

**Relación de la contabilidad ambiental y las normas internacionales de información  
financiera: mini revisión de literatura**

**María Camila Zabala Luna**

**Tesis para optar al título de Contadora Pública**

**Director:**

**Néstor Javier Lizarazo**

**Docente y Contador Público (Pontificia Universidad Javeriana)**

**Pontificia Universidad Javeriana  
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas  
Bogotá, Colombia  
2016**

## Tabla de contenido

Resumen.....	4
0.1 Introducción .....	5
0.2 Planteamiento del problema.....	6
0.3 Objetivos .....	9
0.4 Justificación .....	10
0.5 Marco teórico .....	11
0.6 Marco metodológico .....	20
1. Resultados .....	21
1.1. Problemas ambientales y contabilidad.....	22
1.1.1. Crecimiento del interés por el medio ambiente. Importancia en las Agendas Internacionales. ....	22
1.1.2. Responsabilidad de las empresas por la problemática ambiental y su deber de informar. ....	23
1.1.3. Participación de la contabilidad en la problemática ambiental.....	24
1.2. Contabilidad Ambiental.....	26
1.2.1. Conceptos, origen, evolución.....	26
1.2.1.1. Organismos, normas y pronunciamientos en torno a lo contable – ambiental....	30
1.3.1. Normas y pronunciamientos emitidos por el IASB que abordan las cuestiones ambientales. ....	34
1.3.1.1. Normas.....	34
1.3.1.2. Interpretaciones.....	39
1.3.1.3. Crítica al modelo contable del IASB. ....	43
1.4. Otras consideraciones .....	44
1.4.1. Nuevos caminos de investigación.....	44
1.4.2. Cambios en la profesión y los profesionales contables .....	45
2. Conclusiones .....	47

2.1. Consideraciones personales .....	49
Referencias.....	51

### **Lista de tablas y figuras**

Tabla 1. Revistas y cantidad de artículos	21
Tabla 2. Normatividad Internacional	22

## Resumen

Las cuestiones ambientales han tenido mayor relevancia durante las últimas décadas para diversos organismos, agendas internacionales y la sociedad en general, que han considerado a las empresas como principales responsables de dicha problemática, suscitando con ello una nueva perspectiva sobre sus obligaciones, en especial lo que respecta a la información presentada a los diferentes usuarios. Todo ello ha forjado la integración y participación de diversas disciplinas, como la contable, influenciada significativamente en su evolución por el proceso de globalización, que en aras de una armonización contable, ha promovido la adopción de forma profusa, a nivel mundial, de las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el IASB. El presente documento refleja la revisión de literatura que permite identificar las diferentes perspectivas teóricas acerca de la contabilidad ambiental y su relación con las NIIF. Para ello, se realizó la búsqueda de las fuentes en bases de datos reconocidas; se seleccionaron y analizaron las más relevantes y adecuadas, derivadas de proyectos de investigación y publicadas en las últimas dos décadas (1995-2015), en revistas reconocidas en el ámbito contable. Los resultados obtenidos evidencian que existe una relación estrecha entre las cuestiones ambientales y la contabilidad, que no ha pasado desapercibida para la investigación contable, y sin embargo, el tema de contabilidad ambiental, y aún más su relación con las NIIF, es poco abordado, cuestión que permite considerar que se debe seguir investigando. Igualmente se establece de forma consensual la participación activa del profesional contable en este campo.

**Palabras clave:** Medio ambiente, contabilidad, problemas ambientales, contabilidad ambiental, Normas Internacionales de Información Financiera.

## **0.1 Introducción**

A raíz del continuo proceso de globalización de la economía, una amplia diversidad de temas ha alcanzado dimensiones transnacionales. Entre estos, tres despiertan especial interés en la profesión contable: a) los problemas ambientales, especialmente aquellos generados por la actividad empresarial; b) la relación de la contabilidad y el medio ambiente y; c) El proceso de armonización contable y la creciente adopción del modelo contable IASB/IFRS. Dichos temas no deben ser tratados individualmente, por el contrario, se debe buscar un desarrollo conceptual que derive en la generación y/o mejoramiento de técnicas contables y financieras que permitan su integración y desarrollo, acorde con las necesidades económicas y sociales.

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, resolviendo así la pregunta central del documento: ¿qué se ha investigado acerca de la relación entre la contabilidad y el medio ambiente en general, y entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera en lo particular?

Para ello, se han identificado las principales fuentes que abordan la relación del medio ambiente y la contabilidad, y lo propio con la relación entre la contabilidad ambiental, y las Normas Internacionales de Información Financiera. Así mismo, se ha seleccionado y analizado las fuentes más relevantes y adecuadas para la investigación. Y se han presentado los hallazgos del proceso de selección y análisis de las fuentes, al igual que las conclusiones de todo el proceso.

El documento se presenta en cuatro apartados. El primero presenta el marco teórico; el segundo, el marco metodológico; el tercero, los resultados obtenidos luego del proceso de identificación, selección y análisis de las fuentes de investigación, el cual se subdivide en cuatro secciones: a) presenta la relación entre los problemas ambientales y la contabilidad; b), se muestra la contabilidad ambiental; c) lo concerniente a la relación entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera, y d) otras consideraciones generales encontradas en el proceso de revisión. Finalmente, en el cuarto apartado, se muestran las conclusiones que arrojaron los hallazgos y se muestra una consideración personal.

## **0.2 Planteamiento del problema**

El deterioro de los ecosistemas, la explotación desmedida de los recursos naturales y otros daños ambientales, han sido tema de preocupación durante las últimas décadas, tomando mayor relevancia durante la década de los 70, especialmente a partir de 1972, año en que se celebró en Suecia la conferencia sobre el Medio Ambiente Humano, conocida también como la Conferencia de Estocolmo, pues fue allí, donde por primera vez se expusieron públicamente los problemas ambientales, convirtiéndose para diversas organizaciones en una situación a resolver de forma prioritaria. (Gómez y Reyes, 2013)

A partir de esta fecha, la discusión que ha trascendido durante décadas acerca del agotamiento de los recursos naturales, la preservación del medio ambiente y la mitigación de daños ambientales (Ablan y Méndez, 2004), generó cuestionamientos en diversos ámbitos. Entre ellos se encuentra la responsabilidad de las empresas en la problemática ambiental, y su deber de informar

a todos sus grupos de interés las cuestiones relacionadas con el medio ambiente, pues como lo expresan López y López (2012):

Es creciente el interés en la información sobre las responsabilidades y riesgos medioambientales asumidos por las empresas como elemento relevante en la toma de decisiones de un amplio grupo de usuarios, los cuales demandan a su vez una información normalizada en el contexto internacional dada la globalización del mundo económico.

Esta discusión también influyó en la aparición de conceptos, ahora comunes, como *capital natural* y *sostenibilidad*, a partir de los cuales surge la necesidad de medir, registrar e informar los impactos ocasionados sobre el medio ambiente por los procesos productivos y las actividades preventivas y correctivas llevadas a cabo por las organizaciones (Talero, 2007), al igual que en la aparición de las primeras reflexiones sobre la participación de la disciplina contable en la solución de dicha problemática, las cuales han sido destacadas en diferentes ámbitos. (Gómez, 2004; Larriana, 1997; Masanet, 2002; Talero, 2007)

En respuesta a este nuevo reto para la disciplina, en los últimos años se ha escrito y discutido acerca de la contabilidad ambiental como extensión de los sistemas contables tradicionales: “Cuyo objeto es reconocer que las empresas interaccionan con el ambiente y de esta relación se derivan aspectos que deben ser incorporados en la información que dicha entidad presente” (Ablan y Méndez, 2004, p. 15). Sin embargo, esta rama contable no ha hecho más que dar sus primeros pasos o, como lo afirmó Tua (2001): “el término es un poco engañoso y tal vez ambicioso, porque quizás tal denominación no se ajuste excesivamente a los logros alcanzados hasta el momento”. (p. 127)

Diversos factores están involucrados en la paulatina evolución de la contabilidad ambiental. Algunos autores como Talero (2007) y Tua (2001), coinciden en la falta de un marco normativo,

y otros en la falta de investigación que permita la evolución de una verdadera contabilidad para la sostenibilidad, sobre todo en esta época de grandes y acelerados cambios forjados por el continuo proceso de globalización, donde el cambio de conciencia por las cuestiones ambientales y empresariales ha tomado mayor relevancia y los aspectos en materia de calidad de información demandan transformaciones.

Es así como dentro del modelo económico imperante, se exige cada vez más que la información financiera cuente con unas características particulares que permitan a sus usuarios tomar decisiones acertadas, demandando a la vez información preparada bajo estándares contables uniformes y de alta calidad, lo cual hace necesario considerar las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), y su impacto.

Las IFRS, en aras de una armonización contable, han tenido amplia aceptación mundial. Como lo indica Mejía (2010): “los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS emitidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB, es el modelo que se está implementado de forma profusa en todo el mundo” (p.29), situación que se evidencia en la creciente adopción de las mismas por parte de más de un centenar de países extendidos no sólo en Europa, sino también en Asia y América.

Y si bien no existe dentro del marco normativo emitido por el IASB, una NIIF, NIC o interpretación que se centre en las cuestiones ambientales, es relevante el avance en la emisión de normas que permiten el tratamiento financiero de cuestiones relacionadas con el medio ambiente. Como lo indica Tua (2001): “la normalización contable ha tenido en todos los ámbitos (...) una evolución significativa, que pone de manifiesto la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de las cuestiones medioambientales en la información financiera”. (p. 131)



Ahora bien, después de esta exposición sumaria, y teniendo en cuenta que la disciplina contable está inmersa en un constante cambio provocado por las necesidades que generan los factores económicos, sociales, culturales y ambientales, vale la pena retomar lo que se ha investigado, analizado y expuesto acerca de la relación del medio ambiente con la contabilidad, su participación en la solución de la problemática ambiental, la contabilidad ambiental como extensión de los sistemas contables tradicionales, y lo que representa para la contabilidad ambiental la llegada de las NIIF.

Por lo tanto, el siguiente trabajo investigativo busca responder a la pregunta: ¿Qué se ha investigado, en las últimas dos décadas, acerca de la relación entre la contabilidad y el medio ambiente, en general, y la relación entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera, en lo particular?

### **0.3 Objetivos**

#### **General**

Elaborar una revisión de literatura que permita identificar las diferentes perspectivas teóricas y normativas, de los últimos veinte años, acerca de la contabilidad ambiental y su relación con las Normas Internacionales de Información Financiera, que a su vez pueda ser la base de posibles investigaciones relacionadas con el tema.

#### **Específicos**

- ✓ Identificar las principales fuentes que abordan la relación entre el medio ambiente y la contabilidad, y entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera.

- ✓ Seleccionar y analizar las fuentes más relevantes y adecuadas concernientes a la relación contabilidad - medio ambiente, y la relación contabilidad ambiental-Normas Internacionales de Información Financiera.
- ✓ Presentar los resultados del proceso de selección y análisis de las fuentes seleccionadas.
- ✓ Concluir acerca de los hallazgos y argumentar la posición personal frente a los mismos.

#### **0.4 Justificación**

Diversas son las razones por las cuales se lleva a cabo esta revisión de literatura. No se trata sólo de presentar opiniones acerca de la temática ambiental y contable, sino aportar un grano de arena para futuras investigaciones que lleven a la disciplina contable a evolucionar conforme con los cambios que presenta la globalización, pues es notoria la escases de investigaciones - sobre todo a nivel nacional - de temas ambientales, y más aun, en lo que respecta a la relación medio ambiente –contabilidad –NIIF.

El continuo proceso de globalización, como se menciona en apartados anteriores, ha generado transformaciones en diversos ámbitos (políticos, económicos, culturales, ambientales, sociales, etc.), lo cual ha permitido que algunos asuntos dejen de ser evaluados de manera individual, para ser analizados de forma conjunta. Ejemplo de ello ha sido la relación que ha venido siendo presentada en los últimos años a nivel internacional, entre el medio ambiente y la contabilidad, configurando así una participación e interrelación de diferentes disciplinas y campos de investigación.

Como se mencionaba, la búsqueda de solución a los problemas ambientales ha sugerido la integración y participación de diversas disciplinas, sociales, económicas y naturales. Por supuesto, la disciplina contable no ha sido ajena a este llamado, y aunque por ello se ha discutido acerca de

la contabilidad ambiental como extensión de los sistemas contables tradicionales, el tema ha sido poco abordado en Colombia, detalle que llama la atención, sobre todo en esta época de transformaciones contables.

Pues bien, la búsqueda de un marco contable que permita la armonización contable es uno de estos cambios, y se observa entonces como significativo. Por ello, para el presente documento se considera el modelo contable del IASB (IAS/IFRS), por ser éste en la actualidad el de mayor aceptación a nivel mundial, ya que más de un centenar de países, tanto en Europa como en Asia y América, lo han adoptado o se han convertido a él, igual que en Colombia, donde hacen parte del entorno económico-financiero, y por supuesto, ha llegado a ser fundamental en las academias y la profesión.

## **0.5 Marco teórico**

A partir de la década de los 70, se inició la discusión que ha trascendido durante décadas, acerca del agotamiento de los recursos naturales. Debido a la sobre-explotación y contaminación, cada vez se debate más acerca de los responsables y las posibles acciones que permitan la conservación de los mismos. (Bischhoffshausen, 1996; Cuéllar y Moneva, 2001; Da Rosa, Lunkes, Pfitscher, Feliu y Soler, 2012; Gómez, 2009; Quinche, 2008)

Diversos y complejos son los problemas ambientales, y aun más complejo es su cálculo. Por ejemplo, la contaminación del agua y del aire, el agotamiento de los minerales, la destrucción de la capa de ozono, la degradación de las cuencas hidrográficas, la pérdida de fauna, la deforestación de selvas tropicales y el calentamiento atmosférico, son algunos de ellos (Ablan y Méndez, 2004; Bischhoffshausen, 1996; Larrinaga, 1997; Mejía, 2010; Sánchez 2005). Estos desafíos, se han convertido en tema de preocupación en las diferentes agendas del mundo, de organismos

internacionales y de la sociedad en general (Ablan y Méndez, 2004; Bischhoffshausen, 1996; Gómez, Reyes y Flores, 2013; Larrinaga, 1997; Quinche, 2008).

Se han generado así fuertes cuestionamientos sobre la responsabilidad de las empresas en dicha problemática (Ablan y Méndez, 2004; Álvarez, Urbina, Guerrero y Castro, 2009; Bischhoffshausen, 1996), ya que la empresa “como proceso y producto social interviene el medio físico-natural que le brinda soporte y da aporte de recursos físico-naturales que se incorporan como materia prima e insumos al proceso de producción”. (Ablan y Méndez, 2004, p. 11)

Ahora bien, en la búsqueda de soluciones a la problemática ambiental, se ha considerado trascendental, además de la responsabilidad de las empresas, la participación e integración de diversas disciplinas. La contabilidad, como una de ellas, se ha visto comprometida a evolucionar para dar respuestas a las múltiples necesidades que se han venido generando a lo largo de las últimas décadas con los cambios económicos, sociales, culturales, tecnológicos y ambientales (Fernández, 2008a, 200b). De igual forma, a lo largo de la historia se han presentado numerosas definiciones de la contabilidad, considerándose desde diferentes perspectivas y bajo diversos paradigmas. Por ejemplo, el del beneficio verdadero o el de la utilidad para la toma de decisiones. En cuanto a este último:

Desde cierta postura teórico-práctica se ha generalizado la visión de la contabilidad como una herramienta productiva de información que representa objetivamente la realidad económica de una organización, sea esta de carácter micro (empresas, familias, etc.) o macro (estado, nación, región, etc.) y cuya misión es la producción de información para la toma de decisiones. Esta visión se ha difundido ampliamente, llegando a representarse como el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones. (Larrinaga, 1997; Cañibano y Gonzalo, 1996; Lehman, 1995) (Quinche, 2008, p. 200)

Sin embargo, para Quinche (2008):

La contabilidad está inmersa en una serie de conflictos sociales, políticos, culturales, naturales, además de los económicos. De este modo, la contabilidad deja de ser simplemente una técnica productora de información, para ser un mecanismo de control y de manejo de la vida diaria, influyendo en la forma en que vivimos, la forma en que actuamos y comprendemos así como en el contexto en el que lo hacemos (Miller, 1994; Gómez, 2003) (p. 203).

Siguiendo esta línea argumentativa, como parte del reto que tiene la contabilidad en la solución de la problemática ambiental, y como extensión de los sistemas contables tradicionales, ha surgido la *contabilidad ambiental*. Algunos autores (Ablan y Méndez, 2004; Fenellos, 2007; Fernández, 2003; Gómez, 2009; Reyes, Rosano, y Gómez, 2014; Rubio, Chamorro, y Miranda, 2006; Quinche, 2008) alrededor del mundo y en diferentes épocas, la han definido en diversos sentidos, de manera que como en el caso de la contabilidad, resulta ser un término polisémico. En palabras de Fernández (2003); “La contabilidad ambiental es una rama de la contabilidad de muy reciente reconocimiento y, quizás por ello, es frecuente encontrar entre los diversos investigadores, profesionales y organismos normalizadores (económicos y técnicos) términos tan comunes con significados diferentes, cuando no contradictorios”. (p. 57)

Se considera además que el objeto de la *contabilidad ambiental* “es reconocer que las empresas interaccionan con el ambiente y de esta relación se derivan aspectos que deben ser incorporados en la información que dicha entidad presente” (Ablan y Méndez, 2004, p. 15). En cuanto a su evolución, 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”. (p. 208)

El primero sería durante la década de 1970, en la cual surgen reflexiones teóricas de la contabilidad ambiental empresarial. Los años ochenta, el segundo periodo, se enmarcará en la presencia predominante del beneficio verdadero (aunque hay una fuerte expresión del enfoque de utilidad), es decir, un enfoque en busca de los costos ambientales, el desarrollo e la contabilidad de costos/gestión medioambiental. A partir de 1990, según Mathews con la aparición del texto de Gray (1990, p. 208), se amplía la visión de la contabilidad ambiental hacia la construcción de información social y ambiental de carácter público y que podemos afirmar se viene consolidando hasta nuestros días. Un cuarto periodo, que recogería la historia total de la contabilidad ambiental estaría representado por el enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, una contabilidad ambiental dedicada a los mercados de valores y a los inversores de capital, ya sea como un elemento a tener en cuenta en la valoración de empresas (acciones) o como una forma de transabilidad (derechos ambientales, etc.).

En cuanto a este último enfoque, sobre la “Utilidad para la toma de decisiones”, Quinche (2008) sostiene que su propósito es que las empresas puedan anticiparse a los efectos medioambientales no sólo desde información financiera sino desde modelos de decisión. O como afirma Gómez:

Al parecer las expresiones de la contabilidad medioambiental financiera pueden ser base para la toma de decisiones de los diferentes grupos de interés que concurren en la organización, lo que supone, como lo expresa Larrinaga, que existen también desarrollos de la contabilidad medioambiental dentro del “paradigma de la utilidad para la toma de decisiones”, el cual está presente en la contabilidad financiera. (2004, p. 89)

De igual forma, para Ablan y Méndez (2004), la contabilidad ambiental financiera “se refiere a la contabilidad como 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”. (p. 17)

Por lo anterior, no es una casualidad que las cuestiones ambientales se relacionen con lo contable, pues es un hecho que la actividad empresarial tiene impactos significativos sobre el medio ambiente, los cuales también afectan la situación económica y financiera de la entidad. Por ello, en el proceso de armonización contable, se considera que la normatividad ha venido considerando notablemente las cuestiones ambientales.

Y aunque no existe un marco normativo contable generalmente aceptado que establezca el tratamiento financiero puntual de las cuestiones ambientales, se puede afirmar que se viene dando un desarrollo en este tema. Así lo indica Tua (2001), cuando afirma que: “la normalización contable ha tenido en todos los ámbitos, tanto nacional como internacional, aunque con desfases en el tiempo en relación con los diferentes países, una *evolución significativa* , que pone de manifiesto la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de las cuestiones medioambientales en la información financiera”. (p. 131)

Ahora bien, las NIIF, que, como se mencionaba anteriormente, juegan un papel importante dentro de la armonización contable, ya que son emitidas por el IASB, organismo privado, creado luego de la disolución en el año 2001 del IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), supervisado por la Fundación IFRS y que cuenta además con un órgano interpretativo, el comité de interpretaciones NIIF.

Por ser la Fundación IFRS/IASB un órgano con estructura privada, la adopción de estas normas para la preparación de los estados financieros por parte de los países, deja de ser obligatorio

a ser de carácter voluntario. A pesar de ello, han sido adoptadas por un número creciente de países, extendiéndose no sólo por Europa, sino también por Asia y América.

La armonización, al igual que el mejoramiento en la calidad de la información, ha sido un punto clave para la adopción de dichos estándares. La aplicación de estas normas en las empresas, sea cual sea su objetivo o el sector en el que opere, proporciona a las mismas numerosos beneficios. Entre ellos, se puede identificar “la uniformidad de la información para evaluación por parte de inversionistas, reguladores y supervisores (...), mejoramiento de la calidad, transparencia y confianza en la información financiera...” (Cárdenas, 2013), todo lo cual ha contribuido en mayor grado a lograr que la empresa incremente la calidad de la información y que los usuarios puedan tomar decisiones económicas y financieras acertadas.

Como se mencionó anteriormente, las disposiciones emitidas por el IASB, van dirigidas a buscar utilidad y calidad de la información financiera de las empresas, y en esa medida las NIIF son concretas al establecer en su marco conceptual los diferentes usuarios de la información financiera y su importancia para la adecuada toma de decisiones.

Y aunque las cuestiones relacionadas con el medio ambiente no se especifican de forma directa dentro de los objetivos de las NIIF, es válido destacar las normas que incluyen cuestiones ambientales y que por su naturaleza pueden llegar a tener influencia significativa dentro de los estados financieros de las empresas.

### **Marco conceptual del IASB**

Una norma contable debe tener características precisas como coherencia y alto grado de calidad. Para su desarrollo, es necesario contar con un marco conceptual que precise las



orientaciones generales sobre las cuales se debe emitir dicha normas, en orden de lo cual se precisa lo siguiente:

Es aplicable a diversos modelos contables de contabilidad y proporciona una guía para preparar y presentar estados financieros bajo el modelo elegido. Sirve como modelo para que el IASB desarrolle las normas de contabilidad y para resolver las situaciones no tratadas directamente en una NIC o NIIF o interpretaciones. (Díaz, Gil y Vilches, 2010, p. 30)

Se puede observar que entonces, el estado del arte se ocupa del objetivo de la información financiera con propósito general, teniendo en cuenta las necesidades de los diversos usuarios, las hipótesis fundamentales (devengo y empresa en marcha), las características cualitativas de la información financiera, la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros.

## **Normas**

Si bien las cuestiones ambientales no son específicamente tratadas en el marco normativo del IASB, existen asuntos relacionados con el medio ambiente que son considerados en algunas normas e interpretaciones. (Barbu, Dumontier, Feleagă, & Feleagă, 2014a; Firoz & Ansari, 2010; García, 2011; García, 2011; Masanet et al., 2008; Negash, 2012; Tua, 2001; Valle, 2011)

Al respecto, Barbu et al. (2014a) afirman:

The analysis of the international accounting standards and interpretations shows that there is no international standard exclusively dedicated to environmental issues. However, several standards have explicit or implicit provisions related to the recognition, measurement, and reporting of environmental expenses, assets, and liabilities. (p.244) [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]. Trad. aprox.

Por su parte, Negash (2012) presenta algunas de las normas emitidas por el IASB que tienen relación con cuestiones ambientales:

A number of existing standards and interpretations directly and indirectly deal with environmental issues. For instance, IFRS 6 (implementation January 2009) directly deals with extractive industries and IFRIC 5 provides the guidance for decommissioning, rehabilitation and restoration of environment related expenditure. IFRIC 3 (still under discussion) and IAS 38 (intangibles) deal with government allocated emission rights, trades in these rights and the impairment of emission allowances.

Furthermore, it is important to note that a number of other standards provide an indirect support for the recognition, measurement and disclosure of environmental assets and liabilities. IAS 37 (provisions for contingent liabilities and assets) provides for the accounting for environmental liabilities. IFRS 3, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 24 and IFRS 8, respectively, deal with business combinations, investments in joint ventures and associates, related party disclosures, and the specification of the reportable segments of a geographically dispersed company (p. 588) [Una serie de normas e interpretaciones existentes directa e indirectamente afectados por los problemas ambientales. Por ejemplo, la NIIF 6 (implementación enero de 2009) trata directamente con las industrias extractivas y de la CINIIF 5 proporciona la orientación para el desmantelamiento, rehabilitación y restauración de los gastos relacionados con el medio ambiente. CINIIF 3 (aún en discusión)

y la NIC 38 (intangibles) se refieren a los derechos de emisión asignados por el gobierno, oficios de estos derechos y el deterioro de los derechos de emisión. Además, es importante señalar que una serie de otras normas proporcionan un apoyo indirecto para el reconocimiento, medición y divulgación de activos y pasivos ambientales. NIC 37 (provisiones para riesgos y activos contingentes) prevé la contabilidad de los pasivos ambientales. NIIF 3, la NIC 27, NIC 28, NIC 31, NIC 24 y la NIIF 8, respectivamente, tratan con combinaciones de negocios, las inversiones en negocios conjuntos y asociadas, a revelar sobre partes relacionadas, y la especificación de los segmentos reportables de una compañía dispersa geográficamente]. Trad. Aprox.

También otros autores consideran que existen normas e interpretaciones que tienen relación con el medio ambiente, como por ejemplo:

- ✓ NIIF 6. Exploración y Evaluación de Recursos Minerales (Barbu, Dumontier, Feleagă & Feleagă, 2014b; Firoz & Ansari, 2010; Negash, 2010 )
- ✓ NIC 16. Propiedades, Planta y Equipo (Barbu et al., 2014b; Fernández, 2006; Valle, 2011)
- ✓ NIC 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (Ablan y Méndez, 2004; Álvarez et al., 2009; Barbu et al., 2014b; Firoz & Ansari, 2010; Negash, 2010; Valle, 2011; Tua, 2001 )
- ✓ NIC 41. Agricultura (Barbu et al., 2014b)

Pronunciamientos emitidos por el CINIIF:

- ✓ CINIIF 1. Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares (Barbu et al., 2014b; Negash, 2010)

- ✓ CINIIF 5. Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental (Negash, 2010; Valle, 2011)
- ✓ CINIIF 6. Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos— Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (Negash, 2010)
- ✓ CINIIF 20. Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto (Negash, 2010)

## **0.6 Marco metodológico**

Se presenta a continuación la metodología que permitirá desarrollar este artículo de revisión, incluyendo el tipo de investigación, métodos y procedimientos para desarrollarlo.

### **Tipo de Investigación**

De acuerdo con el planteamiento del problema y la forma de alcanzar los objetivos trazados, esta investigación es de naturaleza cualitativa, entendiendo por ésta aquella que “(...) utiliza la recolección y análisis de los datos, sin medición numérica, para afinar preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación”. (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 7)

Se realiza entonces una revisión bibliográfica referente a la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera, teniendo en cuenta que para Hernández et al. (2014): “la revisión de literatura implica detectar, consultar y obtener la bibliografía (referencias) y otros materiales útiles para los propósitos del estudio, de los cuales se extrae y recopila información relevante y necesaria para el problema de investigación”. (p. 61)

En cuanto al alcance, la investigación es de carácter exploratorio, descriptivo y analítico, dado que se establece la contabilidad ambiental y su relación con las NIIF como un tema emergente dentro de la investigación contable, de manera que se considera necesario rastrear las diferentes

perspectivas y normativas, para luego ser seleccionadas y analizadas con el fin de lograr el objetivo planteado al inicio.

Para la identificación de las principales fuentes que abordan la relación entre el medio ambiente y la contabilidad, y entre la contabilidad ambiental y las Normas Internacionales de Información Financiera, se buscaron artículos de investigación y tesis doctorales en las siguientes bases de datos: Proquest, EbscoHost, Dialnet, Redalyc, MultiLegis, ScienceDirect, adicional al Metabusador de la Pontificia Universidad Javeriana.

Con el propósito de dar cumplimiento al objetivo planteado, la revisión del material bibliográfico se fundamenta en la identificación, selección y análisis de treinta y cinco (35) artículos, publicados en las últimas dos décadas (1995-2015), elaborados por expertos contables y publicados en revistas reconocidas en el ámbito contable.

## 1. Resultados

En las siguientes tablas se muestran en resumen los resultados arrojados en la presente investigación.

**Tabla 1. Revistas y cantidad de artículos**

Artículos publicados en revistas científicas	
Nombre de la Revista	Número de artículos
Actualidad Contable FACES	(1)
Global Conference on Business & Finance Proceedings	(3)
International Journal of Business and Management	(1)
Management Research Review	(1)
Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoria	(6)
Revista Contaduría Universidad de Antioquia	(3)
Otras revistas	(20)
<b>Total</b>	<b>(35)</b>

Además de los artículos, se abordó la normatividad internacional.

**Tabla 2. Normatividad Internacional**

- Normas Internacionales de Información Financiera. IASB
- La Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2002), *por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*
- Global Reporting Initiative, GRI

## **1.1. Problemas ambientales y contabilidad**

### **1.1.1. Crecimiento del interés por el medio ambiente. Importancia en las Agendas Internacionales.**

Algunos autores coinciden en que a partir de la década de los setenta, las cuestiones ambientales han tomado mayor interés a nivel mundial y ha sido notoria su importancia en las agendas internacionales (Ablan y Méndez, 2004; Bischhoffshausen, 1996; Gómez, Reyes y Flores, 2013; Quinche, 2008). Así mismo, Larrinaga (1997) afirma que: “La gran relevancia social alcanzada por el medio ambiente se ha puesto de manifiesto en declaraciones internacionales, programas políticos, el éxito de movimientos y partidos ecologistas o la investigación”. (p. 959)

Para Firoz & Ansari (2010):

Worldwide growth of public concern for the natural environment has been one of the most important developments in recent decades. (...) At the same time, environmental problems increasingly transcend national borders and pose serious challenges to the health of the planet. The development of more effective environmental laws and legal systems throughout the world has thus become critical to directing economic development and growth onto a

path of environmental sustainability (p. 105). [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]. Trad. aprox.

### **1.1.2. Responsabilidad de las empresas por la problemática ambiental y su deber de informar.**

Sumado al interés que suscitan los problemas ambientales a nivel mundial, se han generado reflexiones acerca de la responsabilidad que tienen las empresas en dicha problemática. Las empresas han sido acusadas por diversos organismos y la sociedad en general de ser las principales generadoras de diversos problemas ambientales (Ablan y Méndez, 2004; Álvarez et al, 2009). Como lo afirma Bischoffshausen (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)

Con base en esta crítica, se puede asumir que son las empresas las que se benefician por la explotación de los recursos naturales para la producción de bienes y servicios, así como la absorción de los recursos naturales en forma de desechos generados durante sus procesos productivos (Ablan & Méndez, 2004). Todo esto sin tener en cuenta el deterioro de los ecosistemas y los problemas que esto acarrea, incluso para la sostenibilidad de la misma empresa.

Es así como la sociedad en general ha reclamado a través de diversos entes de control, tanto públicos como privados, por los problemas ecológicos a causa de la actividad industrial. En palabras de Maside (2002): “Los ciudadanos exigen cada vez más una actividad empresarial compatible con el desarrollo sostenible” (p. 2), e igualmente demandan con mayor fuerza la introducción de medidas medioambientales que demuestren un mayor compromiso con el medio ambiente.

Con base en esta mayor demanda social por la responsabilidad medioambiental de las empresas, 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). Queda manifiesto entonces que las organizaciones modernas deben adaptarse a los diversos cambios que en su entorno surgen, y más aquellos en materia ambiental, lo que las enfrenta ante un nuevo reto que les exige no solamente rendir cuentas de su situación económica y financiera a un grupo determinado de usuarios, sino que además, en su compromiso social-ambiental, deben rendir cuentas por los impactos ambientales provocados por su actividad económica e industrial (Maside, 2002).

### **1.1.3. Participación de la contabilidad en la problemática ambiental.**

Sumado a lo anterior, la participación de la disciplina contable, en lo que respecta al asunto ambiental, también ha sido tema de reflexión en el ámbito internacional (Ablan y Méndez, 2004; Fernández, 2008a, 2008b; Gómez, 2004; Larrinaga, 1997; Masanet, 2002; Talero, 2007). Por ejemplo, en 1992, durante la conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo celebrada en Brasil, se destacó el papel de la contabilidad en cuestiones ambientales al



plantearse el objetivo de ampliar los sistemas contables, para dar cabida en ellos a la dimensión ambiental y social. (Mantilla, 2006; Masanet, 2002)

Así mismo, como lo muestra Masanet (2002), en el *V Programa Comunitario de Acción Medioambiental*, la contabilidad se muestra fundamental para el desarrollo de las actividades en materia ambiental. El punto 4 del capítulo 7 de dicho programa, establece:

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

- revelar en sus informes anuales, los pormenores de su política y sus actividades medioambientales, así como los efectos de éstas;
- tener en cuenta, en su contabilidad, los riesgos ambientales y los futuros gastos relacionados con la protección del medio ambiente.

Del mismo modo, diversos autores se han referido a la participación de la disciplina contable en temas ambientales (Larriana, 1997; Masanet, 2002). Por ejemplo, para Gómez (2004):

El impacto de la concienciación social sobre el medio ambiente, los llamados de atención de algunos científicos y políticos, las soluciones planteadas por las disciplinas económicas, así como los evidentes problemas de orden ambiental en las organizaciones han irradiado, irremediable y afortunadamente, a la contabilidad. (p. 87)

Por su parte, Talero (2007) sostiene que “la contabilidad como sistema de información y disciplina encargada de representar y comunicar aspectos relevantes y objetivos de la realidad

socio-económica de la empresa, no debe quedarse al margen de la situación (...)” (p. 156). De igual forma, Ablan & Méndez, (2004) afirman que “la contabilidad, al igual que otras disciplinas científicas, no puede permanecer al margen de la problemática ambiental, pues debe contribuir a su estudio y solución, lo cual significa, en esencia, una participación activa en el contexto del desarrollo sostenible” (p. 14).

Al respecto, Talero afirma:

La contabilidad como sistema de información y disciplina encargada de representar y comunicar aspectos relevantes y objetivos de la realidad socio-económica de la empresa, no debe quedarse al margen de la situación. Ésta debe corresponder a los objetivos y necesidades de diferentes usuarios externos para que los reportes de gestión social y ambiental no sean meras intenciones voluntarias realizadas ad hoc, sino fruto de la implementación de sistemas de información, que evalúen de forma sistemática, objetiva y documentada, el impacto de las actividades del negocio sobre el ambiente (incluyendo la dimensión humana, social y natural) (2007, p. 156)

## **1.2. Contabilidad Ambiental**

### **1.2.1. Conceptos, origen, evolución.**

Ahora bien, siendo consecuente con los nuevos retos que se presentan para la contabilidad, tanto en el ámbito social, cultural y ambiental, es importante tener en cuenta el surgimiento del concepto de *contabilidad ambiental*, el cual presenta numerosas definiciones al ser desarrollado por diversos autores a través de los años (Ablan y Méndez, 2004; Fenellos, 2007; Reyes, Rosano y Gómez, 2014).

Al respecto, Ludevid (citado por Reyes, Rosano y Gómez, 2014), afirma que:

La Contabilidad Ambiental es aquella parte del sistema contable que tiene el propósito de proveer información sobre el impacto financiero de aspectos medioambientales a través de las cuentas anuales auditadas, también incluye información específica en aspectos financieros de la actuación medioambiental de la empresa, relacionadas con activos, pasivos, capital, gastos, ingresos e inversiones medioambientales. (p. 1039)

En cuanto al surgimiento de la Contabilidad Ambiental, Gómez (2009), con base en tres momentos, muestra la evolución de dicho concepto y propuesta. El primer momento se da en los años 70, donde según el autor surge el campo de la contabilidad social y ambiental. Gómez (2009) afirma que “Este campo de la contabilidad, (...) surge esencialmente del ajuste e iniciativa que el pensamiento científico promueve (...) Su surgimiento es una explosión de posibilidades generada por académicos de múltiples disciplinas, entre ellos los mismos contables”. (p. 59)

El segundo momento se da en los años 80, vinculándose con diferentes organismos internacionales. Se crean entonces nuevas organizaciones y diversas regulaciones sobre lo ambiental, en su mayoría voluntarias pero que permiten ver la evolución contable. Como lo muestra Gómez (2009) en referencia a Berbel, 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)

Y por último, el tercer momento surge durante los años 90, haciéndose mucho más importante el problema medioambiental. Se podría decir que entonces la sociedad en general toma conciencia sobre dicha problemática y pide cambios principalmente al mundo industrial. Las empresas ven en lo ecológico cambios que promueven oportunidades de crecimiento, y las grandes

firmas de auditoría y consultoría ofrecen diversos servicios alineados con lo empresarial-ambiental.

Algunos autores coinciden con dicha evolución; otros difieren y otros tantos plantean diferentes tipos y clasificaciones a dicho término. La *Environmental Protection Agency* de Estados Unidos, emitió un documento que clasifica la contabilidad ambiental en tres tipos: 1. Contabilidad Nacional 2. Contabilidad Gerencial 3. Contabilidad Financiera (Ablan & Méndez, 2004). Para Bischhoffshausen (1996), “La expresión contabilidad ambiental tiene diversos usos y significados. Puede referirse a cuentas nacionales, contabilidad financiera o contabilidad administrativa”. (p. 70)

A pesar de las investigaciones desarrolladas en este tema, algunos autores concuerdan en que ha sido paulatino el desarrollo de la contabilidad ambiental (Ablan y Méndez, 2004; Tua, 2001; Talero, 2007). Para Tua (2001), “el término es un poco engañoso y tal vez ambicioso, porque quizás tal denominación no se ajuste excesivamente a los logros alcanzados hasta el momento” (p.127). Ablan & Méndez (2004) señalan que “apenas esta disciplina comienza a considerar el efecto del ambiente en la información financiera y, por lo tanto, no se cuenta con normativa específica al respecto”. (p. 17)

Autores como Talero (2007) plantean posibles factores que han incidido en este paulatino desarrollo:

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)

(...)

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. (p. 165)

De importancia también que 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).

Esta falta de un modelo contable específico, generalmente aceptado, que permita a las entidades incluir partidas ambientales dentro de sus estados financieros, – también es un tema en el que convergen otros autores. Por ejemplo, para Maside (2002):

La falta de estándares generalmente aceptados en este campo ha limitado las posibilidades de comparación de la información ambiental cuya fiabilidad y relevancia ha sido cuestionada ya que, a pesar de la mejora tanto en cantidad como en calidad que parece haberse producido en los últimos años, no suelen proporcionar los datos necesarios para valorar el esfuerzo real de las compañías en materia ambiental. (p. 20)

De igual forma, Sanz (1995) expresó que “la escasez de normas contables sobre el tratamiento de las medidas ambientales, el desincentivo fiscal así como la ausencia de una

definición clara del concepto de medida ambiental son, principalmente, los factores que explican la falta de divulgación de las mismas”. (p. 175)

#### **1.2.1.1. Organismos, normas y pronunciamientos en torno a lo contable – ambiental.**

En este orden de ideas, no se pueden dejar de lado los diversos pronunciamientos que en materia de divulgación de información ambiental se han emitido. Es de subrayar que algunos organismos han proporcionado una serie de guías para el reconocimiento, medición, registro y divulgación de las variables medioambientales, Otros entes han sido destacados por la literatura, entre ellos el 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.

Al respecto, Masanet, Llull y Rovira (2008), afirman que:

La preocupación por la divulgación de información medioambiental de carácter financiero en el ámbito internacional ha supuesto una dedicación más que notable del ISAR de las Naciones Unidas (NU, 1998). Dicho grupo no sólo realiza recomendaciones respecto a la divulgación de información medioambiental en los informes financieros; sino que además realiza estudios de la práctica contable en diferentes países, en orden a reelaborar sus recomendaciones relativas a la responsabilidad social de la empresa, para asesorar tanto a las empresas, como a los gobiernos y a los organismos profesionales. (p. 138)

Igualmente, la Organización de Naciones Unidas ha hecho pronunciamientos en relación con la temática ambiental, definiendo la medición de capital natural y desarrollando un sistema de cuentas ambientales que resulta muy útil como marco conceptual para la medición y valoración de activos y costos ambientales. (Talero, 2007)

Otras organizaciones, como la *Climate Disclosure Standards Board*, (CDSB), se encuentra desarrollando el marco para la presentación de información ambiental y el capital natural, el cual permite alinear este marco de referencia con la información financiera en las cuentas anuales de las empresas:

We do this by offering companies a framework for reporting environmental information with the same rigour as financial information. In turn this helps them to provide investors with decision-useful environmental information via the mainstream corporate report, enhancing the efficient allocation of capital. Regulators also benefit from compliance-ready materials. [Hacemos esto al ofrecer a las empresas un marco para la presentación de información ambiental con el mismo rigor que la información financiera. A su vez esto les ayuda a proporcionar a los inversores información ambiental toma de utilidad a través de la corriente principal informe corporativo, el aumento de la asignación eficiente del capital. Los reguladores también se benefician de la conformidad de los materiales listos] Trad. Aprox. (Climate Disclosure Standards Board (CDSB), 2015)

Como lo señalan Ablan & Méndez (2004):

Global Reporting Initiative (GRI) diseñado por la coalición de las economías ambientalmente responsables - CERES por sus siglas en inglés (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. El uso del GRI es voluntario. El GRI es: *Un proceso a largo plazo, internacional y que atañe a múltiples partícipes, cuya misión es desarrollar y diseminar guías para la elaboración de informes de sostenibilidad globalmente aplicables, para su utilización voluntaria por organizaciones*

*que informen sobre las dimensiones económicas, medioambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios. El propósito de las guías es asistir a las organizaciones elaboradoras de los informes y a sus partícipes a describir y articular del mejor modo la contribución total de la organización al desarrollo sostenible*<sup>1</sup>. (Larrinaga, 2003, p. 13)

En cuanto a normas de contabilidad ambiental en España, como lo mencionan Masanet et al. (2008):

En la última década se han producido importantes avances en la contabilidad financiera medioambiental, así como en las propuestas de los diferentes organismos emisores de normas y pronunciamientos contables en esta temática. En particular, en España el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas emitió la Resolución de 25-3-2002. (...) La Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2002), *por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, desarrolla los aspectos relativos a la contabilidad financiera medioambiental incorporados al derecho contable español a través del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo (ICAC, 1998), por el que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas del sector eléctrico. Dicho Real Decreto modificó el PGC en el sentido de hacer obligatoria la incorporación en las cuentas anuales de las empresas, de toda información significativa en relación con la *prevención, reducción y reparación* del impacto medioambiental de su actividad.

### **1.3. Contabilidad ambiental y Normas Internacionales de Información financiera**

---

<sup>1</sup> Cursivas en el original.



Si bien es cierto que existen pronunciamientos emitidos por las organizaciones anteriormente citadas, es necesario ser consecuente con el hecho de que las empresas divulgan su información financiera según lo establecido en normas generalmente aceptadas. Por ello, es importante hacer alusión a las NIIF, y a su relación con la contabilidad ambiental.

Las NIIF han sido acogidas en el proceso de armonización contable, cuestión que se evidencia en su adopción por más de un centenar de países, originando a su vez un conjunto de literatura sobre la relación entre las NIIF y la contabilidad ambiental. (Barbuet al., 2014a; Firoz & Ansari, 2010; García, 2011; García, 2011; Masanet et al., 2008; Mejía, 2010; Negash, 2012; Tua, 2001)

Como se mencionó en apartados anteriores, las cuestiones ambientales constituyen actualmente un tema de relevancia para diferentes ámbitos, disciplinas y organizaciones, y es un hecho que no ha pasado desapercibido para las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría. (Ablan y Méndez, 2004; Tua, 2001)

Para Tua (2001):

La normalización contable ha tenido en todos los ámbitos, tanto nacional como internacional, aunque con desfases en el tiempo en relación con los diferentes países, una *evolución significativa*<sup>2</sup>, que pone de manifiesto la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de las cuestiones medioambientales en la información financiera: Tras un momento inicial, en el que no se hacía consideración alguna en las normas contables a las cuestiones medioambientales, una *primera etapa* contempla los intentos de aplicación, en normas no específicamente dedicadas al medio ambiente, de conceptos generales —el concepto de provisión, por ejemplo— al efecto de la política medioambiental de la empresa

---

<sup>2</sup> Negrillas y cursivas en el original.

en su patrimonio y resultados, tal como hace, por ejemplo, el IASC en su NIC número 37. Finalmente, en una *segunda etapa* que, hasta el momento es la última, se han emitido pronunciamientos específicamente dedicados al medio ambiente. (p. 131)

### **1.3.1. Normas y pronunciamientos emitidos por el IASB que abordan las cuestiones ambientales.**

A lo largo de este trabajo, se ha insistido en que el modelo contable del IASB no establece una norma que especifique las cuestiones ambientales. Sin embargo, la literatura muestra algunas normas que tienen relación con dicho tema.

#### ***1.3.1.1. Normas.***

✓ NIIF 6. *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. Las actividades de exploración y explotación de recursos minerales han tenido cabida en la normalización contable. Al respecto, el IASB ha emitido una Norma Internacional de Información Financiera. Entre las razones que ha tenido el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para desarrollar dicha legislación, se destaca la carencia de una NIIF que abordara específicamente la contabilidad de esas actividades.

El objetivo principal de dicha norma es “especificar la información financiera relativa a la exploración y la evaluación de recursos minerales” (NIIF 6, *párr.* 1). Además de mejorar las prácticas para los desembolsos relacionados con dichas actividades, 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.

En este sentido, para Firoz & Ansari, 2010:

IFRS 6 does not cover expenditures incurred before or after the E&E phase. Entities must therefore adopt policies for pre-exploration (typically incurred before obtaining the legal

rights to explore a specific area) and development activities (after the technical feasibility and Commercial viability of extracting a mineral resource is demonstrable) which are consistent with the IASB Framework.

IFRS requires that decommissioning provisions be recognized when a present obligation from a past event exists and it is probable that future costs will be incurred to restore or rehabilitate a property or other long-lived asset (p 109). [La NIIF 6 no comprende las erogaciones 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.] Trad. Aprox. (p. 109)

✓ NIC 16. *Propiedades, Planta y Equipo*. Esta norma es aplicada a la contabilización de los elementos de propiedad, planta y equipo. Establece como objetivo “prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo (...).” (NIC 16, párr. 1).

De igual forma, la norma dispone que algunos elementos de propiedades, planta y equipo, pueden ser adquiridos por razones ambientales. Dichos elementos “cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos

adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido” (NIC 16, párr. 11). Como ejemplo, se establece que:

Una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. (NIC 16, párr. 11)

También se debe tener en cuenta que dentro de los componentes del costo de propiedad, planta y equipo contemplan los costos de desmantelamiento y rehabilitación del lugar.

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).

Por su parte, García (2011) establece que:

La NIC 16 -sobre propiedades, planta y equipo- establece en relación a los costos iniciales de dichas partidas que pueden ser adquiridos por razones ambientales (NIC 16, párrafo 11); en la mencionada situación y por ser necesarios para la obtención de beneficios futuros por parte de la entidad son considerados como activos. (párr. 21)

✓ NIC 37. *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La NIC 37 permite considerar cuestiones ambientales en la información financiera. Para la contabilización de estas cuestiones, esta norma prescribe el concepto, el reconocimiento y medición de provisiones,

pasivos y activos contingentes. Teniendo en cuenta tales conceptos, algunas situaciones ambientales derivadas de la actividad económica de la empresa, deben ser tenidas en cuenta en la preparación de la información financiera. Dichas cuestiones pueden llegar a generar provisiones cuando por obligación legal, la empresa deba prevenir, reducir o reparar daños provocados al medio ambiente; o bien sea porque por obligación implícita, haya asumido ante terceros el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño al medio ambiente.

Al respecto, para Cañibano:

La Norma Internacional de Contabilidad número 37 sobre *provisiones e información sobre activos y pasivos contingentes*, aprobada en julio de 1998, trata, entre otras provisiones y contingencias, sobre las relativas al medio ambiente. Inclusive incluye algunos ejemplos explicativos que tratan sobre operaciones relacionadas con la protección, la reducción o la reparación de daños medioambientales, como son los relativos a terrenos contaminados sujetos a una legislación cuya aprobación es prácticamente segura o cuya obligación de saneamiento ha sido asumida por la empresa de forma efectiva, restauración del fondo marino a la retirada de una plataforma petrolífera marina y colocación de filtros de humo. (2000, p. 86)

Mientras que para García:

La NIC 37 del IASB referida a las provisiones y a la información sobre activos contingentes y pasivos contingentes, incluye referencias expresas para la constitución de las provisiones ambientales, acompañadas por ejemplos ilustrativos. Con respecto al reconocimiento de provisiones la norma establece (NIC 37, párrafo 19) que las mismas deben provenir de sucesos pasados con existencia independiente de las acciones futuras de la organización.

La normativa menciona como ejemplos ilustrativos a las multas ambientales, los costos de reparación ambiental por no respetar la ley y los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear por la obligación de restaurar daños ocasionados por su funcionamiento. (NIC 37, párr. 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)

Por otra parte, Tua (2001), indica algunos ejemplos contemplados en la NIC 37 con respecto al medio ambiente. Entre ellos el caso “de una obligación asumida para sanear terrenos contaminados”. (p. 146)

✓ 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).

### ***1.3.1.2. Interpretaciones.***

Para Valle:

Además de las normas mencionadas, existen dentro de las interpretaciones de las NIIF disposiciones específicas referidas tanto a participaciones en fondos con fines ambientales (IFRIC 5-derechos por la participación en fondos por el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental) como al reconocimiento de pasivos relacionados con ciertos tipos de residuos en aplicación de directivas de la Unión Europea (IFRIC 6-obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-residuos de aparatos eléctricos y electrónicos) que han contribuido a esclarecer ciertos tratamientos contables relacionados con temas ambientales.

Empero, no se puede afirmar que, conforme ha ido transcurriendo el tiempo, las NIIF han regulado cada vez más temas de la problemática ambiental, también se produjo un retroceso importante con la derogatoria en julio del 2005 de la IFRIC 3-derechos de emisión referida a la forma de registro de los bonos de carbono, debido a que aún los gobiernos de varios países se encontraban evaluando ciertas características de las emisiones que resultaban relevantes para los tratamientos contables propuestos. (Valle, 2011, p. 90)

✓ CINIIF 1. *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*. Esta normatividad aplica para entidades obligadas a dismantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo, y hace referencia a los pasivos existentes por la

rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas o la remoción de ciertos equipos.

Como se señala:

Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido: (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)

Al respecto, Negash (2010) considera la CINIIF 1 dentro de su escrito *IFRS and environmental accounting*, en los siguientes terminus: “IFRIC 1 addresses changes in existing decommissioning, restoration, rehabilitation and similar liabilities” (p. 579). [CINIIF 1 aborda los cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración, rehabilitación y pasivos similares]. Trad. Aprox.

✓ CINIIF 5. *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*. Debido a que un número creciente de empresas están realizando aportes a un fondo independiente para ayudar a financiar las obligaciones que tienen en relación a retiro de servicio, restauración y rehabilitación medioambiental, la CINIIF decidió emitir una guía en la cual se establece el tratamiento contable de la participación en dicho fondo y las obligaciones de efectuar aportes adicionales y las correspondientes revelaciones.

Esta interpretación establece que la finalidad de la constitución de fondos en relación a la rehabilitación medioambiental, consiste en segregar activos para financiar ciertos costos o todos los costos derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental. Entre los que ejemplifica se establece la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina, así como especifica que dichos fondos pueden ser requeridos por la ley o pueden ser voluntarios:



Con respecto a la puesta fuera de servicio y los fondos de rehabilitación ambiental, se debatió sobre el tema desde 2003 y se consideró un proyecto de interpretación que es el CINIIF 5 - Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental. En el proyecto de 2010 para reemplazar a la NIC 37 se incluyen los activos puestos fuera de servicio y los pasivos de rehabilitación ambiental (CINIIF 5). El CINIIF 5 ejemplifica en relación a la rehabilitación medioambiental que se podría tratar de depuración de aguas o restauración del terreno de una mina. Actualmente el IASB también discute sobre la medición de los pasivos relacionados con la NIC 37, incluyendo a los pasivos ambientales (García, 2011, párr. 29).

✓ *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos— Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (CINIIF 6)*. El IFRIC da respuesta en torno a la consulta de cuál es el suceso que da origen a la obligación para el reconocimiento de una provisión por los costos de gestión de residuos:

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*. Esta interpretación está centrada en las actividades de la minería a cielo abierto y no en las de minería subterránea. Al aplicarse a las actividades de minería a cielo abierto, también es aplicable a todos los tipos de recursos naturales que se extraen utilizando dicho proceso: “Se aplica a los costos de extracción del escombros 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 relación con los problemas que trata dicha interpretación, 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 desmonte y; c) medición posterior del activo de la actividad de desmonte.*

Ahora bien, algunos autores como Tua (2001) y Valle (2011) concuerdan que a pesar del avance que han tenido las normas en cuestiones ambientales, aún falta más:

Queda todavía, sin embargo, un importante camino que recorrer, especialmente en cuanto a la sensibilización de las empresas e, incluso, de la colectividad, en cuanto a la importancia de la conservación del medio ambiente y, en el ámbito contable, en cuanto a la conveniencia de que nuestra disciplina se ocupe decididamente de estas cuestiones.

Como segunda parte del camino pendiente queda el desarrollo de los otros dos niveles y, en especial, de una auténtica “contabilidad medioambiental” que, utilizando las técnicas de la partida doble, sea capaz de captar, valorar, representar e informar de las externalidades, positivas y negativas, vertidas por la empresa al medio ambiente. (Tua, 2001, p. 85)

Por su parte, Valle (2011) afirma que:

Si bien el breve inventario que se ha efectuado sobre las NIIF relacionadas con temas ambientales, denota que aún resta mucho camino por recorrer respecto a la emisión de normas contables afines con este tema, se considera que la evaluación de la situación de esta problemática debe ir a un nivel más profundo de análisis, aquel referido a los principios y postulados contables fundamentales. (p. 79)

#### ***1.3.1.3. Crítica al modelo contable del IASB.***

Ahora bien, la literatura además de mostrar los avances que en cuestiones ambientales han tenido las NIIF, también es clara en mostrar fuertes críticas sobre el modelo contable en lo que respecta, sobre todo, a los criterios de reconocimiento, métodos de medición y revelación de cuestiones ambientales. Recalcado a su vez, la fidelidad que guarda dicho modelo contable con las finanzas, lo cual deja de lado la parte ecológica y social. (Masanet, Llull, & Rovira, 2008; Mejía, 2010; Valle, 2011)

Al respecto, Mejía afirma que:

La regulación de los IAS/IFRS es un modelo de contabilidad financiera, en tal sentido no puede aplicarse de forma coherente con fines ambientales y sociales. Los criterios de reconocimiento, así como los métodos y técnicas de valoración /medición acompañados de los conceptos de capital y mantenimiento de capital, permiten reflejar la realidad financiera

de las organizaciones, pero no dejan evidenciar la realidad socioambiental de las mismas, ni de la sociedad en su conjunto. (2010, p. 153)

Para Fernández (2006):

(...) en las NIIF no hay ni una definición de medio ambiente ni una norma específica sobre contabilidad ambiental. Pero además, aunque varias NIIF repercuten directamente en la información ambiental (...), al elaborar estas normas, no se ha seguido una política de información ambiental sino de información financiera, por lo que, en la práctica, son de muy difícil aplicación sin incurrir en cambios de criterio contable (p. 20).

## **1.4. Otras consideraciones**

### **1.4.1. Nuevos caminos de investigación**

Ahora bien, la literatura revisada sugiere que la contabilidad está inmersa en una constante transformación, y que debe seguir evolucionando para dar respuestas a los múltiples retos que generen los cambios económicos, culturales y ambientales, entre otros. Por ello se destaca la importancia de la investigación en esta materia al igual que en la de la Contabilidad Ambiental.

Autores como Mejía (2010) y Quinche (2008) defienden la importancia de una contabilidad ambiental que abandone el tema económico. y acoja realmente el ecológico. Así, por ejemplo, Mejía (2010) considera que: “Se debe superar la visión financiera con que se planean y evalúan las acciones ambientales. Los aspectos ambientales no deben estar siempre girando como satélites dependientes y supeditados a disposiciones de tipo financiero”. (p. 160)

Para Ariza (2000): “(...) Se ha generado entonces una nueva línea de acción llamada contabilidad ambiental, que pese a sus logros, requiere superar la perspectiva del interés privado

de la ganancia y del crecimiento, para enriquecerse con la de la preservación y del interés público”.

(p.10). Mejía (2010) refiriéndose a Barraza y Gómez () indica que:

Hacen referencia a los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros del IASB y a los Estándares de IFAC, anotando que "en ambas normas es notoria la fidelidad hacia las finanzas y los negocios, lo que distancia la contabilidad ambiental de propender por un mejoramiento de la calidad de vida de personas diferentes de las relacionadas directamente con la empresa. (p. 158)

Otra línea de investigación planteada es la Mejía et al. (2014), a partir de una extensa investigación que da origen al artículo “Marco Conceptual de la biocontabilidad”.

#### **1.4.2. Cambios en la profesión y los profesionales contables**

Algunos autores, sin ser el énfasis principal en sus escritos, hacen referencia a la profesión y al profesional contable. Consideran la importancia de la evolución de la contabilidad con respecto a los retos que sugieren los cambios económicos, culturales y ambientales, y el papel que juegan los profesionales en este asunto. (Ablan y Méndez, 2004; Álvarez et al., 2009; Bischhoffshausen, 1996; Tua, 2001)

Álvarez et al., (2009) comentan:

Con respecto a la práctica de la contabilidad ambiental, el contador, como persona y profesional, es producto de un proceso histórico que le proporciona directamente un sentido de responsabilidad con la sociedad y con el medio donde se desenvuelve.

En este sentido desde el punto de vista humano, ético y profesional, el contador está comprometido con el interés público y con el mejoramiento de los problemas ecológicos. Situación ésta que lo determina como profesional a involucrarse con el ejercicio de la contabilidad ambiental en las empresas donde presta sus servicios. (p. 504)

Bischhoffshausen (1996) coincide al afirmar que “es responsabilidad de la profesión analizar las nuevas situaciones que se presentan y definir criterios técnicos contables para enfrentarlas. Somos los contadores quienes debemos dar soluciones adecuadas a los desafíos contables”. (p. 86)

Mientras que Carrasco (2001) indica que: “la responsabilidad que tenemos que asumir los contables para integrar en la información que construimos los aspectos, económicos, sociales y medioambientales, ya que con ello contribuiremos a la consecución del desarrollo sostenible y al éxito de las empresas (...)”. (p. 47)

## 2. Conclusiones

Luego de la revisión de la literatura, se observa que todas las investigaciones concuerdan en que se presenta una relación significativa entre el medio ambiente y la disciplina contable. A través de las dos últimas décadas, gran parte de los autores considera que debe existir una mayor inclusión de los asuntos ambientales en las normas contables. Otros han considerado que ya se están incluyendo estas iniciativas en la legislación e investigación teórica, y otros tantos, por el contrario, opinan que no hay avance en este tema, pues, son más limitaciones existentes.

La mayoría de los documentos revisados muestran que en diferentes esferas sociales y para las diversas ciencias y disciplinas, los problemas ambientales han tomado mayor interés durante las últimas décadas.. Destacan entre otras cosas, la realización de eventos en distintos escenarios internacionales en los que se ha tratado la problemática ambiental, considerándose de notable importancia la responsabilidad de las empresas en la generación de numerosos problemas ambientales, en razón de lo cual se insiste en la participación de la disciplina contable para la solución de dicha problemática.

Para varios autores, igualmente, el papel que juega la disciplina contable en este asunto, es trascendental. Plantean que la disciplina y la profesión no pueden ser ajenas a los acontecimientos y a las nuevas necesidades que se están generando y, aunque se ha dado un significativo progreso en dicha materia, se debe seguir avanzando en su evolución.

Como desarrollo de la contabilidad en temas ambientales, los autores destacan la llamada *contabilidad ambiental*. Los avances de dicha rama durante las últimas cuatro décadas, aunque graduales, han sido importantes. De esta manera, algunos académicos han coincidido en que durante los últimos años se han observado desarrollos representativos en la materia, pues han originado nuevos tipos de contabilidad ambiental. Se discute, sin embargo, que dicha clasificación

está dada por la contabilidad ambiental financiera, la contabilidad ambiental de costos, la contabilidad ambiental de gestión y las cuentas nacionales.

En cuanto a la contabilidad financiera, la literatura es enfática en mostrar, a su vez, la tendencia de las normas internacionales (no sólo financieras sino también de auditoría) de incluir las cuestiones ambientales. Lo que da lugar a una nueva línea de investigación importante, aunque a un nivel de desarrollo bajo, correspondiente a la relación de la contabilidad ambiental con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En cuanto al desarrollo investigativo de esta relación (contabilidad ambiental-NIIF), algunos autores destacan el progreso que en materia ambiental ha tenido el modelo contable del IASB (IAS/IFRS), y otros por el contrario han realizado fuertes críticas al mismo. En el caso de quienes defienden el modelo contable, coinciden en que, aun siendo un proceso lento, ya ha avanzado en la inclusión de variables ambientales en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Para quienes realizan una crítica, concuerdan en las limitaciones que dicho marco tiene para que realmente se pueda considerar que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) consideran relevante el medio ambiente.

Con respecto a estas últimas interpretaciones, una de las razones que argumentan, es que el objetivo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es ofrecer información a los facilitadores de recursos financieros y participantes de los mercados de capitales, con fines claramente de lucro particulares, así sea en detrimento del bienestar social y económico, de la sociedad en general, por lo cual es difícil considerar que dichas normas conciben lo ambiental como uno de los fines la profesión contable.

Por otro lado, cabe indicar que en el ámbito nacional, aunque de manera apenas incipiente, algunas universidades y algunos académicos realizan investigaciones sobre la contabilidad



ambiental. Generando así nuevas perspectivas y proyectos ambiciosos. Otros autores también generan propuestas en cuanto a una contabilidad ambiental comprometida realmente con el medio ambiente, dejando de lado las cuestiones meramente financieras.

Finalmente, es evidente otra inclinación temática que corresponde a los cambios en la profesión contable, puesto que los autores, en su mayoría, subrayan la importancia del profesional contable en la evolución de la contabilidad ambiental. Y con ello sugieren la necesidad y pertinencia de seguir investigando por parte de profesionales de esta área.

## **2.1. Consideraciones personales**

En el orden de ideas expresado previamente conforme con la argumentación teórica y conceptual, es preciso afirmar que el modelo económico imperante ha sugerido cambios importantes en diferentes ámbitos, los cuales afectan directamente la disciplina, la profesión y al profesional contable. Uno de los cambios más importantes, que no se puede considerar como emergente, pero que aún sigue en proceso, es el de la armonización de las normas contables. Por ello, se debe reflexionar en las relaciones teóricas y prácticas que representa dicho tema, junto con otros como los aspectos ambientales en la contabilidad.

Y si bien la literatura se ha pronunciado sobre la relación entre los problemas ambientales generados por las empresas y la contabilidad, en una preocupación que incluye a su vez la evolución de la contabilidad ambiental, aún falta mucho por recorrer en cuanto a la contabilidad ambiental en la armonización contable, con la llegada de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

No se trata entonces de estar a favor con lo que la normalización contable ha hecho hasta aquí respecto a la inclusión de aspectos ambientales, ni se trata sólo de realizar críticas de lo poco

que se ha hecho. Lo que sí se debe considerar es la necesidad de seguir investigando acerca de esta relación, y poder dar un paso más para que las cuestiones ambientales y financieras no sean excluyentes.

## Referencias

- Ablan, N. y Méndez E. (2004). Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción. *Actualidad Contable Faces*, 7(8), 7-22.
- Álvarez, R., Urbina, L., Guerrero, F. y Castro, J. (2009). Contabilidad de gestión ambiental en el ejercicio de la profesión del contador público en el estado Zulia. *Revista de Ciencias Sociales*, 15(3), 499-508.
- Ariza, E. (2000). Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, (4).
- Barbu, M., Dumontier, P., Feleagă, L., & Feleagă, N. (2014a). Mandatory environmental disclosures by companies complying with IAS/IFRS: the cases of France, Germany, and the UK. *The International Journal of Accounting*, 49(2014), 231–247.
- Barbu, M., Dumontier, P., Feleagă, L., & Feleagă, N. (2014b). A Proposal of an International Environmental Reporting Grid: What Interest for Policymakers, Regulatory Bodies, Companies, and Researchers? Reply to Discussion of “Mandatory Environmental Disclosures by Companies Complying with IAS/ IFRS: The Case of France, Germany and the UK”. *The International Journal of Accounting*, 49(2014), 253–262.
- Bischhoffshausen, W. (1996) Una visión general de la contabilidad ambiental. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, N° 29, 67-86.
- Cañibano, L. (2000). El medio ambiente en la contabilidad de las empresas. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, (2), 81-96.
- Cárdenas, R. (2013). La globalización contable llegó al país: Bienvenidos los IFRS/NIIF. *Portafolio*, N/A.

- Carrasco, F. (2001). La relevancia social de la contabilidad medioambiental. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. (56), 46-47.
- Cuéllar, B. y Moneva, J. (2001). Información medioambiental y mercado de capitales. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (57), 35-39.
- Climate Disclosure Standards Board (CDSB), 2015. Recuperado: <http://www.cdsb.net/our-story>
- Da Rosa, F., Lunkes, R., Pfitscher E., Feliu, V. & Soler, C. (2012) Contabilidad medioambiental en España: Proceso estructurado de revisión y análisis teórico referencial/Environmental accounting in Spain: Structured review process and theoretical analysis. *Contabilidad y negocios*, 7(14), 23-48.
- Díaz, M., Gil, J. y Vilches, P. (2010). Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros. *Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*. 5(9), 19-56.
- Fernández, C. (2003). El concepto de contabilidad ambiental y la normalización. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (64).
- Fernández, C. (2006). La responsabilidad social y el medio ambiente: nuevos rumbos para la contabilidad. *Revista Contabilidad y Auditoría: investigaciones en teoría contable*, 24(12), 14-28.
- Fernández, O. (2008a). Contabilidad medioambiental: Liderazgo e información. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 139, 601-602.
- Fernández, O. (2008b). Enfoque contable de la gestión y liderazgo medioambiental. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (82), 18-21.

- Firoz, C. & Ansari, A. (2010). Environmental accounting and international financial reporting standards (IFRS). *International Journal of Business and Management*, 5(10), 105-112.
- García, I. (2011a) Cuestiones ambientales en informes financieros bajo normas internacionales de información financiera: el caso de Repsol –YPF de España. Documentos de trabajo de contabilidad social. 4 (2). Recuperado el septiembre de 2015 <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/DTCS/article/view/679>
- García I. (2011b) Las Normas internacionales de información financiera y las cuestiones ambientales. *Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable*. N° 34 (17). Recuperado el 16 de enero de 2016 <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/view/102/150>
- Gómez, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. (18), 87-120.
- Gómez, M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 55-78.
- Gómez, M. y Reyes, M. (2013). La contabilidad medio ambiental y los impuestos ambientales aplicados en las Pymes: Caso empresas Agrícolas del Valle de Autlán Jalisco, México. *Global Conference on Business & Finance Proceedings*. 8(1), 1123-1134.
- Gómez, M., Reyes, M. y Flores, R. (2013). La contabilidad medio ambiental y los impuestos ambientales aplicados en las Pymes: caso empresas agrícolas del Valle de Autlán Jalisco, México (Resultados). *Global Conference on Business & Finance Proceedings*. 8(2), 1450-1459.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6ta ed.). México D.F., México: McGraw Hill.

- International Accounting Standards Board (IASB) (2013) *Estándares Internacionales para la presentación de reportes financieros IFRS-NIIF*. Versión oficial en español de las NIIF plenas.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2015). Recuperado de <http://www.ifrs.org/>
- Larrinaga, C. (1997). Consideraciones entorno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, (93), 957-991.
- López, M. y López, J. (2012). Responsabilidad medioambiental e información financiera. Especial referencia al caso español. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 159-173.
- Mantilla, E. (2006) La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, (25), 133-160.
- Masanet, M. (2002). *Desarrollo e Integración de los sistemas de información contable en la gestión medioambiental de la empresa*. (Tesis Doctoral no publicada).
- Masanet M., Llull A. y Rovira R. (2008) La información medioambiental en el marco de las NIIF y en la regulación española. Su aplicación al caso de los pasivos. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (7), 135-162.
- Maside, J. (2002). Recientes desarrollos en el campo de la información y la contabilidad ambiental. *Revista Galega de Economía*, 11(2), 1-123.
- Mejía, E. (2010). *Contabilidad Ambiental: Crítica al Modelo de Contabilidad Financiera*. Armenia, Colombia: Universidad del Quindío.
- Negash, M. (2012). IFRS and environmental accounting. *Management Research Review*, 35(7), 577-601.

- Quinche, F. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XVI (1), 197-216.
- Reyes, M., Rosano, G. y Gómez, M. (2014). Los beneficios de la contabilidad ambiental en una empresa con sistemas de producción de buenas prácticas agrícolas. *Global Conference on Business and Finance Proceeding*, 9(1) 1037-1047.
- Rubio, S., Chamorro, A. y Miranda, G. (2006). Un análisis de la investigación sobre contabilidad medioambiental en España. *Cuadernos de Gestión*. 6(2), 29-43.
- Sánchez, C. (2005) Contabilidad ambiental. Evaluación de la problemática ambiental y su influencia económico – contable. *Revista Alternativa Financiera*, 10-12.
- Sanz, C. (1995). El medio ambiente y la contabilidad. *Acciones e investigaciones sociales*, (3), 165-178.
- Soto, E. M., Roa, G. M., Salazar, C. A. M., & Galvis, O. D. J. M. (2014). Marco conceptual de la biocontabilidad. *Sinapsis-Revista de Investigación de la Escuela de Administración y Mercadotecnia del Quindío EAM*, 6(6), 94-111.
- Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (50), 155-176.
- Tua, J. (2001) Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. (7), 117-166.
- Valle, C. (2011). Las limitaciones del modelo contable y el problema ambiental: una aproximación a la medición razonable del beneficio empresarial. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. (46), 75-100.