera mucho más estrepitosa. Más aún, se parece a un derrumbe fenicio, que nada deja después de su paso excepto un inmenso vacío. El que hoy en día sólo logre sustentarse, en América Latina, con el apoyo de regímenes dictatoriales o pseudo-democráticos, es prueba suficiente de que la presión generada por los costos sociales sólo puede mantenerse bajo control con la aplicación de medidas represivas”.

⁷ Max Neef, Manfred y otros. *Desarrollo a escala humana: una opción para el futuro*. Medellín: Proyecto 20 editores, 2000.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

La propuesta de Max Neef (2000, 20) se resume en lo que él denomina un Desarrollo a escala humana, la cual se define en los siguientes términos:

“Tal desarrollo se concentra y sustenta en la satisfacción de las necesidades humanas fundamentales, en la generación de niveles crecientes de auto-dependencia y en la articulación orgánica de los seres humanos con la naturaleza y la tecnología, de los procesos globales con los comportamientos locales, de lo personal con lo social, de la planificación con la autonomía y de la Sociedad civil con el Estado”.

Ruesga y Durán (2000, 57) precisan que “a partir de los años sesenta, momento en el que la evidencia de la degradación ambiental causada por las actividades de producción y consumo es incontestable, comienzan a difundirse una serie de ideas que cuestionan el crecimiento económico acumulativo, por sus implicaciones en la degradación del medio ambiente. El paulatino agotamiento-deterioro de los recursos naturales y del medio ambiente apunta hacia la aparición de fuertes estrangulamientos en la dinámica de crecimiento económico con tendencia ininterrumpida. Es este contexto analítico se llega a la formulación de hipótesis de crecimiento cero”.

La propuesta de un Desarrollo a escala humana sustenta la necesidad de reconocer la incapacidad que han tenido los modelos anteriores y los actuales para orientar los procesos de desarrollo centrados en el hombre como un fin en sí mismo. Para el autor es básico distinguir entre necesidades y satisfactores de tales necesidades.

Las necesidades las clasifica en dos grupos:

1. Categorías existenciales:
 - b. Ser;

- c. Tener;
 - d. Hacer; y
 - e. Estar.
2. Categorías axiológicas:
- f. Subsistencia;
 - g. Protección;
 - h. Afecto;
 - i. Entendimiento;
 - j. Participación;
 - k. Ocio;
 - l. Creación;
 - m. Identidad; y
 - n. Libertad.

A partir de lo anterior Max Neef presenta dos postulados:

1. Las necesidades humanas son finitas, pocas y clasificables;
2. Las necesidades humanas fundamentales son las mismas en todas las culturas y en todos los períodos históricos. Lo que cambia, a través del tiempo y de las culturas, es la manera o los medios utilizados para la satisfacción de las necesidades.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Presenta el autor como problemas de la economía al desempleo, la deuda externa y la hiperinflación. Siguiendo (la) su línea conceptual (del autor) gran parte de estos problemas es el resultado, de no tener una orientación clara hacia el hombre. *“Ello implica, por cierto, asumir como principio que algo pareciera olvidarse con demasiada frecuencia: que la economía está para servir a las personas, y no las personas para servir a la economía”.*

La economía se ha equivocado al presentar los problemas sociales como si se tratará exclusivamente de cifras que se han construido con la ayuda de la estadística. Cada cifra de pobreza, desnutrición, desempleo, abandono y desplazamiento entre otros factores, representa un drama real, que parece perder todo su horror cuando se patentiza a través de cifras frías, que nublan la verdadera condición de infra-humanidad.

Si el lector objeta la presentación del problema y la define como sobre-diagnosticada, y exige propuestas de solución debe advertirse que las respuestas reales a la crisis deben ser de carácter colectivo. Pero ante todo que las soluciones no provienen del norte, ni tienen la intencionalidad de ser globalizantes y hegemónicas. Conforme al pensamiento de Max-Neef (2000) “ningún nuevo orden económico internacional podrá ser significativo si no está sustentado en la reformulación estructural de una densa red de nuevos ordenes económicos locales”.

De forma categórica el autor anota “significa reconocer, la incompletitud e insuficiencia de las teorías económicas y sociales que han servido de sustento y orientación a los procesos de desarrollo hasta el presente. Significa tomar conciencia, concretamente, de que en un mundo cada vez más heterogéneo por su creciente e inevitable interdependencia, la aplicación de modelos de desarrollo sustentados en teorías mecanicistas, acompañados de indicadores agregados y homogeneizantes, represente una ruta segura hacia nuevas y más inquietantes frustraciones”.

En un intento de evaluar la necesidad de protección del medio ambiente, a la luz de los criterios propuestos para el desarrollo social del profesor Max-Neef, puede advertirse que las propuestas más concretas y reales en el campo medio-ambiental no serán originarias de los países desarrollados. Las naciones industrializadas han depredado el ambiente, y su afán desarrollista ha generado en ellos una conciencia inversa, donde todo debe estar postrado al servicio del capital lucrativo.

Las acciones económicas de las naciones y de las empresas, afectan lo ambiental, lo social, lo cultural y lo educativo entre otros, en tal sentido afirma el referido autor que *“si las políticas económicas diseñadas por economistas, afectan totalmente como, de hecho lo hacen a la totalidad de la sociedad, los economistas ya no pueden pretender que su única preocupación son los problemas económicos. Tal pretensión sería poco ética, puesto que implicaría asumir la responsabilidad por la acción, pero no por las consecuencias de la acción”*.

En el capítulo anterior se analizaba la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros y su aplicación a la contabilidad. Se concluía que no era posible a partir de dichos parámetros hablar de contabilidad ambiental, sino de contabilidad financiera con fines lucrativos que incluía en sus estados contables el impacto que las cuentas ambientales generaban en la utilidad y rentabilidad empresarial.

El modelo contable Internacional IASB, responde a las exigencias de los mercados financieros internacionales, tales estándares no fueron creados para resolver necesidades de los pueblos subdesarrollados, todo lo contrario se crearon para profundizar las diferencias entre países ricos y pueblos marginados. Anota al respecto Max Neef (2000, 32) “con el fin de mantener el sistema bancario internacional robusto y sano,

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

una gran cantidad de países y sus poblaciones tendrán que someterse a costa de quedar debilitados y enfermos”.

Las acciones emprendidas por los países pobres para proteger sus recursos naturales y evitar su devastación son limitadas, las políticas internas de los países incluyendo las de protección ambiental, deben ser consultadas con los organismos internacionales orquestados por los gobiernos más poderosos del mundo.

“Los esfuerzos por establecer un Nuevo Orden Económico Internacional NOEI y una nueva división internacional del trabajo no han logrado atenuar las relaciones de dependencia económica, financiera, tecnológica y cultural de los países en desarrollo respecto de las naciones industrializadas.

El auge del capital financiero ha restringido aún más la capacidad y el derecho de los países deudores de decidir sobre sus propios destinos. Al respecto, las políticas de ajuste impuestas por el Fondo Monetario internacional a los gobiernos latinoamericanos, que solicitan créditos para pagar los (desorbitantes) exorbitantes servicios de sus deudas, reflejan el poder de la banca privada internacional para mermar la soberanía de los países pobres”.

Max Neef (2001, 67) establece una relación entre seres humanos, naturaleza y tecnología; exponiendo que bajo los lineamientos tradicionales del desarrollo medidos en términos de producción, como por ejemplo el producto interno bruto, como medición del crecimiento mida en términos de las cosas y no de las personas, su bienestar, el futuro y las condiciones de la naturaleza. Los siguientes párrafos son categóricos al respecto.

“La conducta generada por una cosmología antropocéntrica que sitúa al ser humano por encima de

la naturaleza, es coherente con los estilos tradicionales de desarrollo. De ahí que la visión economicista del desarrollo, a través de indicadores agregados como el producto interno bruto PIB, considera positivos, sin discriminación, todos los procesos donde ocurren transacciones de mercado, sin importar si éstas son productivas, improductivas o destructivas.

Nota: en nuestro análisis se utiliza el PIB o el PNB (producto nacional bruto)

Resulta así, que la depredación indiscriminada de un recurso natural hace aumentar el PIB, tal como lo hace una población enferma cuando incrementa su consumo de drogas farmacéuticas o de servicios hospitalarios”.

Este acápite fue alusivo a la relación existente entre la propuesta económico-social de Max Neef (2001) y el análisis del grupo de investigación al relacionar tales apreciaciones con el medio ambiente; a manera de conclusión se transcribe los posibles escenarios de futuro presentados por el ecólogo argentino Gilberto Gallopin que sirven de advertencia final al autor objeto de estudio.

Existen tres posibles versiones para el futuro, a saber:

“La primera, es la posibilidad de la extinción total o parcial de la especie humana. La forma más obvia de que esto ocurra es a través de un holocausto nuclear, el cual, según sabemos, se basa en el principio de la destrucción mutuamente asegurada. Pero además del holocausto nuclear, hay una serie de procesos actuales que pueden causar dicha situación; el deterioro del medio ambiente, la destrucción de los bosques, la destrucción de la diversidad genética, la polución de los mares, lagos y ríos, la lluvia ácida, el efecto invernadero, la reducción de la capa de ozono, entre otros.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

La segunda posibilidad es la barbarización del mundo. Algunas características serían el surgimiento de burbujas de enorme riqueza, rodeadas de barricadas o fortalezas para proteger esa riqueza de los inmensos territorios de pobreza y miseria que se extienden más allá de las barricadas. Muchos de estos síntomas ya se encuentran en algunas actitudes mentales y en la existencia real de áreas aisladas para los muy ricos, que no quieren contaminarse visual, auditiva y físicamente con la pobreza. Un componente de esta versión será el surgimiento de regímenes represivos, que cooperan con las elites ricas e impondrán condiciones de vida cada vez peores para los pobres.

La tercera versión presenta la posibilidad de una gran transición, el pasaje de una racionalidad dominante de competencia económica ciega y de codicia, a una racionalidad basada en los principios de solidaridad y el compartir. Podríamos llamarlo el pasaje de la destrucción mutuamente garantizada a una Solidaridad mutuamente asegurada. La pregunta es si podemos hacerlo... creo que si podemos, y que tenemos la capacidad para hacerlo, pero no nos queda mucho tiempo”.

6. Informe de Grupo de trabajo intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros ISAR

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo UNCTAD a través del grupo ISAR, en 1998 emitieron un documento sobre “Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas”.

El informe de ISAR consta de dos capítulos, el primero orientado a ofrecer una exposición provisional de directrices sobre el método más adecuado para la contabilidad y presentación de informes en materia de costos y obligaciones ambientales.

El segundo capítulo pretende ir más allá del modelo de contabilidad tradicional y busca identificar los principales indicadores de cumplimiento de las normas ambientales, así como examinar su relación con los resultados financieros. El acápite abarca un examen de los métodos más adecuados que se utilizan para calcular y comunicar los datos relativos al cumplimiento de las normas ambientales, así como el comportamiento de la comunidad financiera, que utiliza cada vez más esos datos ambientales para adoptar decisiones en materia de inversión.

El informe reconoce que las cuestiones ambientales asociadas a la contabilidad cada vez cobran mayor importancia en las empresas tanto públicas como privadas, una vez que la contaminación ambiental se ha convertido en un gran problema

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

económico, social y político con mayores proporciones cada vez.

El documento establece las siguientes definiciones con respecto a la contabilidad ambiental:

- a. Medio Ambiente: se entiende nuestro entorno físico natural, con inclusión del aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, como los combustibles fósiles y los minerales;
- b. activo: es un recurso controlado por una empresa como resultado de acontecimientos anteriores y respecto al cual se prevé que en el futuro generará beneficios económicos para la empresa; esta definición es tomada del párrafo 49 de Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros IASB;
- c. pasivo: es una obligación actual de la empresa derivada de acontecimientos anteriores y respecto de la cual se prevé que su liquidación determinará un egreso de recursos de la empresa que entrañará beneficios económicos (Marco IASB, párrafo 49);
- d. activo eventual o contingente: es una posible obligación derivada de acontecimientos anteriores, que existe a la fecha del balance, pero cuyo resultado sólo se confirmará en caso que en el futuro ocurran o no uno o más acontecimientos inciertos que escapen al control de la empresa;
- e. costos ambientales: abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de

los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa;

- f. activos ambientales: son costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros porque satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos.

En este acápite es pertinente abordar el análisis que Conesa y otros (2006, 103) hacen alrededor del término pasivo ambiental, el cual se transcribe a continuación:

“En ciertos ámbitos se observa que el término pasivo medioambiental posee diferentes acepciones al abarcar diversas problemáticas relacionadas con los hechos objeto de estudio, pudiendo dar lugar a una confusión. Se puede hablar de pasivos ambientales como:

- a. Riesgo de penalización por incumplimiento de normas, que pueden incluir multas, la prohibición de operaciones, la exigencia de responsabilidades a los administradores e incluso el encarcelamiento de los directivos claves;
- b. Reducciones de beneficios como consecuencia de la adaptación a los cambios en la legislación medioambiental;
- c. Obligación de reparar daños al medio ambiente o de compensar a particulares por daños en sus personas o sus propiedades, debido a la contaminación causada;
- d. Obligación de instalar equipos costosos en cumplimiento de la legislación ambiental; y

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- e. Posibilidad que las compañías aseguradoras se nieguen a hacer frente a las indemnizaciones por daños de carácter medioambiental, si se observa la existencia de mala fe o negligencia por parte del asegurado.”

El 29 de junio del año 93 se expide el reglamento por el cual las empresas del sector industrial se adhieren con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría ambiental, las definiciones que formula el citado reglamento son:

- a. política medioambiental: es el conjunto de objetivos generales y principios de acción de una empresa con respecto al medio ambiente, incluido el cumplimiento de todos los requisitos normativos correspondientes al medio ambiente;
- b. Evaluación medioambiental: es un análisis preliminar global de los problemas, efectos y resultados en materia de medio ambiente de las actividades realizadas en un centro;
- c. Programa medioambiental: es una descripción de las actividades y objetivos específicos de la empresa para asegurar una mejor protección del medio ambiente en un centro determinado, con inclusión de una descripción general sobre las medidas adoptadas o previstas para alcanzar dichos objetivos y, en caso necesario, los plazos fijados para la aplicación de dichas medidas;
- d. Objetivos medioambientales: las metas concretas, expresadas en términos de eficacia medioambiental, que una empresa se propone alcanzar.

Ruesga y Durán (2000, 54) señalan que “en el intento de insertar la consideración de los activos medioambientales en la

perspectiva económica, conviene hacer explícito, de forma previa, que el medio ambiente cumple tres funciones de trascendencia singular:

- i. Es la fuente fundamental de recursos;
 - ii. Es proveedor de inputs necesarios para el proceso productivo, es decir los recursos naturales; y
 - iii. El medio natural actúa como depósito de los desechos y residuos generados en las actividades de producción y consumo.
- g. pasivo ambiental: son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos.

En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en que se incurrirá para liquidar pasivos ambientales, se suelen denominar “reservas para pasivos ambientales”.

- h. capitalizar: se entiende el registro de un costo ambiental como parte integrante de un activo conexo, o bien su reconocimiento como un activo separado, según proceda.
- i. obligación: es una responsabilidad para con otros que debe liquidarse en el futuro mediante la transferencia o la utilización de activos, la prestación de servicios u otro medio que produzca beneficios económicos, en una fecha determinada o por determinar, cuando ocurra un acontecimiento determinado o cuando se solicite.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Una obligación legal es aquella basada en medidas legislativas, en reglamentos o en contratos. Una obligación derivada es la que puede crearse, inferirse o derivarse de los hechos en determinada situación y en cuyo caso el margen que dispone la empresa para no cumplir la imposición es pequeño o nulo, si bien no se trata de una obligación legal. Una obligación equitativa es un tipo de imposición derivada que se basa en consideraciones éticas o morales.

Con respecto al reconocimiento de los costos ambientales el Informe establece dos criterios válidos:

- a) registrar la erogación como un gasto ambiental; y
- b) registrar el costo ambiental como un mayor valor de un activo o como un activo independiente.

Los costos ambientales se capitalizan a partir de las siguientes consideraciones:

- a) un aumento de la capacidad o un mejoramiento de la seguridad o la eficiencia de otros activos de la empresa;
- b) una reducción o prevención de la contaminación ambiental que es probable que se produzca como resultado de operaciones futuras; y
- c) la conservación del medio ambiente.

La International Federation of Accountants IFAC ha emitido una declaración complementaria de auditoría en materia ambiental, conocida como la 1010, en ella define las cuestiones ambientales conforme a los párrafos siguientes:

“Iniciativas para prevenir, disminuir o remediar el deterioro del medio ambiente, o para procurar la conservación de los recursos renovables y no renovables...”.

Entre los ejemplos de cuestiones ambientales que afectan a los estados financieros la norma de IFAC cita los siguientes (Tua, 2001, 133):

1. Promulgación de leyes o de regulación relativa a cuestiones medioambientales puede suponer una devaluación de los activos y, en consecuencia, puede hacer necesaria la corrección de su valor;
2. La ausencia de cumplimiento con la normativa legal relativa a cuestiones medioambientales, tales como la referente a emisiones contaminantes o depósito de residuos, o los cambios en la legislación con efectos retroactivos, puede requerir el reconocimiento de costes por necesaria reparación o compensación, o por sanciones legales;
3. Algunas entidades, por ejemplo, las industrias extractivas, las químicas o las que tratan los residuos, pueden incurrir en obligaciones medioambientales como consecuencia de su actividad principal;
4. “Obligaciones asumidas”, relativas a la reparación del medio ambiente, procedentes de iniciativas voluntarias; por ejemplo, una entidad puede haber constatado la contaminación del terreno y, aunque no tenga obligación legal al respecto, puede decidir poner remedio a este hecho, buscando potenciar su imagen a largo plazo y sus relaciones con la comunidad;
5. Puede ser necesario que una entidad ponga de manifiesto en la memoria la existencia de un pasivo contingente cuando los gastos relativos a cuestiones medioambientales no puedan ser razonablemente estimados; y

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

6. En situaciones extremas, el incumplimiento con determinadas leyes o normas reguladoras puede afectar la continuidad de la existencia de la entidad y, en consecuencia, puede afectar la información contenida en los estados financieros y los criterios con los que se elaboran los mismos.

A continuación se presentaran conforme al informe ISAR, ejemplos de casos en los cuales las erogaciones constituyen gasto:

- a. tratamiento de productos residuales;
- b. limpiezas relacionadas con actividades que se llevan a cabo durante el ejercicio en curso;
- c. eliminación de los daños ocasionados en un ejercicio anterior;
- d. actividades permanentes de administración ambiental y auditoría ambiental;
- e. las multas por incumplimiento de la legislación ambiental; y
- f. indemnizaciones pagadas a terceros por daños ambientales causados.

Cuando se determina que una erogación de carácter ambiental constituye un costo, el mismo debe ser capitalizado, ya sea porque aumente el valor de un activo existente, o porque se contabilice como un activo independiente.

Es importante señalar que el modelo internacional IASB, establece en su Marco Conceptual dos criterios básicos para el reconocimiento de activos:

- a. La posibilidad que genere recursos económicos;
- b. La medición fiable de los beneficios económicos que genera dicho activo.

El Informe ISAR establece también los criterios a partir de los cuales deben ser registrados los pasivos medioambientales, a continuación se exponen dichos parámetros.

Debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la entidad tiene la obligación de cubrir una erogación ambiental, la cual podrá registrarse como activo o como gasto en contrapartida del pasivo.

El reconocimiento de una obligación medioambiental no siempre deberá estar soportada en una disposición legal, existen casos en los cuales la entidad de forma voluntaria se ha comprometido a realizar gastos para mejorar las condiciones ambientales, tal compromiso con el público lleva a que exista la justificación para la realización de tal registro.

La imposibilidad de estimar con exactitud una erogación relacionada con una partida ambiental, no exime de su reconocimiento en los estados financieros, en tal caso deberá registrarse por la mejor estimación posible que pueda efectuar la entidad. De igual forma la entidad deberá calcular todos los daños que puedan generar erogaciones futuras.

El reconocimiento de los pasivos medioambientales deberá hacerse en el momento en que se tiene conocimiento del mismo, no deberá esperarse hasta que la actividad que lo origina haya concluido, una vez que esta situación estaría reflejando unos estados financieros incorrectos, que han dejado de registrar un pasivo que se está causando en la realidad, pero no contablemente.

En congruencia con el tratamiento de los activos medioambientales, los pasivos generados por cuestión

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

ambiental que se capitalicen, deberán ser amortizados en los estados de resultados durante el tiempo que los mismos sean utilizados para la actividad que se programo inicialmente.

No deben compensarse partidas de cuentas por cobrar por pasivos de la entidad, en los estados financieros deben presentarse las cifras brutas (salvo en situaciones excepcionales).

Cuando la responsabilidad ambiental de la entidad sea compartida con un tercero, la entidad registrará como pasivo sólo la alícuota que le corresponde de forma proporcional; sin embargo, las cláusulas de responsabilidad establecen que si el tercero no cumpliera con la obligación, dicha deuda recae sobre la entidad, esta deberá registrar el total de la misma.

Para el registro de los pasivos ambientales existen dos métodos reconocidos: el método preferido y el método alternativo aceptable.

En el primero “el cálculo de un pasivo ambiental relativo a operaciones futuras de restauración de sitios o de clausura y eliminación de activos de larga duración debe efectuarse sobre la base del valor actual de los gastos futuros estimados en los que sea necesario incurrir, teniendo en cuenta la determinación del costo actual de la realización de las actividades necesarias, así como los requisitos legales y de otra índole vigentes. Debe divulgarse información sobre la utilización de este método”.

El segundo método denominado “método alternativo aceptable”, establece que “el cálculo de un pasivo ambiental relativo a operaciones futuras de restauración de sitios o de clausura y eliminación de activos de larga duración debe efectuarse sobre la base del costo de la realización de las actividades necesarias estimado en el ejercicio en curso. Debe divulgarse información sobre la utilización de este método”.

Conforme a ISAR es de gran importancia la revelación de la información ambiental en los estados financieros, de manera que estos reflejen de forma real la situación de la entidad. La información de este tipo puede estar contenida en los estados financieros como partidas dentro de sus elementos, o puede ser anotada en los anexos de dichos estados. La información que se revele debe tener en cuenta la relación de costo-beneficio y los criterios de confidencialidad y protección de factores competitivos de la entidad.

La determinación de lo que se define como una erogación ambiental es cuestión de juicio profesional; en todo caso, en las notas a los estados financieros debe expresarse todo lo relacionado con las partidas ambientales.

Las diferentes partidas que sean generadas como resultado de la gestión ambiental y que afecte los estados financieros, deberán registrarse y revelarse por separado en las cuentas anuales o intermedias. Anexo deben darse a conocer los criterios de medición-valoración y agregación utilizados para dichas partidas.

Es pertinente transcribir la afirmación de Mantilla Pinilla (2006, 144) quien al respecto anota “es necesaria la valoración monetaria de los resultados en la política social y la de los inventarios de recursos naturales y costos ambientales, para facilitar comparaciones coherentes con el comportamiento de la economía, pero teniendo en cuenta que el valor social y lo ambiental no depende de la cantidad de dinero que se destine en el manejo o gestión, sino de parámetros y variables que deben ser definidas de acuerdo a los beneficios que se reflejen en el bienestar personal”.

En lo que respecta a la valoración de los recursos naturales y ambientales, el autor hace la siguiente aseveración:

“Establecer el valor de los recursos de la naturaleza en términos monetarios, es quizás el tema más complejo

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

dentro del análisis del desempeño de una economía, cuando se pretende evaluar sus avances en el desarrollo con sostenibilidad. Si el dinamismo económico se mide por el flujo de dinero, todos sus efectos sociales y ambientales, se deben comparar y evaluar con los mismos patrones, de lo contrario, las expresiones que resulten de los análisis serían subjetivas e incomparables, careciendo de una importancia relativa para re-direccionar la política de sostenibilidad.

La valoración o determinación de costos ambientales, implica el reconocimiento de las condiciones y las características de los recursos, porque de ello depende su valor relativo aproximado en referencia a los beneficios y efectos sobre el hombre, puesto que las cosas tienen valor en la medida en que le reportan algún bienestar al hombre, adquiriendo a su vez, la categoría de bienes”.

La contabilidad ambiental en ocasiones parece responder más a una preocupación financiera que una conciencia de protección de los recursos naturales, en tal sentido la valoración parece tomar tal sendero, los siguientes párrafos de Ruesga y Durán (2000, 62) son categóricos al respecto:

“De existir un mercado para los bienes y servicios medioambientales, éste constituiría la mejor fuente de información para determinar su valor de cambio. Algunos recursos naturales si cuentan con un mercado de referencia que suministra la información necesaria sobre su valor, por ejemplo, aquellos que tiene su reflejo en el mercado a través del coste en que se incurre cuando se explotan, aunque este valor sea sólo parcial y no muestre la totalidad del coste ambiental en términos de impactos o de agotamiento.

Tan sólo en la medida en que el mercado asigne valores de cambio (precios) a los recursos ambientales que se degradan, sería factible su internacionalización en el

sistema de relaciones productivas, posibilitando con ello su integración como factor más en la función de producción. De esta forma, el sistema de precios, que actúa en el mercado como mecanismo regulador en la asignación de recursos, reflejaría no sólo los costes privados, sino también los costes sociales”.

El ISAR establece una serie de aspectos que interesan a la entidad y el sector, considera que dichos aspectos deben ser revelados, entre los cuales se mencionan:

- a. La política y los programas oficiales que la empresa ha aprobado;
- b. En los casos en que no existan estas políticas y programas, este hecho debe indicarse;
- c. Las mejores que se hayan logrado en esferas fundamentales desde la introducción de la política o en los últimos cinco años, si este último período es más corto;
- d. En qué grado se han aplicado las medidas de protección ambiental impuestas por la legislación gubernamental y en qué medida se han cumplido los requisitos oficiales; y
- e. Cualesquiera prácticas pertinentes establecidas en las leyes sobre el medio ambiente.

El modelo tradicional de preparación de informes financieros es criticado por el ISAR, en razón que no establecen exigencias concretas en materia de información ambiental, de igual forma están dedicados a informar sobre datos pasados, pero presentan muy poca o nula información que de cuenta de datos sobre el futuro.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Las preocupaciones ambientales no son la esencia de los informes contables tradicionales. En los estados financieros se reflejan partidas de carácter medioambiental cuando estas tienen significativas implicaciones en la situación financiera de la entidad, y cuando implican cambios en el estado de resultados. En términos generales la información no financiera no se refleja en los informes de las empresas.

Ante la ausencia de un método de universal reconocimiento para medir y comunicar los resultados medioambientales; el Grupo decide presentar los cinco métodos de mayor reconocimiento, los cuales se citan a continuación:

1. Presentación de informe sobre el cumplimiento de los requisitos en materia de permisos obligatorios o para la eliminación de derechos que figuran en la lista de desechos tóxicos;
2. Presentación de informes sobre la reducción de descargas en valor absoluto;
3. Presentación de informes sobre reducción con éxito de emisiones que tengan repercusiones importantes para el medioambiente;
4. Preparación de modelos de índice único (o índices múltiples) para indicar el cumplimiento global de las normas ambientales;
5. Preparación de una serie de indicadores pertinentes del cumplimiento de las normas ambientales, de importancia generales para la actividad económica, calculados de manera coherente a lo largo del tiempo.

El Informe presenta tres clases de información medioambiental que pueden ser presentados en los estados contables:

1. Datos cuantificados financieramente, relativos a los pasivos y consignaciones ambientales; costos ambientales excepcionales; impuestos y gravámenes ecológicos;

2. Datos cualitativos relativos, entre otras cosas a las políticas, procedimientos y progresos ambientales; además se reflejan otros costos ambientales; y

3. Datos no financieros pero cuantificados y comprobables relativos al cumplimiento de las normas ambientales.

El Grupo presenta un importante análisis de los Indicadores de cumplimiento de normas ambientales, el cual se esquematiza en ocho indicadores y sus respectivos ejemplos, tal como se ilustra a continuación:

1. Medición del impacto ambiental final:

- a. Diversidad de especies en torno a la instalación;
- b. Niveles de ruido en puntos concretos;
- c. Relación entre las descargas reales y las sostenibles.

2. Medición del riesgo de impacto potencial:

- a. Utilización de productos químicos y materiales de alto riesgo;
- b. Riesgo de causar víctimas entre la población expuesta al peligro; y
- c. Riesgo de daños a los ecosistemas.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

3. Medición de las emisiones y desechos (de la masa y el volumen de las emisiones y los desechos):
 - a. Emisiones a la atmósfera: tóxicos, dióxidos de azufre, óxidos de nitrógeno, CO₂, etc.
 - b. Desechos de vertederos: peligrosos e inocuos; y
 - c. Descargas de aguas residuales.

4. Medición de los insumos (de la eficacia del proceso empresarial):
 - a. En lo que respecta a personas, equipo, materiales, entorno físico y apoyo interno.

5. Medición del consumo de recursos:
 - a. Nivel de consumo de energía, materiales, agua, etc.
 - b. Consumo de electricidad, gas y petróleo; y
 - c. Consumo de recursos naturales como papel, minerales y agua.

6. Medición de la eficiencia (en la utilización de energía y materiales):
 - a. Energía: proporción de la energía despilfarrada con comparación con la utilizada;
 - b. Proporción de energía utilizada realmente y teóricamente;
 - c. Materiales: utilización porcentual; y

d. Equipo: utilización porcentual.

7. Medición de la satisfacción y el comportamiento del cliente:

a. Nivel de aprobación;

b. Número de quejas;

c. Concienciación ambiental en relación con el producto; y

d. Porcentaje que adopta la conducta deseada.

8. Medición financiera:

a. Costo de los gastos de capital en relación con el medio ambiente;

b. Costo de exportación relacionados directamente con el medio ambiente;

c. Cumplimiento obligatorio, multas y sanciones;

d. Costos de energía y materiales; y

e. Costos evitados más ganancias cuantificables.

El Informe presenta los Indicadores pertinentes financieramente del cumplimiento de las normas ambientales, denominados “eco-financieros”, a continuación se mencionan:

1. Costos de los gastos de capital relacionados con el medio ambiente;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

2. Costos de explotación o de gestión relacionados directamente con el medio ambiente, expresados en porcentaje de las ventas, el valor añadido, los ingresos netos, los ingresos por división u otra unidad de medida de los costos de salida de fábrica, por ejemplo, el costo de producción o el costo de venta según el lugar de instalación;
3. Costos totales del cumplimiento obligatorio;
4. Multas y sanciones, indemnizaciones y costos de las medidas correctivas;
5. Costo de los desechos y los gastos para su eliminación en comparación con el costo de los materiales;
6. Costos evitados/beneficios reportados por las medidas de prevención de la contaminación/disminución de los costos de adquisición de materiales gracias al reciclaje o la reutilización;
7. Costo marginal de las medidas de protección del medio ambiente;
8. Primas de los seguros como medida de la eficacia de las actividades de gestión de riesgos;
9. Reducción de emisiones y gastos correspondientes;
10. Promedio de gastos ambientales;
11. Inversiones ambientales/inversiones totales;
12. costo del consumo de energía o de combustible o costos de envasado;
13. Donaciones y otros costos ambientales sufragados voluntariamente; y

14. Emisiones de productos tóxicos.

Son diferentes las vías que pueden utilizar una entidad para informar sobre las cuestiones ambientales, entre las estrategias de comunicación se mencionan las siguientes:

1. El informe anual de los accionistas;
2. Un informe empresarial dedicado únicamente al cumplimiento de las normas ambientales;
3. Un informe local;
4. Una página de Internet; y
5. El registro ambiental oficial mantenido por el regulador.

Para concluir el Informe, el ISAR presenta en sus recomendaciones un Marco para la información sobre el medio ambiente en los informes anuales, en el cual el presidente o representante legal de la entidad debe explicitar el compromiso de la entidad con seguir mejorando las condiciones ambientales. En dicho Marco se tendrán en cuenta los siguientes tópicos:

1. Examen empresarial por segmentos:
 - a. Datos sobre el cumplimiento de las normas ambientales, por segmentos; y
 - b. Mejoras en esferas fundamentales desde el último informe.
2. Examen ambiental:
 - a. Alcance del examen;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- b. Declaración de política ambiental de la empresa;
 - c. Grado de cumplimiento a nivel mundial;
 - d. Cuestiones ambientales fundamentales con que se enfrenta la empresa;
 - e. Responsabilidad en materia de organización;
 - f. Descripción de sistemas de gestión ambiental y normas internacionales;
 - g. Datos del cumplimiento de las normas, por segmentos basados en el consumo de energía, la utilización de materiales, las emisiones y las rutas de eliminación de desechos;
 - h. Datos específicos del sector, incluidos los indicadores de cumplimiento de normas ambientales basados en la eco-eficiencia;
 - i. Datos financieros sobre los costos ambientales;
 - j. Estimaciones financieras de los ahorros y beneficios derivados de los esfuerzos a favor del medio ambiente;
 - k. Remisión a otros informes ambientales; y
 - l. Declaración de verificación independiente.
3. Examen operativo y financiero/real y a mediano plazo:
- a. Problemas ambientales fundamentales con que se enfrenta la empresa a corto y a mediano plazo y planes para resolverlos;

- b. Progresos registrados en lo que se refiere a los cambios necesarios para cumplir los requisitos legales futuros;
 - c. Niveles reales y previstos de los gastos ambientales; y
 - d. Asuntos jurídicos pendientes.
4. Informe del Consejo de administración:
- a. Declaración de política ambiental.
5. Información sobre la política contable:
- a. Estimación de consignaciones e imprevistos;
 - b. Política de capitalizaciones;
 - c. Políticas en materia de desajuste;
 - d. Políticas de abandono de servicios y rehabilitación de terrenos; y
 - e. Políticas de amortización.
6. Cuenta de pérdidas y beneficios:
- a. Gastos ambientales excepcionales; y
 - b. Otros costos y beneficios ambientales.
7. Balance:
- a. Consignaciones en materia de medio ambiente;
 - b. Consignaciones para el abandono de servicios;

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

- c. Costos ambientales capitalizados; y
 - d. Cobros previstos.
8. Notas anexas a las cuentas:
- a. Pasivos ambientales eventuales más explicaciones.
9. Varios:
- a. Los datos ambientales también pueden figurar en los estados financieros resumidos.

Adicional al anterior Marco de información para los informes anuales, el ISAR redactó un conjunto de recomendaciones para mejorar la forma y el contenido de la información presentada. A continuación se detalla cada una de las respectivas sugerencias:

1. Mayor claridad de las declaraciones relativas a las cuestiones ambientales fundamentales con que se enfrenta la entidad que presenta el informe;
2. Mayor utilización de las técnicas de información por segmentos empleadas para los informes financieros consolidados;
3. Declaración clara que el informe ambiental es completo;
4. Declaración sobre el número de sitios contaminados, la situación actual en cuanto a la rehabilitación de cada sitio y el calendario y el costo probable de los procedimientos correctivos futuros;
5. Establecimiento de indicadores pertinentes para la industria e indicadores de referencia aceptados por la

industria sobre el cumplimiento de las normas ambientales;

6. Facilitación de opiniones de terceros verificadas externamente, basadas en procedimientos de verificación aceptados y comprobados;
7. Establecimiento de definiciones de contabilidad financiera con respecto a los costos e ingresos ambientales;
8. Desarrollo de diversos indicadores normalizados del cumplimiento ambiental, ampliamente aceptados y adecuados para la preparación de informes externos;
9. Aceptación de un formato normalizado para la presentación de informes ambientales externos: ya sea mediante el informe anual a los accionistas o mediante un informe únicamente sobre los resultados; y
10. Mayor credibilidad de las actividades de presentación de informes ambientales de las empresas mediante la formalización del proceso de testificación externa.

7. Conclusiones

Ante la pregunta qué es la contabilidad ambiental, los criterios expuestos por Gray y Bebbington (2002, 13) pueden ser de gran ilustración, a saber:

- a. Reconocer y buscar mitigar los efectos ambientales negativos de las prácticas contables;

Ante este criterio, se puede exponer que la práctica contable no genera o implica efectos ambientales negativos, lo que hace la contabilidad es dar cuenta de los mismos, u ocultarlos en una actitud moralmente rechazable. Es importante entender el autor en este punto, bajo su intención de establecer que la contabilidad puede reflejar información que de cuenta de la degradación ambiental, buscando con ello que se adopten decisiones de protección del ambiente.

- b. Identificar por separado los costos y los ingresos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables convencionales;
- c. Dar pasos activos para establecer iniciativas en orden a mejorar los efectos ambientales existentes en la práctica contable convencional;
- d. Idear nuevas formas de sistemas de contabilidad financiera y no-financiera, sistemas de información y sistemas de control para fomentar decisiones administrativas ambientalmente benignas;
- e. Desarrollar nuevas formas de medición del desempeño, presentación de reportes y

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

valoración para propósitos tanto internos como externos;

- f. Identificar, examinar y buscar rectificar áreas en las cuales el criterio tradicional financiero y el criterio ambiental estén en conflicto; y
- g. Experimentar con formas en las cuales se pueda evaluar la sostenibilidad e incorporarla en la ortodoxia organizacional.

Siguiendo al mismo autor, debe reconocerse una real crisis en el ecosistema, ante tal situación el contador público debe asumir un papel protagónico de conservación y protección del ambiente. La crisis y amenaza a la naturaleza es evidente, tal como se refleja en los siguientes ejemplos expuestos por el autor:

- a. Debilitamiento de la capa de ozono;
- b. Calentamiento global;
- c. Extinción de las especies;
- d. Destrucción del hábitat
- e. Lluvia ácida;
- f. Ampliación de zonas desérticas;
- g. Erosión del suelo;
- h. Contaminación del aire;
- i. Contaminación del agua;
- j. Contaminación de los terrenos;

- k. Contaminación del sonido;
- l. Escasez de recursos.

Los principios de la Coalición de Economías Ambientalmente Responsables CERES, constituyen referentes válidos en la identificación de acciones mundiales tendientes a la protección del medio ambiente, a continuación se transcriben las mismas:

- a. Protección de la biosfera: compromiso con la reducción y el progreso continuo hacia la eliminación de la emisión de cualquier sustancia que puedan causar daño ambiental al aire, al agua, a la tierra o a sus habitantes. Salvaguardar todos los hábitat afectados por las operaciones y proteger los espacios abiertos y selváticos, al tiempo que se conservará la biodiversidad;
- b. Uso sostenible de los recursos naturales: hacer uso sostenible de los recursos naturales renovables, tales como agua, suelos y bosques. Mediante el uso eficiente y la planeación cuidadosa orientada a la conservación de los recursos naturales no renovables;
- c. Reducción y disposición de los desechos: reducción y de ser posible la eliminación de los de los desechos, mediante la reducción de fuentes y el reciclaje, manejo adecuado de desechos mediante métodos responsables y seguros;
- d. Conservación de energía: conservación de energía y mejora en la eficacia de las operaciones internas; los bienes y servicios ofertados limpios; además se harán esfuerzos para usar fuentes de energía ambientalmente seguras;
- e. Reducción del riesgo: Minimización de los riesgos ambientales, de salud y seguridad, para los empedados y las comunidades donde operan las entidades.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Mediante tecnologías, instalaciones y procedimientos de operación seguros;

- f. Productos y servicios seguros: reducción, y de ser posible la eliminación y evitar el uso, de la manufactura o la venta de productos y servicios que causen daño ambiental o sean peligrosos para la salud y la seguridad. Se informará a los consumidores respecto de los impactos ambientales de nuestros productos o servicios, de igual forma se deberá intentar su uso seguro y correcto;
- g. Restauración ambiental: de manera pronta y responsable se corregirán las condiciones que se hayan originado y pongan en peligro la salud, la seguridad y el ambiente. En la extensión en que sea posible, reparación de las lesiones que se hayan causado a las personas o el daño causado al ambiente, así como su restauración;
- h. Información al público: de manera oportuna se debe informar a cualquiera que pueda ser afectado por condiciones causadas por nuestra compañía y que puedan dañar la salud, la seguridad y el ambiente. Regularmente se buscará asesoría y consejo mediante diálogo con las personas de las comunidades cercanas a las instalaciones. No se tomarán acciones contra los empleados por el reporte de incidentes o condiciones peligrosas a la administración a las autoridades apropiadas;
- i. Compromiso de la administración: se implementará los principios básicos y se mantendrá un proceso de asegure que la administración este completamente informados respecto a los problemas ambientales pertinentes y que son plenamente responsables por la política ambiental; y

- j. Auditorías y reportes: se conducirán auto-evaluaciones anuales que permitan valorar el progreso en la implementación de los principios. Se apoyará la creación oportuna de procedimientos de auditoría ambiental generalmente aceptados. Además se presentarán informes al público.

La siguiente afirmación no corresponde al deber ser, sino por el contrario da cuenta de la situación actual, en tal sentido la descripción que a continuación se transcribe corresponde a un buen diagnóstico de la situación actual:

“La evidencia empírica en los países industrializados muestra que las diversas expresiones de la contabilidad medioambiental, se han constituido como una herramienta de legitimación de las actuaciones organizacionales más que como mecanismo de información y control de un cambio en las prácticas productivas y distributivas de las organizaciones. Predominantemente la riqueza en forma de capital sigue concentrada y se reproduce a costa del entorno natural y del bienestar social”.

Una visión más pesimista que explique el desarrollo de la contabilidad ambiental, puede desprenderse de la intencionalidad real de tal preocupación. El motor del surgimiento de la necesidad de revelar información medioambiental en los estados contables, es el resultado de cuantificar el impacto económico-financiero de las medidas ambientales, y no precisamente la necesidad de evaluar el impacto ambiental de las operaciones empresariales.

En términos de Sarmiento (2003, 93) “en América Latina, los desarrollos de lo que se ha llamado contabilidad ambiental, obedece en su mayoría a concepciones prácticas orientadas por la racionalidad técnico-instrumental, típica de la tradición contable anglosajona, y desprovistas del necesario sustento teórico-conceptual que posibilite construir con cierto grado de

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

autoridad académica, un cuerpo de conocimientos en estricto sentido, como producto de la investigación contable...”

Una parte importante de los trabajos de investigación en contabilidad ambiental son el resultado de la necesidad de valorar la disminución de las utilidades financieras de las entidades como resultado de la aplicación de medidas ambientales, o la sanción por incumplimiento de las mismas. Escasean los trabajos que sean el resultado de una preocupación moral por la necesidad de un ambiente sano y limpio, ¿están los hombres condenados a medir todas sus cosas, incluso la vida, única y exclusivamente en términos financieros y monetarios?...

8. Siglas utilizadas

AAA: American Accounting Association
Asociación Americana de Contabilidad

AECA: Asociación española de contabilidad y
administración de empresas

AIA: American Institute of Accountants
Instituto Americano de Contadores

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants
Instituto Americano de Contadores Públicos
Certificados

ASB: Accounting Standards Board (United Kingdom)
Consejo de Estándares Contables de Reino Unido

BiM: Business in the Environmental
Negocios en el Ambiente

BM: World Bank
Banco Mundial

BPEO: Best Practicable Environmental Option
Mejor Práctica Ambiental Practicable

CEN: Comité Europeo de Normalización

CPA: Certified Public Accountant
Contador Público Certificado

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

CRERV: Comité de Responsables Europeos de Reglamentación de Valores (CRERV)

EAR: European Accounting Review
Revista Europea de Contabilidad

EC: European Commission
Comisión Europea

EMAS: Eco-Management Audit Scheme

EtC: Ethics Committee
Comité de Ética (IFAC)

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group
Grupo Europeo Asesor de Reportes Financieros

FASB: Financial Accounting Standards Board
Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera (EEUU)

FMI: International Monetary Fund
Fondo Monetario Internacional

FRS: Financial Reporting Standards Board (New Zealand)
Consejo de Estándares de Reportes Financieros (Nueva Zelanda)

FSF: Financial Stability Forum
Foro de Estabilidad Financiera

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

GRI: Global Reporting Initiative
Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board
Consejo de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

IAS: International Accounting Standards
Estándares Internacionales de Contabilidad

IASB: International Accounting Standards Board
Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad

IASC: International Accounting Standards Committee
Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad

IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation
Fundación Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad

ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England and Wales
Instituto de Contadores Certificados de Inglaterra y Gales

ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

IFAC: International Federation of Accountants
Federación Internacional de Contadores

IFRIC: International Financial Reporting Interpretation Committee

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Comité de Interpretación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros

IFRS: International Financial Reporting Standards
Estándares Internacionales de Reportes Financieros

IOSCO: International Organization of Securities Commissions
Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards
Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board
Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

ISA: International Standards on Auditing
Estándares Internacionales de Auditoría

ISAR: Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting
Grupo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes.

ISO: International Organization for Standardization
Organización internacional para la estandarización

NAFI: Nueva Arquitectura Financiera Internacional

NOEI: Nuevo Orden Económico Internacional

NYSE: New York Stock Exchange
Bolsa de Valores de Nueva York

OCDE: Organization for Economic Co-operation and Development
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ROSC: Report on the Observance of Standards and Codes
Informe sobre la observancia de las normas y códigos

SAGE: Strategic Advisory Group on the Environment
Grupo asesor estratégico sobre medio ambiente

SAS: Statement on Auditing Standards
Declaración de Estándares de Auditoría

SCCOBAMB: Sistema de Cuentas de Control y Balanza Ambiental

SEC: Securities and Exchange Commission
Comisión de Valores y Bolsa

SIC: Standing Interpretations Committee

SMEGAS: Accounting and Financial Reporting Guidelines for level II y III
Directrices Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros para las Entidades del Nivel II y III

UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo

WTO: World Trade Organization
Organización Mundial Del Comercio

9. Bibliografía Contable General.

ABAD, Cristina; GARCÍA-BORBOLLA, A.; LAFFARGA, Joaquín; LARRÁN, M. y PIÑERO, J. *La información financiera de los grupos de sociedades frente a la información individual: evidencia empírica de la Bolsa de Madrid*. En: Texto del IX Congreso de AECA, Salamanca, septiembre 25, 26 y 27 de 1997.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Harold. *Armonización o adopción de la normativa contable*. Ponencia en el Segundo Coloquio Internacional de la Contaduría Pública. Bogotá, agosto 27 y 28 de 2002.

Desarrollos teóricos en contabilidad. En: Revista Universidad del Quindío N° 1 (febrero - julio de 2001), pp. 9-70.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Harold y GARCÍA GONZÁLEZ, María Dolly. *Formulación metodológica para las cuentas regionales*. Armenia: Universidad del Quindío, 2001.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Harold y otros. *La contaduría pública en el nuevo entorno global*. Popayán: Universidad del Cauca, 2004.

ÁLVAREZ ZÁRATE, José Manuel. *La O.M.C. Comentarios jurídico económicos para Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998.

ALEXANDER, David y ARCHER, Simón. *Guía Miller NIC-NIIF*. Traducción: Fernando Catacora Carpio. Chicago: Red-Contable publicaciones, 2006.

ARAÚJO ENSUNCHO, Jack Alberto. Un nuevo paradigma contable para Colombia: *La utilidad de la información – o el decreto 2649 de 1993* -. En: Revista Contaduría Universidad

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

de Antioquia N° 24 y 25, marzo - septiembre, 1994, pp. 127-137.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. *Memorias IX Congreso: La Unión Europea, un reto para las empresas y los profesionales españoles*, del 25 al 27 septiembre de 1997.

AVELLANEDA, Carmenza. *Diccionario bilingüe de términos financieros*. Bogotá: McGraw-Hill, 1998.

BELDING MACINTOSH, Norman. *Accounting, Accountants and Accountability*. London: Routledge, 2002.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. *Accounting theory*. Reino Unido: Hartcourt Brace, 1993.

BRUNS, William Jr. *La contabilidad y el comportamiento humano*. México: Editorial Trillas, 1975.

CAICEDO MILLÁN, Alex Yamil. *Economía Internacional, perspectiva latinoamericana*. Bogotá: Tecno-press, 2002.

CANO RODRÍGUEZ, Manuel. *La contabilidad creativa*. Madrid: Pearson, 2001.

CAÑIBANO CALVO, Leandro.
Contabilidad: análisis contable de la realidad económica.
Madrid: Ediciones Pirámide, 1987.

Información financiera y gobierno de la empresa. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 19 (julio - septiembre de 2004); pp. 157-236.

CARDONA, John y otros. *Diccionario de términos contables para Colombia*. Medellín: Universidad de Antioquia, 1998.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

CARO ROMERO, Carlos. *Precios de transferencia*. En: Cuadernos de contabilidad. Universidad Javeriana, 2002, N° 17; pp. 179-210.

CARVALHO BETANCUR, Javier Alonso. *Estados Financieros. Normas para preparación y presentación*. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2004.

CEA GARCÍA, José Luis. *Principios contables y fiscalidad*. Madrid: AECA, 1988.

CELAYA FIGUEROA, Roberto. *Nueva tecnologías en la docencia contable*. Un enfoque humanista basado en competencias. México: IMCP, 2005.

CHATFIELD, Michael. *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. México: Ediciones contables y administrativas, S.A. 1979.

CHOI, F. y MUELLER, G. *Contabilidad internacional*. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

CONESA DUARTE, Antonio; DÉNIZ MAYOR, José Juan; DORTA VELÁSQUEZ, José Andrés y PEREZ ALEMAN, Jerónimo. *El reconocimiento contable de los pasivos medioambientales en España*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 18 (octubre-diciembre de 2006); pp. 97-120.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. *Normas Internacionales de Información Financiera, 2005*.

CONSEJO TÉCNICO DE CONTADURÍA PÚBLICA. *Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 19 (julio - septiembre de 2004); pp. 53-140.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

CRISTÓBAL, Alfredo. *Información de empresas: Análisis oferta-demanda y mecanismos de transmisión*. Madrid: AECA, 2004.

CUADRADO EBRERO, Amparo y VALMAYOR LÓPEZ, Lina. *Organismos contables americanos emisores de normas*. Madrid: MEH, 1992.

ESPINOSA FLÓREZ, Germán Eduardo. *Transparencia y comparabilidad: premisas fundamentales en los procesos internacionales de regulación contable*. En: Revista Legis del Contador N° 9 (enero - marzo de 2002); pp. 145-180.

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC). *Documento de la dirección estratégica en las empresas pequeñas y mediana: una guía para contadores asesores (parte 1 y 2), marzo de 2000*.

Documento: consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas, marzo de 1999.

FERNÁNDEZ PIRLA, José M. *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE, 1970.

FRANCO RUIZ, Rafael. *Contabilidad integral, teoría y normalización*. Pereira: Investigar, 2ª edición, 1995.

Reflexiones contables: Teoría, educación y moral. Investigar: Armenia, 1996.

Réquiem por la confianza. Pereira: Investigar, 2002.

FRÍAS ACEITUNO, José Valeriano. *Enfoques conceptuales en la elaboración de la información contable consolidada*. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 21 (enero - marzo de 2005), pp. 129-149.

Gustavo Mora Roa, Carlos Alberto Montes, Eutimio Mejía Soto

FUNDACION COMITE DE ESTANDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. *International Financial Reporting Standards IFRS*, 2004.

GAGO RODRÍGUEZ, Susana. *La relación en la empresa. Análisis y control de los costes de agencia*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1996.

GALBRAITH, John K. *El Crac del 29*. Barcelona: Ariel, 1983.

GALINDO LUCAS, Alfonso. *El tamaño como factor de diversidad*. Madrid: Eumed.net, 2005.

GALLIZO LARRAZ, José Luis. *El valor añadido en la información contable de la empresa: análisis y aplicaciones*. Madrid: ICAC, 1990

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis. *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La Ley, 2001.

GARCÍA DIEZ, Julita y LORCA FERNÁNDEZ, Pedro. *La aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad: un proceso no exento de dificultades*. En: Revista Contador Nº 10 (abril - junio 2002); pp. 15-44.

GARCÍA GARCÍA, Moisés. *Contabilidad Social*. Madrid: Instituto de Planificación Contable - Ministerio de Hacienda, 1980.

GARCÍA SOTO, María Gracia. *El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial: evidencia en las cajas de ahorros españolas*. Madrid: Eumed.net, 2003.

GIL, Jorge Manuel. *Los modelos contables y los estilos de administración en el estadio actual de la globalización económica: aportes para una revisión conceptual y referencias de su situación en América Latina*. En: La contaduría pública

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

en el nuevo entorno global. Popayán: Universidad del Cauca, 2004.

Normas Internacionales de Contabilidad y transferencia de tecnología. En: Revista Contador N° 6 (abril - junio 2001) pp. 87-102.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. *Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas.* En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría N° 18 (abril - junio de 2004); pp. 87-120.

GONZÁLEZ ESQUEDA, Irving Alfredo. *Contabilidad Internacional.* México: McGraw-Hill, 2003.

GONZALO ANGULO, José y TUA PEREDA, Jorge. *Introducción a la contabilidad internacional.* Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1988.

GRAJALES LONDOÑO, Gherson y SÁNCHEZ CHINCILLA, Walter. *Contabilidad conceptual e instrumental.* Pereira: Investigar Editores, 2004.

GRAY Rob, y BEBBINGTON, Jan. *Contabilidad y auditoría ambiental.* Bogotá: ECOE ediciones, 2002.

GUEVARA MEDINA, Luz Marina. *Guía para el ejercicio profesional de la contaduría.* Revista Cuadernos de Contabilidad N° 9. Bogotá: Universidad Javeriana, 2001.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. *Normas Internacionales de Contabilidad.* Madrid, 1989.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. *Plan General de Contabilidad.* Madrid, 1991.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS DE LA REPUBLICA DOMINICANA (ICPARD).

Normas Internacionales de Contabilidad, 2001, 2002.

Normas Internacionales de Contabilidad, 1999.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.

Diferencias importantes en PCGA en Canadá, Chile, México y Estados Unidos, 2003.

ISAR-UNCTAD. *Documentos del 17, 18 y 19º período de sesiones.* Ginebra 2000, 2001 y 2002.

JARNE JARNE, José Ignacio. *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables.* Madrid: AECA, 1997.

JARNE JARNE, José Ignacio y LAÍNEZ GADEA, José. *El proceso de armonización contable en la Unión Europea: hacia los estándares internacionales.* En: Revista Contador N° 11 (julio - septiembre 2002); pp. 11-38.

JARNE JARNE, José Ignacio y otros. *Análisis internacional de la calidad de la auditoría empresarial.* En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 17 (enero - marzo de 2004); pp. 25-66.

JIMÉNEZ JAIMES, Néstor Alberto. *De las normas contables colombianas a las normas – estándares internacionales de información financiera.* Medellín: AGN Internacional, 2005.

LAÍNEZ GADEA, José Antonio. *Manual de contabilidad internacional.* Madrid: Ediciones Pirámide, 2001.

LEGIS. *Reglamento general de la contabilidad.* Bogotá, 2006.

LIZCANO, José Luis. *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa.* Madrid: AECA, 2004.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

LÓPEZ DÍAZ, Antonio y GONZÁLEZ DÍAZ, Belén. *Los estados financieros complementarios. La información financiera por segmentos e intermedia*. En: Revista AECA N° 65, octubre - diciembre de 2003; pp. 34-37.

LÓPEZ SOTO, Hernando. *Deontología del contador público*. Bogotá, 1995.

LLANO FERRO, Luis Fernando. *Aproximación a Wall Street*. Bogotá: Editorial Norma, 2001.

MACÍAS, Rafael. *Terminología contable*. México: Trillas, 1972.

MALDONADO ROJAS, José Joaquín. *Estados financieros de propósito general*. Cuadernos de Contabilidad N° 3, Universidad Javeriana, 1997.

Vigencia de Luca Paccioli en el siglo XX. Cuadernos de Contabilidad N° 1, Universidad Javeriana, 1995.

MANTILLA PINILLA, Eduardo. *La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 25 (enero-marzo de 2006); pp. 133-160.

MARTÍNEZ PINO, Guillermo León. *Regulación y normalización contable*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 14 (abril - junio de 2003); pp. 63-82.

MEJÍA SOTO, Eutimio. *Análisis crítico de la aplicación de los criterios lógicos de la epistemología de las ciencias naturales (racionalismo crítico) al desarrollo del conocimiento de las ciencias sociales (disciplina económico contable)*. En: Revista Paradoxa, Universidad Tecnológica de Pereira N° 6, diciembre de 2003a, pp. 33-45.

Directrices para contabilidad e información financiera de las PYMES (DCPYMES). Armenia: Universidad del Quindío, 2005a.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

Evolución del pensamiento de Richard Mattessich. En: Revista Universidad del Quindío N° 10, 2004c.

Introducción a las normas internacionales de contabilidad. Armenia: Universidad del Quindío. 2003b.

Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 24, octubre - diciembre de 2005.

Resumen del Marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad para la preparación y presentación de estados financieros. En: Revista Universidad del Quindío N° 10, 2004b.

Visión crítica de la armonización o estandarización contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 20, octubre - diciembre de 2004a.

MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. *Contaduría Internacional: aproximación a los estándares internacionales.* Armenia: Universidad del Quindío, 2005a.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús.

Armonización o estandarización contable internacional. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

Contabilidad emergente. Cali: Universidad Libre, 2005.

Contabilidad y racionalismo crítico. Cali: Universidad Libre, 2006.

Contaduría Internacional. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

Estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros. Preguntas y respuestas. Armenia: Universidad del Quindío, 2006.

Fundamentos para la implementación de estándares internacionales de reportes financieros. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

Introducción a los IFRS. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

MERINO MADRID, Elena; SÁNCHEZ ARAQUE, Jesús, Antonio y VILLALUENGA DE GRACIA, Susana. *La aplicación real de la ley de Nueva Empresa y la contabilidad simplificada para pymes.* En: Revista Partida Doble N° 174, febrero de 2006, pp. 32-43.

MODIGLIANI, Franco y otros. *Mercados e instituciones financieras.* México: Prentice Hall, 1996.

MONTERREY MAYORAL, Juan. *Entre la contabilidad creativa y el delito contable.* En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, N° 12, octubre - diciembre de 2002, pp. 117-198.

MONTESINOS JULVE, Vicente. *Organismos internacionales de contabilidad. Funciones y objetivos.* Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.

Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: Revista Técnica Contable (octubre 1978).

MORA ROA, Gustavo; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MEJÍA SOTO, Eutimio. *Efectos de la regulación contable internacional.* Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

MORENO CAMPOS, Inés y DUARTE ATOCHE, Teresa. *La divulgación de la información económico-financiera en las páginas Web de las compañías cotizadas. El camino a seguir.* En: Revista Partida Doble N° 175, marzo de 2006, pp. 76-92.

MORENO MEZA, Néstor y MORENO PEDRAZA, Belisario. *Los problemas de agencia en la auditoría externa.* En: Revista Legis del Contador N° 11 (julio - septiembre de 2002); pp. 39-62.

MORENO PARRA, Mario y otros. *La confianza, un valor para crecer.* Manizales: Universidad de Manizales, 2002.

MUELLER, Gerhard G.; GERNON, Helen; MEEK, Gary K. *Contabilidad una perspectiva internacional.* México: McGraw-Hill, 1999.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS. *Documento "White Paper" sobre Gobierno Corporativo en América Latina, 2004.*

PÁEZ SANDUBETE, José María. *Perspectiva de la investigación en contabilidad social y medioambiental en España: logros y retos.* En: Revista AECA N° 65, octubre - diciembre de 2003, 59,62).

PERILLA AMÓRTEGUI, Edgar. *Realidad económica contable en Colombia.* Cuadernos de Contabilidad N° 2, Universidad Javeriana, 1995.

PEYRÓ VILAPLANA, Encarna. *Información social y ambiental en España.* En: Texto del IX Congreso de AECA, Salamanca, septiembre 25, 26 y 27 de 1997.

PINA MARTÍNEZ, Vicente. *Efectos económicos de las normas contables.* Madrid: AECA, 1988.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA. *XBRL*. Revista Cuadernos de Contabilidad N° 20. Bogotá, 2004.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. *Reglamento General de la Contabilidad y Plan Único de Cuentas*. Decreto 2649 y 2650 de 1993. Legis: 2006.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, Manuel y LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio. Análisis del marco conceptual contable público colombiano en el contexto internacional. En: Revista Legis del Contador, N° 10 (abril - junio de 2002); 89-120.

RUEDA DELGADO, Gabriel. Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación. En: Revista Contador N° 9 (enero - marzo 2002); pp. 11-128.

Descripción de las diferencias de la contabilidad colombiana que pueden dificultar la plena convergencia con los estándares internacionales. En: Cuadernos de Contabilidad N° 19 de la Universidad Javeriana (2004), pp. 53-67.

RUESGA, Santos y Durán Gemma. *Empresa y medio ambiente*. Madrid: Pirámide, 2000.

SARMIENTO PALACIO, Eduardo. *El Modelo Propio: Teorías económicas e instrumentos*. Bogotá: Grupo Editorial Norma, 2002.

SÉNES GARCÍA, Belén y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, Manuel Pedro. *Responsabilidad medioambiental. Recomendación de la Unión Europea*. Revista Legis del Contador N° 10, abril - junio de 2002.

SIERRA, Guillermo y otros. *Información de empresas: análisis oferta-demanda y mecanismos de transmisión*. Madrid: AECA, 2004.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes. Eutimio Mejía Soto

SOMOZA LÓPEZ, Antonio. *Armonización contable internacional y NIC, una reflexión personal*. En: Partida doble N° 75, marzo de 2006, pp. 54-61.

SUNDER, Shyam. *Teoría de la contabilidad y el control. Traducción y revisión técnica Nohora García y otros*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, 2005.

TORRES AGUDELO, Fabiola. *Balanced Scorecard centrado en lo ambiental*. En: Cuadernos de Contabilidad No 14. Universidad Javeriana, 2002.

TUA PEREDA, Jorge. *España reflexiona sobre las Normas Internacionales*. En: Revista Contador N° 13 (enero - marzo 2003) pp.93-154.

Globalización y regulación contable: algunos retos para nuestra profesión en América Latina. En: Ensayos sobre contabilidad y economía. ICAC, 1996.

Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad. En: Revista Contador N° 1 (enero – marzo) 2000.

La investigación empírica en contabilidad - La hipótesis de eficiencia del mercado. Madrid: ICAC, 1991.

Normas internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. En: Revista Contador N° 7 (julio - septiembre 2001); pp. 117-166. Principios y normas de contabilidad. Madrid: Ice, 1983.

URRUTIA DE HOYOS, Ignacio. *El nuevo Código de buen gobierno: críticas y alabanzas*. En: Partida doble N° 177, mayo de 2006, pp. 88-95.

VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. *Prospectiva de la contabilidad internacional, análisis de la situación colombiana*. En: Revista del Contador N° 5 (enero - marzo 2001); pp.67-92.

Contabilidad y Medio Ambiente, Comentarios desde el Enfoque Internacional

VIDAL BLASCO, María Arántzazu. *Tratamiento del valor razonable en la normativa del IASB y su incorporación a las directivas de la Unión Europea*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 14, (abril - junio de 2003); pp. 63-82.

WILLIAMS, Jan y HOLZMANN, Oscar. *Guía de PCGA*. Miami: Murray Editorial, 1995.

WIRTH, María Cristina. *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley, 2001.

ZORIO GRIMA, Ana. *Reajustes en las órbitas superpuestas de la emisión de normas contables*. En: Revista AECA N° 67, mayo - agosto 2004; pp. 20-23.

Gustavo Mora Roa. Carlos Alberto Montes, Eutimio Mejía Soto

Este libro se terminó de imprimir
en Armenia en los talleres litográficos de
OPTIGRAF S.A. En julio de 2007