

**UNIVERSIDAD MILITAR
NUEVA GRANADA**



**LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO FRENTE A LA PROTECCIÓN DEL
MEDIO AMBIENTE**

Presentada por:
Gerardo Ortiz Suárez

Como requisito para optar al título de
Contador Público

Profesor: Jeremías Turmequé Silva

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ
2016**

Contenido

Resumen	2
Introducción	3
1. Marco de referencia	5
2. Diseño metodológico	9
3. Identificación de las áreas contables relacionadas con el medioambiente	10
4. Información y reportes financieros medioambientales según estándares internacionales	18
5. Actuación de Contador Público frente al medio ambiente	27
6. Conclusiones y recomendaciones	31
7. Bibliografía	33

Resumen

Los problemas ambientales actuales condicionan el futuro de las nuevas generaciones, el contador público en su actitud proactiva e interesada puede liderar la apropiación de la conciencia ecológica empresarial a partir de la gestión y contabilización ambiental. La presente monografía describe los campos de acción del Contador público en la protección del medio ambiente, identifica las áreas contables, tipo de información y reportes financieros medioambientales, considera algunos asuntos ambientales en la auditoría financiera y discierne sobre la actuación ética del contador público frente al medio ambiente. El contador público debe acelerar el desarrollo de la información contable medioambiental como contribución a la responsabilidad social empresarial y a la conservación del medio ambiente, debe reflexionar en términos prácticos cómo efectuar valoración, registro y control económico de las afectaciones ambientales producto de la actividad empresarial. La carrera de contaduría pública puede trascender a la contabilidad financiera tradicional y el cumplimiento de las normas obligatorias, especialmente las tributarias, hasta alcanzar la construcción del marco conceptual de la contabilidad ambiental integrada a la financiera. La contabilidad se puede diseñar deliberadamente para diagnosticar problemas y soluciones medioambientales al afectar la mayoría de las cuentas.

Introducción

La información rutinaria ambiental es actualmente muy grande, basta con introducir la palabra “ambiental” en español en algún buscador de la red web para que arroje más de 100 millones de resultados. Es reconocida por la ley colombiana, la responsabilidad de las empresas en proporcionar información de las actividades que impacten el medio ambiente; a su vez la sociedad se interesa cada vez más por conocer el impacto que las empresas causan sobre el medio ambiente y juzgan a ellas por ganancias indebidas cuando no informan sobre los pasivos, costos y gastos ambientales incurridos.

Se hace necesario conjugar la información financiera tradicional con la información financiera ambiental y la información no financiera ambiental como una manera de medir el desempeño empresarial para lo cual el contador público debe adecuarse a las nuevas necesidades de información y actuar de conformidad, como por ejemplo ampliar su visión y conocimientos de los recursos naturales y medio ambiente e integrarlos a la contabilidad tradicional.

En el ejercicio de la contabilidad el velar por los intereses de la empresa pública o privada es cuestión de profesionalismo, entendidos como ofrecer un buen servicio con honestidad, pero simultáneamente velar también por la protección y buen manejo de los recursos naturales y del medio ambiente como cuestión de ética de la profesión. Los problemas ambientales actuales colocan en entredicho el futuro de las nuevas generaciones; la actual generación y las anteriores son responsables del deterioro, destrucción y agotamiento de los recursos naturales, y afectación del medio ambiente en su calidad. Es necesario inspirar en el contador público una actitud proactiva e interesada que conduzca a la apropiación de una conciencia ecológica tanto de sí como de su entorno y que

se manifieste en la aparición de contadores públicos ambientalistas preocupados por el bienestar de la sociedad de hoy y del futuro.

Existen suficientes desastres ambientales que prueban la irresponsabilidad de las empresas en el deterioro medioambiental por ejemplo: el caso de la contaminación radioactiva de buena parte de Europa en 1986, originada por el incendio en la central nuclear de Chernóbil en la antigua Unión Soviética; el derrame de petróleo más grande de la historia causado por la compañía Exxon Valdez en Alaska en 1989; el derrame de pesticidas en Bhopal, India en 1984, causando la muerte de miles de personas. ¿Qué debe hacer el contador público antes y después de cada desastre? ¿Basta con los principios de contabilidad generalmente aceptados para guiar al contador público? ¿Debe ampliarse el criterio de la ética profesional del contador público? ¿Cómo podría definirse la contabilidad social? ¿Cómo registrar contablemente la contaminación del aire, la tierra, los ríos, el mar? ¿Cómo crear y aprovisionar partidas para deshacerse de desechos industriales? ¿Qué costo tiene un vertedero de basuras, solamente el valor monetario? Son muchas las preguntas que se pueden hacer alrededor de costos, ingresos y aprovisionamientos diferentes al valor monetario incurrido en el momento de efectuarse una transacción. En síntesis, ¿Cuál es el papel del contador público frente a la protección de los recursos naturales y del medio ambiente?

El propósito de la presente monografía busca describir los campos de acción del Contador público en la protección del medio ambiente, identificar las áreas contables al respecto, establecer el tipo de información y reportes financieros según para reflejar costos e ingresos medioambientales, algunas consideraciones de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros, y discernir sobre la actuación ética del contador público frente al medio ambiente.

1. Marco de referencia

1.1 La fiscalización del medio ambiente

La fiscalización ambiental tiene como objetivo verificar todo lo concerniente al impacto ambiental de la producción de bienes o servicios prestados por cualquier empresa, por ejemplo la revisión de la forma en que se presentan y actúan las fuentes contaminantes, las descargas contaminantes al medio ambiente, los combustibles empleados, etc. Incluye la revisoría del medio ambiente ocupacional es decir, revisoría del ambiente de trabajo, su ergonomía, la señalización de riesgos, la suficiente iluminación, los equipos de protecciones adecuadas, etc. En general la revisoría fiscal ambiental debe conocer los ecosistemas a fin de precisar la incidencia de la actividad empresarial en la economía y medio ambiente (Turmequé S, s/f, p.15-16, 21).

Entre las funciones de los revisores fiscales está la fiscalización del medio ambiente que procura verificar el impacto ambiental de los bienes y servicios producidos o prestados por la empresa pública o privada, para lo cual el revisor debe al menos examinar la contaminación del aire, del agua y del suelo, considerando:

a) contaminación del aire: fuentes, operación, forma, tipo y cantidad de contaminantes descargados al medio ambiente, puntos de muestreo y combustibles empleados.

b) contaminación del agua: tratamiento de las fuentes de abastecimiento y aguas residuales, cuantificando los gastos de todo el proceso.

c) contaminación del suelo: identificación y cuantificación de los residuos y tratamiento posterior, inclusive el transporte y disposición transitoria y final.

También debe examinar los equipos y los procesos con impacto ambiental para lo cual debe analizar los equipos de producción en cuanto a su ubicación y forma de operar, los transformadores y subestaciones eléctricas, el abastecimiento de combustibles y aceites vehiculares, y si la ubicación de la planta de producción de bienes o servicios está ubicada en un lugar donde el suelo, el agua y aire no están expuestos a riesgos de contaminación porque por ejemplo, existen tanques protegidos por muros de contención con las especificaciones técnicas de material, existen planes de seguridad, inclusive planes de contingencia en caso de siniestralidad, dimensiones, fisuras contaminantes y tiempos de operación vigentes.

En cuanto a lo administrativo y cultural la revisoría fiscal debe velar por la existencia de una filosofía de protección del medio ambiente a fin de mitigar los accidentes y daños ambientales, por ejemplo con el reciclaje, el uso de tecnologías limpias, y la educación ambiental. En lo ocupacional debe examinarse, revisarse y evaluarse la temperatura de trabajo, las partículas sólidas en suspensión, la iluminación, la ergonomía, la señalización que advierten de los riesgos, y los equipos disponibles para reaccionar frente a accidentes o siniestralidad dentro de un contexto de aplicación de políticas de mitigación y protección ambiental. Los sistemas de información ambiental deben conducir a la cuantificación y valoración de los costos asociados, y al cumplimiento de los estándares de la medición ambiental (CTCP 2008, numerales 16.17.1-6).

1.2 La contabilidad ambiental internacional

Un manejo inadecuado del medio ambiente por parte de las empresas podría poner en riesgo su sostenibilidad, entonces es acertado aprovisionar futuras inversiones para que en caso que sea necesario, se pueda recuperar el medio

ambiente afectado; este es un asunto ético de transparencia y honestidad como lo requieren las NIIF. En el asunto contable ambiental las NIIF han inducido en diversos países la generación de políticas públicas para la conservación de los recursos naturales y atenuación de los impactos ambientales perjudiciales por la explotación indebida o sobreexplotación de los mismos a fin de controlar los impactos sobre la economía y el medio ambiente. La contabilidad ambiental proporciona información sobre el estado de los recursos naturales renovables y no renovables en cuanto su potencialidad de ingresos y costos, así como información de las empresas o actividades industriales o de servicio que producen degradación ambiental (Urrea M, 2015, p.7).

1.3 La contabilidad ambiental en Colombia

La Contaduría General de la Nación define la cuenta de recursos naturales no renovables pero no así la cuenta de recursos naturales renovables debido a que la metodología de valoración para obtener la información pertinente, es de reciente diseño por el DANE, año 2012, y por tanto Colombia se encuentra en el proceso de adaptación a la luz de dicha metodología y de las NIIF (Urrea M, 2015, p.7).

La Cuenta Satélite Ambiental del DANE mide la variación de los activos ambientales y la interacción entre la economía y el ambiente en unidades monetarias y físicas por cada periodo contable. Igualmente mide los esfuerzos de los sectores económicos para conservar y atenuar los efectos nocivos sobre el medio ambiente producto de la explotación inadecuada de los recursos medioambientales. Es un instrumento estadístico para el control y seguimiento del desarrollo sostenible y de las políticas asociadas al respecto, como por ejemplo ejerce control y seguimiento sobre las políticas de mitigación del cambio climático,

de reducción de contaminantes sobre el agua, y de conservación de flora y fauna, entre varias (Urrea M, 2015, p.40,41).

1.4 Métodos de valoración económica ambiental

Precios Hedónicos. Parte del supuesto que el precio de un bien o servicio es la sumatoria de los precios de sus atributos o características lo cual permite descomponer las variaciones del precio en variaciones puras conservando constante la calidad en un primer caso, y variando la calidad en un segundo caso.

Valoración contingente. Se fundamenta en conocer la disposición a pagar o recibir por compensación cuando un bien crece o se reduce; este método se aproxima al valor del mercado real.

Método del costo de viaje. Se fundamenta en la demanda del consumidor y es la disponibilidad a pagar un bien en la situación opcional de viajar a cambio de trabajar. El valor de viajar está dado por el valor de lo que deja de trabajar más los gastos asociados al desplazamiento.

Otros métodos propuestos recientemente. La “*síntesis emergética*” estudia la organización como sistemas termodinámicos abiertos, es decir donde hay intercambio de energía, por ejemplo la ciudad de Bogotá. La “técnica multicriterio” observa los elementos que inciden en el proceder de una organización y la manera como se transforman los insumos. El “método PIB” efectúa las mediciones a partir de las variaciones originadas en el crecimiento económico de un sector o país (Turmequé S. 2012, p.19-20,23, 59, 61,63-64).

2. Diseño metodológico

2.1 Tipo de estudio

Descriptivo por cuanto analiza y sintetiza diversos documentos actualizados en torno a la contabilidad ambiental, la protección del medio ambiente y el papel del contador.

2.2 Técnica o método a aplicarse

Recopila información y efectúa análisis/síntesis en procura de una aproximación del papel del contador público frente al registro y valoración de los impactos ambientales empresariales en ejercicio de la ética profesional.

2.3 Fuentes de información

La fuente de información principal es la documentación que se encuentra en Google académico.

3. Identificación de las áreas contables relacionadas con el medioambiente

3.1 La Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible

Para evitar el agotamiento de los recursos naturales renovables y el deterioro del medio ambiente se requiere de inversiones y gastos que deben ser cuantificados y registrados en alguna parte de la contabilidad. Las empresas y la sociedad en su conjunto está obligada a reconocer y asumir obligaciones sobre un desarrollo económico sustentado en la preservación de los recursos naturales renovables y del mejoramiento ambiental, a riesgo que el ejercicio económico deje de ser sostenible en el tiempo. El contador público colombiano debe acatar los lineamientos de índole nacional e internacional en materia de contabilidad y auditoría ambiental y con ello contribuir a la certificación ISO 14000-1 como estándar internacional de gestión ambiental efectiva conducente a reducir los impactos sobre el medio ambiente y cumplir con la legislación ambiental al respecto.

Históricamente los empresarios sólo producían bienes y servicios con independencia del daño al medio ambiente y del uso excesivo de recursos naturales; esto trajo como consecuencia grandes cantidades de emanaciones y basura industrial conteniendo sustancias tóxicas y residuos peligrosos que finalmente contaminan el medio ambiente, las fuentes de agua, el suelo etc., con afección a la salud y calidad de vida de los habitantes.

La contabilidad dentro de un marco de economía sustentable es la técnica de registrar y cuantificar las operaciones enfocadas a disminuir las emisiones contaminantes, el desgaste de los bosques, ríos, suelos, etc. y el reconocimiento

de los pasivos de contingencia para la restauración de los daños causados al medio ambiente (Peguero M et al, 2008, págs. 1-2)

La presión social para que no cambie el clima, no se pierda la biodiversidad y no se arrojen tanto residuos y emanaciones al ambiente es la impulsora de tecnologías más limpias con nuevos métodos y nuevos procedimientos que contribuyan al desarrollo sostenible; eso hace que la contabilidad financiera tradicional incorpore información medioambiental representada en gastos, inversiones, derechos de emisiones, provisiones ambientales, etc., conducentes a una buena gestión medioambiental que garantice a las empresas mejor competitividad en el mercado como respuesta la presión social, mejores condiciones de financiamiento, mejor aseguramiento ante siniestralidad, mejor posición ante las leyes ambientales existentes y las que vendrán.

La contabilidad que tienen en cuenta los impactos medioambientales actuales y potenciales reflejará con más fidelidad la situación económica y patrimonial empresarial y responde mejor a la demanda de información ecológica por parte de los consumidores, inversionistas, entidades financieras, ONGs y entes del Estado. La contabilidad es una herramienta que genera información necesaria para la toma decisiones, especialmente si considera la relación de las empresas con el medioambiente circundante tal que permita la medición y valoración de los costos medioambientales imputados a cada uno de los bienes y servicios producidos; en otras palabras, la contabilidad se puede diseñar deliberadamente para percibir los problemas y soluciones ecológicas al afectar las cuentas de los activos, pasivos, patrimonio, gastos e ingresos (Lozano G 2015, págs. 36-39).

El respeto y cuidado del medio ambiente por parte de las empresas puede tener origen en la contabilidad ya que ésta valora y acepta las actuaciones económicas cotidianas, siempre y cuando vaya más allá de la lógica contable del

beneficio económico privado y apunte a la sostenibilidad ambiental y no solamente la maximización de la riqueza basada en la eficiencia económica. La responsabilidad social empresarial va más allá de lo que exige el mercado, debe responder a lo que demanda la sociedad en términos de preservación del medio ambiente por lo tanto, la contabilidad debe contabilizar el agotamiento y deterioro de los recursos naturales asignándole valor en términos monetarios y convirtiéndolos en variable interna de la empresa según el grado de afectación que le corresponde.

La contabilidad no está al margen de la solución de los problemas medioambientales, puede participar estructurando información medioambiental a partir de sus registros que contribuyan al desarrollo económico empresarial en el contexto del sostenimiento del medio ambiente. En este caso la contabilidad ambiental se constituye en testigo del crecimiento económico sostenible y de la preservación del medio ambiente; implica ir más allá de las técnicas y procedimientos de la dimensión financiera rompiendo los axiomas básicos de la contabilidad, es mostrar la pertinencia de la medición de la sostenibilidad ambiental de la realidad económica empresarial con acciones preventivas y restauradoras necesarias para conservar el equilibrio ambiental; es ético manifestar su compromiso medioambiental y reclamar una política ambiental empresarial (Sánchez M, 2015, págs. 5-10).

No basta con los incentivos económicos para que las empresas desarrollen esquemas productivos con sostenibilidad en el tiempo, la realidad socio económica del país está en función de los beneficios reales generados por las empresas e instituciones, dicha realidad está dada por las formas de concebir, medir y valorar el capital humano, el capital social y el capital ambiental. La contabilidad puede generar información no solamente desde la perspectiva de la gestión económica y social sino también desde la gestión ambiental producto de la

sistematización y objetividad de la medida del impacto de las actividades de las instituciones y negocios sobre el medio ambiente. Si las empresas con su poder de control sobre los recursos naturales y medio ambiente, incursionan con mayor compromiso en la sostenibilidad de los procesos productivos, respetando la degradación de los recursos naturales y medio ambiente, lo primero que habría que hacer es desarrollar sistemas contables que monitorean y evalúen el desempeño ambiental de cada empresa y de las empresas en su conjunto (Talero S, 2007, págs. 156,174).

3.2 Cuentas ambientales nacionales

Para incorporar el uso o agotamiento de los recursos naturales en el Sistema de Cuentas Nacionales, se creó la contabilidad ambiental de la nación con el objetivo de obtener información integrada del comportamiento de la economía y medio ambiente, según cambios en los recursos naturales y en la calidad del ambiental. La información obtenida permitió a Colombia la formulación de políticas ambientales entre ellas, el desarrollo sostenible.

Las cuentas ambientales nacionales pueden tener debilidades como la dificultad de registrar bienes que no se comercializan como la leña, materiales de construcción, carne y pescados recolectados del bosque por familias y comunidades. La dificultad de contabilizar el agotamiento del capital natural por inexistencia del inventario o inventarios parciales de plantas, animales, minerales, energía solar incidente en superficie, energía eólica potencial, etc.; y la inexactitud en la cuantificación física total consumida y la valoración por comparación con los precios de mercado.

El Sistema de Contabilidad Económico Ambiental Integrada para Colombia (COLSCEA) tiene restricciones del registro físico de los recursos naturales y ambientales, y limitaciones en la valoración de los bienes y servicios no transados en el mercado. El sistema debe registrar más información y no limitarse al petróleo, gas natural, carbón, bosque y agua, y desarrollar más indicadores de calidad que muestren el impacto de la economía en la calidad del ambiente y agotamiento de los recursos, igualmente registrar el consumo de bienes y servicios de protección ambiental. El clasificar las actividades económicas por ecosistemas y efectuar balances en términos de disponibilidad y calidad, podría orientar las políticas ambientales en cuanto permitiría establecer tasas ambientales más precisas que desestimulen el agotamiento de recursos y el deterioro ambiental (Hernández C, s/f, págs. 1-10).

3.3 Cuentas ambientales empresariales

Muchas empresas colombianas no tienen conocimiento sobre la contabilidad ambiental ni están interesadas en ello según encuesta aplicada a 88 profesionales de la empresa privada (Martínez M, 2013, p.6).

Para orientar a los empresarios que desconocen la contabilidad ambiental, se describen las cuentas contables principales al respecto, según modelo:

ACTIVOS AMBIENTALES. Bienes y derechos relacionados con la preservación y recuperación ambiental.

Activo corriente.

- Existencias ambientales, como por ejemplo productos reciclados

Activo no corriente.

- Inversiones ambientales, como por ejemplo reforestación con fines ambientales
- Inmovilizado ambiental, como por ejemplo maquinaria, equipo e instalaciones adquiridas con propósitos medioambientales
- Depreciación acumulada ambiental, pérdida de valor relacionados con bienes físicos medioambientales
- Amortización acumulada ambiental, pérdida de capital medioambiental
- Agotamiento acumulado ambiental, pérdida de valor de recursos mineros o forestales producto de su explotación
- Diferido ambiental, gastos de desarrollo tecnológico medioambiental que contribuirán a generación ingresos al futuro
- Intangible ambiental, patentes y marcas con implicación medioambiental

PASIVOS AMBIENTALES. Obligaciones en concepto de daños al medio ambiente, infracciones, préstamos.

Pasivo corriente

- Provisiones ambientales, como por ejemplo obligaciones para la descontaminación del suelo por daños provocados por la empresa a sus propios recursos
- Degradación ambiental, obligaciones para reparar daños provocados por la empresa a las fuentes de agua, por ejemplo
- Obligaciones fiscales ambientales, son los impuestos verdes como tributo oneroso por ejemplo a la gasolina y el alcohol porque son grandes contaminantes

- Indemnizaciones ambientales, indemnizaciones a terceros, incluido el gobierno, a países vecinos por impactos negativos al medio ambiente, generalmente ligados a la salud

CONTINGENCIAS AMBIENTALES. Provisión al cierre del ejercicio para contingencias que pueden ocurrir en el futuro y que podrían afectar los activos u originarían una obligación como por ejemplo una posibilidad inminente de indemnizar a terceros por perjuicios medioambientales

PATRIMONIO

- Reserva para contingencias ambientales, como por ejemplo un evento potencial de contaminación
- Beneficios ambientales, resultados económicos positivos producto del respeto al medio ambiente como por ejemplo la no contaminación

COSTOS AMBIENTALES

- Reciclado de materiales
- amortización y depreciación de activos ambientales
- preservación y recuperación ambiental, por ejemplo recuperación de áreas contaminadas, incluye materiales y sueldos

GASTOS AMBIENTALES. Todos aquellos que tienen relación con el medioambiente como capacitación ambiental, consultorías, auditorías, multas, indemnizaciones, compensaciones y adquisición de materiales para el saneamiento medioambiental.

PÉRDIDAS AMBIENTALES. Pérdidas marginales a las actividades principales de la empresa por ejemplo los gastos necesarios para recuperar el suelo o las instalaciones producto de una inundación imprevista. La restauración de áreas degradadas, multas o indemnizaciones ambientales producto de la degradación del ambiente por parte de la empresa deben ser clasificadas como gasto.

INGRESOS AMBIENTALES. Venta de subproductos o de material reciclado para ser usado por terceros como materia prima (Panario M, 2010, págs. 5-10)

4. Información y reportes financieros medioambientales según estándares internacionales

4.1 El enfoque internacional

Es consecuente que la contabilidad ambiental exija de los profesionales de las ciencias y disciplinas relacionadas con los recursos naturales y el medio ambiente, generar términos comunes a fin de construir el marco conceptual de información contable medioambiental. Las NIC 36,37 y 38 no especifican el tratamiento contable a las acciones ambientales, están limitadas a referencias indirectas al gasto o pasivos ambientales, reales o contingentes. La NIC 36 se refiere al deterioro de valor de los activos; la NIC 37 se refiere a los activos y pasivos contingentes y provisiones; la NIC 38 se refiere a intangibles donde se incluyen en forma indirecta algunas veces las obligaciones medioambientales; la NIC 16 que se refiere a propiedades, planta y equipo como activos de larga duración y con beneficios económicos futuros deja por fuera los recursos naturales y medioambientales que no necesariamente dejarán beneficios económicos de futuro, por ejemplo la biodiversidad local.

Las alternativas que se presentan para la construcción de un marco conceptual de contabilidad ambiental giran alrededor de:

- a) *la economía tradicional* al delimitar jurídicamente la entidad al entorno natural o medio ambiente; es decir, la economía es independiente de cualquier aspecto ambiental, excepto aquella naturaleza generadora de recursos económicos susceptibles de cuantificación y apropiación y además receptora de desechos;

b) *la economía ecológica* si se delimita la entidad al ciclo de vida de sus productos y actividades y además, el medio ambiente es entendido como un entorno vital. En esta alternativa la economía es un subsistema del sistema ambiental. La contabilidad ambiental requiere no solamente de información económica sino también de información con origen en los recursos naturales y sociales;

c) *la economía ambiental* que va a depender de los objetivos de la información contable; alternativa flexible porque permite combinar diversos criterios de delimitación de la entidad con respecto a medio ambiente, es una alternativa intermedia entre la economía tradicional y la ecológica (Choy M 2014, págs. 26-28).

4.2 Asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros

Para algunas empresas, los asuntos ambientales no son importantes sin embargo, cuando le son significativos porque impactan sus estados financieros, el auditor financiero deberá considerar los asuntos ambientales, así sean complejos. La Sección 1010: *“La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros”* de las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría proporciona una ayuda práctica en la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en aquellos casos significativos.

El auditor debe advertir que el incumplimiento de las leyes y reglamentos medioambientales pueden afectar significativamente los estados financieros, sin embargo, no puedes esperarse que identifique todos los incumplimientos de la ley. De lo que se trata es que identifique los riesgos de errores importantes en los

estados financieros a causa de problemas ambientales internos; si el auditor no es especialista en algunos o muchos temas ambientales, entonces puede buscar asesoría de especialistas como ecólogos, abogados e ingenieros, etc. para que pueda concluir que la empresa cumple con las leyes ambientales vigentes. La comprensión del objeto social de la empresa y de sus actividades cotidianas puede ayudar al reconocimiento de actos de incumplimiento de las normas.

La Sección 1010 define “asuntos ambientales” como las iniciativas para prevenir o remediar daños ambientales, iniciativas para el correcto manejo de los recursos naturales, consecuencias por el incumplimiento de las regulaciones ambientales, consecuencias de daños ambientales a terceros, y consecuencias de responsabilidad de conformidad con la misma ley ambiental; por ejemplo, la reglamentación nueva a la Ley General Ambiental puede dar lugar al deterioro del valor de los activos, y por lo tanto habrá que ajustar el valor en libros; por ejemplo, los efectos retroactivos de algunas normas ambientales daría lugar al registro de los costos de compensación o reparación.

Como guía para el conocimiento de la empresa a auditar, el auditor debe identificar y comprender allí aquellos aspectos que requieren de atención ambiental; su nivel de conocimiento ambiental no necesariamente debe superar o igualar el nivel de conocimiento de la administración y técnicos de la empresa pero debe comprender la posibilidad de la existencia de pasivos y de algunas contingencias ambientales como por ejemplo, en las industrias químicas, farmacéuticas y metalúrgicas generalmente están expuestos a riesgos ambientales significativos.

Sin embargo hay otras industrias en riesgo ambiental significativo porque existen reglamentos específicos según actividad, porque la empresa está ubicada

en áreas contaminadas con anterioridad a su ubicación, porque puede estar contaminando el aire o el suelo por inadecuado manejo de emisiones o desechos, porque usa sustancias peligrosas, porque genera desperdicios peligrosos así sean en poca cantidad, porque procesa desperdicios peligrosos como las empresas dedicadas a destruir desechos hospitalarios.

En cuanto a la evaluación del riesgo ambiental con afectación en los estados financieros, el auditor debe identificar el riesgo de los costos necesarios para cumplir requisitos contractuales o para cumplir costos con origen en la nueva legislación, y los riesgos de costos por reacciones de clientes y de la comunidad vecina por conductas ambientales inadecuadas por parte de la empresa; ejemplo: debe analizarse el saldo de una cuenta afectada por transacciones no rutinarias con origen en asuntos ambientales.

Una empresa con bajo riesgo ambiental monitoreará y controlará los asuntos ambientales desde la contabilidad normal y desde el control interno, pero si el riesgo ambiental es alto, probablemente la empresa tenga un subsistema separado de control interno o un sistema integrado donde la contabilización incluye asuntos ambientales y otros asuntos. Si a juicio del auditor los asuntos ambientales afectan significativamente los estados financieros entonces, el auditor debe comprender claramente las políticas y procedimientos respecto al monitoreo y control ambiental por dentro y por fuera de la contabilidad.

Cuando la auditoría se centra en el ambiente de control, el auditor debe examinar con los consejos directivos y comités los enfoques y procedimientos ambientales, y esfuerzos de mitigación de daños o de corrección al respecto. En cuanto a los procedimientos de control ambiental debe verificar el cumplimiento de políticas y de regulaciones de ley, los sistemas de información ambiental de las cantidades físicas de desperdicios, emisiones peligrosas, reclamaciones etc. y que

deben estar conciliadas con los datos financieros; también debe verificar los problemas potenciales y las contingencias que se generarían. No basta con su punto de vista, también debe entrevistar a los supervisores por si algunos asuntos ambientales tienen efecto significativo en los estados financieros; también debe leer reportes de desempeño ambiental si están disponibles.

Las leyes y reglamentos ambientales se circunscriben imponer responsabilidad por la polución ambiental, sus fuentes, descargas de contaminantes o reducción de emisiones y licencias ambientales. Sin embargo, el auditor no es el responsable de prevenir el incumplimiento de las normas ambientales pero si uno de los que puede revelar situaciones que cuestiona el incumplimiento de las normas por parte de la empresa, y revelar el consecuente estimado del error en los estados financieros.

Para obtener comprensión razonable de las leyes y reglamentos ambientales, el auditor debe centrarse en el conocimiento sobre la industria o negocio que está auditando y preguntar a la administración y personal clave sobre las políticas relativas al cumplimiento de la ley, preguntar sobre las regulaciones ambientales con efecto importante dentro de la empresa, discutir con el personal clave y con la administración los procedimientos para contabilizar los pleitos y reclamaciones.

En cuanto a procedimientos sustantivos el auditor de obtener evidencia de los asuntos ambientales tanto internamente como externamente que corroboren cualquier aseveración ambiental importante; y si es necesario debe trabajar con expertos ambientales especialmente para la interpretación de las regulaciones; entre los expertos ambientales pueden figurar auditores internos o auditores ambientales. Es responsabilidad de la administración la contabilización de las

estimaciones financieras de asuntos ambientales, y si contó con consejeros técnicos como abogados o expertos ambientales, el auditor entonces puede usar los resultados de los expertos y de la administración como parte de su auditoría.

Es cada vez más común que las empresas contraten auditorías ambientales a expertos de diversas disciplinas o a grupos multidisciplinarios, o las efectúen internamente; el auditor de los estados financieros puede hacer uso de los resultados las auditorías ambientales como información apropiada para evaluar el impacto en los estados financieros, pero debe tener en cuenta la competencia y objetividad de los auditores ambientales, el alcance de la misma, la profesionalidad con que fue hecha y si hubo dirección, supervisión y revisión apropiadas.

En cuanto a la representación de la administración, el auditor debe tener constancia de que la administración no tiene conocimiento de pasivos o contingencias importantes con origen en problema ambientales, inclusive con origen en actos ilegales, de que la administración no conoce de ningún otro asunto ambiental con impacto significativo, en los estados financieros y de que la administración ha revelado en los estados financieros lo que sabe de los asuntos ambientales internos.

El informe del auditor puede concluir que hay incertidumbres o revelaciones no apropiadas en asuntos ambientales, o incluso que los principios de negocio ya no sean apropiados.

4.3 Reportes financieros medioambientales

Minga Negash en “*Los IFRS y la contabilidad ambiental*” analiza los estándares relevantes de la información financiera (Negash M, 2009 págs. 12-17) en relación con la contabilidad ambiental y señala que la IFRS 6 se refiere directamente a las industrias extractivas; la IFRIC 5 orienta sobre los gastos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación de asuntos ambientales; la IFRIC 3 trata de los derechos de emisión y el deterioro de los mismos; la NIC 37 puede ser vinculada con pasivos ambientales. Un resumen de los estándares de información financiera que se relacionan con el ambiente se describe a continuación:

Tabla 1: Estándares de información financiera con relación al medio ambiente

Número IFRS/IAS	Título o descripción	Comentarios en relación con el ambiente
IAS 41	Industrias especializadas	Sensibilidad frente al ambiente
IFRS 6	Exploración y evaluación de recursos minerales	Estadísticas de emisiones, producción de contaminantes, disposición de desechos, contaminación del suelo y agua, degradación de terrenos, agotamiento, accidentes
IFRIC 3	Derechos autorizaciones y de emisión	Mercado de CO2
IAS 20	Subvenciones gubernamentales	El gobierno suministra certificados de derecho
IFRIC 5	Fondos de desmantelamiento, restauración y	Revelaciones de responsabilidad por degradaciones

	rehabilitación ambiental	
IFRS 8	Segmentos de operación	Sucursales que operan en áreas ambientalmente sensibles; estados financieros consolidados o segmentados por áreas
IAS 27, IFRS 3, IAS 28 e IAS 31, SIC 12	Consolidaciones, fusiones, adquisiciones, consorcios	Compañías en que sus sucursales pueden infringir los estándares ambientales
IAS 37	Provisiones, pasivos y activos contingentes	Puede ser vinculada con pasivos ambientales
IAS 8	Políticas de contabilidad, cambios en los estimados y errores	Ajustes retrospectivos y prospectivos
IAS 1	Presentación estados financieros	Información mínima ambiental a incluir en los estados financieros de las compañías ambientalmente sensibles
IFRS 1	Adopción de los IFRS	Activos, pasivos y provisiones relacionados con el ambiente
IFRS 7, IAS 37 & IAS 39, IFRS 9, IAS 38	Intangibles y deterioro, revelación, reconocimiento y presentación y medición de instrumentos financieros	Revelación de riesgos ambientales, valor razonable de activos y pasivos

Fuente: Negash M, 2009 págs. 12-17. Elaboración propia

5. Actuación del contador público frente al medio ambiente

La contaduría pública como profesión, mira, evalúa, ordena, analiza e interpreta información financiera de las personas, empresas o instituciones y la comunica por medio de informes de situación y de resultados para ayudar en la toma de decisiones internas y de terceros interesados como inversionistas, clientes, financistas y Estado.

La ley 43 de 1990 contiene el Código de Ética Profesional del Contador Público constituido por un conjunto de normas que sujeta la actuación del contador en el ejercicio de sus

funciones. Los principios que establecen la ética del Contador Público son integridad moral, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, responsabilidad, observación de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética. La objetividad se refiere a la imparcialidad y a actuar sin prejuicios; la independencia se refiere a actuar con criterio propio último, la responsabilidad se refiere a la confianza de los usuarios sobre su actuar; la confidencialidad está fundamentada en el compromiso de mantener la reserva profesional; la observancia de las disposiciones es la aplicación estricta de las leyes del Estado y de las disposiciones del Consejo Técnico de Contaduría Pública; la competencia y actualización profesional es la idoneidad necesaria para el ejercicio eficaz; la difusión y colaboración es la dignificación de la profesión; el respeto entre colegas parte de la buena fe colectiva y la convivencia pacífica; la conducta ética exige abstenerse de cualquier acto que desacredite la profesión (Gómez G, 2002, p.1).

5.1 Los bienes ambientales y el Contador público

Los asuntos ambientales han dado origen a una rama de la contabilidad que es la contabilidad ambiental propiamente dicha e inmersa dentro de los principios y normas de la contabilidad general. Esta rama exige del Contador público una actitud de responsabilidad adicional que es el repensar en torno a los impactos al medio ambiente de la actividad económica empresarial; es añadirle a su cultura y a la cultura empresarial la cuantificación de los impactos ambientales y las cuentas ambientales como elementos fundamentales de registro contable medioambiental.

La siguiente figura muestra la postura ética ambiental del Contador público en la relación empresa/medioambiente y que a su vez orienta la apertura de las cuentas ambientales involucradas:

Figura 1: Posición ética del contador

Fuente: Panario M, 2010. Elaboración propia

El deterioro o degradación ambiental es un asunto que atañe a todos, en Colombia los orígenes del deterioro ambiental son diversos: el monocultivo que vuelve infértil a los suelos como por ejemplo el cultivo de palma africana o de la caña de azúcar para la producción de biocombustibles; la construcción de carreteras y obras de infraestructura; la deforestación de más de 300.000 hectáreas al año con la consecuente destrucción de la biodiversidad asociada al bosque, etc. Colombia es el 2º país con más biodiversidad del mundo, posee el 10% de la flora y fauna mundial y el 20% de las aves del mundo pero las grandes ciudades como Bogotá, Cali, Barranquilla y Medellín superan los niveles aceptados de contaminación y la inversión en la recuperación medioambiental es escasa (Alfonso T 2016, p.1).

5.2 La ética del Contador público frente a la protección del medio ambiente

Desde el punto de vista profesional el contador público debe tener conciencia ecológica como una manera de contribuir a las iniciativas ambientales universales para resolver problemas como el agotamiento los recursos naturales, el desarrollo de economías sustentables, el calentamiento global y cambio climático y la contaminación por desechos sólidos y por emanaciones, ya sea como empleado o como trabajador independiente y que no se le mire sólo como experto en contabilidad financiera y tributación. El contador público puede ayudar a las empresas que sean sostenibles en el tiempo, si incorporan gastos, costos e inversiones amigables con el medio ambiente en la producción y desarrollo de sus

productos y registrar estas actividades en términos monetarios y no monetarios en el momento de efectuarse.

El contador público puede ver los problemas ambientales como oportunidades de negocio porque por ejemplo, el uso de energía limpias y el reciclaje da ventajas competitivas en el mercado e incluso disminución de costos y disminución de riesgos de enfermedades y accidentes. Las auditorías ambientales pueden estar acompañadas de auditorías financieras para identificar con más precisión los gastos, costos e inversiones medioambientales examinando las partidas contables tradicionales o examinando las expresamente creadas. Desde el punto de vista humano el contador público como cualquier otra persona puede proponer separar los desechos orgánicos de los inorgánicos o evitar el uso de contaminantes, es cuestión de ética personal.

El contador público debe preguntarse cómo influenciar en su centro de trabajo si no hace parte de las políticas del negocio, especialmente en lo que respecta a los valores éticos de la protección del medioambiente. Si muestra las bondades de la contabilidad ambiental es posible que logre sus propósitos de influencia sobre la protección del medio ambiente en su empresa.

El contador público debe estar preparado desde la culminación de sus estudios, para ejercer la contabilidad de gestión ambiental tal que pueda registrar de forma física y monetaria los aspectos medioambientales de la empresa o institución en la que trabaje y contribuir así a la responsabilidad social empresarial en la dirección de disminuir los daños causados al medio ambiente y lograr desarrollos sustentables. En términos prácticos y con anuencia de la gerencia de la empresa, el contador debe encabezar el sistema de información contable que dimensione los efectos ambientales con reportes periódicos de los gastos, costos e inversiones en el marco de las regulaciones ambientales, y necesarios para la

toma de decisiones de la práctica ambiental y de la eficiencia productiva. Debe prestar atención especial a los costos de mitigación relacionados con la generación de desechos y emisiones y uso de energías limpias. Adicional a los conocimientos contables, el contador debe sujetarse también a la Ley General Ambiental colombiana en sus aspectos generales de aprovechamiento racional de los recursos, y contribuir a la eliminación o el rediseño de procesos productivos que ocasionan daños al medio ambiente.

6. Conclusiones y recomendaciones

La contabilidad ambiental contribuye como herramienta, a la medición de los impactos ambientales, de ahí que Contador público deba actuar de en el contexto de la preservación del medio ambiente y no solamente en la generación de valores económicos empresariales representados en términos financieros con el propósito de crecimiento rentable de las empresas. Ahora los negocios públicos y privados deben ser sostenibles en el tiempo lo que implica tener en cuenta el medio ambiente, además de la rentabilidad económica y el progreso social; es el gran desafío de los empresarios y del Estado porque implica invertir hoy en la protección y conservación de los recursos naturales y medioambientales para que las generaciones futuras tengan acceso a los mismos recursos naturales y a la misma calidad ambiental actual. Entonces, los economistas, los administradores y los contadores están abocados a construir el camino al lado de los profesionales de la ciencia y la tecnología en pro de proteger y conservar el medio ambiente y lo primero que hay que hacer es llevar las cuentas contables medioambientales como medio de registro, valoración y divulgación de las actividades que afecten al medio ambiente.

Desde el punto de vista del contador público debe acelerar el desarrollo de la información contable medioambiental como contribución a la conservación del medio ambiente y en el contexto de la responsabilidad social empresarial.

Se hace necesario que las disciplinas contables, económicas y administrativas adopten la contabilidad ambiental como ejercicio ético de la responsabilidad y el compromiso social.

El contador público puede aportar a la empresa la valoración y el registro del riesgo ambiental y de la siniestralidad en caso que ocurra, igualmente contribuir con el aprovisionamiento de cuentas medioambientales que afectan los costos y valoración de activos y pasivos, y la ventaja competitiva, cuando exista. Una auditoría medioambiental de cualquier actividad económica debería estar acompañada del contador público para el correcto registro de las afectaciones.

Es necesario que el contador público profundice en el acompañamiento de auditorías medioambientales para el correcto registro de las afectaciones, asimismo en la formulación de políticas ambientales en el marco de la responsabilidad social empresarial.

Es necesario que el contador reflexione en términos prácticos de cómo efectuar valoración y control económico de las actuaciones ambientales en interés de la empresa y de la sociedad en general sin temor a convertirse en experto en la identificación y uso de las cuentas ambientales.

La carrera de contaduría pública en las universidades colombianas debe ir más allá de la teneduría de libros por computador y el cumplimiento de las normas de

carácter obligatorio, especialmente las tributarias, es ir hasta construir el marco conceptual de la contabilidad ambiental integrada a la financiera.

El auditor financiero en su informe puede incluir incertidumbres o revelaciones no apropiadas en asuntos ambientales, incluso, que los principios del negocio ya no son apropiados.

La contabilidad se puede diseñar deliberadamente para diagnosticar problemas y soluciones medioambientales al afectar las cuentas de los activos, pasivos, patrimonio, gastos e ingresos.

7. Bibliografía

Alfonso T. *Problemáticas ambientales en Colombia*, Prezi 2016, p.1. Disponible en: <https://prezi.com/p8nu2jfo0qhj/problematicas-ambientales-en-colombia/>

Choy M. *Marco conceptual para una norma contable ambiental*. Revista Quipuramayor de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima Perú. Volumen 22, págs. 26-28. Disponible en: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/viewFile/11032/9922>

CTCP. *Orientación profesional. Ejercicio profesional de la revisoría y al fiscal*. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, junio 2008. Numerales 16.17.1-6. Funciones de fiscalización del medio ambiente. Disponible en: <http://www.actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>

Gómez G. *El código de ética profesional del Contador público*. Gestiópolis 2002, p.1.
Disponibile en: <http://www.gestiopolis.com/codigo-etica-profesional-contador-publico/>

Hernández C. *Cuentas ambientales nacionales*. Memorias congreso, s/f, págs. 1-10
disponible en: <http://www.enlacesasociados.com/memorias/vcongreso/14.pdf>

Lozano G. *Contabilidad ambiental: una herramienta empresarial para obtener desarrollo sostenible*. Revista Accountig de la Universidad Peruana Unión 2015, págs. 36-39.
Disponibile en: http://revistascientificas.upeu.edu.pe/index.php/ri_apfb/article/view/461/487

Martínez M. Ensayo por un futuro ecológico para un buen despertar. Proyecto de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Especialización en Revisoría Fiscal. Universidad Militar Nueva Granada 2013 Bogotá, Colombia, p.6. Disponible en: <http://unimilitar-dspace.metabiblioteca.org/bitstream/10654/10880/1/TESIS%20SEMINARIO%20II.pdf>

Negash M. “*Los IFRS y la contabilidad ambiental*”. University of Witwatersrand, Johannesburg, South Africa 2009, págs. 12-17. Disponible en: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:4QtxsST1HqcJ:www.jbvasesores.com/niif%3Fdownload%3D102:los%2520ifrs%2520y%2520la%2520contabilidad%2520ambiental+%26cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co>

Panario M. *Cuentas ambientales: un plan de cuentas integrado. ¿Sí o no?* Foro virtual de contabilidad ambiental y social, 2010, Buenos Aires, Argentina, p.4. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf

Panario M. *Cuentas ambientales: un plan de cuentas integrado. ¿Sí o no?* Foro virtual de contabilidad ambiental y social, 2010, Buenos Aires, Argentina, págs. 5-10.
Disponibile en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf

Peguero M et al. *Contabilidad y auditoría para el desarrollo sustentable, el reconocimiento del Instituto Mexicano de contadores públicos*, IMPC México 2008, págs. 1-2. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Medina_Contabilidad_Auditor%C3%ADa.pdf

Sánchez M. *La contabilidad ambiental, equilibrio entre el crecimiento económico y preservación del medio ambiente. Una mini revisión de literatura*. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Carrera de Contaduría Pública, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá Colombia 2015. Págs. 5-10. Disponible en: <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/16680/SanchezMoraMiguelAlejandro2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Talero S. Razón. *Necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad: aproximaciones teóricas*. Contaduría Universidad de Antioquía 2007, págs. 156,174. Disponible en: revinut.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/2126/1736

Turmequé S. *Análisis de los métodos de valoración ambientales y los sistemas de contabilidad*. Tesis de maestría en gestión ambiental. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 2012, p.19-20,23, 59, 61,63-64. Disponible en: <http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/12380/1/TurmequeSilvaJeremias2012.pdf>

Turmequé S. *Revisoría fiscal-normas internacionales de contabilidad y aseguramiento-medio ambiente*. Red para la formación en revisoría fiscal, s/f, p.15-16, 21. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/VIII_revisoría_fiscal/Presentacion_UMilitar_JTS.pdf

Urrea M. *Implementación y aplicabilidad de la cuenta ambiental para el registro de los recursos naturales renovables en el régimen de contabilidad pública colombiano en el marco de las normas internacionales de información financiera NIIF*. Tesis de

Maestría de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de Manizales, 2015, p.7, 40-41. Disponible en: <http://ridum.umanizales.edu.co:8080/jspui/bitstream/6789/2498/1/DOCUMENTO%20TESIS%20APROBADA%20-%20MARIO%20URREA.pdf>