

EL ESTADO DEL ARTE DE LA CONTABILIDAD
AMBIENTAL EN COLOMBIA

JOHANNA VANESSA LEDEZMA LEDEZMA

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
CONTADURIA PÚBLICA
2012

EL ESTADO DEL ARTE DE LA CONTABILIDAD
AMBIENTAL EN COLOMBIA

JOHANNA VANESSA LEDEZMA LEDEZMA

MONOGRAFIA DE GRADO
PARA OPTAR POR EL TITULO DE
CONTADOR PÚBLICO

DOCENTE ASESOR:
JHONNY STIVEN GRAJALES

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
CONTADURIA PÚBLICA
2012

DEDICATORIA

Dedico este triunfo primeramente a Dios por la capacidad mental y la sabiduría que me ha dado para realizar este trabajo, por la fortaleza y respaldo en momentos en los que estuve a punto de desfallecer y por ser el creador de todas las cosas y el sustento diario de mi vida.

De igual forma a mis padres, a quienes con su esfuerzo y dedicación culminaron conmigo esta etapa de mi vida. A mi hermano y demás familiares por su apoyo y cariño incondicional.

A mi tutor y los docentes, por su tiempo y apoyo, y por el conocimiento transmitido en el desarrollo de mi formación profesional.

A mis amigos quienes con su apoyo contribuyeron a la realización de este logro.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por estar conmigo en cada paso de mi vida, por permitirme culminar mi trabajo de grado; a mi familia por todo su apoyo en el desarrollo de la carrera; a mis amigos que apoyaron y facilitaron esta labor; a los docentes y directivos de la Universidad del Valle que contribuyeron significativamente para que mi educación alcanzara un nivel profesional. A todos de corazón muchas gracias.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	
LISTA ESPECIAL DE ABREVIACIONES	
RESUMEN	
1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN.....	9
1.1 Antecedentes.....	9
1.1.1 Aproximación al diseño de un sistema de contabilidad ambiental para el sector azucarero.....	9
1.1.2 Impacto ambiental de la quema de la caña de azúcar en el área del Valle del Cauca.....	10
1.1.3 La contabilidad ambiental de Colombia, anticipo a un debate que apenas comienza.....	11
1.1.4 Construcción de Contabilidad ambiental sobre principios Cibernéticos.....	11
1.1.5 Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental.....	12
1.2 Problema de investigación.....	13
1.2.1 Planteamiento del problema.....	13
1.2.2 Formulación del problema.....	15
1.2.3 Sistematización del problema.....	15
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivos generales.....	16
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 Justificación.....	17
1.5 Marcos de referencia.....	19
1.5.1 Marco Teórico.....	19
1.5.1.1 El estado del arte.....	19
1.5.1.2 El concepto de contabilidad ambiental y la normalización.....	20
1.5.1.3 Construcción de una visión ambiental de la contabilidad.....	22
1.5.2 Marco conceptual.....	23
1.5.2.1 Contabilidad.....	23
1.5.2.2 Contabilidad Ambiental.....	23
1.5.2.3 Gestión Ambiental.....	24
1.5.2.4 Medio Ambiente.....	24
1.5.2.5 Impacto Ambiental.....	24
1.6 Metodología.....	26
1.6.1 Tipo de Estudio.....	26
1.6.2 Método de Investigación.....	26
1.6.3 Fases de La Investigación.....	26
2. Documentación de la información acerca de la contabilidad ambiental en la revista legis del contador y la revista contaduría de la universidad de Antioquia.....	27

2.1	El medio ambiente en la contabilidad ambiental.....	28
2.2	Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medioambiental.....	30
2.3	Normas Internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera.....	32
2.4	Responsabilidad medioambiental	33
2.5	Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas.....	34
2.6	La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible.....	35
2.7	Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas.....	35
2.8	El proceso contable en la especialidad socio-ambiental.....	37
2.9	Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable.....	37
2.10	Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas..	38
2.11	Tensiones, Posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial (una síntesis de su evolución).....	40
3.	CLASIFICACIÓN DE LOS DOCUMENTOS POR TEMÁTICAS Y METODOLOGÍAS TRATADAS POR LOS AUTORES.....	41
3.1	Evaluación y análisis del estado del arte de la contabilidad ambiental.....	41
3.2	Organismos reguladores.....	42
3.3	Avances y posturas críticas.....	42
3.4	Situación externa.....	43
4.	ANÁLISIS DE LAS DIFERENTES CATEGORÍAS QUE COMPONEN EL ESTADO DEL ARTE DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL.....	44
4.1	Evaluación y análisis del estado del arte de la contabilidad ambiental.....	44
4.1.1	Sistema de Gestión ambiental (SGMA).....	46
4.1.2	La perspectiva social en la evaluación del medio ambiente.....	47
4.1.3	Surgimiento y evolución de la contabilidad ambiental.....	48
4.1.4	Subprocesos del procesos contable.....	51
4.1.5	Razón, Necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad.....	53
4.1.6	Memorias de sostenibilidad.....	54
4.2	Organismos Reguladores.....	58
4.2.1	Incidencia del medio ambiente en la información financiera: provisiones, contingencia e información al respecto.....	58
4.2.2	incidencia en la auditoría: la declaración complementaria 1010, “consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros.....	60
4.2.3	Regulación contable internacional.....	61
4.3	Avances y posturas críticas.....	63
4.3.1	Aspectos ambientales.....	64

4.3.2	Las expresiones de contabilidad ambiental para el desarrollo sostenible Brundtland.....	66
4.3.3	La racionalidad del capital y la lógica fundamental de la contabilidad.....	69
4.3.4	Un sistema contable integral, la alternativa para medir el desarrollo sostenible.....	70
4.4	Situación externa.....	72
4.4.1	La responsabilidad medioambiental en las medidas político ambientales europeas.....	72
4.4.2	Reflexiones sobre la contabilidad ambiental en México.....	76
5.	CONCLUSIONES.....	78
6	RECOMENDACIONES.....	80
7	BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCION

La contabilidad ambiental es un tema que hoy en día es de importante trascendencia para la población en general, ya que este tema interviene directamente en la economía de los entes económicos y en la sociedad como tal, que constantemente genera cambios significativos en la parte contable y por supuesto el entorno ambiental. Debido a la falta de conocimiento de la sociedad y las organizaciones acerca de los diversos enfoques que tiene la contabilidad y de lo mucho que influye sobre el medio ambiente y más aún en el entorno organizacional, lo que se pretende es realizar una revisión bibliográfica, que permita resaltar la importancia de la contabilidad ambiental y los aspectos que han sido estudiados con anterioridad, trascendiendo el conocimiento a la actualidad para así realizar un estudio crítico que permita orientar una nueva investigación.

En este trabajo se realiza un aporte al estado del arte de la contabilidad ambiental en Colombia, donde se hará un trayecto bibliográfico reconocido por distintas fuentes sobre la contabilidad ambiental, haciendo énfasis en la revista contaduría de la Universidad de Antioquia y la revista Legis del contador. Por medio de este trabajo se busca conocer a fondo todo lo relacionado con la contabilidad ambiental y el cumplimiento de los requerimientos de la universidad con la presentación del trabajo de grado.

Para la comprensión de este trabajo es necesario clarificar su contenido, entendiendo al estado del arte como una propuesta de investigación donde se realiza una recopilación de información la cual responde a preguntas como qué se ha dicho y cómo se ha dicho en torno a la contabilidad ambiental. La preparación de este trabajo se realiza mediante un análisis de los textos consultados a partir de fichas de lectura que facilitan la clasificación y análisis de los textos, permitiendo así establecer el estado del arte de la contabilidad ambiental en Colombia.

LISTA DE ABREVIACIONES

- PCGA: Principios de contabilidad generalmente aceptados
- IAS o NIC: Normas internacionales de contabilidad
- IASB: International Accounting Standard Boar.
- IASC: International Accounting Standard Committee
- IFAC: International Federation of Accountants
- IOSCO: International Organization of Securities Commission
- NIA: Normas Internacionales de auditoría
- SGMA: Sistema de Gestión Medioambiental
- SCCOBAMB: Sistema de cuentas de control y balanza ambiental
- ONU: Organización de las naciones unidas
- PNUMA: Programa de las Naciones Unidas para el medio ambiente
- GIR: Global reporting initiative

RESUMEN

La presente tesis realiza una revisión bibliográfica acerca de la contabilidad ambiental en las organizaciones, su responsabilidad social y los diversos aspectos que hacen indispensable su manejo y funcionamiento. Se analiza la manera de cómo se han obtenido los avances contables, que hasta la fecha han sido significativos para el desempeño financiero y social de las empresas en cuanto al tema medioambiental. Así mismo hace énfasis en la elaboración de los estados financieros, teniendo en cuenta las políticas y reglamentaciones internas de la empresa, propiciando un control adecuado para el buen funcionamiento de la misma y mejoramiento continuo del medio ambiente.

En el primer capítulo se mencionan los diversos artículos relacionados con la contabilidad ambiental en Colombia, tomados de revista como legis del contador y contaduría de la universidad de Antioquia, que profundizan temas anteriormente tratados y que son ejes fundamentales para la comprensión de los mismos. En el segundo capítulo se expone la manera de cómo se identificaron las categorías sobre las que se ha generado la discusión acerca de la contabilidad ambiental en Colombia, teniendo en cuenta el nombre del artículo, fecha, autor y revista de donde fue tomada. Y por último el tercer capítulo que refiere a un detallado análisis de las categorías mencionadas anteriormente, que componen el estado del arte de la contabilidad ambiental, evaluando así las diferentes posturas críticas, organismos reguladores y avances que hasta el momento se han presentado conforme a este tema, los factores internos y externos que influyen en las organizaciones conforme al medio ambiente y la sociedad, para llevar el control respectivo y obtener óptimos resultados.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 ANTECEDENTES

ESTADO DEL ARTE DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. La contabilidad ambiental es un tema que ha causado controversia para su aplicación dentro y fuera de las empresas. Se ha indagado de diversas formas, buscando artículos de revistas, libros, material electrónico, relacionados con la contabilidad ambiental, de manera que se pueda examinar desde distintos ángulos la visión de la contabilidad ambiental en Colombia.

1.1.1. Aproximación al diseño de un Sistema de Contabilidad Ambiental para el sector azucarero¹.

Esta tesis pretende aproximarse al diseño de un sistema de contabilidad ambiental para el sector azucarero, que brinde información que sirva de soporte al momento de tomar decisiones, emitir informes sobre la inversión en la gestión ambiental y para acceder a beneficios fiscales a que tiene derecho por adelantar este tipo de programas, en el momento de la presentación de la Declaración de Renta. Todo esto con el fin de disminuir de alguna manera al daño ocasionado al medio ambiente. Esta investigación hace énfasis en el sector azucarero ya que no es ajeno a las tendencias ambientales, más aún cuando tiene en sus procesos productivos actividades que generan impactos ambientales negativos, como lo son: la contaminación de las aguas, emisiones a la atmosfera y la producción de residuos sólidos. El desarrollo de dicha gestión significa invertir y conlleva costos, debido a esto se ve la necesidad de llevar el registro de rubros ambientales en la contabilidad y crear un informe de gestión ambiental que sirva como herramienta de control, apoyando así la toma de decisiones en las compañías de dicho sector.

¹Universidad del valle: Tesis para acceder al título de contador público. Aproximación al diseño de un Sistema de Contabilidad Ambiental para el sector azucarero. Domínguez Trujillo, Javier Fernando; Martínez Andrade, Paola Andrea Biblioteca Mario Carbajal.

1.1.2 Impacto Ambiental de la quema de la caña de azúcar en el área del valle del cauca².

En Colombia y específicamente en el Valle del Cauca se han instalado grandes ingenios que proporcionan además de sus productos (azúcar blanca, cruda, extrafina y panela), una importante fuente de empleo. Es por eso que se optó por realizar una investigación referente al impacto que genera este proceso en el medio ambiente.

Para algunas empresas no es importante el impacto ambiental y por ende no enfatizan en los costos que esto implica. Los ingenios queman sus cultivos de caña de azúcar antes de cosechar. Esta actividad está siendo cuestionada por su impacto ambiental, debido a que la industria azucarera no ha podido encontrar otras alternativas para la quema de la caña de azúcar. Varios estudios que comparan los rendimientos de la industria al cosechar caña verde y caña quemada, concluyen que el manejo de la caña verde incrementa los costos de cosecha, la mano de obra, el transporte y la capacidad de molienda. De acuerdo a la información obtenida esta actividad afecta de manera significativa la economía del sector azucarero, disminuyendo notablemente su utilidad.

La importancia del Estado del Arte de la contabilidad Ambiental frente al impacto ambiental, es ver hasta qué punto ha evolucionado o se ha deteriorado en nuestro país, el manejo de los costos y gastos generados en un proceso productivo, analizando la utilidad de la organización y los beneficios ambientales que esto conlleva.

²Pontificia Universidad Javeriana: Tesis para acceder al título de Administrador de Empresas. Impacto Ambiental de la quema de la caña de azúcar en el área del Valle del Cauca. Bernardo Arias Rubio-Cali 1995

1.1.3. La contabilidad ambiental de Colombia anticipo a un debate que apenas comienza.³

Con la aparición de las nuevas ideas sobre una corriente de pensamiento acerca de la economía que va acorde con nuestro hábitat natural, se generaron toda serie de instrumentos para efectuar mediciones sobre cómo lo ambiental estaba siendo deteriorado por las actividades de producción.

Involucrar los costos ambientales en los cuales se incurría durante el ciclo económico, fue una de las áreas más aceptadas y la que demandó una mayor gama de investigaciones al respecto.

Esta tesis se relaciona con el Estado del arte de la Contabilidad Ambiental en Colombia, en cuanto a que reúne información de diferentes fuentes de investigación ya creadas, para así realizar un estudio detallado que indicara cómo lo ambiental está siendo deteriorado por las actividades de producción y el hecho de no tener en cuenta los costos del deterioro ambiental incurridos durante el ciclo económico.

1.1.4 Construcción de Contabilidad ambiental sobre principios cibernéticos⁴.

Las empresas deben construir formas de trabajo que le permitan ser sostenible mientras responde a cambios del mercado. Para lograr esto se acude a la cibernética con la cual se hace reflexión y construcción de indicadores de gestión para que la empresa conozca sus potencialidades y mejore sus habilidades en cuanto a sostenibilidad.

³ Universidad del Valle: Tesis para acceder al título de economista. Contabilidad Ambiental de Colombia anticipo a un debate que apenas comienza. Guillermo Alberto Sevillano Guerrero. Biblioteca Mario Carvajal.

⁴ Universidad de los Andes: Maestría en ingeniería Industrial. Memo de investigación. Facultad de Ingeniería Industrial. Construcción de Contabilidad Ambiental sobre principios cibernéticos. Ivett Paola Sánchez Roa.

Ambiente, sistema de gestión ambiental y modelo de sistema viable: La incertidumbre a afrontar los costos iniciales necesarios para implementar sistemas de administración ambientales pueden desanimar a algunas organizaciones empresariales, especialmente a emplear algún tipo de sistema de gestión ambiental. Y es desde el modelo de sistema viable, donde este tipo de inversiones son requeridas y explicadas en términos del logro del homeostato organizacional y por lo tanto el factor monetario no es considerado como recurso escaso. Los recursos escasos son el talento y el cuidado del ser humano por su propio desarrollo, la coordinación de acciones y eficiente uso de los recursos disponibles. Por ello aunque el cuidado ambiental no sea una condición suficiente para el sistema viable, sí es necesaria, toda vez que se ocupa de una de las exigencias del entorno de la empresa.

1.1.5 Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental⁵

La contabilidad tiene muchos enfoques, uno de ellos es la Auditoría de información contable, cuyo término alude a un modelo de informe en particular que se encuentra identificado con los Estados Contables normativizados, o normalizados, que poseen un enfoque económico financiero de la realidad analizada, pertenecientes a la especialidad contable financiera-patrimonial o tradicional por su particular enfoque de estudio de la realidad.

El conocimiento contable puede considerar distintos enfoques de estudio de la realidad, como el económico financiero y el socio-ambiental, entre otros a los efectos de analizar el alcance del término Auditoría Contable, se analiza el de Auditoría Integral de la Información Contable. Para un desarrollo orgánico de la Auditoría entendida como una variable dentro de la teoría general del

⁵ Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de la Plata: Norma B Geba, Mónica P Sebastián. Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable Socio-ambiental pág. 4-5.

conocimiento contable, la misma debe poder deducirse del desarrollo del conocimiento general contable y luego adaptarse hacia las particularidades de las denominadas especialidades contenidas en el mismo. Todo esto se da con el fin de diferenciar a la Auditoria de la información contable social o medioambiental o de la responsabilidad social elaborada con similares características que la anterior pero con un enfoque socio ambiental.

1.2 PROBLEMA DE INVESTIGACION

1.2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

De acuerdo a las investigaciones realizadas acerca de la contabilidad Ambiental, las organizaciones se han despreocupado por el impacto que genera su producción en el medio ambiente y por ende lo han tomado como algo desligado de la realidad empresarial, centrándose únicamente en su rentabilidad económica y los beneficios financieros que puede obtener.

He aquí donde el Estado del Arte desempeña un papel muy importante, que es brindar información oportuna, objetiva y confiable de carácter bibliográfico con el objeto de conocer y profundizar acerca de la Contabilidad Ambiental. A medida que vamos trascendiendo, como seres humanos debemos concientizarnos del daño que está ocasionando en el medio ambiente y optar por el mejoramiento continuo del mismo.

El Estado del Arte nos muestra las investigaciones que desde diversos puntos de vista han planteado otros autores. Es una etapa de la investigación, ya que consiste en ir tras huellas del tema a investigar, determina cómo ha sido tratado el tema y cómo se encuentra en el momento de realizar la propuesta de investigación.

*“Un Estado del Arte desarrolla dos fases indispensables: **fase heurística**, procede a la búsqueda y recopilación de las fuentes de información, que pueden ser de muchas características y diferente naturaleza como Bibliografías, anuarios; monografías; artículos; trabajos especiales, Documentos oficiales o privados; testamentos; actas; cartas; diarios; investigaciones aplicadas, filmaciones; audiovisuales; grabaciones, multimedios. **Fase Hermenéuticas**, Durante esta fase cada una de las fuentes investigadas se leerá, se analizara, se interpretara y se clasificará de acuerdo con su importancia dentro del trabajo de investigación. A partir de allí, se seleccionaran los puntos fundamentales y se indicarán el o los instrumentos diseñados por el investigador para sistematizar la información bibliográfica acopiada”⁶.*

Con esta investigación se realiza El Estado del Arte de la Contabilidad Ambiental en Colombia, explicando qué se ha investigado hasta ahora en relación a este tema, intentando distinguir el modo en que la contabilidad ambiental pueda significar un enriquecimiento de los conocimientos existentes y no una mera reiteración de estudios anteriores.

De acuerdo a lo investigado es de vital importancia resaltar la función de la contabilidad en el medio ambiente, ya que las empresas cuentan con técnicas y procedimientos administrativos cuyo fin es registrar e informar los daños ocasionados al medio ambiente, tomando medidas de protección ambiental para evitarlos y llevando un registro de los rubros ambientales en la contabilidad, para así manejar un informe de gestión que sirva como mecanismo de control ecológico que ayude a la toma de decisiones en las organizaciones.

⁶ Universidad de Antioquia: Seminario Estudios de usuarios, Escuela interamericana de Bibliotecología, unidad .4 <http://docencia.udea.edu.co/bibliotecologia/seminario-estudios-usuario/unidad4/bibliografia.html>

1.2.2 FORMULACION DEL PROBLEMA

¿Cuál es el Estado del Arte de la Contabilidad Ambiental en Colombia?

1.2.3 SISTEMATIZACION

- ¿Cómo realizar una documentación apropiada acerca de la contabilidad ambiental?
- ¿De qué manera se han establecido temáticas para la recopilación información?
- ¿Qué fuentes de información se han establecido para el desarrollo de la contabilidad ambiental?
- ¿cómo realizar una recopilación de información que sea útil para el desarrollo de la gestión ambiental?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Realizar una revisión bibliográfica que permita establecer el estado del arte de la contabilidad ambiental en Colombia.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- ✓ Documentar los textos académicos existentes acerca de la contabilidad ambiental en Colombia.
- ✓ Identificar las principales categorías sobre las que ha girado la discusión sobre la Contabilidad Ambiental en Colombia.
- ✓ Analizar las categorías que componen el Estado del Arte de la Contabilidad Ambiental.

1.4 JUSTIFICACION

Al transcurrir el tiempo se viven cambios que impulsan a perfeccionar lo realizado e implementar nuevos métodos para exigencias futuras, buscando soluciones más adecuadas para problemas ignorados en la actualidad, ya que es parte de la responsabilidad social de las organizaciones en la conservación del medio ambiente. El estudio económico-contable en el área ambiental hace reflexionar de qué manera puede afectar a la sociedad el mal uso de los recursos, ya que son muy pocas empresas las que se detienen a analizar el deterioro ambiental, porque no están dispuestas a asumir los costos y gastos ambientales que esto requiere.

Considerando al medio ambiente de vital importancia para la humanidad, y la contabilidad para las empresas ya sean grandes o pequeñas, se opta por realizar un estado del arte que permita identificar y analizar las principales categorías sobre las que ha girado la discusión acerca de la contabilidad ambiental en Colombia.

La gran preocupación por la degradación ambiental y la importancia del comportamiento de las organizaciones frente al crecimiento de su producción, llevan a tomar conciencia de la realidad empresarial y del impacto ocasionado al medio ambiente. Por ello es necesario resaltar las consecuencias que genera el deterioro ambiental en la especie humana, siendo ésta la más afectada, mitigando su estado de salud y las posibilidades de mejorar su nivel de vida.

Por esta razón se realiza una revisión bibliográfica acerca de la contabilidad ambiental, que nos permita tener un objeto de estudio completo en el cual podamos analizar los factores que inciden para que la contabilidad sea necesaria en el manejo ambiental y toma de decisiones de las organizaciones.

“La contabilidad influye en el medio ambiente desde diversas perspectivas, tales como las de costos que identifica aspectos y precios de la producción y la gestión ambiental con el propósito de valorar adecuadamente

los activos y pasivos, así como el neto ambiental. La de Gestión que determina y analiza la información ambiental cuyo uso estratégico y táctico exprese la protección del entorno natural en el que opera la organización, lo que incidirá en los precios de sus productos y en el de los inventario”⁷

La modalidad de esta investigación va enfocada a una monografía, siendo esta el resultado final de un proceso de investigación sistemática y rigurosa que permite al estudiante la aprobación de teorías y conceptos que soportan los paradigmas y enfoques de la contabilidad y de áreas o disciplinas afines.

Lo que se busca con la monografía es profundizar en el Estado del Arte sobre un tema de la disciplina contable, de la contaduría, en este caso la contabilidad ambiental; estimular el proceso de formulación de cuestionamientos y la búsqueda de soluciones para los problemas de la disciplina contable, de la contaduría⁸.

⁷ Universidad Militar nueva granada Bogotá, Colombia: Revista Facultad de ciencias Económicas: investigación y reflexión, diciembre.vol. XV, numero 002y reflexión. Efrén Danilo Ariza Buenaventura. Luces y sombras en el “poder constitutivo de la contabilidad ambiental”.

⁸ Resolución 001, junio 14 de 2006, por la cual se reglamenta el Trabajo de Grado para el programa Académico de contaduría pública Universidad del valle.

1.5 MARCOS DE REFERENCIA

1.1.1 MARCO TEORICO

1.5.1.1 El estado del arte

“Es el recorrido que se realiza a través de una investigación de carácter bibliográfico, con el objeto de conocer y sistematizar la producción científica en determinada área del conocimiento. Esta exploración documental trata de elaborar una lectura de los resultados alcanzados en los procesos sistemáticos de los conocimientos previos a ella.

Es muy importante hacer este recorrido por el estado del arte para dos cosas:

- 1) Para informarse del conocimiento que ya se produjo respecto de determinado tema, y
- 2) Para comenzar a recuperar las nociones, conceptos, metodologías, teorías, y perspectivas desde las cuales se interrogará al objeto de investigación que está construyendo”⁹

El Estado del Arte es una recopilación bibliográfica, que cuenta con un acervo teórico y metodológico organizado mediante el cual se puedan determinar las inconsistencias, las tendencias, y los posibles núcleos problemáticos de interés, tanto científico como social, sobre los cuales se deben encaminar los nuevos proyectos de investigación. El estado del arte permite visualizar con sentido prospectivo los nuevos campos de investigación¹⁰.

Según el diccionario Oxford, los orígenes del Estado del arte se sitúan en los Estados Unidos a finales del siglo XIX y tenían el propósito de describir “la

⁹ Estado del Arte, María Silvina Souza
www.perio.unlp.edu.ar/.../el%20estado%20del%20arte_silovina_souza.pdf

¹⁰ Domínguez Merlano, Eulises. Estado del arte sobre investigación en educación de niños menores de siete años en el departamento del Magdalena.
<http://www.uninorte.edu.co/divisiones/humanidades/Eureka/numero1/Articulos5.htm> obtenida el 18 feb 2005

condición actual o el nivel alcanzado por algún arte específico”. Inicialmente se le dio el nombre de “(Status del Arte). A comienzo del siglo XX el término se cambio por su forma moderna “State of Art” (Estado del Arte), conservando el mismo sentido de “estado actual del desarrollo de un tópico (asunto, materia, temática) práctico o tecnológico”.

Las alteraciones sufridas tanto por la expresión Estado del Arte, como por su significado, pueden haber sido resultado de un error, o consecuencia el proceso que los gramáticos llaman de etimología popular, por el cual las palabras cambian para adecuarse a las condiciones de los hablantes sobre su sentido real. Esta modalidad de estudios llego a América Latina más tarde, a finales de la década setenta o comienzos de la década del ochenta del siglo XX. En poco tiempo ganó fuerza y prestigio suficiente como para situarse en la lista de enfoques teórico-metodológicos más utilizados por intelectuales¹¹.

Este concepto se ha aplicado a lo largo de los tiempos, en los diferentes sistemas económicos que han tenido su lugar histórico en el desarrollo de la humanidad.

1.5.1.2 El concepto de contabilidad ambiental y la normalización.

La contabilidad ambiental, puede tomarse como la relación entre una entidad y su medio ambiente, lo cual supone diferenciar entre la macro y la micro contabilidad y, dentro de ésta última, precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente.

“En la micro contabilidad, es posible definir la entidad a partir del análisis técnico del ciclo de vida de sus productos y actividades, es decir, desde su diseño hasta la eliminación final de cualquier efecto negativo ocasionado por el consumo de dichos productos o la realización de actividades. Por otra

¹¹ Origen y significado de la expresión Estado del Arte: Revista Digital UMBRAL 2000-No 17-Ene 2005. www.slideshare.net/.../estado-del-arte-4027809

parte, el medio ambiente de una entidad puede definirse como su entorno natural, o bien como su entorno vital, abarcando lo natural, cultural y social de la entidad a lo largo de un determinado periodo de tiempo”¹².

Al combinar estos dos conceptos: entidad y medio ambiente, se puede establecer al menos tres alternativas de diversa fundamentación económica y alcance, para el marco conceptual:

1. Para delimitar la entidad a partir del medio ambiente como entorno natural, el marco conceptual de la contabilidad ambiental se fundamenta en la economía tradicional, donde la ciencia económica es independiente de cualquier consideración ambiental excepto en dos aspectos: la naturaleza como productora de recursos y como receptora de desechos.
2. Si el criterio de delimitación de la entidad se deriva del análisis del ciclo de vida de sus productos y actividades y el medio ambiente se entiende como entorno vital, el marco conceptual se fundamenta en la economía ecológica, para la cual el sistema económico es un subsistema ambiental, acorde con sus normas y en continua interacción con él.
3. El marco conceptual ha de estar dotado de suficiente flexibilidad para permitir la adaptación a los objetivos, previamente fijados, de la información contable demandada. Este planteamiento, propio de la contabilidad de gestión, permite combinar los diversos criterios de delimitación de la entidad y del medio ambiente, aplicándolos, en función de los objetivos que persiga la información contable. En este caso, el marco conceptual se fundamenta en la economía ambiental, para la cual el sistema económico está relacionado y limitado por el sistema ambiental.

¹² ISO (1996): Sistemas de Gestión medioambiental. Especificaciones y directrices para su utilización. ISO 14001. AECA (1996): Contabilidad de gestión medioambiental. Documento 13. serie Principios de contabilidad de Gestión. www.gestiopolis.com

1.5.1.3 Construcción de una visión ambiental de la contabilidad

La contabilidad es una disciplina, profesional y académica, que busca el control orgánico del flujo de los recursos sociales, ambientales y naturales, en el relacionamiento de las organizaciones, el hombre y la naturaleza.

Se puede establecer que la contabilidad además de un control económico, mide los recursos que la organización y la sociedad utilizan y responde por los procesos y resultados generados dentro de ella. Un control ambiental y/o natural por medio del que se asigna y representa un papel a la naturaleza en la dinámica social y al mismo tiempo se establecen las formas en las cuales el hombre se apropia de ella. Un control cultural en tanto la contabilidad se enmarca en un contexto específico con valores y representaciones particulares que se resignifican a la luz de la representación contable.

“La contabilidad está inmersa en una serie de conflictos sociales, culturales, naturales, además de los económicos, donde deja de ser simplemente una técnica productora de información, para ser un mecanismo de control y de manejo de la vida diaria, influyendo en la forma en que vivimos, la forma en que actuamos y comprendemos así como en el contexto en el que lo hacemos”¹³

¹³ Universidad Militar Nueva Granada: Una evaluación Crítica de la contabilidad Ambiental Empresarial, revista facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión. Vol.XVI(1), junio 2008, pág.202 Fabián Leonardo Quinche Martín

1.5.2 MARCO CONCEPTUAL

1.5.2.1 Contabilidad

Tradicionalmente la contabilidad se ha definido, dentro de la organización, como una actividad de servicio encargada de identificar, medir y comunicar la información económica que permite a los diferentes usuarios formular juicios y tomar decisiones, cuyo objetivo primordial es el de proporcionar información financiera de la organización a personas naturales y entidades jurídicas interesadas en sus resultados operacionales y en su situación económica.

“La contabilidad es un proceso que permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna”¹⁴

1.5.2.2 Contabilidad ambiental

A raíz del problema ambiental que radica en el mal uso de los recursos realizados por la sociedad y teniendo en cuenta que son muy pocas las empresas que se detienen a analizar el deterioro ambiental, por la forma en que esto implica un aumento de los costos y los gastos ambientales que muchas no están dispuestas a asumir por el hecho de sacrificar parte de su utilidad, se opta por llevar un nivel más profundo la contabilidad ambiental.

“La contabilidad Ambiental es un aspecto del sistema integral de información contable que debe reflejar los efectos que los cambios ecológicos producen en las organizaciones, incluyendo la valoración cuantitativa de los atributos ambientales, el uso de recursos naturales y la incidencia de la contaminación, entre otros;

¹⁴ Decreto 2649 del 1993 art 1 párrafo 2

establecimientos metodologías para cuantificar los efectos ambientales e internalizar los costos ecológicos en los precios de los bienes o servicios”¹⁵.

1.5.2.3 Gestión ambiental.

“Es un proceso que está orientado a resolver, mitigar y/o prevenir los problemas de carácter ambiental, con el propósito de lograr un desarrollo sostenible, entendido este como aquel que le permite al hombre el desenvolvimiento de sus potencialidades y su patrimonio biofísico y cultural y, garantizando su permanencia en el tiempo y en el espacio”¹⁶.

1.5.2.4 Medio Ambiente.

“Es el entorno vital; el conjunto de factores físico-naturales, sociales, culturales, económicos y estéticos que interactúan entre sí, con el individuo y con la comunidad en la que vive, determinando su forma, carácter, relación y supervivencia. No debe considerarse, pues, como el medio envolvente del hombre, sino como algo indisociable de él, de su organización y de su progreso”¹⁷.

1.5.2.5 Impacto Ambiental.

“Se dice que hay impacto ambiental cuando una acción o actividad produce una alteración, favorable o desfavorable, en el medio o en alguno de los componentes del medio. Hay que hacer constar que el termino impacto no implica negatividad,

¹⁵ www.Economicasunp.edu.ar/06-publoicaciones/.../Danielle.PDF

¹⁶ www.rds.org.co/gestion/

¹⁷

<http://www.editorial.unca.edu.ar/publicaciones/%20on%20line/CD%20INTERACTIVOS/NOA2002/Bases%20Sistema%20Gestion.pdf>

ya que éstos pueden ser tanto positivos como negativos. El impacto de un proyecto sobre el medio ambiente es la diferencia entre la situación del medio ambiente futuro modificado, tal como se manifestaría como consecuencia de la realización del proyecto, y la situación del medio ambiente futuro tal como habría evolucionado normalmente sin tal actuación”¹⁸

¹⁸ Ibíd.

1.6. METODOLOGIA

1.6.1 Tipo de estudio

El estudio a realizar se puede catalogar como exploratorio, donde hacemos una investigación acerca de lo ya realizado sobre la contabilidad Ambiental en Colombia, es decir, una revisión bibliográfica.

1.6.2 Método de investigación

El método de investigación utilizado en este trabajo de grado será el deductivo donde se realizará un análisis documental de las diversas investigaciones y textos utilizados para establecer las temáticas e identificar la metodología de cada una de las lecturas citadas anteriormente.

1.6.3 Fases de la Investigación

Las fases de la investigación para efectos del presente trabajo sobre la contabilidad ambiental en Colombia estarán compuestas por:

- Documentación de textos académicos, Artículos de revistas y demás que versen sobre el problema de la investigación (Legis del contador, Contaduría de la Universidad de Antioquia, entre otras)
- Extraer lo más importante de la documentación encontrada para así lograr una completa comprensión y análisis de contenido.
- Seleccionar por categorías los puntos acerca de la contabilidad ambiental

2. DOCUMENTACIÓN DE LOS TEXTOS ACADÉMICOS ACERCA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN COLOMBIA DE LA REVISTA LEGIS DEL CONTADOR Y LA REVISTA CONTADURÍA DE LA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

En este capítulo se realiza un breve resumen del contenido de cada una de las revistas utilizadas en la elaboración de este trabajo, acerca de la información de contabilidad ambiental. Este capítulo se hace con el fin de profundizar temas antes tratados, es decir, recopilar información de diversas fuentes, compartiendo varios puntos de vista, los cuales sean de interés para el lector y permitan indagar una bibliografía más completa como las revistas.

2.1. El medio ambiente en la contabilidad de las empresas

2.2. Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medioambiental

2.3. Normas Internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera

2.4. Responsabilidad medioambiental

2.5. Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas

2.6. La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible

2.7. Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas

2.8. El proceso contable en la especialidad socio-ambiental

2.9. Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable

2.10. Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad

(sustainability accounting): Aproximaciones teóricas.

2.11. Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental

empresarial. (Una síntesis de su evolución).

2.1 El medio ambiente en la contabilidad ambiental¹⁹

Con el pasar del tiempo el medio ambiente va hallando cabida en la contabilidad, debido a que hace parte de la realidad social y empresarial, lo cual incurre a que las compañías creen alternativas, que contribuyan al buen anejo de los costos, gastos e información medioambiental, y la manera como son aplicados en los informes empresariales y estados financieros, estando regulados por directivas y estándares de las normas internacionales de contabilidad y auditoría.

Para el buen funcionamiento de una empresa es necesario contar con un óptimo manejo administrativo, para lo que es indispensable hacer uso de la contabilidad empresarial, quien se encarga del ámbito financiero y de gestión de la empresa. Cuando se habla de contabilidad financiera, se hace énfasis en aquella que se encarga de preparar la información contable, la cual debe ser vista y analizada por terceros como lo son la bolsa de valores, accionistas y acreedores de la empresa. La contabilidad de gestión, produce información para la dirección de la empresa, se encarga de aplicar técnicas y procesos contables, para optimizar la toma de decisiones gerenciales, maneja el contexto interno de la compañía.

Por lo anterior es necesario que los profesionales trabajen bajo normas que permitan la adecuada preparación de cuentas, como por ejemplo los principios de

¹⁹ Leandro cañivano C. El medio ambiente en la contabilidad de las empresas, Revista Legis del contador No 2 del 2000, Pág. 81-96.

contabilidad generalmente aceptados PCGA para así garantizar un buen manejo de la situación financiera y arrojar óptimos resultados en las compañías.

Tras muchos años de estudio, modificaciones y adaptación de leyes, las directivas europeas han optado en dar un paso armonizador, lo que implica un lenguaje contable universal único. Lo que no significa uniformidad de criterios contables en todos los países, ya que hay ciertos temas entre ellos el medio ambiente que es objeto de diferente tratamiento contable. Con esto se busca hacer de las NIC (normas internacionales de contabilidad) la base fundamental del acuerdo, siendo éstas aceptadas por parte de la comisión europea.

Para llevar un buen manejo contable dentro de la compañía y una adecuada elaboración de los estados financieros, teniendo en cuenta su estructura es necesario mencionar El Modelo contable de redención de cuentas, que está conformado por tres documentos esenciales: balance, estado de resultados (pérdidas y ganancias) y memoria. Entendiendo *El balance* como la especificación detallada de los activos y pasivos de una compañía, cuya diferencia es el patrimonio neto. La cuenta de pérdidas y ganancias nos muestra los ingresos y los gastos generados cuya diferencia establece el resultado: beneficio ó pérdida. *La memoria* son las notas explicativas de los criterios contables utilizados para la preparación de los estados financieros.

Los anteriores conceptos contables son aplicables al tratamiento de los costes medioambientales en las cuentas anuales de la compañía. Los costos que implican una empresa se aplican contablemente como: *Un activo dentro del balance*, cuando los costes se encuentran vinculados con beneficios medioambientales que disminuyen la contaminación futura. *Gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias*, cuando los costes no están relacionados con los beneficios medioambientales. Los costes medioambientales hacen referencia a aquellos que son originados por la empresa para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de las actividades de la misma. Dentro de los

costos medioambientales tenemos la gestión de residuos, eliminación en la contaminación en edificios, protección de aguas superficiales y subterráneas, mejora de calidad de aires, procedimientos de producción menos perjudiciales para el medio ambiente, entre otras

“Uno de los agentes sociales son las empresas, quienes deben asumir los compromisos económicos derivados de las actividades a desarrollar en pro de la protección, conservación y reparación del medio ambiente. Estos compromisos básicamente son los costes, que darán lugar a gastos medioambientales de forma inmediata o diferida, y en obligaciones, que deberán ser reconocidas como pasivos exigibles en cuanto sean susceptibles de estimación racional. Estos costes y obligaciones deberán formar parte del balance y cuentas de pérdidas y ganancias incluidas en las cuentas anuales de las empresas”²⁰

2.2 Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental²¹

Debido al impacto generado en el medio ambiente por las actividades productivas de las empresas, es necesario tomar en cuenta dentro de la información contable tanto para las empresas privadas como entidades públicas el hecho ambiental y las consecuencias que éste genera, optando por llevar un control a través de una línea de acción llamada Contabilidad Ambiental.

Muchas empresas toman el medio ambiente como un aspecto desligado de la realidad social, siendo éste el eje fundamental para el crecimiento y funcionamiento de las actividades productivas de las organizaciones, mediante la transformación de los recursos naturales como agua, alimentos, fibras textiles, madera, minería y energía.

²⁰ Revista Legis del Contador No 2, 2000 pág. 91

²¹ Danilo Ariza Buenaventura, Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medioambiental, Revista Legis del contador No 4 del 2000, Pág. 161-183

Teniendo en cuenta la perspectiva social en la evaluación del medio ambiente, desde los inicios la humanidad ha interactuado con la naturaleza, atendiendo las necesidades básicas y ensanchando la práctica productiva a través de productos, bienes y servicios, garantizando la formación social y asimismo su sostenibilidad y calidad de vida. Estos avances han llevado a obtener grandes logros tecnológicos, tendiendo cada vez más a concentrarse en pocas personas lo que lleva a la humanidad a vivir en condiciones degradantes.

En este artículo se menciona algo de suma importancia como lo es el desarrollo sostenible, teniendo en cuenta que es un desarrollo que satisface las necesidades actuales, sin comprometer los recursos futuros, y para esto se debe contar con un buen manejo y control del medio ambiente aplicando diversas técnicas como lo son: el administrar los recursos naturales con conocimiento y tecnología no contaminante, apoyados en bases ecológicas; instituir formas administrativas y políticas mucho más descentralizadas y que se apoyen en mayor medida en la comunidad; frenar el crecimiento de las ciudades populosas así como el exceso del consumismo.

Por otro lado en las empresas se manejan dos pensamientos o vertientes diferentes en cuanto a la problemática ambiental como lo son: Lo verde claro y lo verde oscuro, las primeras consideran que la problemática ambiental ha sido una exageración de los medios de comunicación, ya que la naturaleza tiene capacidad autorrecuperadora, así como aplicaciones tecnológicas y medidas descontaminadoras, por su parte las empresas *light green (verde claro ambientalmente)* realizan actividades ambientales, siempre y cuando no afecten su utilidad, es decir que sus costos no excedan las ganancias. Por otro lado las *dark green (verde oscuro)*, creen que la situación ambiental es grave, lo cual implica producir menos para evitar aumentar la contaminación²².

²² Danilo Ariza Buenaventura, Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medioambiental, Revista Legis del contador No 4 del 2000, Pág. 179

2.3 Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la Incidencia del medio ambiente en la información financiera²³

Para la mayoría de las empresas es imprescindible llevar un adecuado manejo del tema medioambiental, ya que ha influido significativamente en la elaboración de los estados financieros. Con este artículo se busca tener claridad en el concepto de responsabilidad social y la manera en que influye en la contabilidad, tomando en cuenta las normas internacionales de contabilidad y auditoría. Estas normas contribuyen al desarrollo y adopción de principios de contabilidad de vital importancia, los cuales proporcionan la elaboración de balances internacionalmente comparables y fomentan su análisis en la presentación de estados financieros.

En la actualidad la responsabilidad social ha tomado fuerza dentro de la economía de las empresas, ya no solo hace parte del deber social de la compañía sino que está inmersa en el área financiera, es decir en la disciplina contable.

De acuerdo a lo anterior y al auge de la responsabilidad social, se toma un término interesante, todavía sin consolidar que es la “contabilidad social”, como un proceso de captación, medida, valoración, representación y evaluación del comportamiento social de la empresa, con el objetivo de comunicar sus resultados a los grupos sociales interesados, tanto internos como externos.

Aunque el medio ambiente dentro de la contabilidad no es relevante en todo el mundo, es importante mencionar algunas normas dedicadas al medio ambiente como:

- La Norma Internacional de Contabilidad NIC número 37 relacionada con las provisiones, activos y pasivos contingentes del IASC (International accountig Starndards Comité) cita las provisiones como un pasivo en el que existe

²³ Tua Pereda Jorge , Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera, Revista Legis del Contador No 7 del 2001, Pág. 117-166

incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, siendo una obligación presente de la empresas.

- La declaración complementaria de auditoría 1010 de la IFAC (International Federation of Accountants), consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros, donde menciona criterios que debe tener en cuenta el auditor en el momento de ejercer su juicio profesional a la empresa: Conocimiento de las actividades del cliente; Evaluación del riesgo y control interno; Consideración de la legislación y la regulación.

2.4 Responsabilidad medioambiental²⁴

Inicialmente los conceptos básicos de economía muestran que la actividad económica se da en la producción de bienes y servicios, que a través de su distribución, buscan satisfacer las necesidades humanas de consumo. Según estos conceptos estas actividades productivas y de distribución se realizan a través de numerosas unidades de producción usando factores productivos escasos (capital, trabajo, y recursos naturales), cuyo manejo es alternativo.

A medida que el tiempo va pasando y la economía creciendo, la actividad económica se ha visto como un sistema cerrado en sí mismo, donde las actividades productivas olvidaban que el sistema biológico hacía parte de su entorno, de tal manera que los productores y consumidores buscan solo su bienestar, sin tener en cuenta las consecuencias de su comportamiento en el medio social y físico que les rodea. Es por ello que la problemática medioambiental se ha visto inmersa en la economía, alcanzando su máxima precisión en el concepto de desarrollo sostenible, cuyo ámbito se ocupa del medio ambiente y la sociedad en general.

²⁴ Senés García Belén, Rodríguez Bolívar Manuel Pedro, Responsabilidad medioambiental, Revista Legis del contador No 10 del 2002, Pág. 121-161

Partiendo de un análisis económico, el sistema económico es un subsistema que pertenece a otro más amplio que es el natural, lo que implica la inmersión de los activos medioambientales dentro de la economía tradicional. Es imprescindible que tanto las empresas como las administraciones públicas adquieran conciencia y adopten normas que puedan ser puestas en práctica que conduzcan a la preservación del entorno del que hacemos parte toda la humanidad.

2.5 Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas²⁵

En este artículo se realiza una revisión y evaluación general a los desarrollos de la contabilidad medioambiental, planteando críticas a tales desarrollos, teniendo en cuenta diversos puntos de vista y los criterios fundamentales del desarrollo sostenible. Con base a esto se muestra de qué manera se confrontan los problemas medioambientales, siendo estos un reto para la contabilidad.

Hay que tener en cuenta que Tradicionalmente se ha considerado a la contabilidad como un campo de conocimiento científico inmerso en la economía de la empresa (Carrasco & Larrinaga, 1996, p.65). De acuerdo a otros conceptos de origen europeo, se analiza la contabilidad desde una perspectiva sociológica y no como una simple técnica económica. “Determina algunos de los valores generales de los individuos y las organizaciones, regulariza y normaliza el criterio de racionalidad económica, y reproduce un estado de cosas, construyendo parte de la imagen del mundo. Esta capacidad de la contabilidad para construir parte del mundo es conocida como “el poder constitutivo de la contabilidad” (Carrasco & Larringa, 1996, Hopwood, 1985, Hines, 1980)”²⁶

²⁵ Gómez Villegas Mauricio, Avances de la Contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas No 18 del 2004, Pág. 87-119

²⁶ Revista Legis del contador, número 18 del 2004, p. 91.

2.6 La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible²⁷.

Este artículo resume el por qué del desarrollo sostenible, su importancia y la manera en que influye en las empresas.

Con base en la importancia y el papel que desempeñan los recursos naturales en el desarrollo de una nación, siendo parte de los elementos de todo proceso productivo, es necesario contar con herramientas fundamentales para el control y evaluación del manejo ambiental, los impactos provocados por acciones humanas o de la misma naturaleza, al igual que del registro contable y costos medioambientales, para ser comparables periódicamente con los hechos económicos, estableciendo avances hacia la sostenibilidad.

Con el fin de evaluar y controlar sus progresos, las sociedades modernas han incluido en su sistema de gestión algunos mecanismos que definen los procesos hacia el desarrollo nacional, con propósito sostenible, basados en la construcción de sus propias normas y en la implementación de bases contables, utilizando como instrumento la contabilidad financiera y las cuentas nacionales, cruzando información con algunos indicadores de referencia social e indicadores de aporte económico a la gestión ambiental, lo que resulta insuficiente, ya que no reflejan una visión integral de los componentes que hacen del desarrollo un proceso sostenible.

2.7 Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas²⁸

Este artículo hace referencia a la transparencia en la información de la organización, su responsabilidad social, ética y respeto hacia los diversos grupos de interés. Evalúa la calidad de las memorias de sostenibilidad en las empresas

²⁷ Mantilla Pinilla Eduardo, La Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría No 25 del 2006. Pág. 133-160

²⁸ Garza Arroyo María Angélica, Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría No 33 del 2008, Pág. 143-193

latinoamericanas con el fin de que cumplan eficazmente su función de informar correctamente a los stakeholders sobre el impacto social y ambiental.

Como primera medida es necesario mencionar la responsabilidad social de la empresa, siendo esta de crucial importancia en las organizaciones de negocios, para su buen funcionamiento y direccionamiento ético y moral frente a la sociedad. Esta responsabilidad implica modificar las ideas que se tienen por parte de los dirigentes de la empresa y de los gobiernos sobre el bienestar humano, y resaltar la importancia de las cuestiones sociales, el cuidado del medio ambiente y sobre todo la calidad de vida (Buchholz y Rosenthal, 2001), por medio de normativas y políticas que la empresa debe adoptar.

Es necesario mencionar que la responsabilidad social surge en la década de los sesenta tras la necesidad de proteger el medio ambiente, la seguridad y protección de la salud en los centros de trabajo e inquietudes de los consumidores en cuanto a los productos o servicios recibidos.

Al momento de las empresas tomar posición, es decir adquirir poder y control, deben asumir de igual forma su responsabilidad social, llevando inmersos actores internos como trabajadores, accionistas y gerentes; y aspectos externos como clientes, consumidores, proveedores, instituciones financieras, gobiernos, comunidades. Para ello se hace necesario tomar en cuenta tres aspectos fundamentales para el buen funcionamiento de la responsabilidad social de la empresa:

El aspecto económico-funcional: es aquel que se encarga de la producción de bienes y servicios, generador de empleos, capacitación para empleados, seguridad e higiene en el trabajo.

La calidad de vida: enfatiza en la buena relación con los clientes, trabajadores, proveedores y preservación del medio ambiente.

Inversión social: opta por la solución de problemas de la comunidad con recursos de la empresa.

2.8 El proceso contable en la especialidad socio-ambiental

Este artículo parte de considerar a la contabilidad como una disciplina social-factual-cultural, donde hoy en día numerosos investigadores y profesionales contables, ante la posibilidad de contribuir con un desarrollo más sustentable, plantean diversos interrogantes, que permiten seleccionar los enfoques de estudio de la realidad, para emitir informes contables a los entes, que sean útiles para diagnosticar y planificar entre otras utilidades.

Por ende vemos como resulta necesario y de gran importancia conocer los impactos negativos que generan las organizaciones en el medio ambiente que deben ser modificados o suprimidos por los mismos. En dicha línea de investigación se estudia el proceso contable y se infiere cómo la parte dinámica de la disciplina hace posible la aplicación de los conocimientos teóricos, para obtener resultados contables concretos.

2.9. Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable

Este texto se enfoca en la fundamentación conceptual y metodológica de la contabilidad, enmarcando los alcances, desarrollos y desafíos que ésta implica. Muestra los puntos de vista de diversos autores y la importancia de la investigación contable como el único camino válido para el desarrollo de la profesión.

Los conceptos de responsabilidad social y ambiental han tenido implicaciones significativas en el campo contable, permitiendo el surgimiento de nuevos conceptos, como lo indican diferentes autores.

Es importante resaltar que la gestión, las políticas y las estrategias socioambientales de la empresa, se enmarcan globalmente dentro del concepto del desarrollo sostenible definido en el informe Brundtland (1998) “como aquel desarrollo que satisface las necesidades y aspiraciones presentes sin comprometer la habilidad para satisfacer aquellas del futuro”.

2.10. Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas²⁹

Este artículo hace referencia a la empresa, aquella entidad socio-económica que busca satisfacer las necesidades y deseos de diferentes sectores de la sociedad, ofreciendo bienes y/o servicios, a cambio de percibir un beneficio económico.

“Dado que la información sobre la circulación económica de la empresa es objeto de estudio de la contabilidad. GRAY opina que los contadores y auditores tienen la responsabilidad *de facto* para comunicar la información social y ambiental de la empresa, pero no lo hacen profesionalmente (como cuando evalúan la verdad y justicia de los estados financieros), porque no existe un marco comprensivo o substantivo de estándares para realizar los reportes sobre estos asuntos. El origen de ello es que no hay una idea clara del objeto que se quiere contrastar y en relación a ello, no existe una completitud o la posibilidad de producir un tipo de

²⁹ Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Pág. 155-176.

eco-balance que represente los flujos en entrada y salida, las emisiones y pérdidas físicas de la organización”³⁰.

Debido a que los recursos naturales se estaban explotando de forma desmedida, en aras del desarrollo económico, científicos de todo el mundo plantearon la necesidad de una utilización racional orientada hacia la sostenibilidad³¹. Fue así como los conceptos de capital natural³² y sostenibilidad dieron origen a la necesidad de medir los impactos sobre el medio ambiente en diferentes escalas geográficas, particularmente en la escala de los estados nacionales.

Hoy en día, vemos como las empresas por incrementar sus patrimonios, hacen uso indebido o irresponsable de los recursos naturales, trayendo repercusiones irreversibles a futuro para nuestro planeta. Por tal motivo, desde hace unos 20 años atrás, los gobiernos han venido implementando políticas, programas y normas que buscan proteger los bienes comunes, y por eso han optado por varias medidas que son:

- a) Establecer regulaciones o prohibiciones de determinadas conductas, a través del establecimiento de niveles máximos de emisión permitidos.
- b) Crear incentivos tributarios (impuestos pigovianos como las tasas por uso y tasas retributivas) que le ponen un precio al derecho de contaminar.
- c) Inventar un nuevo recurso escaso: los permisos de contaminación, los cuales se pueden transar en los mercados verdes (ej. bonos de carbono).

³⁰ Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Pág. 158-159

³¹ Sostenibilidad: 1) Utilización de la biosfera por las generaciones actuales manteniendo su potencial (beneficios) de rendimiento para las generaciones futuras; 2) Tendencias constantes de crecimiento y desarrollo económicos que podrían verse afectadas por el agotamiento de los recursos naturales y la degradación del medio ambiente.

³² Capital natural: Activos naturales desde el punto de vista de su condición de proveedores de insumos de recursos naturales y de servicios ambientales para la producción económica y el bienestar humano.

Los anteriores mecanismos se han establecido en un marco jurídico, de carácter normativo, que presiona para que las organizaciones empresariales sean consecuentes con sus efectos sobre el medio ambiente.

2.11. Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución)³³

Este artículo es una reflexión académica sobre los temas generales que aborda la contabilidad ambiental empresarial. Nos muestra cómo a medida del tiempo la contabilidad ambiental empresarial va evolucionando y con ello su responsabilidad social, presentando transformaciones significativas en el manejo financiero de la organización.

La contabilidad como medio de cuantificación establece una forma de visualización de los eventos y procesos, ayudando a su transformación, ya que el calcular y registrar los costos de una actividad es alterar la manera en la que puede ser pensada y sobre la que se puede actuar. El modificar una organización en centro de beneficios, centro de costos, centros de inversión, unidades estratégicas de negocio, o cualquier otra forma, es cambiar las líneas de responsabilidad y las posibilidades de acción mediante un cambio a la forma de visualización.

La contabilidad ambiental empresarial es un campo importante para la reflexión y acción, no sólo para la disciplina, sino para la sociedad en general. Su transformación en los últimos treinta años ha estado relacionada con diferentes avances y procesos sociales.

³³ Gómez M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Pág. 55-78.

3. IDENTIFICACIÓN DE LAS PRINCIPALES CATEGORIAS SOBRE LAS QUE HA GIRADO LA DISCUSIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN COLOMBIA.

En el trabajo se relacionaron diversos artículos de la revista Legis del contador y de contabilidad y auditoría, y la revista contaduría de la Universidad de Antioquia. A continuación se relaciona las principales categorías tomadas de las revistas, discriminando el título del artículo, fecha, autor, revista. La clasificación realizada giró en torno a 4 ejes temáticos que en su contenido muestran la situación de la contabilidad en términos medioambientales que se demuestran a continuación.

3.1 Evaluación y análisis.

Es una recopilación de artículos donde se hace mención al contexto y situaciones en los cuales se han venido desarrollando el proceso contable medioambiental. También aparecen posiciones de diferentes autores que se encuentran a favor o en contra de este proceso, ventajas y desventajas de la inserción contable en la problemática medioambiental.

- Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental, Danilo Ariza Buenaventura, Revista Legis del Contador, No 4 2000, Pág. 161-182.
- El proceso contable en la especialidad socio-ambiental, Norma B. Geba, Liliana E. Fernández, Mónica P. Lorenzo, Mónica P. Sebastián, Revista Internacional Legis del Contabilidad y auditoría, No 35 de 2008, Pág. 127-151.
- Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas, Sabita Talero Cabrejo, *Contaduría Universidad de Antioquia*, Pág.155-176.

- Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución), Mauricio Gómez Villegas, Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Pág. 55-78.
- Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas, María Angélica Garza Arroyo, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 33 de 2008, Pág. 143-193

3.2 Organismos reguladores.

En este segmento se han clasificado los artículos referentes a los diferentes organismos reguladores de la contabilidad y auditoría medioambientales, al igual se estudian los objetivos de estos organismos reguladores y su funcionamiento, tanto estructuralmente, funcionamiento de la organización; cómo administrativamente, referente a lo funcional. La forma de realizar su objeto social

- El medio ambiente en la contabilidad de las empresas, Leandro cañivano, Revista Legis del Contador No 2 2000, Pág. 81-95
- Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera, Jorge Tua Pereda, Revista Legis del Contador, No 7 de 2001, Pág. 117-166

3.3 Avances y posturas críticas.

En este aparte se encuentra una visión más profunda de los puntos de vista de diferentes autores frente a la contabilidad ambiental, los avances alcanzados de la contabilidad que han tenido una gran funcionalidad y participación en el acercamiento al desarrollo sostenible.

- Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable, Eutimio Mejía Soto y Carlos Alberto Montes Salazar, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 39 de 2009, Pág. 149-177.
- Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas, Mauricio Gómez Villegas, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 18 2004, Pág. 87-119
- La contabilidad Ambiental en el desarrollo sostenible, Eduardo Mantilla Pinilla, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No 25 de 2006, Pág. 133-160.

3.4 Situación externa.

En este segmento se analizan las experiencias adquiridas en otros países acerca de la contabilidad ambiental y su responsabilidad social, y de la manera como han llevado a cabo el proceso de normalización y armonización contable.

- Responsabilidad Medioambiental, Recomendación de la Unión Europea, Belén Senés García, Revista Legis del Contador, No 10 de 2000, Pág. 121-161.

4. ANÁLISIS DE LAS DIFERENTES CATEGORÍAS QUE COMPONEN EL ESTADO DEL ARTE DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

4.1 Evaluación y análisis del estado del arte sobre la contabilidad ambiental.

La contabilidad se remonta desde tiempos muy antiguos cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles para diferentes fines, basado en teoría y técnicas, utilizando diversas herramientas para el desarrollo del mismo. En el transcurso del tiempo la contabilidad va evolucionando y con ello sus herramientas, las cuales deben ser modificadas para así cumplir un mejor desempeño y lograr eficazmente avances significativos.

A continuación se establecen algunas definiciones de contabilidad de diversos autores, las cuales son de vital importancia para el desarrollo de este tema.

“La contabilidad es un sistema de información y disciplina encargada de representar y comunicar aspectos relevantes y objetivos de la realidad socio-económica de la empresa, debe corresponder a los objetivos y necesidades de diferentes usuarios externos para que los reportes de gestión social y ambiental no sean intenciones voluntarias realizadas, sino fruto de la implementación de sistemas de información, que evalúen de forma sistemática, objetiva y documentada, el impacto de las actividades del negocio sobre el ambiente (incluyendo la dimensión humana, social y natural)”³⁴.

La contabilidad constituye un saber estratégico que debe servir a los intereses del entorno en el que opera, intereses económicos, sociales, ambientales, éticos y humanos.

³⁴ Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 155-176.

“La contabilidad es la ciencia y/o técnica que enseña a clasificar y registrar todas las transacciones financieras de un negocio o empresa para proporcionar informes que sirven de base para la toma de decisiones sobre la actividad”³⁵

La contabilidad es una disciplina cuyo fin es la producción de información para la toma de decisiones, teniendo en cuenta antecedentes, la coyuntura actual y expectativas futuras.

“la contabilidad es el arte que se ocupa de registrar, clasificar y exponer, en forma significativa y en términos monetarios, las transacciones y hechos que son, en parte al menos, de carácter financiero, como así también de interpretar los resultados obtenidos”³⁶

La contabilidad es un arte que traduce todas las actividades elaboradas por las empresas, en términos financieros, llevando así a la obtención de los resultados.

La contabilidad ha hecho aportes significativos, logrando herramientas que permiten la cuantificación y cualificación de variables ambientales, de tal forma que se pueda determinar con precisión su construcción y deterioro.

La contabilidad constituye un saber al servicio de la protección del interés nacional, y por ende al servicio de los ciudadanos, así como una herramienta de protección de la riqueza natural y humana.

Partiendo de la definición de contabilidad se abre pasó a la contabilidad ambiental y de gestión:

IFAC, retomada por Burrit (2004) plantea, la contabilidad de la gestión ambiental es la gestión del desempeño ambiental y económico a través del desarrollo e

³⁵ Ayaviri García Daniel. contabilidad básica y documentos mercantiles. Edición 1º; Editorial “N-DAG”; Argentina. Pág. 10.

³⁶ AICPA, 1961; Accounting terminology bulletin nº 1,p.9

implementación de sistemas y prácticas apropiadas, relacionadas con la contabilidad ambiental. La contabilidad de la gestión ambiental involucra el costeo del ciclo de vida, la contabilidad de los costos totales, la evaluación de los beneficios y la planeación estratégica para la gestión ambiental. (Burrit, 2004, p. 14)

4.1.1 Sistema de gestión ambiental (SGMA)³⁷

Es un proceso que permite llevar un control previo en el manejo de la producción y tomar decisiones en pro del de la conservación del medio ambiente. Este sistema contempla diversos componentes como:

- Políticas: que expresan los compromisos del tratamiento ambiental por parte de las empresas;
- Planeación ambiental: donde se idean estrategias a partir de las políticas y planes de acción orientados a la gestión ambiental;
- Gestión ambiental: espacio de ejecución de las políticas, objetivos y planes, determinación de acciones a implantarse;
- Control ambiental: comprende la evaluación ambiental, partiendo de la contabilidad pública donde participan la auditoría y revisoría fiscal, permitiendo identificar los logros de la política, planeación y ejecución ambiental; y la
- Adopción de correctivos: cuando la dirección empresarial evalúa los resultados, ya sean logros, vacíos o correcciones.

³⁷ Ariza Buenaventura Danilo, Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medioambiental, Revista Legis del contador, Pág. 180-181

4.1.2 La perspectiva social en la evaluación del medio ambiente³⁸

A lo largo de la existencia, la humanidad ha interactuado con la naturaleza, atendiendo las necesidades básicas y ensanchando la práctica productiva a través de productos, bienes y servicios, garantizando la formación social y asimismo su sostenibilidad y calidad de vida. Estos avances han llevado a obtener grandes logros tecnológicos, tendiendo cada vez más a concentrarse en pocas personas lo que lleva a la humanidad a vivir en condiciones degradantes.

Por ello cabe resaltar “la responsabilidad ambiental que proviene de una dimensión superior llamada responsabilidad social, lo que conlleva a que las acciones de la empresa, bajo una concepción ética, deben estar sujetas a las categorías morales de la sociedad en su conjunto. La empresa hace parte de la sociedad y por ende sus propósitos u objetivos no pueden estar por encima de los fines sociales”³⁹

El desarrollo como crecimiento, ha involucrado la necesidad de objetivar el excedente productivo en una fuerza de trabajo ampliada y en la disposición de nuevos instrumentos de trabajo, lo que ha conseguido una mejor capacidad para la extracción de recursos naturales.

Para obtener un desarrollo sostenible es importante estructurar un nuevo estilo como : administrar los recursos naturales con conocimiento y tecnología no contaminante, apoyados en bases ecológicas; instituir formas administrativas y políticas mucho más descentralizadas y que se apoyen en mayor medida en la comunidad; frenar el crecimiento de las ciudades populosas así como el exceso del consumismo.

³⁸Ibíd. Pág. 164

³⁹ Mejía Soto Eutimio, Montes Salazar Carlos Alberto, Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable, Revista internacional legis de contabilidad y auditoría, Pág. 169.

Hay dos vertientes por medio de las cuales va encaminada la naturaleza dentro de las empresas: Lo verde claro y lo verde oscuro, las primeras consideran que la problemática ambiental ha sido una exageración de los medios de comunicación, ya que la naturaleza tiene capacidad autorrecuperadora, así como aplicaciones tecnológicas y medidas descontaminadoras, por su parte las empresas *light green* (*verde claro ambientalmente*) realizan actividades ambientales, siempre y cuando sus costos no excedan las ganancias. Por otro lado las *dark green* (*verde oscuro*), creen que la situación ambiental es grave, lo cual implica producir menos para evitar aumentar la contaminación.

4.1.3 Surgimiento y evolución de la Contabilidad Ambiental⁴⁰

Debido a la falta de conciencia que el hombre tiene de sus nociones básicas para interactuar cotidianamente en el mundo, surgen hechos que les obligan a cuestionarse por sus propios fundamentos. Las circunstancias de finales de los años de 1960, fueron posibilidades históricas para tal cuestionamiento.

A finales de los años 60 se constituyó una época de convulsión social y política, signada por la aparente crisis de las sociedades industriales que obligó a la reflexión. La llegada del hombre a la luna, la sistematización de información científica y tecnológica sobre el deterioro de las condiciones bióticas de diferentes especies, las crisis ambientales en países industriales y el colapso social y medioambiental de comunidades enteras en los llamados países del tercer mundo, entre otras, hicieron evidente que estábamos irremediablemente circunscritos a este planeta, un sistema finito del que teníamos poca conciencia y del que dependíamos enteramente (Escobar, 1997). Los límites de una sociedad industrial, de la concepción que Occidente desarrollado estaba promoviendo, fueron avizorados y denunciados públicamente. Esta situación impactó

⁴⁰ Gómez M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, Pág. 58-60.

profundamente el pensamiento humano y las ciencias. La contabilidad ambiental que hoy conocemos es una respuesta a este contexto.

Partiendo de esto se determinan tres momentos para la evolución de la contabilidad ambiental contemporánea. Existen antecedentes de una contabilidad anterior a estas circunstancias, quizás preocupada por el control de los recursos “naturales” de los que se abastecían empresas mineras y, en general, el sector primario de la economía. Ha sido bien documentado que, desde el siglo XIX, algunas empresas incluyeron ciertos tipos de información sobre su actuar social y medioambiental, situación que también se evidenció durante Contaduría Universidad de Antioquia – No. 54. Medellín, enero-junio 2009 **59** la primera mitad del siglo XX (Guthrie y Parker, 1989; Husillos, 2004). Pero las condiciones contingentes que promovieron tales primeros esbozos, se diferencian profundamente del contexto estructural en lo social, ambiental y científico que permitió el emerger de la contabilidad ambiental empresarial contemporánea.

Primer momento: En los años 1970 surge el campo de la contabilidad social y medioambiental (Bebbington, Gray y Larrinaga, 2000). Este campo de la contabilidad, en su propuesta sistemática y congruente, – el Sistema de Cuentas Nacionales–, surge esencialmente del ajuste e iniciativa que el pensamiento científico promueve. La contabilidad ambiental y social no surgió de prácticas comerciales, industriales, ni de finanzas o por la regulación del Estado, sino por académicos de múltiples disciplinas, entre ellos los mismos contables. Francia fue pionera en la consolidación de una propuesta de contabilidad social, que se sintonizaba con el Sistema de Cuentas Nacionales.

Segundo momento: La expansión y concientización social de los problemas medioambientales llevó a que, en los años 80, la Organización de las Naciones Unidas, conformara una oficina especializada en los problemas del medioambiente ocasionados por el “desarrollo” económico. Este es el origen del Programa de las Naciones Unidas para el Medioambiente y el Desarrollo, organismo que a finales

de los 80s, promulgaría y promovería el concepto de Desarrollo Sostenible. Desde esta visión, conseguir la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes no debería comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Así, el desarrollo sostenible se posiciona como un pretendido equilibrio entre las esferas económica, ambiental y social.

Después de esto se comenzaron a consolidar balances específicos que recogían aquellos activos constituidos o adquiridos por la empresa para la producción más limpia, la reconversión industrial por las regulaciones estatales e incluso por pólizas de riesgo por impactos medioambientales.

El surgimiento de estructuras de incentivos fiscales y tributarios por el respeto al medioambiente, reclamó la prueba de los esfuerzos y compromisos empresariales con el Desarrollo Sostenible. Contabilidad de Costos Ambientales y Contabilidad Financiera Ambiental implicaron, al mismo tiempo, el surgimiento de la Auditoría Medioambiental. Como se implementaron Sistemas de Gestión Medioambiental en las empresas, se requería de la Auditoría de Gestión y de Cumplimiento Medioambiental. También surgieron propuestas de una Contabilidad Medioambiental Estratégica (Torres, 2002). Dado que se producían informes financieros externos de corte ambiental, se constituían pólizas de seguros por riesgos ambientales y se establecían incentivos tributarios, la Auditoría Financiera Medioambiental no se hizo esperar. Muchos de los informes externos con datos ambientales comenzaron, aunque de manera marginal, a ser exigidos por inversores institucionales e individuales (Gray, Bebbington y Walters, 1999).

Con todo lo anterior, la contabilidad ambiental en las organizaciones y empresas se fue consolidando como un segmento especializado, o un subsistema, de la disciplina contable que se constituía por varias especialidades, a saber: Contabilidad Financiera Ambiental, Contabilidad de Costos Ambientales, Contabilidad de Gestión Ambiental y Auditoría Medioambiental.

Tercer momento: La crisis ambiental y social se hizo más evidente en los años 90. El calentamiento global, el deterioro de la capa de ozono, los desequilibrios climáticos globales, la extinción de especies animales y vegetales, la crisis del agua, la crisis social y del empleo, entre muchos otros factores, llevaron a que los problemas medioambientales trascendieran del escenario y debate de los académicos y políticos y se instauraran plenamente en la cotidianidad de los ciudadanos.

En materia de contabilidad ambiental, los reparos y limitaciones de la visión convencional de la economía para tratar los asuntos ambientales (la economía ambiental) fueron puestos en debate. El problema político y moral sobre los derechos de propiedad, fondo conceptual y perceptual que promovió todas las expresiones anteriores de la contabilidad ambiental en las organizaciones, se hizo más evidente y generó profundas discusiones interdisciplinarias. Con todo ello surgieron expresiones que desde lo económico, la gestión y la contabilidad, buscaron visiones menos convencionales, dando origen a las visiones heterodoxas sobre el tema (Bebbington, 2000; Gómez 2004). La economía ecológica, la gestión de calidad para el ciclo de vida completo y la contabilidad de costos ecológicos completos, participaron en este proceso (Martínez, 2001; Gómez, 2004; Fernández y Larrinaga, 2006).

4.1.4 subprocesos del proceso contable⁴¹

Partiendo el concepto de proceso contable “como un conjunto de etapas lógicamente ordenadas para la obtención de información contable verificada, respetando los parámetros del marco teórico de referencia”. Se hace mención de tres subprocesos.

Según Fernández Lorenzo y Geba, se interpreta que el proceso contable contiene

⁴¹ Geba B. Norma, Fernández Lorenzo Liliana, Sebastián Mónica, el proceso contable en la especialidad socioambiental, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, Pág.

varios subprocesos, entre ellos:

✧ Descripción cualitativa y cuantitativa socio-ambiental:

Para operar dentro del marco de la contabilidad socio-ambiental, el subproceso de descripción cuantitativa y cualitativa, se inicia con la captación del dato que provoca la variación patrimonial. Es decir que los indicadores cuantitativos se elaboran con base en los datos que surgen preferentemente de la información primaria de cada ente, registros contables, libros de actas de asambleas, registros de asistencia a reuniones institucionales, etc., a fin de asegurar su confiabilidad y objetividad.

Los indicadores cualitativos resultan necesarios para conocer la opinión de los integrantes de la entidad sobre el cumplimiento de los objetivos socio-ambientales por parte de la misma. Estos indicadores muestran aspectos difícilmente cuantificables de otro modo y se basan en información obtenida a través de encuestas de opinión, donde se sugiere que los encuestados respondan en forma anónima a un cuestionario preparado para tal fin.

✧ Comunicación de información socio-ambiental:

También este subproceso es conocido como etapa de exposición. La exposición de la información se realiza a través de informes contables. Estos puedan estar dirigidos a usuarios internos o externos al ente. Cuando están dirigidos al área externa son generalmente denominados balances sociales, socio-ambientales o estados contables de responsabilidad social.

Es recomendable que los balances sociales, socio-ambientales o estados contables de responsabilidad social, además de cumplir con los requisitos de toda buena información, se encuentren evaluados por profesionales contables independientes, es decir, estén auditados.

✧ Evaluación de la información contable socio-ambiental:

Es conveniente que la información sea evaluada por personas idóneas con criterio independiente al ente emisor. La evaluación de la información que se realiza en este subproceso contable y que concluye con la emisión de un informe, con el correspondiente juicio u opinión sobre la información objeto de evaluación, se realiza en el marco de un proceso contable.

Este proceso ha de ser metódico, es decir, "que usa un método", así mismo, debe ser sistemático, es decir, "que sigue o se ajusta a un sistema".

Los subprocesos contables se encuentran interrelacionados entre sí, en aras de cumplir un objetivo y permitir operar los conocimientos teóricos contables, para que con dicha óptica se pueda obtener y brindar conocimiento racional en forma metódica, sistemática, principalmente cuantificada y verificable.

4.1.5 Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad⁴²

Según Cañivano y Angulo (1996) Se puede encontrar una correspondencia entre la razón (el qué de la contabilidad para la sostenibilidad), la necesidad (el porqué de la práctica de una contabilidad para la sostenibilidad) y la utilidad (el para qué de lo anterior).

La correspondencia entre la razón de la contabilidad para la sostenibilidad y el programa de investigación formalizado se entiende dada la necesidad de la contabilidad de innovar los instrumentos para alcanzar fines concretos de carácter operativo relacionados con el mundo empresarial, el cual cada vez es y debe ser más consciente de su responsabilidad social y ambiental. En consecuencia, la contabilidad para la sostenibilidad juega un papel crucial en lo que se refiere a su

⁴² Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 155-176.

participación como reductor de información asimétrica y la selección adversa⁹ y generador de señales para mediar entre la colectividad y el gestor.

Finalmente, la relación entre la utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad y el programa de investigación económico se explica por la presión social y económica para buscar formas más completas de valoración del beneficio verdadero, internalizando los riesgos y costos ambientales y sociales en los estados financieros.

Así mismo, tanto las decisiones individuales como de mercado se verán cada vez más influenciadas por el tema de la imagen corporativa, relacionada con la calidad de la gestión y producto, y la responsabilidad social y ambiental. Es por eso que, muchas empresas implementan sistemas de gestión ambiental como objetivo estratégico, con el objeto de certificarse y generar ventajas competitivas. Las certificaciones son vistas como mecanismos de generación de legitimidad social que crean barreras de entrada al mercado para otros competidores. Su obtención genera múltiples beneficios directos e indirectos, tales como: la satisfacción de las expectativas ambientales de los clientes y la comunidad; la generación de menos desperdicios y costos por disposición de residuos; obtención de seguros a costos razonables, imagen destacada y participación en el mercado; demostración de ética empresarial, optimización en el uso de los recursos; la facilidad en la obtención de permisos y autorizaciones; el mejoramiento de las relaciones entre las organizaciones y el gobierno; deducciones de impuestos y control de gastos, entre otras. (ICONTEC, 2003)

la contabilidad social y ambiental, orientada hacia la sostenibilidad, no se ha desarrollado a nivel de las organizaciones debido a varias razones: a) muy pocas organizaciones cuentan con sistemas de gestión que les permitan monitorear y evaluar su desempeño social y ambiental; b) las únicas cuentas que se reconocen en los sistemas contables son resultado de hechos económicos que se pueden describir en términos financieros; c) los usuarios de la información de las

empresas son predominantemente los administradores, inversionistas y acreedores, cuyo interés principal son las finanzas de la organización; d) por último, el marco regulatorio existente no obliga a las empresas a consignar información de tipo ambiental de manera regular y precisa, debido a que no existen reconocidas agencias especializadas que puedan corroborar y certificar el desempeño ambiental de las mismas.

4.1.6 Memorias de sostenibilidad⁴³

Cuando hablamos de memorias de sostenibilidad, se hace referencia de igual manera al informe de sostenibilidad, informe social o reporte social, que se encargan de informar correctamente sobre todas las actividades realizadas (efectos sociales y medioambientales de la actividad económica) en el proceso de gestión de la empresa, a determinados grupos de interés y a la sociedad en general, con el fin de llevar un control en beneficio al desarrollo sostenible, que es cuando se satisfacen las necesidades presentes sin intervenir en la satisfacción de las necesidades futuras..

“La presentación de este tipo de información se debe a dos aspectos principales (Schaltegger y Burritt, 2000):

- El impacto sobre el medio ambiente debido a las actividades realizadas por las organizaciones.
- Los gastos que las empresas generan, para controlar el daño al medio ambiente, han aumentado significativamente, por lo que la información es importante para la toma de decisiones.

La normatividad en cuanto a la presentación de los informes de sostenibilidad no es de aplicación general; aunque se puede mencionar que existe un marco para la elaboración de memorias de sostenibilidad para las empresas que de manera

^{43 43} Garza Arroyo María Angélica, Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No 33, Enero-Marzo de 2008, Pág. 143-193.

voluntaria estén dispuestos a informar sobre los aspectos económicos, ambientales y sociales de sus actividades”⁴⁴

Quien se encarga de fomentar la calidad, el rigor y la utilidad de las memorias de sostenibilidad es la Global Reporting Initiative (GRI 2002), constituida en 1997, o iniciativa de información global por la coalición para una economía medioambientalmente responsable (CERES) y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). Que busca que las organizaciones interesadas en informar y dar a conocer sus procesos de gestión atiendan a la llamada triple cuenta de resultados, es decir, informar en términos de desempeño económico, social y medioambiental (GRI, 2002).

“La Guía de la GRI pretende que exista un marco generalmente aceptado para informar acerca del desempeño económico, ambiental y social que tienen las empresas. De tal manera que las diferentes organizaciones, independientemente de su tamaño, del sector al que pertenecen o de su localización, puedan mostrar su desempeño en materia de sostenibilidad”⁴⁵.

En el momento de presentar los informes en la base de datos de la GRI, no necesariamente deben estar hechos conforme a los lineamientos de su Guía, ya que ésta es una opción para las organizaciones, más no una obligación. De igual forma aquellas empresas que elaboren los reportes conforme a la Guía de la GRI, deberán indicarlo en dicho reporte.

Componentes de la Guía de la GRI⁴⁶

- Principios y orientaciones para la elaboración de las memorias.

⁴⁴ Garza Arroyo María Angélica, Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Pág. 158.

⁴⁵ Ibíd. Pág. 159.

⁴⁶ Ibíd. Pág. 159-160

Estos principios van en pro a la transparencia, que reduce a la presentación de la información clara y completa, acerca de los indicadores necesarios, que permitan reflejar los procedimientos utilizados para la elaboración del contenido del reporte. Dichos principios hacen referencia a la comparabilidad, precisión, periodicidad, fiabilidad, claridad, y calidad de la información.

- Contenidos básicos.

Éstos indican la información a incluir dentro de los informes:

- Estrategia y perfil, es la información que permite comprender el desempeño de la empresa, en cuanto a su estrategia, su perfil y su gobierno.
- Enfoque de la dirección, es el estilo de gestión y comportamiento en áreas específicas.
- indicadores de desempeño, muestran resultados de carácter económico, ambiental y social de la organización.

Estos componentes de la Guía de la GRI, son una guía de acción y una marco de referencia los cuales indican a las empresas la manera en que pueden mostrar la información económica, social y medioambiental; logrando que su aplicación de sistemática y general.

4.2 Organismos Reguladores

La existencia de organismos reguladores es de vital importancia ya que se encargan de la supervisión y regulación del buen funcionamiento y cumplimiento de las normas establecidas por la corte, el gobierno, órganos supervisores, entre otras, teniendo en cuenta las diferencias significativas entre los países de acuerdo a criterios contables y normatividad. La IASC (comité internacional de normas de contabilidad) y la IOSCO (asociación internacional de la comisiones nacionales de mercado de valores) son organismos que se encargan de dar solución a esta diversidad contable , de acuerdo a un compromiso público firmado el 17 de mayo de 2000, estipulan que la IASC se encarga de establecer normas internaciones de contabilidad y promoverlas con los reguladores nacionales en busca de la convergencia de los criterios internacionales y las normas nacionales, y la IOSCO se encarga de exigir la aplicación de las normas expedidas por IASC a las empresas que cotizan en el mercado de capitales.

4.2.1 Incidencia del medio ambiente en la información financiera: provisiones, contingencias e información al respecto⁴⁷.

Las IASC en su NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) número 37 (Provisiones, activos y pasivos contingentes), no se dedica específicamente al medio ambiente, pero hace alusión de ello, “incluyendo ejemplos explicativos que tratan sobre operaciones relacionadas con la protección reducción o reparación de daños medioambientales, como son los relativos a terrenos contaminados sujetos a una legislación cuya obligación de saneamiento ha sido asumida por la empresa

⁴⁷ Tua Pereda Jorge, Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera, Revista Legis del Contador, No 7 de 2001, Pág.140-150.

de forma efectiva, restauración del fondo marino a la retirada de una plataforma petrolífera marina y colocación de filtros de humo”⁴⁸

Esta norma cita las provisiones como un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, siendo una obligación presente de la empresa. Dentro de las *provisiones medioambientales* la NIC 37 contempla dos tipos de obligaciones, las obligaciones legales, derivadas de un contrato o cláusula para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente y las obligaciones asumidas, que son las actuaciones de la empresa como tal, ya sea de políticas empresariales o compromisos de dominio público que la compañía esté dispuesta a aceptar su responsabilidad para prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental.

Los Pasivos Contingentes Medioambientales según la NIC 37 son una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados cuyo importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad. Los pasivos contingentes no se reconocen en los pasivos del balance, no deben ser objeto de provisión, sino objeto de obligaciones en la memoria (notas complementarias a los estados financieros).

En *Los Gastos Medioambientales* se incluye el coste de las medidas adoptadas por una empresa, para prevenir, reducir o reparar daños medioambientales que resulten de sus actividades ordinarias como por ejemplo la gestión de residuos, la protección de aguas superficiales y subterráneas, la conservación y mejora de la calidad del aire, la eliminación de contaminación en edificios, la reducción del ruido, etc. o para la conservación de los recursos renovables y no renovables.

Es imprescindible saber el motivo por el cual fue creado la IASC analizando su objetivo principal, que fue el de armonizar la contabilidad internacional, Trabajando por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros.

⁴⁸ cañivano Leandro, El Medio ambiente en la contabilidad de las empresas, Revista Legis del Contador, No 2 del 2000, Pág. 89

La IASC en este momento cuenta con un notable prestigio internacional en el contexto de las normas internacionales de contabilidad, constituyéndose en una notable influencia y experiencia. Su trabajo reconocido mundialmente ha servido de referencia para muchos países que buscan la normalización internacional, realizando un conjunto de normas de aceptación universal para las bolsas de valores.

4.2.2 Incidencia en la auditoría: la declaración complementaria 1010, “consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros”⁴⁹

La IFAC (Federación Internacional de Contadores), emitió en 1998 la Norma Internacional de Auditoría, NIA 1010 relativa a consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de estados financieros, que tiene como finalidad poner de manifiesto:

- Las principales consideraciones que debe tener en cuenta el auditor en relación con el medio ambiente.
- Ejemplos de posibles incidencias de cuestiones medioambientales en los estados financieros; y
- Criterios a tener en cuenta por el auditor al ejercer su juicio profesional, ya sea en la naturaleza, programación y alcance de los procedimientos a aplicar en relación con otros pronunciamientos de este organismo de la norma IFAC como lo son: (Conocimiento de la actividad del cliente) NIA 310, (evaluación del riesgo y control interno) NIA 400, (consideración de la legislación y la regulación) NIA 250, (y otros procedimientos sustantivos) NIA 620.

⁴⁹ Tua Pereda Jorge, Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera, Revista Legis del Contador, No 7 de 2001, Pág. 153.

Con base a los anteriores criterios el auditor decide si tener en cuenta o no las cuestiones medioambientales en el curso de la auditoría de los estados financieros.

Al auditor tener en cuenta la incidencia del medio ambiente en los estados financieros, analiza las cuestiones medioambientales, tales cuestiones se definen como: iniciativas para prevenir, disminuir o remediar el deterioro del medio ambiente, requeridas por leyes, regulación, contratos o cláusulas estipuladas voluntariamente; consecuencias de obligaciones impuestas por la ley (obligaciones por daños causados por los anteriores propietarios); consecuencias del deterioro del medio ambiente debido a terceros o a causas naturales.

Como ejemplos de cuestiones medioambientales que afectan a los estados financieros la norma IFAC menciona los siguientes:

- El incumplimiento con las normas o leyes de cuestiones medioambientales.
- Industrias extractivas (explotación de gas, petróleo y minería), químicas o de residuos, pueden incurrir en obligaciones medioambientales como consecuencia de su actividad principal.
- Obligaciones asumidas voluntariamente por la empresa, relativas a la reparación del medio ambiente.

4.2.3 Regulación Contable Internacional⁵⁰.

Directivas europeas sobre cuentas anuales y consolidadas.

Las directivas europeas sobre cuentas anuales y cuentas consolidadas no contienen referencias puntuales al manejo contable de los costes medioambientales, debido a sus fechas de promulgación: 1978 y 1983. Más recientemente en 1997, se produjo una “comunicación interpretativa sobre

⁵⁰ Cañivano Leandro, El medio ambiente de las empresas, Revista Legis del Contador, Pág. 87

determinados artículos de la cuarta y séptima directivas del Consejo relativas a las cuentas” en la que están inmersos los temas contables relacionados con el medio ambiente, y reconocimiento de los costes como activos o como gastos y dotación de provisiones para riesgos y gastos futuros.

El reconocimiento de los costes como activos, tiene lugar a ello, si están destinados a servir de forma duradera las actividades de la empresa y si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

- Están vinculados a beneficios medioambientales futuros o mejoran la seguridad o eficacia de los activos propiedad de la empresa.
- Reducen o evitan la contaminación medioambiental que podría generarse debido a futuras actividades.

Frente a la alternativa contable anterior, se perfila el reconocimiento de los costes medioambientales como gastos del ejercicio, que es lo que debe ocurrir en a mayoría de los casos. Cuando el citado gasto no supone paralelamente la minoración de otro activo, sino la constitución de un pasivo, se denomina como dotación de la provisión para riesgos y gastos medioambientales. Esta provisión podrá ser constituida para riesgos y gastos medio ambientales que tengan su origen en transacciones pasadas cuando:

- La empresa esté obligada, por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente, o
- La dirección de la empresa ha adquirido el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental, por medio de sus políticas u objetivos internos y externos.

Hay que resaltar la información medioambiental que debe formar parte del informe de gestión teniendo en cuenta lo siguiente:

- La política adoptada por la empresa respecto a las medidas de protección del medio ambiente
- Los incentivos públicos utilizados, como subvenciones y desgravaciones fiscales
- Mejoras introducidas en los ámbitos fundamentales de la protección medioambiental.
- El grado de aplicación de las medidas de protección medioambiental impuestas por modificaciones de la legislación.

4.3 Avances y posturas críticas.

Es necesario aclarar los conceptos de responsabilidad social y ambiental según diversos puntos de vista:

“Contabilidad social: son los métodos e instrumentos utilizados para la medición, cuantificación y difusión de la ejecución del presupuesto social”⁵¹

La contabilidad social se encarga del manejo sistemático de registros cuantitativos de las principales transacciones de los diferentes sectores de la economía.

“Contabilidad social: es una rama de la contabilidad, desde su enfoque como disciplina, es decir como campo de conocimiento. Es mediante los avances de contabilidad social como la contabilidad capta, interpreta y controla la realidad social en relación con lo financiero, económico y administrativo”⁵²

En síntesis la contabilidad social se encarga de registrar, medir y comunicar la información relacionada con los esfuerzos y efectos sociales e impactos de la empresa en la sociedad. Para la verificación de la misma es necesario contar con

⁵¹ Maldonado, J.M. y otros (2000) Bioética y medio ambiente.

⁵² Machado Rivera, (2004) Dimensiones de la contabilidad social, Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 17, enero-marzo.

la Auditoria social, que es la encargada de evaluar, inspeccionar y dictaminar el cumplimiento de los objetivos y actividades proyectadas en el presupuesto social.

Por otra parte está el balance social que según lo expresado por Fernández Villa (1993), es una herramienta de gestión empresarial que permite evaluar cuantitativamente y cualitativamente el cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa en términos de sus activos y pasivos sociales en sus áreas internas y externas.

“El balance social es un informe contable cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática, de manera cuantificada, conforme a la responsabilidad socio-ambiental asumida y ejercida por una empresa, en relación con su propia identidad”⁵³

4.3.1 Aspectos ambientales⁵⁴.

“Conforme a Barraza y Gómez (2005:27) “la contabilidad ambiental es el campo de conocimiento que estudia sistemas ambientales y naturales, altamente complejos, en su relación con la actividad económica desarrollada por las sociedades”

A partir de la contabilidad se han formulado estudios ambientales, criterios de costos y valoración ambiental corporativa, los cuales han aportado para la conformación de la responsabilidad social empresarial.

Garza Arroyo (2008:158) menciona que “en 1997 se constituye el Global Reporting Initiative GRI o iniciativa de información global por la Coalición para

⁵³ Geba Fernández Lorenzo y Sebastián M. (2008), e proceso contable en la especialidad socio-ambiental, Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 35, Julio-septiembre.

⁵⁴ Mejía Soto Eutimio, Montes Salazar Carlos Alberto, Enfoque crítico de la orientación socio-ambiental en la profesión contable, Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, Pág. 166.

una economía medioambientalmente responsable y el Programa de las Naciones Unidas para el medio ambiente PNUMA, teniendo como objetivo fomentar la calidad, el rigor y la utilidad de las memorias de sostenibilidad”. El GRI (2006:41) define que “una memoria de sostenibilidad hace referencia a la presentación de información consolidada en un solo documento, que proporciona una representación razonable y equilibrada del desempeño de una organización durante un periodo determinado.

Los informes de sostenibilidad implican que la empresa debe aplicar criterios de reconocimiento, medición, valoración y presentación de cuentas relacionadas con la sostenibilidad en la línea de resultados ambientales, sociales y económicos.

El desafío de la contabilidad y la economía es el de considerar aquellos costos que generalmente no han sido tenidos en cuenta en los procesos de producción. Si analizamos, la industria en su proceso de fabricación de bienes y prestación de servicios solo tiene en cuenta algunos factores de los costos como: la mano de obra, la materia prima y los costos indirectos de fabricación, pero no reconoce el deterioro de otros activos que ha consumido, que financieramente no tienen un impacto directo en sus reportes financieros.

Los bienes que la industria utiliza en su proceso de producción y que al parecer no tienen propietarios son los activos sociales que hacen parte de la humanidad, como lo son el agua potable, el aire puro y el ambiente sano. Cuando la actividad productiva los deteriora no hace algo para mitigar el daño, le corresponde a la sociedad asumir dicho costo, que bien puede denominarse el costo social de la producción.

El supuesto principio según el cual “el que contamina paga” es uno de los mayores causantes de la degradación ambiental, ya que si el beneficio financiero de una actividad económica contaminante de una empresa es mayor

al valor de la sanción impuesta por la autoridad por la contaminación causada, para la empresa es rentable seguir deteriorando el ambiente.

A continuación se mencionan los hechos más comunes que reflejan la crisis ambiental:

La lluvia ácida; la destrucción de la capa de ozono; la contaminación del agua; la alteración de microcuencas y las fuentes de agua; la sobreexplotación de los recursos para diversos usos; la destrucción de los hábitats de diversas especies; la destrucción de bosques; el estrés ambiental y global; la contaminación constante en términos de acumulación de desechos sólidos y emisiones al ambiente; desperdicio en el uso de los recursos naturales; deterioro y pérdida de la fertilidad de los suelos; la creciente degradación del ambiente en todas sus manifestaciones.

Para la solución a los problemas medioambientales, las empresas como parte del compromiso y siguiendo propuestas internacionales han implementado sistemas de Gestión Medioambiental. Hoof, Monroy y Saer (2008: 105) definida como un conjunto planeado y coordinado de acciones administrativas, procedimientos operativos documentación y registros, implementados por una estructura organizacional determinada, con responsabilidades y recursos definidos, para así prevenir efectos ambientales, promoviendo acciones y actividades que preservan y mejoran la calidad ambiental.

4.3.2 Las expresiones de contabilidad ambiental para el desarrollo sostenible Brundtland⁵⁵.

Las expresiones de la contabilidad en la visión Brundtland del desarrollo sostenible, incorporan los criterios generales del mismo, a partir de la adopción de

⁵⁵ Gómez Villegas Mauricio, Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. Pág. 92-93

un sistema de gestión medioambiental (SGMA), por parte de las empresas. Este sistema permite identificar y monitorear los recursos necesarios para la consecución de los objetivos ambientales de la organización. No siendo así, al no existir una política planeada todo ingreso, egreso, ahorro, costo, etc., generado por cualquier concepto medioambiental será un ingreso no operativo, un gasto o estará oculto en la información financiera y administrativa de la empresa. Según como señala Larringa (1997), algunos de los desarrollos iniciales y sus aplicaciones organizacionales implantaron una cuenta de resultados a los estados financieros en los que se incluyeron costos como licencias ambientales, entre otros.

La contabilidad ambiental financiera está íntimamente ligada con el desarrollo sostenible en la visión Brundtland, buscan la identificación, valoración y revelación en los estados financieros de:

- posibles contingencias ocasionadas por acciones de la empresa que impacten el entorno natural y que deban ser restablecidas y costeadas por el ente a partir de sanciones de las autoridades;
- los pasivos ambientales que tengan responsabilidades con terceros y que signifiquen obligaciones presentes, las cuales deberán compensarse en el transcurso futuro del ejercicio del objeto social.
- Los activos para la protección ambiental, la tecnología de producción y el efecto de valoración patrimonial del ente propiciado por tales activos.

La información medioambiental de tipo financiero es cada día más importante, ya que con la concienciación de grupos crecientes de inversores se han establecido fondos de inversión éticos que reclaman constante información ambiental al momento de tomar decisiones de inversión. Gray, Bebbington y Walters (1999) indican que la contabilidad financiera medioambiental se ensancha cada día más con la aparición de las instituciones financieras, para quienes es indispensable

que sus clientes estén cubiertos por riesgos de tipo medioambiental, no solo por la constitución de fondos por contingencias contables, sino con la constitución de pólizas de riesgo ambiental a través de compañías aseguradoras que garanticen que el prestatario continúe con sus operaciones, mitigando el riesgo de cierres o quiebras y garantizando la devolución del servicio de la deuda.

En la contabilidad medioambiental de gestión. El SGMA en la organización requiere de mecanismos de control para su ejecución, entre ellos *La contabilidad medioambiental de gestión* que se encarga en proporcionar y consolidar un sistema de información analítico, de naturaleza cuantitativa y cualitativa que centralice la producción, el flujo y control de datos físicos, financieros y calificativos sobre los procesos SGMA; los impactos medioambientales de la organización, la estimación del costo financiero de las actividades del sistema y de los impactos ambientales del proceso, entre otros. Esta información es fundamental para retroalimentar el sistema y permitir la toma de decisiones operacionales y estratégicas por parte del SGMA y la gerencia de la organización para la obtención de satisfactorios resultados.

La adecuada consolidación del sistema de información es base para las revisiones externas, el cumplimiento de la regulación ambiental, control de interés público, ya sea para la obtención de sellos de calidad ambiental por el ISO 14000/14001, EMAS, o por auditorías ambientales reclamadas por usuarios externos.

Para la consolidación de la contabilidad medioambiental de gestión, es necesaria la estimación financiera de los costos en que incurre la empresa para el desarrollo de las estrategias y su plan ambiental.

La auditoría medio ambiental El sistema de gestión medioambiental maneja diversos procesos de aseguramiento de la calidad que se encargan de revisar la correcta aplicación de las políticas medioambientales y objetivos de orden operacional y administrativo de la empresa y que requieren eventualmente de auditorías medioambientales a nivel interno.

Existen instituciones certificadas como ISO e Icontec, que desarrollan auditorías fundamentales para asegurar y garantizar que las organizaciones y procesos avalados por ellas, cumplen con los requisitos establecidos dentro de sus objetivos de calidad medioambiental.

De igual forma hay normativas medioambientales de orden gubernamental que desarrollan auditorías a nivel externo, para vigilar el cumplimiento de la norma por parte de las organizaciones en su área productiva conforme a los reglamentos de licenciamiento ambiental, de manejo de residuos sólidos, vertidos líquidos y emisiones gaseosas, entre otros.

La auditoría es uno de los pilares de garantía del cumplimiento de las obligaciones medioambientales de las organizaciones con la sociedad, ya que no solo se encarga de controlar el manejo interno de las políticas medioambientales, sino de la supervisión y control de la información financiera de orden medioambiental a través de agentes externos independientes para garantizar razonablemente los resultados financieros y administrativos de la organización.

4.3.3 La racionalidad del capital y la lógica fundamental de la contabilidad⁵⁶.

“Carrasco y Larringa (1996), indican que la contabilidad cumple una función primordial, ya que a partir de ella se conocen las categorías básicas de lo económico y se determina el dominio de las mismas”⁵⁷. La concepción general mediante la que se desarrollan las perspectivas de representación de la contabilidad, supone que la realidad económica, abstraída en el dominio de las categorías económicas, opera de acuerdo con regularidades definibles y en si mismas racionales.

⁵⁶ Ibíd. Pág. 103

⁵⁷ Carrasco Fenech, Francisco y Larringa González, Carlos. Óp. Cit, Pág. 70

Weber (1997), señala que es por medio de la contabilidad como las acciones se convierten en racionales o no, hablando económicamente. Es decir, la contabilidad en el capitalismo cumple la función de revestir de valoración y aceptación racional a las actuaciones de los agentes, lo que le otorga un poder aun superior al que ejercen algunas de las categorías económicas.

4.3.4 un sistema contable integral, la alternativa para medir el desarrollo sostenible⁵⁸

“para la sostenibilidad social se cuenta con el balance social como único instrumento, el cual si es evaluado en su propósito, resulta deficiente, al no permitir la valoración comparada de la cualificación del hombre, su bienestar y el de la sociedad, en la expresión de los aspectos intangibles que forman parte importante del valor de los negocios y los avances en la producción intelectual, como pilar del fortalecimiento de la riqueza de una Nación, para su proyección hacia el bienestar generacional.”⁵⁹

Lo ideal es contar con la estructura de un subsistema de contabilidad ambiental, como elemento indispensable de un sistema integral de contabilidad nacional, con un buen manejo en cuanto a la valoración y registro de las cuentas nacionales y la contabilidad o balance social por medio de indicadores realizados objetivamente, de acuerdo a los propósitos de evaluación, para un desarrollo sostenible.

El desarrollo es un proceso de supervivencia y bienestar que implica la unión de tres componentes esenciales, como lo son el económico, social y ambiental, aunque independientes el uno del otro, con su análisis integral en un sistema de contabilidad nacional permite el reconocimiento de los avances en el desarrollo sostenible.

⁵⁸ Mantilla Pinilla Eduardo, La contabilidad Ambiental en el desarrollo sostenible, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, pág. 136-141

⁵⁹ Revista legis del contador, número 25 del 2006, p. 137

La gestión ambiental y la contabilidad ambiental.

La sostenibilidad ambiental es la consecuencia del cumplimiento de las condiciones ambientales y legislaciones nacionales e internacionales asegurando la disponibilidad de recursos naturales para hacer sostenible la producción y satisfacer las necesidades de la humanidad, además de contar con un entorno agradable y sano, que incida al desarrollo de la nación. Para mantener la sostenibilidad ambiental y alcanzar la eficiencia es necesario contar con procesos de tecnología limpia que garanticen el uso adecuado de los recursos naturales por medio de métodos de control, medición y evaluación, realizando un seguimiento continuo a los procesos frente al contexto natural. Para la realización de este seguimiento es importante hacer una planeación económico-ambiental por medio de un sistema de información que permita identificar las condiciones de los recursos ambientales y los cambios generados a causa de las actividades del hombre o propios de la naturaleza. No se trata solo de evitar la explotación o utilización de los recursos naturales, ya que hacen parte de la satisfacción de las necesidades y supervivencia del hombre, sino de reorientar las acciones, minimizando riesgos y efectos nocivos, implementando tecnologías de recuperación que logre progresos significativos en la sustitución de los recursos naturales. Para el cumplimiento de las políticas ambientales y para orientar las acciones empresariales se articulan las normas ISO 14000, que aportan una guía para la implementación del Sistema de Gestión Medioambiental (SGMA). Los registros contables de la organización, al incluir los hechos económicos ambientales, deben facilitar indicadores de gestión ambiental en la empresa, proporcionando procesos con calidad ambiental por medio de sistemas de control como auditorías periódicas que evalúen el desempeño financiero y los resultados de los impactos ambientales generados en la organización, responsables de los costos socio-ambientales.

El “Sccobamb” como sistema de contabilidad ambiental⁶⁰.

El Sccobamb es un sistema de cuentas de control y balanza ambiental que corresponde a una estructura de información contable, que incluye métodos de valoración y registro del inventario natural, determina y registra los costos ambientales por contaminación, estructurados en la balanza ambiental y complementada por el cálculo de indicadores que sirven de herramienta para la orientación del desarrollo.

Es importante tener claridad en cuanto al concepto de contabilidad ambiental para el manejo general de los sistemas de gestión ambiental. “La contabilidad ambiental es el sistema que permite el reconocimiento, organización, valoración, y registro de las condiciones y cambios en los recursos naturales y del ambiente, vinculando indicadores de evaluación de la sostenibilidad ambiental en el contexto del desarrollo, establecido en sistemas de información que faciliten el control y fiscalización de las acciones que afectan la condición de la naturaleza y el desarrollo nacional”

4.4 situación externa

Es importante tener en cuenta la situación de la contabilidad ambiental en otros países, por lo que se puede observar que no en todas partes se habla en un mismo lenguaje en cuanto a las normas contables y la aplicación de las mismas.

4.4.1 La responsabilidad medioambiental en las medidas político-ambientales europeas⁶¹

La protección del medio ambiente constituye uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta Europa, formando parte de los objetivos de la comunidad. En la

⁶⁰ Mantilla Pinilla Eduardo, La contabilidad Ambiental en el desarrollo sostenible, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, pág. 143

⁶¹ Senés García Belén, Responsabilidad medioambiental recomendación de la unión europea, Revista Legis del contador, Pág. 124-128

Unión Europea, los últimos treinta años han sido testigos de grandes avances en la creación de un sistema global de controles medioambientales. Al finalizar la década de los noventa, la Unión Europea se colocó en la tarea de instaurar un enfoque horizontal de la política medioambiental integrándola en todas las políticas comunitarias, ya que entendió que la estrategia comunitaria basada en un enfoque vertical (que consistía en adoptar una normativa medioambiental) sólo aportaba una respuesta parcial a los problemas existentes.

En el marco de la Unión Europea, el quinto programa comunitario de acción en materia de medio ambiente “hacia un desarrollo sostenible” ha sido el documento mejor elaborado por la Unión Europea en los últimos años referente al medio ambiente, donde se establecen medidas e fijación de precios que tuvieran en cuenta los costos medioambientales, por una parte, y reclamando, por otra, mayor información en las cuentas anuales.

“Se deben tener presente que los programas comunitarios son declaraciones de intenciones cuyo seguimiento depende de la voluntariedad. Este planteamiento es el que está presente en el diseño del esquema comunitario de gestión y auditoría medioambiental (EMAS Reglamento 1836/93 del Consejo, de 29 de junio de 1993 y reglamento 761/2001 del parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001)”⁶².

El objetivo de este sistema comunitario de ecogestión y ecoauditoría es promover la optimización de los resultados de las actividades organizacionales encargadas del medio ambiente. Al implantar este sistema se generan efectos contables de suma importancia tanto internos como externos, la aplicación de políticas, programas y sistemas de gestión medioambiental de la empresa en relación a sus centros de producción.

⁶² Ibíd. Pág. 126

Los últimos desarrollos de política ambiental impulsados por la Comunidad Europea, son los encargados de la responsabilidad de la empresa, de la gestión de sus recursos medioambientales e impactos y acciones empresariales en el medio ambiente. Dicha responsabilidad se manifiesta de la siguiente manera:

- Adopción de programas y políticas medioambientales por parte de las empresas.
- Elaboración de informes medioambientales.
- Libre acceso por parte del público de los informes elaborados.
- Verificación de los mismos por auditores independientes, es decir que no estén vinculados con la empresa.

Lo anterior afirma el derecho al acceso público a la información como instrumento básico para incentivar la producción limpia.

Por otro lado la Directiva 90/313/CEE, hace referencia a la libertad de acceso a la información en relación al medio ambiente. Trata de un planteamiento avanzado y responsable que recoge las principales recomendaciones de los organismos internacionales, e identifica el derecho a la información como un aspecto imprescindible para la obtención de un desarrollo sostenible.

“La Comisión Europea [CUE; 2000] en febrero de 2000 emitió el libro blanco que recorre diferentes caminos para configurar el régimen europeo de responsabilidad medioambiental, en orden a impulsar la aplicación de los principios medioambientales del tratado de la Unión Europea, así como las leyes de la Unión Europea al respecto, con el fin de asegurar una adecuada restauración del medio ambiente. Este documento establece la estructura del futuro régimen de responsabilidad medioambiental europea que quiere implementar el principio contaminador pagador (polluter pays principle) asumiendo que la responsabilidad ocasionada por un daño a la naturaleza constituye un prerequisite para hacer responsables a los actores económicos de aquellos posibles efectos negativos derivados de sus actividades en el medio ambiente. En julio de 2001, la comisión

Europea emitió el libro verde que promueve un marco europeo para la responsabilidad social de la empresa, con la intención de abrir un amplio debate sobre cómo la Unión Europea puede promover la responsabilidad social empresarial en Europa e internacionalmente. Describe la responsabilidad social empresarial como un concepto bajo el que las empresas deciden voluntariamente contribuir al mejoramiento de la sociedad y a un medio ambiente limpio. Básicamente lo que busca es impulsar del desarrollo de iniciativas privadas y aumentar la transparencia y fiabilidad de los proceso de evaluación y de validación. En febrero de 2002 se emitió una propuesta de la directiva europea concerniente a la responsabilidad medioambiental en aras de la prevención y remedio de los daños medioambientales. El desarrollo de la política medioambiental europea se ha concretado en el ámbito contable en la recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 sobre cuestiones medioambientales en la información financiera, intentando cumplir el objetivo de integración y de apoyo y refuerzo mutuo de las políticas del medio ambiente. La comisión opina que existe una necesidad justificada de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en la Unión Europea por lo que respecta a las cuestiones medioambientales”⁶³

La armonización contable en Europa se ha llevado a cabo a través de la emisión de directivas contables que se dirigían hacia el establecimiento de un compromiso aceptable entre las diferentes prácticas contables de los Estados miembros. Esta armonización Europea dentro del contexto internacional, derribó el apoyo europeo en el comité de normas internacionales de contabilidad y en su objetivo de desarrollar un núcleo fuerte de normas internacionales de contabilidad, IAS, de gran calidad. Las “International Accounting Standards” más importantes son las IAS 36[IASB;1998a], que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales, IAS 37 [IASB; 1998b] que afecta al reconocimiento de las responsabilidades

⁶³ Ibíd., Pág., 127-128

medioambientales y la IAS 38 [IASB; 1998c] correspondiente al inmovilizado inmaterial.

4.4.2 Reflexiones sobre la contabilidad ambiental en México⁶⁴

México cuenta con dos sistemas de mediciones de sostenibilidad:

- el Sistema de Cuentas Económicas; - y Sistema de Cuentas Ecológicas,

Ambas incluyen mediciones ambientales en las Cuentas Nacionales, y los Indicadores de Desarrollo Sustentable, que dan cuenta de variables económicas, ecológicas, sociales e institucionales.

La situación mexicana referente a la Contabilidad ambiental es relevante debido a que constituyó la primera prueba piloto por parte de las Naciones Unidas como tentativa de modificar las cuentas nacionales de los países para que consideraran la problemática ambiental.

El Sistema de Cuentas Económicas y Ecológicas de México (SCEEM)

“La Environment Statistics Section de la United Nations Statistics Division (Unstat), el Banco Mundial y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente trabajan, desde principios de los años noventa, en la elaboración de metodologías que unifiquen la contabilidad ambiental con los sistemas de cuentas nacionales. En 1993 se propuso el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada (SCAEI), explicado en el Manual para una Contabilidad Económica y Ambiental Integrada (MCEAI), y que tiene como finalidad la unificación de metodologías y comparaciones entre países. Cada país debe ajustar el sistema a sus características y condiciones. En México, el sistema ajustado se llama SCEEM. La esencia del SCEEM consiste en realizar un balance físico (cambios positivos y negativos) de los recursos naturales, de los costos ambientales de esos cambios

⁶⁴ Rivera Patricia, Foladori Guillermo, *mía*, Sociedad y Territorio, vol. Economía, Sociedad y Territorio VI, núm. 21, 2006, 177-217.

y, también, del impacto eco-nómico de dichos costos en las variables macroeconómicas (Claude, 1997: 97; INEGI, 2000a; Nieto, 2002: 12; Martínez, 2000: 98; Martínez, 2002). La cobertura del SCEEM es la siguiente: petróleo, recursos forestales (maderables) y cambios en el uso del suelo, recursos hídricos (agua subterránea), erosión del suelo, contaminación del agua, contaminación del suelo y contaminación del aire. Los tres primeros son recursos naturales cuya disponibilidad –al menos estimada o probada– y cambios cuantitativos registrados es posible conocer”⁶⁵.

⁶⁵ Ibíd. Pág.180-181.

5. CONCLUSIONES

De la presente investigación se desprenden una serie de conclusiones relevantes para comprender el papel que desempeña la contabilidad ambiental dentro de las organizaciones.

Ante el impacto irreversible medioambiental ocasionado por las actividades productivas de las empresas y la falta de compromiso por parte de las mismas, es preciso optar mecanismos que orienten al buen manejo administrativo y direccionamiento de la contabilidad empresarial enfocada en la contabilidad de gestión, con el propósito de generar alternativas que contribuyan al mejoramiento ambiental y por ende al control de los costos y gastos que esto genera.

Las organizaciones deben asumir su responsabilidad social, ya que con ello no solo aportan con la inversión social, sino también con la calidad de vida, es decir con la buena relación con los clientes, trabajadores y proveedores, y la contribución con la preservación del medio ambiente.

La contabilidad de gestión ambiental es la encargada del desempeño ambiental y económico por medio del desarrollo e implementación de sistemas y prácticas, relacionadas con la contabilidad ambiental. Ésta involucra el costeo del ciclo de vida, la contabilidad de los costos totales, la evaluación de los beneficios y la planeación estratégica para la gestión ambiental. La contabilidad de gestión ambiental es un mecanismo de control del Sistema de Gestión Ambiental el cual está conformado por políticas, planeación, gestión y control ambiental, que permite llevar un control en el manejo de la producción y tomar decisiones en pro del de la conservación del medio ambiente. Por lo tanto se puede concluir que la contabilidad ambiental es el campo de conocimiento que estudia sistemas

ambientales y naturales, en relación con la actividad económica desarrollada por las sociedades.

En este contexto la adopción de Normas internacionales de contabilidad y auditoría es imprescindible debido a que ha influido de gran manera en la elaboración de los estados financieros, llevando un adecuado manejo en cuanto al tema medioambiental. Por medio de dichas normas se logra establecer un control que permite la realización de los procesos contables internacionalmente, de tal manera que sus resultados sean positivos y garanticen el cumplimiento de las mismas, teniendo en cuenta las diferencias significativas entre los países de acuerdo a criterios contables y normatividad.

En la contabilidad ambiental es vital lograr un desarrollo sostenible permitiendo éste hacer frente a las necesidades del presente, sin comprometer las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades. Para obtener un desarrollo sostenible es necesario administrar los recursos naturales con conocimiento y tecnología no contaminante, tomando como base ayudas ecológicas; instituir formas administrativas y políticas mucho más descentralizadas y que se apoyen en mayor medida en la comunidad; frenar el crecimiento de las ciudades populosas así como el exceso del consumismo. La sostenibilidad ambiental se logra debido a el cumplimiento de las condiciones ambientales y legislaciones nacionales e internacionales, que aseguran la disponibilidad de recursos naturales para hacer sostenible la producción y satisfacer las necesidades de la humanidad, contando de esta manera con un entorno agradable y sano, que incurra al desarrollo de la nación. Para mantener dicha sostenibilidad es necesario contar con procesos de tecnología limpia que garanticen el uso adecuado de los recursos naturales por medio de mecanismos de control, medición y evaluación, realizando un seguimiento continuo a los procesos frente al contexto natural.

6. RECOMENDACIONES

De acuerdo al proceso contable en cuanto al medio ambiente, es necesario que los contadores públicos se preparen y capaciten ampliamente en esta temática, teniendo en cuenta toda su normatividad, el pro y contra que esto genera, para así llevar un adecuado control a un tema imprescindible e irrevocable como lo es la contabilidad ambiental.

Por otro lado muchas compañías deben iniciar una capacitación de la importancia del impacto ocasionado en el medio ambiente por las organizaciones, y los métodos empleados para prevenir o mitigar este daño, y conocer, entender y analizar los requerimientos de estas prácticas contables en la organización.

En cuanto a la enseñanza universitaria de contaduría, se deben realizar cambios en los planes de estudio para preparar a los profesionales en cuanto a este tema, debido a que no se le ha dado la importancia requerida, para que así estén en la capacidad de interpretar la información contable medioambiental, manejando un mismo lenguaje frente a la realidad empresarial del país e internacionalmente.

7. BIBLIOGRAFIA

- ARIAS RUBIO Bernardo. Impacto Ambiental de la quema de la caña de azúcar en el área del Valle del Cauca. Tesis (Administración de Empresas) - Pontificia Universidad Javeriana. Cali, 1995.
- ARIZA BUENAVENTURA Danilo, Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental, Revista Legis del Contador, No 4 de 2000, Pág. 161-182.
- ARIZA BUENAVENTURA Efrén Danilo. Luces y sombras en el “poder constitutivo de la contabilidad ambiental”. Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, diciembre. Vol. XV, numero 002 y reflexión, universidad Militar nueva granada Bogotá, Colombia
- CAÑIBANO Leandro, El medio ambiente en la contabilidad de las empresas, Revista Legis del Contador, No 2 de 2000, Pág. 81-95.
- Decreto 2649 del 1993 art 1 párrafo 2
- DOMÍNGUEZ TRUJILLO, Javier Fernando; MARTÍNEZ ANDRADE, Paola Andrea. Aproximación al Diseño de un Sistema de Contabilidad Ambiental para el sector azucarero. Tesis para acceder al título de contador público. Universidad del Valle. Biblioteca Mario Carvajal.
- ESCOBAR, Arturo (1997)
- GARZA ARROYO María Angélica, Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 33, Enero-Marzo de 2008, Pág. 143-193

- GEBA Norma, FERNÁNDEZ LORENZO Liliana, SEBASTIÁN Mónica, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No 35, Julio-Septiembre de 2008, Pág. 127-151.
- GÓMEZ VILLEGAS Mauricio, Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 18, 2004, Pág. 87-119.
- MANTILLA PINILLA Eduardo, La Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 25, Enero- Marzo de 2006, Pág. 133-160
- MEJÍA SOTO Eutimio, MONTES SALAZAR Carlos Alberto, Enfoque Crítico de la orientación socio-ambiental en la profesión contable, Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 39, Julio-Septiembre de 2009, Pág. 149-177.
- QUINCHE MARTÍN Fabián Leonardo: Una Evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial, Revista Facultad de ciencias económicas: Investigación y reflexión, vol. XVI (1), junio 2008, Pág 202, Universidad Militar Nueva Granada.
- Resolución 001 de Junio 14 de 2006, capítulo 3, Artículo 23
- RIVERA Patricia, FORADORI Guillermo, Reflexiones sobre la contabilidad ambiental en México, Economía, Sociedad y Territorio VI, núm. 21, 2006, 177-217.
- SÁNCHEZ ROA Ivett Paola. Construcción de Contabilidad Ambiental sobre principios Cibernéticos. Maestría en Ingeniería Industrial, Memo de Investigación. Universidad de los Andes.

- Seminario Estudios de Usuarios, Escuela interamericana de Bibliotecología, Unidad 4, Universidad de Antioquia.

<http://docencia.udea.edu.co/bibliotecologia/seminario-estudios-usuario/unidad4/bibliografia.html>.

- SENÉS GARCÍA Belén, Responsabilidad Social, Revista Legis del Contador, No 10 de 2000, Pág. 121-161.
- SEVILLANO GUERRERO Guillermo Alberto . Contabilidad Ambiental de Colombia anticipo a un debate que apenas comienza. Tesis para acceder al título de economista. Universidad del Valle. Biblioteca Mario Carvajal.
- TUA PEREDA Jorge, Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera, Revista Legis del Contador, No 7 de 2001, Pág. 117-163