

Universidad Militar Nueva granada

Ensayo

Facultad de ciencias económicas

Presentado por: Edwin Loaiza Rodríguez

Incidencia de las NIIF en la contabilidad ambiental

Tutor de ensayo: Fernán Alonso Cardona Quintero

Bogotá, 14 de Noviembre del 2017

## Introducción

La *contabilidad ambiental* ha tenido un gran renombre en las últimas décadas, esto se debe a la degradación ambiental a gran escala generada mayormente por las empresas que en busca de su lucro personal y la satisfacción de la población mundial, han incurrido en la explotación de recursos renovables y no renovables, pero hasta las últimas décadas se ha visto su desgarrador resultado, con las emisiones de ozono se ha originado un orificio en la capa de ozono y esto según la ONU y los acuerdos ambientales siendo el más reciente el acuerdo de Tokio en el cual los países más influyentes y con mayor poder económico han acordado la disminución en la capa de ozono emitida por la producción industrial, entre otras que en sus procesos productivos de una u otra forma son emisoras de dióxido de carbono. Ahora este orificio o gran hueco que hay en la capa según los científicos y grandes organizaciones ambientales es la responsable del calentamiento global y el descongelamiento de los glaciares árticos, sabiendo que estos glaciares son el *cooler*<sup>1</sup> del planeta tierra, y este descongelamiento puede ocasionar un crecimiento exponencial del nivel del mar. Es entonces que se ha querido implementar la relación del impacto ambiental en los reportes financieros y de gestión de las empresas y su relación con el medio ambiente.

Aunque en la actualidad no hay una normativa específica sobre la *contabilidad ambiental*, existen ciertos informes de sustentabilidad como certificaciones de calidad ambiental entre otros informes de sustentabilidad, pero en el presente la contabilidad ambiental carece de una normativa específica.

En la actualidad se evidencia un incremento de países en la adopción del modelo contable IASB/IFRS, todo esto en busca de una homogeneización contable a nivel mundial, permitiendo a las empresas y países romper fronteras y obstáculos económicos, lo que se ha pretendido a nivel mundial en la parte contable por parte de la IASB (International Accounting Standard Board) es unir a todas las empresas del planeta tierra bajo un mismo lineamiento contable.

---

<sup>1</sup> Cooler: Palabra originaria del inglés, que significa enfriador. Generalmente utilizado en computadoras.

Teniendo en cuenta lo anterior el IASB ha tratado de implementar tratamientos contables con lo que respecta al medio ambiente desde su fundación en el 2001, a pesar de esto no existe en la actualidad una norma específica que implemente la contabilidad ambiental en los informes financieros de forma específica y clara para lograr una medición precisa de los manejos ambientales y su relación con el medio ambiente.

A partir de lo anterior, en el presente documento se realiza una revisión general de la literatura que permite identificar las diferentes perspectivas teóricas acerca de la contabilidad ambiental y su relación con las Normas Internacionales de Información Financiera, para esto se han abordado los principales autores que han tratado e investigado a fondo la relación de la contabilidad ambiental frente a las Normas de Información Financiera NIIF, se ha hecho una selección preliminar evaluando las fuentes más relevantes y apropiadas para esta investigación, como los hallazgos y afirmaciones de los autores más relevantes en este tema, al igual que las conclusiones de todo el proceso

El documento se presenta en cuatro apartados. El primero presenta la historia de la contabilidad ambiental. El segundo muestra la contabilidad ambiental bajo estándares internacionales NIIF. El tercero da conocer marco normativo IFRS/IASB, selección y análisis de las fuentes de investigación en lo que respecta a la contabilidad ambiental y las normas que infieren en este tema, el cual se subdivide en 2 secciones: a) Normas; b) Interpretaciones; c) lo concerniente a la relación entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera. Finalmente, en el cuarto apartado, se muestran las conclusiones que arrojaron los hallazgos y se muestra una consideración personal.

## **Desarrollo**

### ***Historia de la contabilidad ambiental***

El origen de la palabra *Contabilidad ambiental* se dio origen a partir de 1972 con la conferencia realizada en Suecia sobre El Medio Ambiente Humano (Conferencia de Estocolmo) por primera vez en la historia de la humanidad se le dio importancia a los temas ambientales como el auge de las preocupaciones en la explotación de los recursos no renovables y renovables, que a pesar de regenerarse a una mayor velocidad los recursos renovables sobre los no renovables, estos recursos han sobrepasado el punto de equilibrio entre la oferta de la naturaleza y la sobre demanda de los seres humanos, esto así generando una escasez de recursos renovables y no renovables.

A partir de 1980 se le da inclusión de lo ambiental a las empresas a nivel internacional teniendo en cuenta lo planteado por Reyes y Gómez (2007): “el surgimiento de iniciativas como SA8000, AA1000, ISO26000, entre otras, ha consolidado una oferta de guías y normas que muestra la dinámica de los tópicos ambientales y sociales directamente asociados con la gestión y la contabilidad en la empresa”. (p. 64).

Todo esto teniendo en cuenta que las empresas si no son el mayor explotador de recursos naturales son ellas mismas las que deben tener la capacidad de controlar, resarcir y prevenir todos los desastres naturales en los que infiere durante su actuación del objeto social y la producción de valor empresarial como social. Así como sustenta Bischhoffshausen (1996): “Una parte importante de los problemas ambientales tienen su origen en la actividad económica desarrollada por las empresas para satisfacer la demanda de los consumidores. Es indudable que la conducta de las empresas tiene una gran incidencia en los impactos ambientales”. (p. 68)

Es en 1990 que la *contabilidad ambiental* comienza a tener su verdadero auge, las empresas como mayores responsables de la explotación y consumo de recursos naturales han adquirido mayor compromiso con la responsabilidad ambiental y sostenible, ya sea por regulaciones gubernamentales o por las mismas certificaciones de calidad, que si bien no depende para su empresa en marcha, son el un requisito para destacarse frente a otras empresas del mismo sector, además de la confianza frente a la sociedad, inversionistas, empleados y a sus consumidores, se “rompe con el esquema clásico que considera a la empresa como un ente a quien le corresponde obtener un lucro para el beneficio de sus propietarios, pues además ha de tener en cuenta intereses de otros participantes, entre los cuales figura con especial importancia la comunidad” (Ablan & Méndez, 2004, p. 12).

Siguiendo con este orden argumentativo las empresas no solo debe preocuparse por el interés particular si no también el común, teniendo en cuenta que los stakeholders, la sociedad y por último y si no el más importante los consumidores son los pilares de una organización, En palabras de Maside (2002): “Los ciudadanos exigen cada vez más una actividad empresarial compatible con el desarrollo sostenible” (p. 2),

Es desde 1990 que la contabilidad ambiental se empieza a conocer y a ofertar por parte de las firmas de auditoría y también por parte del gobierno que nos habla la CINIIF 3 (Aun en discusión) con los incentivos tributarios y económicos a las empresas amigablemente ambientales. Es entonces a partir del siglo 90 empiezan las auditorías de la *contabilidad ambiental* de las organizaciones, todo esto para generar confianza en sus stakeholders, los intereses comunes de una sociedad siendo ella la más afectada en la explotación de los recursos en su territorio.

A partir de esto se crearon organizaciones internacionales a favor de la contabilidad ambiental, entre las más importantes tenemos a:

- Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR), la cual es una dependencia de la United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), establecida en 1982.
- Climate Disclosure Standards Board, (CDSB), se encuentra desarrollando el marco para la presentación de información ambiental y el capital natural, el cual permite ajustar este marco de referencia con la información financiera en las cuentas anuales de las empresas.
- Global Reporting Initiative (GRI) diseñado por la coalición de las economías ambientalmente responsables - CERES (The Coalition for Environmentally Responsible Economies). El GRI tiene como objetivo diseñar pautas globales para preparar informes que permitan divulgar el impacto ambiental, social y económico de las actividades empresariales en formato no financiero.
- IFRS “International Financial Reporting Standard”/ IASB (institución privada que tiene la casa central en Londres), su objetivo es la creación de estándares e interpretaciones para una contabilidad internacional, esto mediante creación de NIC “Normas internacionales de contabilidad” (emitidas desde el 2001) que proviene de sus siglas en inglés IAS “International Accounting Standards”, las cuales cambiaron sus nombres para llamarse ahora NIIF “Norma Internacional de Información Financiera” de sus siglas en inglés IFRS “International Financial Reporting Standards”, esto se complementa con las SIC “Standing Interpretation Committee” en español se conoce como “Comité de interpretaciones” trad aprox. Este hacia interpretaciones de las NIC. Ahora las interpretaciones de las NIIF las hace el CINIIF “Comité de Interpretación de Normas internacionales” la IASB, encontró la manera de constituir estándares internacionales para que todos se rijan a este.

## **La contabilidad ambiental bajo estándares internacionales IFRS/IASB**

En las últimas décadas se ha resaltado la importancia de la estandarización de la normativa contable a nivel mundial, esto para lograr un lenguaje universal en el ámbito contable y por otro lado para lograr una sinergia empresarial en pro del desarrollo lateral de las empresa, y evitar obstáculos que dificulten el crecimiento global de la economía, teniendo en cuenta que la globalización cada día nos une más, y que las fronteras ha pasado a un segundo plano en la información contable y en la forma de comercialización y tranzar. un ejemplo de esto, son los tratados de libre comercio, tratados de doble tributación y las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) emitidas por el IASB, este último el emisor de la de las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF). Para Firoz & Ansari (2010): “El crecimiento mundial de la preocupación pública por el medio ambiente natural ha sido uno de los desarrollos más importantes en las últimas décadas”. “... Al mismo tiempo, los problemas ambientales trascienden cada vez más las fronteras nacionales y plantean serios desafíos a la salud del planeta. Así, el desarrollo de las leyes ambientales más eficaces y sistemas legales en todo el mundo se ha convertido en crítico para dirigir el desarrollo económico y el crecimiento en un camino de la sostenibilidad ambiental”. (p. 105).

En Colombia se utilizaban las COL - GAAP de sus siglas en inglés (Generally Accepted Accounting Principles) según el Decreto 2649 de 1993 Título I, capítulo IV en la sección de estados financieros, del artículo 19 al 33 reglamentan los estados financieros bajo COLGAAP. Hasta el año 2009 cuando el gobierno Colombiano en busca de adaptarse a los estándares internacionales, para optimizar el desarrollo empresarial y la competencia a nivel global de empresas establecidas en el territorio nacional, que según Swanson es “Un entorno integrado de datos compartidos que se genere a través de un sistema bien fundamentado de reconocimiento, medición y presentación de reportes reduce las diferencias de revelación entre las firmas” (Swanson, 2006)

Una vez analizado las ventajas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) El Congreso de la República de Colombia expidió la ley 1314 del 2009. Y que, a través del Concejo Técnico de la Contaduría Pública, se realizan propuestas de normas las cuales son sometidas a aprobación de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo.

En pro de la regulación de esta ley se crearon su respectiva parafernalia legislativa, Cumpliendo con la reglamentación de esta ley el gobierno nacional expide los decretos 2784 -2706 de 2012 y 3022 de 2013 en donde dictan las normas sobre contabilidad e información financiera.

Es entonces que a partir del 2009 Colombia adopta legalmente la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para todas las empresas que estén obligadas a llevar contabilidad (según la legislación vigente) establecidas en el territorio nacional. Aunque dentro de las doctrinas y reglamentación elaborada por el emisor de estas mismas, el IASB, no se encuentra una reglamentación propia que regule la contabilidad ambiental bajo NIIF.

Al respecto, (e.g., Barbu et al. 2014a) afirman: “El análisis de las normas internacionales de contabilidad e interpretaciones muestra que no existe una norma internacional dedicada exclusivamente a cuestiones ambientales. Sin embargo, varias normas tienen disposiciones explícitas o implícitas relacionadas con el reconocimiento, medición y presentación de informes de gastos de carácter medioambiental, activos y pasivos” (p.244).

Esto no significa que el IASB no le dé importancia a la contabilidad ambiental en esencia, ya que podemos encontrar NIIFs y NIC´s, tantos conceptos emitidos por ellos mismos en el cual se encuentran fraccionadas dentro de las leyes expedidas en el transcurso de su fundación desde el 2001, las cuales abordaremos a profundidad más adelante.



“Si la Contabilidad no registra el “stock” y los cambios en la calidad y en la cantidad de activos ambientales, los informes financieros no sólo son parciales, sino que ocultan la información más importante, de tal manera, que cuando las empresas se están descapitalizando socio-ambientalmente, los informes financieros pueden afirmar que son entidades superavitarias.” (Soto & Marín, 2012, pág. 67-68)

“A medida que avanza la globalización financiera, los estándares internacionales de información financiera y de auditoría de manera creciente se están convirtiendo en instrumentos importantes de integración. Esto ha sido observado en las cumbres de Londres y de Pittsburg de los líderes del G20 realizadas en el año 2009. En la solicitud que hicieron para la implementación de los estándares globales de contabilidad para el 2011, los líderes del G20 reforzaron la influencia de los Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS). A finales del 2008 había cerca de 100 países que habían adoptado los IFRS” (Cabrera, 2008; Barth, et al 2008) en este orden argumentativo, Negash complementa esta afirmación diciendo que: “Otra cumbre paralela fue la cumbre especial de Naciones Unidas sobre el ambiente, realizada el 22 de septiembre del 2009. La cumbre de Naciones Unidas subrayó el vínculo entre el ambiente y las finanzas. El presente papel hace una evaluación crítica de la literatura contemporánea sobre contabilidad ambiental y examina si los estándares globales de información financiera (IFRS) pueden contribuir al monitoreo y a la protección del ambiente” Negash, Minga (2009) Los IFRS y la contabilidad ambiental. Traducido por Samuel Alberto Mantilla B enero 2010 Pg. 3

En Colombia como a nivel internacional se ha evidenciado que un porcentaje minoritario de empresas han establecido provisiones o fondos independientes para el desmantelamiento de sus activos a futuro, ni para la rehabilitación y restauración del medio ambiente en el cual ejercen su actividad económica, ni la valoración de sus pasivos ambientales en la ejecución de sus flujos futuros en la explotación, exploración y perforación de estos.

Esto nos da a entender que gran cantidad de las empresas son incapaces de solucionar las fallas regulativas como las no regulativas en el control permanente de los bienes públicos, que en este caso es el medio ambiente. Ya que el espacio aéreo, subsuelo y recursos son netamente públicos.

Pero esto la contabilidad según Quinche (2008): “muestra cuatro periodos de la contabilidad ambiental, a través de las últimas cuatro décadas, sugiriendo con ello una clasificación. Se puede objetar que los tres últimos periodos reseñados pertenecen mejor a las subdivisiones de la contabilidad ambiental empresarial: contabilidad de costos/gestión ambiental, reportes contables ambientales, contabilidad financiera ambiental”. Quinche (2008, p. 208).

Según lo anterior podemos afirmar que la que existen tres tipos de contabilidad ambiental, (1) La contabilidad nacional, (2) Contabilidad gerencial y (3) la contabilidad financiera.

**Tabla No. 1**

<b>Tipos de Contabilidad Ambiental</b>	<b>Enfoque</b>	<b>Usuario</b>
(1) Contabilidad Nacional	Macro economico	Externo
(2) Contabilidad Gerencial	La empresa, departamentos, linea de produccion. Etc	Interno
(3) Contabilidad financiera	La empresa	Externo

Fuente *Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento. Actualidad Contable FACES Año 7 N° 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22)*

### **Contabilidad Nacional ambiental**

“Para la Unión Mundial para la Naturaleza (2003), citada por autor anónimo, la contabilidad ambiental a este nivel se refiere a la modificación del sistema de cuentas nacionales para incorporar en éste el uso de los recursos naturales. El sistema de cuentas nacionales (SCN) es el conjunto de cuentas que los gobiernos de cada país recopilan en forma periódica para registrar la actividad de sus

economías. Los datos del SCN se usan para calcular los principales indicadores económicos, los cuales se emplean para una amplia gama de análisis de política y para propósitos de monitoreo de la economía”. Blan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento. Actualidad Contable FACES Año 7 N° 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22)

La División de Estadística de las Naciones Unidas (UNSTA) por sus siglas en inglés (United Nations Statistical Division) ha desarrollado e innovado un formato estándar que permite a todos los países calcular este sistema de cuentas nacionales (SCN), el propósito de que todos estos países lleven a cabo estos cálculos, se debe a la importancia de una clasificación mundial e internacional de las tendencias de cada país respecto al uso de sus recursos naturales y el manejo interno que el desarrollo. También permite la toma de decisiones que atañen al país o al planeta tierra. Por otro lado durante los años ochenta el Programa Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), la UNSTAT y el Banco Mundial acordaron la creación de un “*Sistema de Contabilidad Económica y Ambiental Integrada*” en la cual proponen la consolidación de la contabilidad ambiental y la contabilidad financiera o contable que general mente se aplicando, y también la sinergia con los departamentos nacionales de estadística ecológica, departamentos geográficos y los departamentos que se ocupan de los recursos naturales (Agustín Codazzi, Ministerio de ambiente, Corporación Autónoma Regional (CAR) respectivamente para Colombia).

La contabilidad nacional será la que debe llevar la nación en protección de sus recursos y de los bienes públicos, y que esto se deberá reflejar de manera específica en los informes de gestión, y en los reportes enviados a entidades internacionales según el sistema de cuentas nacionales, aunque en la realidad se evidencia que el gobierno Colombiano no ha implementado una motilidad ambiental integrada con las explotación de los recursos naturales por parte de las empresas y las que ya han logrado esta implementación, en una pequeña minoría, esto es algo de preocupar, es por eso que las naciones unidas UN, el banco mundial y entre

otras organizaciones internacionales han intervenido en el manejo ambiental que le da cada país a sus recursos ambientales, que es de interés mundial. Ya que la degradación del medio ambiente nos impacta a todos los habitantes del planeta tierra.

### **Contabilidad gerencial ambiental**

La contabilidad gerencial ambiental como su nombre lo indica es una contabilidad orientada a las decisiones gerencial, es esto puede medir en cualitativa y cuantitativa, entonces esta contabilidad va enfocada para la empresa y la forma de medir, controlar y planear el impacto que tiene la organización económica frente a al medio ambiente, entonces sus principales herramientas son la medición por indicadores porcentuales, previamente diseñado y construidos con la reglamentaciones legales y las necesidades que tiene la empresa como sus responsabilidades con el medio ambiente y la sociedad. Para así lograr una prevención de daños ambientales y futuras descapitalizaciones a la organización, entonces estos indicadores logran medir la producción, la calidad de los productos como la producción de ellos mismos.

Para lograr una mayor comprensión de estos indicadores la Fundación Fórum Ambiental y la Agencia Europea del Medio Ambiente en el año 1999 clasifico estos indicadores en tres grupos:

**Tabla No 2**

INDICADORES CONTABILIDAD AMBIENTAL GERENCIAL		
Indicadores de actuación directiva	Indicadores de actividad productiva	Indicadores de condiciones ambientales
Ofrecen información sobre las políticas, gestión de personal, prácticas y procedimientos en todos los niveles de la empresa, así como sobre las decisiones y acciones relativas a los aspectos ambientales de la empresa. Estos indicadores pueden ser, a manera de ejemplo, el número de objetivos ambientales alcanzados por año y los costos de las actividades relacionadas con la actuación ambiental de la empresa.	Brinda información del impacto ambiental generado por la empresa en la ejecución de su objeto social y su actividad económica con el medio ambiente. Ejemplos de este tipo de indicadores son el uso total de energía por año, la producción de residuos por año o el consumo de agua por unidad de producción, la contaminación a las fuentes hídricas y que porcentaje de estas fueron tratadas o recuperadas, la proporción de recursos naturales utilizados, etc.	Establecen una medición del impacto generado por las empresas con el medio ambiente. La ISO 14.031 propone una serie de ejemplos de este tipo de indicadores los cuales, si bien es cierto son obtenidos por las instituciones del sector público, son de amplio interés para el conocimiento del impacto ambiental de la gestión empresarial. Entre los indicadores de condiciones ambientales locales o regionales se encuentran: concentración de un contaminante específico en el aire, agua o suelos, niveles de ruido en el perímetro de las instalaciones de la empresa y la incidencia de enfermedades específicas en el área.
Fuente Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento...Actualidad Contable FACES Año 7 N° 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22		

Es menester de la contabilidad financiera ambiental la implementación y la medición de los costos, tanto de producción, como de rehabilitación, desmantelamiento y restauración, que nos habla las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) NIC 37 “Provisiones, activos y pasivos Contingentes”, pero el gerente financiero o la misma empresa debe reconocer los costos de “*externalidades ambientales*”, que según el autor Jaime lo define como los “efectos en el paisaje, efectos en la salud humana (morbilidad), incremento o disminución de muertes (mortalidad), pérdida del equilibrio ecológico, efectos en los acuíferos y cuerpos de agua superficiales, cambios en la calidad del aire, cambios en el nivel de calidad del agua, pérdida de sitios recreativos, efectos en suelos o calentamiento global. Algunos de estos costos pueden estimarse cuantitativamente en términos

monetarios (pérdida de cosechas, bosques o tierras cultivables); mientras que otros no (pérdida del paisaje natural o incremento en la morbilidad), aunque de estos se puede aspirar a tener una idea cualitativa y suficientemente objetiva” (Jaime, 2003). Ha esto debemos agregarle la reducción de la capa de ozono, esta última una de las renombradas en las últimas décadas, una evidencia de esto es el acuerdo de Tokio en el cual una gran parte de los países con mayor emisión en la capa de ozono han pactado la disminución de estas emisiones para evitar la degradación de la capa de ozono, y así evitar el aumento de la temperatura global y así mismo evitar la degradación de los glaciares árticos. En este sentido Vathroder (1992), citado por Zaá (1998), afirma que: *(...) los precios de los bienes no reflejan los costos fundamentales que se generan en su elaboración. Se fabrican productos cuyos costos no paga el comprador, sino la sociedad en su conjunto, en sus generaciones presentes o futuras; es decir, los recursos de la naturaleza en la mayoría de los procesos industriales no se toman en cuenta para la formación de los precios presentes de los productos, por ejemplo, se deberían considerar las repercusiones negativas de los gases contaminantes en el precio de la gasolina... (p. 3)*

### **Contabilidad financiera ambiental**

Como hemos explicado en el transcurso de este documento, no existe una normativa específica sobre la contabilidad ambiental, dentro de los estándares de la contabilidad general mente aceptada, pero que a su vez se encuentran normativas vigentes que tratan el manejo contable ambiental frente a la medición y reconocimiento de provisiones como fondos para desmantelamiento, rehabilitación y restauración del medio ambiente en el que la organización interactúa en el desarrollo de su objeto, social.

Entonces la contabilidad es un *sistema de información a través del cual se recopila, mide, e informa mediante los estados financieros, los resultados de las operaciones de la empresa tomando en consideración su relación con el ambiente.* Y que en ausencia de una norma específica de la contabilidad ambiental, no se sabe a ciencia

cierta que información debe recopilar una empresa para informar en los estados financieros, y que de la evidencia anecdótica evidencia que las empresas más importantes en la explotación de los recursos ambientales no informan en sus estados financieros de forma específica las cuantías exactas de las provisiones ni de los fondos y que incluso los reportes no varían entre empresas si no únicamente sus valores monetarios, pero no se percibe el compromiso ambiental de dichas empresas, y que la poca normativa que hay para esta no se utiliza adecuadamente quizás por la falta de regulación del estado y de la misma sociedad que no se preocupa o que es indiferente al manejo de las empresas con el medio ambiente.

Para *Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías 2004* existen dos formas para la presentación de los estados financieros:

- 1) Incorporando los eventos ambientales, complementando la información mediante notas a los estados financieros, y adoptando reportes adicionales como el Global Reporting Iniciativa GRI (informes de sustentabilidad con base en GRI, se centran en los Indicadores de Desempeño definidos por el Marco para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad definido Global Reporting Initiative, diseñado para ser utilizado por organizaciones de cualquier en tamaño, sector y localización)
- 2) Mediante la construcción de un auténtico balance ambiental, donde la información cuantitativa se complementa con otra de carácter cualitativo y descriptivo.

*Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente.*

*Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento. Actualidad Contable FACES Año 7 N° 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22)*

Siguiendo esta misma línea argumentativa podemos afirmar que una organización puede incluir la información *contable ambiental* mediante notas en sus estados financieros, con la adopción de reportes como GRI (Global Reporting Initiative),

Aunque este no es el único reporte de sustentabilidad que existe a nivel mundial en la actualidad un ejemplo de estos son:

**Tabla No. 3**

Entonces según *Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías*. La segunda opción para la inclusión de la *contabilidad ambiental* en la presentación de los estados financieros es la elaboración de un balance ambiental robusto e independiente de los demás estados financieros, que, si bien es el que más devenga tiempo, gasto y/o costos a la empresa. Esta sería la forma adecuada de presentar los informes de contabilidad ambiental, de forma cualitativa, cuantitativa, financiera y no financiera, incluyendo en estos mismos el manejo y reconocimiento de los costos invisibles a terceros o c en otras palabras *externalidades ambientales*. Que, si bien las empresas no están obligadas a hacer estas mediciones por la ausencia de una norma específica, las empresas de manera autónoma y responsable ante la

REPORTES DE SUSTENTABILIDAD AMBIENTAL	
<b>Pacto Mundial</b>	Fue lanzado en septiembre de 2000 y está compuesto por 10 principios sobre protección ambiental, derechos humanos, relaciones laborales y anticorrupción. Es una iniciativa flexible y voluntaria, respaldada por las Naciones Unidas. Las empresas que participan en el Pacto Mundial deben comunicar cada año su progreso a través de un documento denominado CoP (Comunicación sobre el Progreso), mismo que a veces funciona como reporte de sustentabilidad.
<b>AA1000</b>	El Institute of Social and Ethical Accountability, desarrolló esta norma para promover certeza sobre la responsabilidad social de la empresa. Está formada por documentos orientados a mejorar el desempeño sustentable de las organizaciones, basándose en el diálogo con los stakeholders.
<b>ISO 26000</b>	Es una guía internacional basada 7 materias fundamentales que van desde la organización interna, hasta el papel de la empresa en el desarrollo de la comunidad. A diferencia de otras normas ISO, ésta no es certificable.
<b>OCDE</b>	El Institute of Social and Ethical Accountability, desarrolló esta norma para promover certeza sobre la responsabilidad social de la empresa. Está formada por documentos orientados a mejorar el desempeño sustentable de las organizaciones, basándose en el diálogo con los stakeholders.

Fuente [www.expoknews.co](http://www.expoknews.co)

sociedad como con el medio ambiente (responsabilidad social).



Para Zaá (1998) la inversión que se realiza con fines de mejorar el ambiente es una obligación de la empresa, por lo tanto, cualquier inversión en tecnología de punta o en investigaciones con el propósito de minimizar o evitar daños al ambiente contribuye a cancelar los pasivos ambientales.

Teniendo en cuenta a *Quinche (2008)* y a *Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías (2004)*. podemos afirmar que la contabilidad ambiental no solo se encarga de medir el impacto ambiental de una empresa, sino que también ayuda a las empresas a medir y controlar sus costos, haciéndolos eficientes y amigables con el medio ambiente, también evidenciamos que tiene en cuenta la financiación de explotación del medio ambiente como su recuperación, teniendo lineamientos y políticas para el aseguramiento de los recursos financieros para la rehabilitación y restauración del terreno en el cual espera recibir beneficios futuros, y la parte más importante sin desmeritar a las otras dos partes, Son los informes de gestión ambiental, que en la actualidad pocas empresas lo presentan por separado, que sería lo deseado para los stakeholders, ya que pocas empresas dejan ver la cuantía exacta de las provisiones para el desmantelamiento, rehabilitación y la restauración de la zona en explotación, y anecdóticamente se ve que la mayoría de estos informes de grandes empresas con grandes similitudes exceptuando sus valores.

Autores como Talero (2007) proponen motivos del porque esta resistencia por parte de los empresarios y empresas, para la aplicación eficiente de la contabilidad ambiental:

“Podría haber dos tipos de razones generales. En primer lugar, debido al paradigma neoclásico de maximización del beneficio, que influye notablemente en el enfoque de responsabilidad social y ambiental que aceptan las empresas, en cabeza de sus directivos. En segundo lugar, en razón a la falta de un marco teórico comprensivo generalmente aceptado, que defina cuál es la orientación que ha de llevarse en materia de captación, medición, valoración”, registro, análisis y comunicación de la información sobre desempeño social y ambiental, y cómo ésta se relaciona, afecta o se ve afectada por el desempeño financiero. (Talero, 2007, p. 162)

Teniendo en cuenta a Talero podemos afirmar que las empresas no implementan la contabilidad ambiental internacional bajo sus políticas contables ni en sus informes ya que el reconocimiento de provisiones y pasivos para recuperación ambiental disminuirá su ganancia al final del periodo, por esto gran cantidad de empresas no hacen el reconocimientos de estas provisiones ni la construcción de un fondo, pues esto a su vez disminuiría el capital de trabajo como su liquidez inmediata, Esto iría en contra del principio de prudencia, entendiendo que una empresa no reconoce obligaciones de sucesos pasados su utilidad estaría inflada y a su vez los accionistas como stakeholders estarían recibiendo una información poco confiable, y que a su vez podría descapitalizar a la empresa por una mala planeación financiera ambiental, como planeación de costos/gestión ambientales. Esto podría traer futuras sanciones, como la descapitalización total de la empresa por la no medición de estos riesgos. Por otro lado, la ausencia de una reglamentación específica sobre la contabilidad ambiental, esto no evita la responsabilidad social de una empresa, ni tampoco es la ejecución de su contrato social.

Un claro ejemplo de esto es un estudio realizado por Choi and Meek (2008):

“En su estudio de la estructura de la propiedad sintetizaron en cuatro dimensiones la investigación sobre la calidad de las ganancias. Las cuatro dimensiones fueron la persistencia de las causaciones, el examen de errores en el proceso de causación, la prevalencia de la administración de las ganancias y la prevalencia del conservadurismo. Barth, Landsman and Lang (2008),

Siguiendo esta línea argumentativa, Choi y Meek; en su estudio de la adopción internacional de los ISA, desarrollaron un índice de tres dimensiones de la calidad de la contabilidad. Los elementos de la calidad de la contabilidad fueron administración de las ganancias (incluyendo suavizar las ganancias), reconocimiento oportuno de las pérdidas y la relevancia del valor de la información que produce la contabilidad de causación. La comparación internacional de las cifras relacionadas con las ganancias es aún más problemática en la medida en que es afectada por las diferencias en la contabilidad y por la cantidad de diferencias

institucionales, desarrollo, estructura de propiedad, educación y factores similares “(Choi and Meek 2008).

Con base en lo anterior se evidencia la falta de regulación y control frente a la contabilidad ambiental en la práctica. Pero también se evidencia una falta de compromiso por parte de los contadores, que ya sea por desconocimiento de la norma o por decisiones gerenciales, que omiten o ejecutan incorrectamente la causación y los reconocimientos del desmantelamiento, rehabilitación, y restauración de las zonas en las cuales pretenden o ejecutaran su objeto social. Es entonces que el contador tiene un papel fundamental dentro de la contabilidad ambiental según Gray (2000), citado en Talero, 2007), afirma que “los contadores (...) tienen la responsabilidad de facto para comunicar la información social y ambiental de la empresa, pero no lo hacen profesionalmente (...) porque no existe un marco comprensivo o substantivo de estándares para realizar los reportes sobre estos asuntos” (p. 167).

Siguiendo en esa misma línea argumentativa; “La Contabilidad Ambiental aparece de esta forma como una rama de la Contabilidad que sigue consolidándose y en que se siguen reportando diferentes aportes que deben seguir tanto el profesor de Contabilidad, como el profesional que realiza su labor en un ambiente empresarial en que es insoslayable el debate sobre el marco conceptual de la contabilidad ambiental” (FERNÁNDEZ CUESTA, 2012).

Teniendo en cuenta las afirmaciones de los autores Fernandez Cuesta, Gray y Talero somos conscientes que los contadores juegan un papel importante en la contabilidad ambiental, ya que los contadores son los que registran la información financiera, son capaces de crear políticas ambientales, y deben ceñirse al lineamiento internacional de las IASB. Pero se evidencia en Colombia que la contabilidad ambiental no juega un papel importante en los PEMSUM de las carreras de Contaduría Pública ofrecidas por las instituciones de educación formal, Esto da a entender el desinterés de las instituciones educativas o su poca inferencia en los temas ambientales de una organización, Atendiendo una afirmación de los

autores Jose & Ramon “promover adiestramiento en Contabilidad Ambiental mediante programas para la formación de profesionales de la contabilidad y administración, funcionarios y personal técnico de las instituciones responsables de la preparación de las cuentas del ingreso nacional y de las cuentas de recursos específicos” (José & Ramón, 2005, pág. 57-68). En Colombia se adopta la figura de *Contador Público* que en otros países se conoce como contador o contador profesional. Entrando a detalle con el complemento que se le da en Colombia al Contador de “Público” esta figura representa que el contador no es un profesional particular, si no que en todas sus actuaciones siempre deberá velar por lo “Público” ya que la fe pública que consagra la firma en algún documento da plena seguridad que el contador ha revisado los documentos financieros (estados financieros, declaraciones tributarias, certificaciones de cualquier índole el cual sea del alcance del mismo) y que cumplen con las normas legales y contables. Teniendo en cuenta lo anterior es de gran importancia el papel del contador frente al contrato social, ya que deberá velar por el estricto cumplimiento de la legislación contable, tributaria y a los estándares internacionales a los que haya lugar su actuación. Entonces también deberá velar a toda costa por la preservación de los bienes públicos y comunes de la sociedad.

Entonces es menester la inclusión de la contabilidad ambiental en las instituciones educativas, porque de nada serviría la lucha por el cambio climático y por disminuir el impacto ambiental de las empresas, si en la formación del contador no se enseña la importancia del medio ambiente en la organización como en la sociedad, ni las normativas internacionales vigentes sobre el reconocimiento y la medición del impacto ambiental sobre la explotación de recursos renovables como no renovables, las provisiones y los fondos que deben crearse para ellos. En tanto halla una preparación técnica, profesional de la contabilidad ambiental a nivel nacional y sin excepción Colombia no podrá tener una contabilidad ambiental eficiente, oportuna y fiable, y por ende tendremos informes de gestión que carezcan de prudencia y fiabilidad con la realidad económica de la organización.

Teniendo en cuenta la publicación hecha por Juan Antonio Luzca en un artículo de la universidad externado "Contabilidad ambiental; el autor afirma; "En algunos sectores se considera que los contadores no tienen opción para acometer los asuntos ambientales en todos los puntos de las empresas, lo cual es erróneo, pues en la medida en que una empresa tenga un registro más completo de los costos ambientales, reconocerá más claramente las ventajas financieras de la prevención ambiental. (Pag 36)

## Marco Normativo IFRS/IASB

Con la intención de brindar al lector una mayor comprensión de la normativa contable ambiental bajo estándares internacionales del IASB (International Accounting Standar Board), que se está aplicando en la mayoría de países de la actualidad y de la cual se enfoca este documento, se dará una idea de los rubros más importantes en la contabilidad ambiental:

**Tabla No. 4**

<b>Activos ambientales</b>		
Bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar.		
<b>Inventarios</b>	<b>Propiedad, planta y equipo</b>	<b>Cargos diferidos</b>
De materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables.	Todos en los que se incirran para el proceso productivo, y que de estos mismo se esperen beneficios economicos futuros.	Representados por gastos de investigación y desarrollo en tecnología limpia, así como los gastos de reforestación.
Fuente Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento...Actualidad Contable FACES Año 7 Nº 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22		

**Tabla No. 5**

<b>Pasivos ambientales</b>	
<p>Para Zaá (1998) es obvio que la actividad industrial como actividad económica mantiene una obligación con el ambiente y, por ende, con la sociedad, no sólo por los bienes que toma de aquél, sino también por el daño que le produce. Dicha obligación constituye un pasivo muy especial, pues trasciende el endeudamiento corriente con proveedores de fondos, para convertirse en una deuda con la existencia misma del planeta.</p>	
<b>Provisiones ambientales</b>	<b>Pasivos contingentes ambientales</b>
<p>Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. La referida norma señala que para poder reconocer la provisión deben concurrir tres condiciones: a) la empresa tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un suceso pasado), b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación (IASB,1998).</p>	<p>Un pasivo contingente es una obligación posible cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso, la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien una obligación presente, surgida a partir de sucesos que no se han reconocido, porque no es probable que la empresa tenga que satisfacerla o porque el importe de la obligación no pueda ser medido con fiabilidad. Los riesgos por este motivo no deben ser objeto de provisión, si bien se debe informar de ellos en las notas complementarias (IASB, 1998).</p>

Fuente Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento...Actualidad Contable FACES Año 7 Nº 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22)

Para Túa (2001) la empresa deberá dotar una provisión por este concepto cuando: a) esté obligada, por ley o contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al ambiente; o b) se encuentre frente a una obligación asumida, es decir, tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño ambiental; por ejemplo, cuando su política o su objetivo, la práctica del sector o las expectativas públicas dejan a la dirección poco margen de maniobra, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al ambiente.

**Tabla No. 6**

<b>Gastos ambientales</b>
<p>Según la Resolución 6.389 de fecha 25/03/2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC,2002), tendrán naturaleza de gastos ambientales <i>los importes devengados</i> de las actividades ambientales realizadas o que deban realizarse para la gestión de los efectos ambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos ambientales del sujeto contable. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionados con las actividades operativas actuales, <i>el tratamiento</i> de residuos y vertidos, <i>la descontaminación</i>, la restauración y la auditoría ambiental.</p>
<p>El importe de tales gastos se imputará en el ejercicio en que se devenguen. Se calificarán como gastos extraordinarios ambientales aquellos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espera que no se produzcan con frecuencia, por ejemplo, multas, sanciones y compensaciones a terceros por perjuicios causa dos por los daños ambientales.</p>

Fuente Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías. Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento...Actualidad Contable FACES Año 7 Nº 8, Enero-Junio 2004. Mérida. Venezuela. (7-22



Una vez hecha la revisión en la historia de la contabilidad ambiental, su papel fundamental en una sociedad tanto en una empresa, y el papel fundamental del contador frente a la planeación, ejecución, control y evaluación de las políticas contables relacionadas con el manejo y explotación de los recursos ambientales ya sean renovables o no renovables, Entonces el contador es la persona encargada del cumplimiento de los estándares internacionales sobre la contabilidad ambiental y la preservación de los bienes públicos.

A continuación, hablaremos acerca de las normas vigentes al día de hoy emitidas por las IASB (International Accounting Standards Board) acerca de la contabilidad ambiental tanto su normativa como sus interpretaciones. Según los autores anteriormente citados podemos saber a ciencia cierta que en la actualidad no hay una norma emitida por la IASB (International Accounting Standards Board) que hable exclusivamente sobre la contabilidad ambiental, de ahí la ineficacia de la implementación de la contabilidad ambiental en un 100% por falta de una normativa rigurosa. A falta de una norma robusta para la contabilidad de gestión es muy importante aclarar que a pesar de la no existencia de esta norma, no significa la exclusión por parte de las IASB (International Accounting Standards Board) de la contabilidad ambiental en sus estándares internacionales, ya que en la actualidad existen normas vigentes que hablan o tratan temas de rehabilitación, restauración, medición de impacto ambiental, el desmantelamiento de los activos instalados e incurridos en la explotación de los recursos naturales, entre otras.

“En este sentido, el NIIF 6 (en implementación desde enero 2009), por ejemplo, se refiere de manera directa a las industrias extractivas, y la CINIIF 5 ofrece orientación para los desembolsos por desmantelamiento, rehabilitación y restauración relacionados con el ambiente. La CINIIF 3 (todavía en discusión) y el NIC 38 (intangibles) tratan los derechos de emisión asignados por el gobierno, el comercio con esos derechos y el deterioro de los derechos de emisión.

Además, es importante observar que otros estándares ofrecen respaldo indirecto para el reconocimiento, la medición y la revelación de los activos y pasivos ambientales. El NIC 37 (provisiones por pasivos y activos contingentes) puede ser vinculado con los pasivos ambientales. NIIF 3, NIC 27, NIC 28, NIC 31, NIC 24 e NIIF 8, respectivamente, se refieren a combinaciones de negocios, inversiones en negocios conjuntos y asociadas, revelaciones de partes relacionadas y especifican los segmentos reportables de la compañía global geográficamente dispersa. Las compañías globales registradas, sujetas a ciertas exenciones, se espera que cumplan con los IFRS. La perspectiva ambiental ofrece una nueva luz para los estándares globales de información financiera; una luz que es útil para monitorear y proteger el ambiente. Abajo se discuten los estándares relevantes”. Minga Negash IFRS and Environmental Accounting (2009) Pag 12

Existen normas e interpretaciones que están vinculadas con el medio ambiente:

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16. Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 41. Agricultura
- NIIF 6. Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

Pronunciamientos emitidos por el CINIIF:

- CINIIF 1. Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares

- CINIIF 5. Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación
- CINIIF 6. Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos— Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
- CINIIF 20. Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto

Teniendo certeza de cuales Normas, interpretaciones y pronunciamientos de los estándares internacionales emitidos por el IASB (International Accounting Standards Board) a lo que atañe a la contabilidad ambiental, y que como hemos hablado en el transcurso del documento son normas, interpretaciones y pronunciamientos que no hablan en la totalidad de la contabilidad ambiental, si no que se encuentra en inherentes en párrafos dentro de estas normas e interpretaciones, y de las cuales da una idea si no una certeza de como manejar la contabilidad ambiental dentro de una empresa bajo los estándares internacionales, y que a falta de claridad en las propias normas las IASB ha expedido interpretaciones de estas normas (CINIIF 1- Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares, CINIIF 5-Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación, CINIIF 6-Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos— Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos y CINIIF 20 Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto).

De acuerdo con lo anterior podemos afirmar que a pesar de la ausencia de una normativa rigurosa e independiente acerca de la contabilidad ambiental por parte de la IASB, aun así, encontramos normas e interpretaciones vigente y de obligatorio cumplimiento para los países que han implementado completamente la norma o que hayan hecho convergencia, caso de Colombia que no adaptó un Cien por ciento la norma.

Entonces daremos paso a explicación cada una de estas normas, pronunciamientos e interpretaciones para una mayor comprensión del lector, de estas normas haremos hincapié en lo que respecta a la contabilidad ambiental, el cual es propósito de revisión en este documento.

## NIC/IAS -IASB

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Esta NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) hace hincapié a la formulación y aplicación de las políticas contables en una organización, así como la estimación de cambios y la corrección de los errores de forma retrospectiva (tanto que sea de importancia relativa o que se consideren materiales, según el párrafo 26), Esta NIC sustituyo a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*.

Surge el cuestionamiento por parte de varios autores acerca de si esta NIC 8 se deberá aplicar también a los pasivos, costos y gastos ambientales de sucesos pasados de una organización.

Esta NIC será aplicada partir del 1 de enero del 2005 (NIC 8) IN1 pg. (A614)

- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

Esta NIC ibídem, hace referencia a lo que respecta al tratamiento de las inversiones de una empresa en propiedades planta y equipo, de los cuales la empresa obtenga beneficios futuros de ellos en el desarrollo de su objeto social

De igual forma esta NIC 16 hace inferencia en la medición de los costos iniciales de propiedad planta y equipo, donde hace referencia a los activos de una organización que pueden ser adquiridos por razones ambientales.

“Algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de este tipo de propiedad, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedad, planta y equipo existentes” (NIC 16, párrafo 11).

En este sentido la norma nos permite reconocer un activo ambiental de propiedad planta y equipo solo si es necesario para *puesta en marcha* de la organización y que sin este no se pueda cumplir a cabalidad su producción o sus procesos productivos. Tales como certificados de calidad, elementos y maquinaria exigidos por entes ambientales para su funcionamiento entre otras.

Por otro lado, se debe hacer la medición y cálculo del desmantelamiento y rehabilitación en los que dé lugar la aplicación de esta norma. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (...) (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo. (NIC 16, párr. 16).

Esta NIC será aplicada partir del 1 de enero del 2005 (NIC 16) IN1 pg (A704)

- *NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.*

Esta NIC permite el registro y elaboración de provisiones en la presentación de los estados financieros de una empresa, derogando el reconocimiento y medición de las provisiones, activos y pasivos ambientales que se venían manejando bajo COLGAAP. Teniendo en cuenta esto la norma tiene en cuenta las situaciones ambientales en las que una organización en el desarrollo de sus procesos productivo, incurran en situaciones ambientales que deban ser tenidas en cuenta para la creación de pasivos, estas por obligaciones estrictamente legales o que se hallan acordado con terceros y

de los cuales generen una obligación y la empresa tenga salidas de recursos que incorporen beneficios económicos (NIC 37, párrafo 19)

La norma nos ilustra a través de ejemplos, y también hace inferencia en lo que respecta al desmantelamiento de activos de propiedad planta y equipo que den lugar a ello “De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por los desmantelamientos de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que este **obligada** a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humo en determinada fabrica” (NIC 37, párrafo 19)

Adicionalmente la norma menciona casos en los que “implícitamente” y aún sin existir legislación que la obligue, la organización asuma la responsabilidad pública de reparar daños causados: “Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas”. (NIC 37, 2011, *párr.* 21- 25)

Entonces la organización deberá crear provisiones y pasivos por las obligaciones legales o compromisos contractuales con terceros, y por las obligaciones implícita que trata esta norma “Que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado” (NIC 37 *párr.* 21) y también a lo que respecta a la restauración, rehabilitación de los terrenos en los que legalmente haya obligación, o las obligaciones contractuales o implícitas, también reconocerá pasivos por el

desmantelamiento de los activos que haya obligación a su desmantelamiento.

Esta norma tiene vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Nic 37 (Pag A1067)

- *NIC 38 Activos Intangibles*

La NIC 38 Activos intangible, explica el tratamiento contable con los derechos o autorización que emiten las entidades gubernamentales respecto a la explotación de los recursos naturales o de contaminación, dependiente la actividad económica de la organización, Estos derechos o autorizaciones se deberán registrar en esta cuenta si se operan beneficios económicos futuros, que estos derechos se puedan medir con fiabilidad y por separado.

Estos derechos o autorizaciones se medirán al valor de adquisición y en caso tal de que se adquiriera a un menor valor razonable se reconocerá un ingreso diferido (pasivo) según la NIC 37.

- *NIC 41 Agricultura.*

NIC 41 Agricultura. Esta norma hace referencia a la actividad agrícola. Prescribe tanto el tratamiento contable de dicha actividad, como su presentación en los estados financieros y la información a revelar. Al referirse a la actividad agrícola, tiene en cuenta la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) y al producto de las plantas productoras: La NIC 41 prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como de la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección (...) Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo. (NIC 41, in. 2).

## IASB

- NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*.

El IASB crea esta norma por la carencia de una Norma específica que tratara las actividades de exploración y explotación de recursos minerales, además de optimizar el desarrollo de las prácticas para los desembolsos relacionados con las actividades de exploración y explotación de recursos minerales, Esta norma requiere que se evalúe el deterioro de activos de exploración y evaluación, y que a su vez sean revelados de forma fiel a los distintos usuarios.

Teniendo en cuenta lo anterior Firoz & Ansari, 2010: La NIIF 6 no comprende las derogaciones incurridas antes o después de la fase de E&E. Las entidades, por tanto, imperativamente deben adoptar políticas para la pre-exploración (en que normalmente incurren antes de obtener los derechos legales para explorar un área específica) y las actividades de desarrollo (después de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial demostrables, para la extracción de un recurso mineral), que son consistentes con el Marco Conceptual del IASB. Las NIIF requieren que se reconozcan provisiones de desmantelamiento cuando exista una obligación presente de un evento pasado, y es probable que en el futuro se incurra en costos para restaurar o rehabilitar una propiedad u otro activo de larga duración. Firoz & Ansari, 2010 (p. 109)

- NIIF 8 *Segmentos de Operación*

La NIIF 8 hace referencia a las revelaciones que tiene que hacer las empresas con lo que respecta a los segmentos de operación de la empresa, sus productos y/o servicios y las áreas geográficas donde opera la empresa, así como sus principales clientes. NIIF 8 IN1. (Pag A302).



Para Negash, Minga (2009)

El IFRS 8 también requiere que las firmas revelen sus productos, servicios y áreas geográficas en las cuales están operando. El párrafo 13 del IFRS 8 establece umbrales cuantitativos del 10% de los ingresos ordinarios combinados. Sin embargo, tanto el párrafo 23 como el párrafo 33 guardan silencio respecto de los riesgos y recompensas del segmento que surgen de la participación en actividades ambientalmente sensibles en cada una de las áreas geográficas en las cuales la compañía está operando. IFRS 8 no les permitieron a las firmas revelar información ambiental clave. En consecuencia, el *paper* propuso dos opciones de política, ya sea requerir un estado separado de activos y pasivos ambientales, o requerir la revelación del conjunto mínimo de información financiera a través del conjunto existente de estados financieros comprensivos.”

Siguiendo esta misma línea argumentativa y teniendo en cuenta las afirmaciones de *Ablan Bortone, Nayibe y Méndez V., Elías 2004*, la empresas con actividades ambientales sensibles, en la ausencia de una norma específica deben escoger entre elaborar y revelar la información contable ambiental y a lo que ello concierne, en notas con muy poca información relevante, o la presentación de un estado financiero aparte y a mayor detalle de sus indicadores ambientales como de su informe de gestión ambiental.

## INTERPRETACIONES

- CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*

Esta interpretación explica el tratamiento de las empresas que por su actividad económica o por el desarrollo de su objeto social deba incurrir en desmantelamiento, retiro y restauración rubros de su propiedad planta y equipo, y el tratamiento de los pasivos por la rehabilitación del medio ambiente en el que este explotando o la remoción de ciertos equipos, en

donde fuesen obligatorios por obligaciones previamente adquiridas por la empresa. En esta interpretación explica que se reconocerá como parte del costo del elemento de propiedad planta y equipo de acuerdo a) Como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16; y (b) Como un pasivo de acuerdo con la NIC 37. (CINIIF 1, párr. 2).

- CINIIF 3 Derechos de emisión (No vigente)

Aunque en la actualidad esta interpretación no se encuentra vigente, esta es una de las normas que es más específica con lo que respecta a la disminución de emisiones de dióxido de carbono

Según Negash, Minga (2009) “Los IFRS y la contabilidad ambiental”:

La IFRIC 3 (derechos de emisión) fue emitida en el 2004 pero retirada en el 2005.<sup>4</sup> El documento del 2004 fue preparado bajo el telón de fondo del Acuerdo de Kioto sobre el ambiente, y la tendencia en los preparativos del gobierno para las reducciones de emisiones de gas con efecto invernadero. El concepto económico está ampliamente fundamentado en el teorema de la externalidad y la desde hace tiempos suscripción europea al principio de quien contamine pague □PPP = polluter pays principle, por ejemplo, la contaminación de un agua transfronteriza como es el Río Rin. La política asume que el gobierno puede crear una escasez artificial mediante el limitar (nivelando mediante asignación de cuotas a las “firmas que califiquen”) la cantidad de las emisiones totales de los contaminantes durante un período de tiempo. (Pag. 13)

- CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*

Gracias al aumento de empresas que realizan aportes a un fondo independiente para amortizar sus obligaciones con lo que respecta al retiro de servicio, restauración y rehabilitación del medio ambiente en el que estén desarrollando sus procesos productivos, esta CINIIF da una guía para el tratamiento de dichos fondos y el manejo de las obligaciones de efectuar aportes adicionales y lo que corresponde a las revelaciones. En otras palabras, consiste en destilar los activos para así financiar todos los costos o en cierta parte que deriven de la restauración y rehabilitación del medio ambiente, un ejemplo de estos sería el desmantelamiento de activos, la restauración del terreno post explotación minera, ya sea abierta o no, descontaminación de fuentes hídricas, o el desmantelamiento de plantas nucleares o los *offshore*. El párrafo 3 de la CINIIF 5 señala que dichas contribuciones pueden ser voluntarias o de obligatorio cumplimiento según leyes o reglamentaciones gubernamentales o de organizaciones internacionales, esto no tiene relación con la NIC 37.

- CINIIF 6 *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos*

Esta interpretación da origen a la obligación por parte de las empresas en el reconocimiento de provisiones por los costos de gestión de residuos, y así mismo su revelación en los estados financieros de estas empresas que en el desarrollo de su objeto social deban hacer el reconocimiento de estas partidas

Esta Interpretación ofrece una guía para el reconocimiento, en los estados financieros de los productores, de las obligaciones derivadas de la gestión de residuos conforme a la Directiva de la UE sobre RAEE, en lo que se refiere a las ventas de aparatos domésticos históricos. (CINIIF 6, párr. 6)

Así mismo: La participación en el mercado durante el periodo de medición es el suceso que da origen a la obligación, de acuerdo con el párrafo 14(a) de la NIC 37.

Por consiguiente, la obligación por los costos de gestión de residuos procedentes de aparatos domésticos históricos no nace cuando los productos se fabrican o se venden. Puesto que la obligación relacionada con los aparatos domésticos históricos no está vinculada a la producción o venta de los artículos que deben eliminarse, sino a la participación en el mercado durante el periodo de medición, no existe obligación alguna a menos y hasta que exista una cuota de mercado durante el periodo de medición. El momento de aparición del suceso que da origen a la obligación puede ser también independiente del periodo concreto en que se emprendan las actividades para ejecutar la gestión de residuos y se incurra en los costos correspondientes (CINIIF 6, párr.9).

- CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*

CINIIF 20. *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto.*

Esta interpretación solo se aplicará para las empresas que exploten minerales a campo abierto únicamente o que explote recursos naturales a campo abierto “desmonte”, “Se aplica a los costos de extracción del escombro en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina (costos de producción de desmonte)” (CINIIF 20, párr. 6).

En el párrafo 7 se establecen los siguientes: a) *reconocimiento de los costos de producción del desmonte como un activo; b) medición inicial del activo de la actividad de desmote y; c) medición posterior del activo de la actividad de desmonte.* Según la CINIIF 20

“La entidad medirá inicialmente el activo de la actividad de desmonte al costo, siendo este la acumulación de los costos directamente incurridos para realizar la actividad de desmonte que mejora el acceso al componente identificado al yacimiento, más una distribución de los costos indirectos atribuibles directamente a esa actividad” CINIIF 20 párrafo 12.

En busca de una mayor comprensión del elector se presenta una tabla resumen elaborada por el autor Negash, Minga (2009):

**Tabla No. 7**

<b>NIIFs/NICs numero</b>	<b>Titulo y/o descripción</b>	<b>Parágrafo(s) relevantes(s) Los numeros de los párrafos estan entre parentesis</b>	<b>Comentarios</b>
Estructura conceptual	Estructura conceptual para la preparación y presentación de estados financieros	Accountability (14), Relevancia (26), Materialidad (29 & 30), Sustanciability (35), Neutralidad (36), Prudencia (37), Completitud (38), Pasivos y obligaciones (60), Mantenimiento de capital (81), Probabilidad (85), Confiabilidad de la medición (86), reconocimiento de pasivos (91).	Declaración en el sentido de que la sostenibilidad esta dentro de las fronteras de la estructura conceptual de IASB y de FASB (Financial Accounting Standards Board).
NIC 41	Industrias especializadas		Sensibilidad del sector frente al ambiente. Vea la clasificación ISO y la revelación de puntajes de Wiseman
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales	Parágrafo (11): Requerimiento para provisión y contingencias.	Se refiere a las estadísticas sobre emisiones; producción de contaminantes; Sistemas de disposición de desechos tóxicos, Contaminación de terrenos y agua; degradación del terrenos; Agotamiento, Accidentes industriales; Estudios de impacto ambiental.
CINIIF 3	Derechos y autorizaciones de emisión	Varios paragrafos se refieren a si el gobierno asignó los derecho; y el tratamiento contable al inicio de la emisión, así como las provisiones vinculadas a ello.	Acuerdo de Kyoto, Cumbre de Copenhague; Acuerdo versus tratado; eficiencia de los sistemas de asignación nacionales y globales, especulación y transferebilidad de los derechos de emisión y similares con sus derivados; Derechos soberanos; Bases de datos globales compartidas (REA)
NIC 20	Subvenciones gubernamentales	Adquisiciones iniciales de derechos de emisión y autorizaciones registradas como activo cuyas valuaciones estan sujetas a pruebas de deterioro	Las subvenciones gubernamentales podrian estar influenciadas por los políticos del momento. El gobierno puede sub/sobre suministrar certificados de derechos; Corrupciones endémicas en el sector público pueden frustrar el sistema.
CINIIF 5 junio 2006	Fondo de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental	Proposito del fondo (1), Contribucion voluntaria y requerida al fondo (2), Sitios geograficamente dispersos (2), Fidecomisarios independientes, Contabilidad de los intereses en los fondo (7), Obligaciones para hacer contribuciones adicionales (10), pasivo contingente (10), derechos de reembolso (BC 12).	Revelación del tamaño del fondo; <i>arms lenght</i> (igualdad en terminos contractuales) de los fidecomisarios; Planes para contribuciones adicionales; responsabilidad por degradaciones pasadas; Caracter adecuado del fondo.

NIIF 8	Segmentos de operación	Principio central (1), Naturaleza del segmento de operación (5), Criterio de agregación (12), Umbrales cuantitativos (13), Revelación (20), Ganancia/perdida-Activos y pasivos (23), medición (25), Información geográfica (33).	Para la compañía global si sus sucursales y subsidiarias están operando en sectores ambientales sensibles; y si el segmento satisface el umbral cuantitativo, o si se requiere que prepare estados financieros consolidados y sus segmentos satisfacen los estándares internacionales.
NIC 27, NIIF 3, NIC 28, NIC 31 y SIC 12	Consolidación, inversiones en fusiones y adquisiciones, intereses en negocios conjuntos y asociadas; consolidación de entidades de propósito especial.	Algunos párrafos se relacionan con propiedad, riesgo, recompensa e influencia significativa.	Estados de grupo & consolidados se preparan para entidades legales registradas. Las compañías registradas y no-registradas pueden ser señaladas de violación de estándares ambientales en países donde sus segmentos operan u operaron en el pasado. Esto a su vez puede tener el efecto de generar una ola de escisiones.
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	Algunos párrafos que requieren cargar a las ganancias actuales las provisiones normales y los pasivos contingentes.	Ausencia y carácter inadecuado de las provisiones sugieren inflación de las ganancias, lo cual a su vez afecta los valores intrínsecos (fundamentales) de los patrimonios.
NIC 8	Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores	Políticas de contabilidad (10), Aplicación retrospectiva (22), Obligaciones por garantías (32 & 33), Errores (41), Errores de periodos anteriores (49); Impracticabilidad de los ajustes retrospectivos (51, 52 & 53)	La extensión en la cual las ganancias pasadas requiere re-emisión, y cómo esto se va a mostrar en estados financieros pasados, presentes y futuros (ajustes retrospectivos y prospectivos).
NIC 1	Presentación de los estados financieros	Omissiones materiales (7); propósito de los estados financieros (9); Presentación razonable (15), Rectificación de políticas de contabilidad (18): empresa en marcha (25), provisiones (54), incertidumbre de estimación (125).	Conjunto mínimo de información que se tiene que incluir en los estados financieros comprensivos de las compañías ambientalmente sensibles.
NIIF 1	Adopción por primera vez de los IFRS	Política de contabilidad (97), Valor razonable (16), Instrumentos financieros compuestos (23), Matrices, Subsidiarias, Negocios conjuntos y Asociadas (24), Cambios en el pasivo por desmantelamiento, restauración y similares (25), Información Comparativa no-IFRS (36), Conciliaciones (39).	Valor razonable de activos, pasivos y provisiones relacionados con el ambiente
NIIF 7, NIC 37, NIC 39, NIIF Y NIC 38	Revelación, presentación, reconocimiento y medición de los instrumentos financieros, intangibles y deterioro.		Revelación de riesgos pasados y presentes relacionados con el ambiente; descripción cualitativa y cuantitativa de la estrategia de cobertura efectiva y no-efectiva; valor razonable de los derivados de carbón y de otros activos y pasivos relacionados con el ambiente.

Fuente Negash, Minga (2009) "Los IFRS y la contabilidad ambiental"

## **Conclusiones**

A partir de la revisión literaria y de las opiniones de diferentes autores, podemos concluir que la contabilidad ambiental no ha tenido una gran inclusión con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), aunque en la actualidad no existe una norma específica, existen normas que algunos de sus párrafos emiten doctrinas acerca del tratamiento contable bajo estándares internacionales sobre la contabilidad ambiental o la explotación y todo lo inherente al medio ambiente.

Es en las últimas décadas que el tema del medio ambiente ha ido evolucionado en pro del medio ambiente, prueba de ello es la inclusión de más de 200 políticas ambientales incluidas en los gobiernos ya sean por acuerdos mundiales o por iniciativas propias en pro de la conservación de los recursos naturales, que son bienes públicos, y que este tema no solo atañe al gobierno, que debe subsanar las necesidades de las personas que viven dentro de sus territorios, sino que también atañe a la humanidad y a todas las especies que habitan el planeta tierra. Y que según los científicos el aumento en las emisiones de dióxido de carbono es el principal responsable del calentamiento global y del descongelamiento de los glaciares árticos, y que, sin estos, el cuerpo marítimo de la tierra ganara exponencialmente temperatura y con ello la descongelación porcentual de los glaciares del polo sur y norte, con ello especies dejarían de existir debido a las altas temperaturas.

Es entonces que se crea el acuerdo de Tokio y de París, donde los países firmaron y acordaron disminuir las emisiones de dióxido de carbono por parte de las empresas, aunque en la actualidad no son muchas las naciones que han tenido en cuenta esta problemática, es algo necesario para el planeta tierra, para nosotros y las futuras generaciones que heredaran un mundo inhabitable y con una flora, fauna y especies animales reducida.

La CINIIF 3 una de las que más se acerca a una norma específica a lo que respecta a las emisiones de dióxido de carbono del medio ambiente, y que en el 2005 la derogo el IASB, ya sea por conflictos personales o por legislaciones territoriales se abolió esta interpretación.

En menester una norma específica a lo que respecta al tratamiento de la contabilidad ambiental de forma específica y precisa y que esté totalmente regulada con sus respectivas sanciones.

Ahora la ausencia de una norma internacional no evade las responsabilidades ambientales por parte de las empresas, ya que existe normativas para hacer pequeños reconocimientos y provisiones para así asegurar que se hagan las rehabilitaciones, restauraciones y desmantelamiento que nos habla las normas internacionales. Ya sea de forma separada o en notas, pero lo importante es que se revelen en la presentación de los estados financieros.

El contador público, deberá velar por los beneficios privados como públicos y deberá proteger el interés común, trayendo a colación la constitución política de la república de Colombia en su artículo 58 “Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultare en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social”, según esto el contador público deberá tener siempre como prioridad el interés común sobre el individual, también deberá velar y defender los bienes públicos y comunes del estado.

Pero quizás el problema tiene raíces en la educación técnica, tecnológica y profesional de Contabilidad, muchos autores afirman que las instituciones educativas deben incluir en sus programas académicos la contabilidad ambiental, mas ahora teniendo normativa internacional que trata temas ambientales como se evidencio en la revisión literaria.



La probabilidad de que un contador público planeé, organice, dirija, controle y evalúe los aspectos ambientales en la organización en la que este laborando es mucho más alta si lleva todos los conceptos claros y solidos a lo que la contabilidad ambiental respecta, y aun mayor y casi de obligatorio cumplimiento si los países y las organizaciones ambientales y gubernamentales, como el IASB emisor de Normas Internacionales de información Financiera, trabajaran en unionismo en pro de la conservación y restauración de la capa de ozono como de las especies y fauna que en ella habita. Es entonces que el contador público, ya sea en funciones de Contador principal, Gerente Financiero o Gerente en el menor de los casos, sea el que incentive y promueva la conservación del medio ambiente, mediante la contabilidad ambiental, ya que sin medio ambiente ni recursos es imposible la sustentabilidad de una organización empresarial, como de sus consumidores, o de la vida misma de los habitantes de este planeta.

## Bibliografía

- María Camila Zabala Luna (2017)
- Reyes Y Gómez (2007)
- Bischhoffshausen (1996):
- (Ablan & Méndez, 2004, P. 12)
- Maside (2002):
- Firoz & Ansari (2010)
- (Swanson, 2006
- Barbu Et Al. (2014a)
- (Soto & Marín, 2012
- Cabrera, 2008
- Negash, Minga (2009
- Quinche (2008)
- *Ablan Bortone, Nayibe Y Méndez V., Elías (2004)*
- (Jaime, 2003).
- Vathroder (1992
- Zaá (1998)
- Talero (2007)
- Choi And Meek (2008)
- Barth, Landsman And Lang (2008),
- Gray (2000),
- Fernández Cuesta, 2012).
- José & Ramón, 2005
- Juan Antonio Luzca-Revista Universidad Externado Articulo “Contabilidad Ambiental”
- Túa (2001)
- Environmental Accounting (2009)
- <Http://Www.Aplicaciones-Mcit.Gov.Co/Niif/Login.Php>
- <Www.Expoknews.Com>