

Análisis de los criterios de reconocimiento de las cuentas ambientales en los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS

Eutimio Mejía Soto

Resumen Abstract

Los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados contables, constituyen los aspectos y criterios que se deben tener en cuenta para incorporar una partida en los reportes cualitativos y cuantitativos de la entidad. El presente texto analiza las dificultades que para la contabilidad ambiental representa la utilización de los mismos criterios de reconocimiento de las partidas financieras. En consecuencia se propone que para efectos de la contabilidad ambiental se diseñen unos criterios de reconocimientos acorde con el objeto de estudio, fines y función de esta área específica de la contabilidad.

The criteria to acknowledge the elements of the accounting states, constitute the aspects and criteria that must be taken into account to incorporate a figure in qualitative and quantitative reports of a business. This paper analyses the difficulties that for environmental accounting generates the use of the same criteria of acknowledgment of financial figures. Thus, to the effect of an environmental accounting it is proposed the design of some criteria of acknowledgement akin to the object of study, aims and function of this specific area of Accounting.

Palabras clave Key words

Criterios de reconocimiento, contabilidad ambiental, cuentas ambientales, estándares contables, elementos de los estados contables, responsabilidad ambiental.

Criteria of acknowledgement, environmental accounting, environmental accounts, accounting standards, elements of the accounting states, environmental responsibility.

Primera versión recibida en junio de 2010 - Versión final aceptada en octubre de 2010

*“Todas las cosas de la naturaleza tienen valor,
las cosas de la economía tienen solamente precio”.*

Foro de Río (1992)

1. Aspectos generales del reconocimiento contable

El reconocimiento contable es el proceso de definir qué partidas se incluyen en los informes contables, y cuándo en función del tiempo es apropiado su inclusión en dichos estados. La decisión de reconocimiento de un rubro en los reportes de una entidad, se complementa con elección del método o métodos de medición-valoración, los conceptos de capital y su mantenimiento, los aspectos a presentar y las políticas de revelación de información.

Cooper e Ijiri (2005, p. 609) anotan que el reconocimiento contable consiste en “aceptar, proponer o hacer realidad una transacción. Determinar la cantidad, fecha, clasificación y otras condiciones precedentes en relación con la contabilización de una transacción y por tanto, asentar en los libros de contabilidad”.

Fowler (2008, p. 485) señala que reconocer es “incorporar a los registros contables un activo, un pasivo o un elemento de los estados financieros”.

Álvarez González (2006, p. 28) afirma que reconocer “es incluir en los estados contables partidas que cumplan la definición de elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio neto, ingreso y gasto)”. Considera el autor que el reconocimiento es el proceso de incorporación de elementos de los estados financieros en el balance o en el estado de resultados de una partida que cumpla las condiciones para su inclusión.

Vela (1996) de forma categórica afirma que “la aplicación de los principios contables se encuentra estrechamente vinculada con el método de reconocimiento de transacciones que se defina dentro de cualquier sistema de información contable, sobre todo en lo que se refiere a las relacionadas con gastos e ingresos. Magnitudes tan importantes como puede ser el propio resultado, van a depender de los criterios que dicho método de reconocimiento utilice”.

La contabilidad ambiental ha utilizado fundamentalmente los mismos criterios de reconocimiento contable que los utilizados para el registro de transacciones mercantiles tradicionales, situación que ha impedido que se incluyan en los reportes contables de las entidades, importante información distinta de la económico-financiera, y cuando es incluida, los criterios de reconocimiento, los conceptos de capital y su mantenimiento, la medición y presentación-revelación no es adecuada para propósitos socio-ambientales.

El presente documento desarrollará un análisis crítico de los criterios de reconocimiento contable de los modelos de contabilidad financiera, los cuales

se formulan y aplican en el modelo contable internacional del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB. Frente al modelo anterior, se expondrán y analizarán los criterios que se han propuesto desde la investigación contable, estando orientados de manera más pertinente a la protección, cuidado y conservación de los recursos y realidad socio-ambiental.

2. Partidas ambientales

Los organismos emisores de estándares y principios contables a través de las diversas regulaciones han distinguido las siguientes partidas ambientales:

1) Ambiente

El ambiente es “un conjunto de cosas, condiciones e influencias como clima, temperatura, relaciones con otras personas y efectos derivados de ellas”. (Barraza y Gómez, 2005, 54). Los mismos autores acuden a la Real Academia de la Lengua quien establece que el ambiente es el “elemento en que vive o se mueve una persona, animal o cosa; y también como conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas y a los seres vivos”.

Confesa Fernández (1997, p. 32 citado en Barraza y Gómez, 2005, p. 54) señala que ambiente es “el entorno vital, o sea, el conjunto de factores abióticos (físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos) y de factores bióticos o tróficos (parásitos, predación, competencia, etc.), que interactúan entre sí, con el individuo y con la comunidad en que vive, determinando su forma, carácter, comportamiento y supervivencia”.

Para Fraume (2007, p. 285) el medio ambiente es “todo lo que rodea a un organismo; los componentes vivos y los abióticos. Es el conjunto interactuante de sistemas naturales, construidos y socioculturales que está modificando históricamente por la acción humana y que rige y condiciona todas las actividades vida en la tierra, en especial humana, al ser su hábitat y su fuente de recursos”.

Pahlen y Fronti (2004, p. 119) retoman la definición de Fernández Cuesta de medio ambiente empresarial, el cual lo define como “el entorno vital o conjunto de factores físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interactúan con la empresa en estudio y comunidad en la que se inserta. Es decir, el uso temporal que dicha empresa hace del ámbito espacial que la rodea, incluyendo en dicho espacio la herencia cultural e histórica”.

La Comisión de la Unión Europea CUE en su recomendación de (2001) y el ICAC (2002) definen el ambiente como “el entorno físico natural, incluidos

el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos renovables y no renovables, tales como combustibles fósiles y los minerales”.

2) Activos ambientales

El Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas ICAC (2002) señala que “los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad” se contabilizarán como un activo.

Bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar. Dentro de este grupo se encuentran:

- a. Inventarios de materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables;
- b. Propiedad, planta y equipo que se empleen con los mismos fines;
- c. Cargos diferidos representados por gastos de investigación y desarrollo en la tecnología limpia, así como los gastos de reforestación (Ablan y Méndez, 2004, p. 17).

El IASB (2009) define activo como “un recurso: a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”.

Los activos ambientales son costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros porque satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos” (UNCTAD, 1998, p. 6).

Ostengo (2007, p. 132) reafirma el carácter económico-financiero de la contabilidad, a partir de la definición que la AAA ofrece de activo, cuando lo ilustra como “un recurso económico dedicado a fines comerciales en una entidad contable específica, con conjuntos de potenciales servicios disponibles para operaciones esperadas o beneficiosas para ellas, entendiéndose por potenciales de servicios, la capacidad para generar beneficios en el futuro”. En la mencionada definición un buen número de recursos ambientales no tienen la posibilidad de ser reconocidos contablemente.

3) Pasivo ambiental

El IASB (2009) define pasivo como una “obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

“Una obligación legal de realizar un futuro pago debido a la pasada o actual manufactura, uso, vertido o amenaza de vertido de una sustancia particular, u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente” (USEPA, 1996, citado por Conesa et al, 2006, p. 103).

“Los pasivos ambientales son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en que se incurrirá para liquidar el pasivo, los pasivos ambientales se denominan reservas para pasivos ambientales” (UNCTAD, 1998, p. 7).

Según Conesa et al (2006, p. 104-105) existe una obligación presente conocida, sea legal, contractual o voluntariamente asumida, como resultado de:

- a. Derivada de un daño pasado o presente al medio ambiente, causado por la compañía o por terceros en su nombre, o por propietarios anteriores.
- b. La compañía se compromete a realizar un conjunto de operaciones tendientes a reducir y/o reparar el daño causado, a no realizar determinados actos susceptibles de causar daños al medio ambiente o a afectar una o varias transacciones económicas pecuniarias como compensación de los mismos.

Conesa et al (2006, p. 105) analizando la Recomendación de la Comisión Europea (2001) señala que no se reconoce un pasivo ambiental cuando:

- a. Se presente la posible existencia de daños futuros, ya que en el momento no se conoce qué decisiones adoptará la organización.
- b. Los casos en que no se disponga de evidencia razonable de la existencia de una obligación, sea efectiva, probable o condicionada, en el momento en que se considere su reconocimiento.
- c. La obligación de adquirir en el futuro activos destinados a la prevención, corrección o reducción de daños ambientales.

Ablan y Méndez (2004, p. 17-18) anotan que los pasivos ambientales “constituyen un pasivo muy especial, pues trasciende el endeudamiento corriente con proveedores de fondos, para convertirse en una deuda con la existencia misma del planeta”.

La UNCTAD (1998, p. 9) señala que “debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental... para que se reconozca la existencia de un pasivo ambiental no es necesario que exista una obligación legal. Puede haber casos en que

una empresa tenga una obligación derivada, ya sea porque no existe una obligación legal o porque se amplíe la obligación legal vigente”.

4) Pasivo ambiental contingente o potencial

“Una obligación legal potencial de realizar un futuro pago debido a la actual o futura manufactura, uso, vertido o amenaza de una sustancia particular, u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente. Una obligación es potencial cuando depende de futuros eventos o cuando la ley o regulación creadora del pasivo todavía no es efectiva” (USEPA, 1996, citado por Conesa et al, 2006, p. 103; Fronti de García y Wainstein, 2000, p. 17 y 25).

“Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine salida de recursos o cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que conforma el origen de la obligación” (Larrinaga y Llull, 1999, Citado por Conesa et al, 2006, p. 109).

5) Provisiones ambientales

“Los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probable o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán” (Cita de Conesa et al, 2006, p. 109; Fronti de García y Wainstein, 2000, p. 17 y 25; ICAC, 2002).

6) Gastos ambientales

AECA (1999, citado por Cañibano, 2000, p. 85) define que “gasto es un decremento de los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciación de los activos, o un incremento de los pasivos exigibles, que originan disminuciones en los fondos propios y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los partícipes en dicho neto patrimonial”.

La Comisión de las Comunidades Europeas CUE (2001) considera que el gasto medioambiental “engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección de aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biosfera y el paisaje”.

El ICAC (2002) señala que “tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados (causados), de las actividades medioam-

bientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos del sujeto contable”.

El IASB (2009) define gasto como “los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones de valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio”.

7) Ingresos ambientales

Bischhoffshausen (1996, p. 156) identifica como beneficios ambientales el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante.

8) Costos ambientales

Cañibano (2000, p. 87, 88) señala que “los costos ambientales son los originados por las medidas adoptadas por una empresa, o por otra en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias o para la conservación de sus recursos renovables o no renovables”.

En términos generales y siguiendo a Bischhoffshausen (1996, p.147-151) se pueden identificar costos ocultos como los derivados de reparación de daño ambiental, adquisiciones de equipos de protección, seguros ambientales, supervisiones médicas, control de contaminantes, responsabilidad por derrames, administración de desechos, disposición final de residuos, estudios ambientales, reciclaje, indemnizaciones por daños a propiedad y personas.

Los costos ambientales se puede clasificar como costos financieros y administrativos tradicionales con impacto en lo ambiental, los costos contingentes difíciles de determinar con precisión en un momento dado y los costos sociales o externalidades¹ (Azqueta, 1994, p. 5; Nemogá, Cortés y Romero, 2008, p. 111; Dixon y Stefano, 1998, p. 2; Epstein, 2009, p. 143).

¹ Pardavé (2007, p. 1) señala, con respecto a las externalidades, que corresponde al “costo de las actividades realizadas, que por una parte lo sufragan otras partes que no intervienen directamente en el proceso de producción o consumo que ha originado la externalidad”.

Barraza y Gómez (2005, p. 138) señala la existencia de costos ambientales contingentes. Costo de contingencia ambiental, son los costos relacionados con el manejo ambiental en la empresa que pueden ocurrir hacia el futuro, como compensaciones por daños ambientales, posibles infracciones y costos relacionados con la seguridad industrial. Estos costos están relacionados con los riesgos ambientales cuyo valor depende de la probabilidad de ocurrencia (Hoof, Monroy y Saer, 2008, p. 166, 167, citando a USEPA (1999) y el Instituto Americano de Ingeniero Químicos (1999).

Costos ambientales sociales son los costos causados por la actividad empresarial al medio ambiente y la sociedad, por los cuales la empresa no es legalmente responsable, también conocidos como externalidades (Hoof, Monroy y Saer, 2008, p. 167).

“Los costos ambientales abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa” (UNCTAD, 1998, p. 6).

3. Criterios generales de reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Vela (1996) afirma que la consideración de cualquier método de reconocimiento implica la definición de dos conceptos, a saber:

1) Enfoque de medida

En este campo se presentan dos métodos, el flujo de recursos económicos y el flujo de recursos financieros. El primero, se asocia en función del costo de los servicios y no en las fuentes o usos de los recursos financieros. El segundo, se asocia con los recursos financieros de la organización, llevando el reconocimiento de partidas cuando las transacciones implican un uso de dichos recursos.

2) Base de reconocimiento

La base de reconocimiento hace referencia al momento en el que debe llevarse a cabo la inclusión de una partida en los estados contables. Históricamente en contabilidad se han utilizado las siguientes bases de reconocimiento:

- i. Base de caja: Se reconoce la partida sólo en el momento en que existe la presencia de efectivo en las transacciones, ya se trate de ingresos o egresos de la entidad.
- ii. Base de compromisos: Se reconoce en los estados contables una partida cuando la entidad ha contraído una obligación particular, pre-

se presenta como dificultad que afecta más a los gastos que a los ingresos, es utilizada fundamentalmente con fines de control del presupuesto.

- iii. Base de devengo: Los efectos de transacciones y otro tipo de eventos se reconocen cuando éstos ocurren (Van Greuning, 2007). Estos efectos son registrados y reportados en los estados financieros del período en el que se presentan, y su registro se realiza independiente de la presencia del efectivo o su posterior flujo.

Martínez Conesa (1996, p. 100, 101) afirma que el Consejo de Contabilidad Financiera FASB de los Estados Unidos establece los requisitos para la inclusión de los elementos en el Balance y Cuentas de Resultados, los cuales son los siguientes:

- a. Condición necesaria pero no suficiente: cumpla la definición de un elemento de los estados financieros, y que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa.
- b. Que la partida tenga un atributo que pueda ser medido con fiabilidad, cuantificación que puede estar sometida a incertidumbre y que es necesario evaluar siempre, teniendo en cuenta la característica cualitativa de la prudencia.
- c. Que la información sea relevante, tenga valor predictivo y de confirmación y sea capaz, por tanto, de influir en las decisiones de los usuarios.
- d. La información debe ser suficientemente fiable, para lo cual es necesario su fidelidad, verificabilidad y neutralidad.

Martínez Conesa (1996, p. 100, 101) identificó una contradicción que a mediados de los noventa se presentaba en los criterios de reconocimiento contable en la legislación española, dando lugar a dos perspectivas de reconocimiento, una jurídica y otra económica, tal como se presenta a continuación:

- a. “Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.
- b. En el caso que no representen una transacción frente al exterior, se registrarán cuando se produzca un auténtico consumo de un activo, la transformación de un pasivo o cuando se cumplan los supuestos establecidos para la imputación de un determinado importe al resultado del período”.

Fowler (2008, p. 180) asume una defensa de los criterios de reconocimiento expuestos en el Modelo Financiero IASB, señalando que “en doctrina, un

criterio según el cual una entidad sólo debería reconocer activos o pasivos, es cuando sea probable que los flujos de fondos asociados con ellos fluyan a la misma o desde ella.

De hecho, la probabilidad de que se concreten los flujos de fondos referidos ya está considerada en las definiciones de activos y pasivos que contienen los principales marcos conceptuales. Si un elemento cumple con las condiciones establecidas en éstos para ser considerado un activo o un pasivo, lo único que queda por considerar para determinar si se le reconoce contablemente, es la posibilidad de asignarle una medida confiable.

En consecuencia, el criterio descrito sólo tendría utilidad si se adoptasen definiciones de activo o pasivo distintas de las que contienen los principales “marcos conceptuales” o si rechazase el requerimiento de medición confiable. Esta última idea no tiene defensores.

El AICPA (1996, citado por Conesa et al, 2006, p. 104) señala con respecto a los pasivos que “para que una responsabilidad sea reconocida en los estados financieros, esta causa fundamental debe haber ocurrido en o antes de la fecha de los estados financieros”.

La Recomendación de la Comisión Europea (2001) señala que debe constituirse una provisión “cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldará dicha obligación”.

Los criterios de reconocimiento para las provisiones ambientales establecido por la Comisión Europea (2001), es tomado de los criterios de reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros establecidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB.

Los criterios señalados por la Comisión Europea (2001) para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros no son adecuados para su aplicación en el reconocimiento de los recursos naturales. El modelo de contabilidad ambiental requiere unos juicios acordes con la condición específica de los recursos a proteger, cuidar y preservar. Su registro busca su conservación y no su explotación insostenible.

Cañibano (2000, p. 86) anota que “el punto crucial para distinguir entre activos y gastos está en su vinculación o no con rendimientos futuros. Si se trata de costos incurridos para solucionar situaciones pasadas o de rendimientos difícilmente previsibles estaríamos ante gastos, mientras que si se trata de costos incurridos hoy que darán lugar a probables rendimientos futuros nos encontraríamos ante auténticos activos”.

Los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros están asociados de forma directa con la definición de dichos elementos, la estructura conceptual del modelo internacional IASB (2009), presenta una definición que ha alcanzado un grado de reconocimiento mundial.

4. Criterios de reconocimiento contable establecidos en los IAS-IFRS

El marco conceptual (IASB, 2009, p. 82) establece que “se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede paliar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo”.

El marco conceptual (IASB, 2009, p. 83) determina dos criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros:

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

Con respecto a la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, el marco conceptual (IASB, 2009, p. 85) señala que “el concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros”.

En lo referente a la fiabilidad de la medición, el marco conceptual (IASB, 2009, p. 86) indica que “...cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados...”.

Álvarez González (2006, p. 28) ilustra desde la normativa internacional, tres características que debe cumplir una partida para su inclusión en los estados financieros de una entidad:

- a. Inexorablemente, debe incluir todas y cada una de las características exigidas y descritas en la definición de la misma, dependiendo de su consideración como activo, pasivo, ingreso o gasto.
- b. Debe ser probable que, en el futuro, los beneficios u obligaciones de carácter económico, asociados a dicho elemento, entren o salgan de la entidad, dependiendo de su consideración como activo, pasivo, ingreso o gasto. Este factor se refiere al grado de probabilidad con que los beneficios económicos futuros entrarán o saldrán de la empresa, considerando la incertidumbre que rodea el entorno en el que ésta desarrolla su actividad.
- c. El elemento debe tener un valor o costo que puede ser medido con fiabilidad y, en todo caso, teniendo en cuenta las condiciones de materialidad. Desde este punto de vista, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de estados financieros.

El International Accounting Standard Board IASB en su marco conceptual (2009, p. 89-98) hace una discriminación de cuatro elementos de los estados financieros², determinando para cada uno los criterios de reconocimiento, tal como se ilustra a continuación:

- a. Reconocimiento de activos: “se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la empresa, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad”... “Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados”.
- b. Reconocimiento de pasivos: “se reconoce un pasivo en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad”.
- c. Reconocimiento de ingresos: “se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconoci-

² El marco conceptual reconoce cinco elementos, los cuatro analizados en el punto objeto de análisis y el patrimonio neto, que se ilustra por ser el resultado de la diferencia neta entre el activo y el pasivo (Marco Conceptual IASB, 2009, p. 49; ver comentario en: Álvarez González, 2006, p. 27 y Van Greuning, 2007, p. 4).

miento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos”.

- d. Reconocimiento de gastos: “se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos”.

La generación de beneficios económicos y su cuantificación monetaria fiable, son los requisitos imprescindibles para la inclusión de una partida en los estados financieros. Los recursos que no generen beneficios económicos traducibles monetariamente para la entidad y sus propietarios-inversionistas no deben ser reconocidos en los reportes financieros conforme al modelo IASB. ¿Todos los recursos, incluyendo los socio-ambientales son susceptibles de generar beneficios económicos para la entidad, además de ser medibles monetaria y confiablemente?

Los criterios de reconocimiento del modelo IASB no son adecuados para presentar la realidad socio-ambiental, menos para su gestión, protección, cuidado y conservación. Tales criterios de reconocimiento son válidos para representar la situación y evolución financiera, pero no son pertinentes para la representación de la riqueza ambiental y social de las organizaciones.

Los criterios de reconocimiento del IASB para el caso de los rubros ambientales, permiten que en muchos casos las organizaciones evadan su responsabilidad. La Comisión de Comunidades Europeas (2001) afirma que “la práctica habitual que la industria ha seguido en el pasado o sigue en la actualidad sólo desemboca en una obligación tácita para la empresa en la medida en que la dirección de la misma no pueda sustraerse a tomar medidas. Sólo se producirá este hecho cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño ambiental mediante una declaración específica publicada o unas pautas de actuación constantes en el pasado”.

La Recomendación de la CUE (2001) adiciona que “los daños ambientales que puedan estar relacionados con la empresa o puedan haber sido causados por ella, pero en relación con los cuales no exista una obligación legal, contractual o tácita de repararlos, no cumplen los requisitos para ser reconocidos como responsabilidad ambiental en las cuentas anuales de la empresa...” (CUE, 2001; Senés y Rodríguez, 2002 y 2003). El anterior comentario, evidencia de forma clara el carácter predominante y eminentemente formal del reconocimiento, la sustancia, esencia o materialidad se supedita a un hecho de formalización jurídica o aceptación voluntaria.

La Recomendación de la CUE (2001) establece cuándo se reconoce una provisión, tal como se indica en el siguiente comentario, “si, en la fecha de cierre del balance, existe una obligación cuya naturaleza ha sido definida con claridad y que puede generar flujo de salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, aunque no se tenga certeza del importe o la fecha, en ese caso, se reconocerá una provisión, siempre que se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación”.

La Recomendación de la CUE (2001) señala que “las responsabilidades contingentes no se deberán reconocer en el balance”. Cuando se trate de una posibilidad menos que probable se reconoce en las notas y cuando la posibilidad sea remota no es necesaria la difusión de dicha anotación”. Los gastos ambientales serán reconocidos en el período en el cual ocurren.

Siguiendo la Recomendación de la CUE (2001) los gastos ambientales pueden ser capitalizados cuando están orientados a evitar, reducir daños futuros o buscan conservar recursos ambientales, para lo cual deben ser empleados de forma permanente y además, los costos deben estar relacionados con los beneficios económicos previstos que favorecerán a la entidad, prolonga la vida útil, o mejoran la capacidad y/o seguridad de los activos; o deberán reducir o impedir la contaminación que realiza la entidad.

La literatura contable ha identificado que existen tres estándares internacionales de contabilidad financiera que tienen relación y aplicación directa con los temas de contabilidad ambiental, los cuales son el IAS 36 “Deterioro del valor de los activos”, IAS 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes” y el IAS 38 “Activos intangibles” (Senés y Rodríguez, 2003). Debe anotarse que los registros contables efectuados a partir de estos estándares son de contabilidad financiera ambiental, y por lo tanto no pueden calificarse como de contabilidad ambiental.

Mejía y Montes (2009) en el artículo “Enfoque crítico de la orientación socio-ambiental en la profesión contable” y Mora, Montes y Mejía (2007) en el texto “Contabilidad y medio ambiente”, señalan que no existe ningún estándar internacional de contabilidad o reporte financiero que se haya desarrollado para responder a las crecientes preocupaciones sociales y ambientales. Los contadores interesados en estos aspectos han adaptado con gran dificultad algunos IAS-IFRS para las necesidades de la contabilidad no tradicional, proceso que ha tenido un gran número de dificultades, la mayoría de ellas sin resolver desde los protocolos del modelo IASB.

El IAS 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes” (IASB, 2009) en el Apéndice C, presenta varios ejemplos de reconocimiento de provisiones que están relacionados con partidas medioambientales. A continuación se hará un análisis de algunas de las partidas citadas:

1) Caso de legislación, referente a terrenos contaminados, cuya aprobación es prácticamente segura

Una entidad petrolífera produce contaminación, pero no sanea los terrenos que ha utilizado más que cuando la legislación del país en el que opera la obliga a ello. Un determinado país en el cual tiene operaciones no cuenta, hasta el momento presente, con legislación que le obligue al saneamiento de los terrenos utilizados. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2010, se aprobará en el país en cuestión una ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.

Análisis: existe el suceso pasado que da origen a una obligación que representa salida de recursos económicos de la entidad para dar cumplimiento a la misma. En tal sentido, deberá reconocerse la provisión en virtud del probable sacrificio de beneficios económicos de la entidad.

El reconocimiento de la provisión se sustenta en la existencia de una legislación que obliga a la entidad a la reparación de los terrenos dañados. La justificación para que estas empresas puedan reconocer las respectivas provisiones no la sustentan en el deterioro del terreno, ni en los daños causados en el ecosistema, sino en la existencia de una ley que obligue a su recuperación; se convierte el compromiso ambiental, únicamente en una obligación de tipo jurídico. Si no existe legislación que obligue a la entidad a intervenir en los terrenos deteriorados por su actividad, no deberá reconocerse provisión alguna, reflejando claramente el carácter financiero y legal de la contabilidad, y la ausencia de una preocupación ambiental real.

2) Caso de una obligación implícita para sanear terrenos contaminados

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

Análisis: la responsabilidad ambiental puede ser contractual o voluntaria (Senés y Rodríguez, 2002, p. 134). El IAS 37 señala que existe una obligación implícita o voluntaria cuando se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- a. Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidad; y

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

Conforme a la definición de obligación implícita o voluntaria y a los criterios de reconocimiento para una provisión, en el caso analizado deberá reconocerse la misma. El valor será la mejor estimación del monto requerido para el saneamiento y limpieza del terreno.

La responsabilidad ambiental tácita o voluntaria obedece a dos posibles dinámicas; primero, como resultado de la conciencia ambiental que asume la entidad frente a la protección, cuidado y conservación del ambiente; segundo, como resultado de una estrategia publicitaria que considera que las empresas socio-ambientalmente responsables generan mayores flujos de efectivo favorables. Las empresas ambientalmente responsables son clasificadas como verde claro y verde oscuro, dependiendo del grado de compromiso real asumido con la sociedad y el ambiente.

3) Plataforma petrolífera marina

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

La construcción de la plataforma constituye el hecho pasado que da origen a la obligación legal de retirar la plataforma y la restauración del fondo marino, la provisión será por un valor igual al noventa por ciento de los costos totales.

El reconocimiento de provisiones relacionadas con el retiro y restauración del fondo marino, se sustenta en la relación contractual de la entidad y no en los daños o cambios negativos generados en el ambiente.

4) Obligación legal de colocar filtros para el humo

Según la legislación recién aprobada, la entidad está obligada a colocar filtros para el humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de diciembre del año 2010, la entidad no ha colocado tales filtros:

El IAS 37 (IASB, 2009) señala que la probabilidad de incurrir en sanciones por la no puesta en funcionamiento de los filtros depende de la legislación local; concluyendo que “no se reconocerá provisión por los costos de los

filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más probabilidad que sean impuestas a la entidad que de lo contrario”.

El reconocimiento de la provisión se sustenta en la legislación local y en la probabilidad real de sanción por parte de las autoridades por incumplimiento de la entidad a las normas establecidas con respecto a los filtros de las chimeneas. La partida reconocida no se sustenta en los daños y deterioro causado por la maquinaria sin los debidos filtros, ni las externalidades (costo social y beneficio social generadas en el ambiente); el criterio de inclusión de la provisión en la información contable de la entidad se sustenta en el efectivo desembolso que hará o probablemente deberá hacer la entidad.

Los ejemplos señalados muestran en su totalidad que los criterios de reconocimiento de las partidas ambientales en el modelo contable IASB, responden a criterios legales y financieros, sustentados fundamentalmente en los sacrificios o desembolsos económicos que deba hacer la empresa para cumplir con dichas obligaciones. Los deterioros reales y los daños causados al ambiente no son un criterio válido bajo el modelo IASB en el momento de incluir rubros en los reportes contables de las organizaciones.

5. Propuestas de criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros con fines ambientales

Los aspectos que no son derivados de los procesos de intercambio, ni sus valores son determinados a partir de las relaciones entre oferentes y demandantes, están por fuera del alcance de la contabilidad financiera, por lo tanto, no son objeto de reconocimiento, presentación y revelación. Una contabilidad de carácter ambiental generará una ruptura con esta lógica económico-financiera, incluyendo otros criterios y requisitos para la inclusión de realidades diferentes a las económico-financieras en los estados contables.

Gray (2003, p. 153) señala que “la contabilidad tradicional sólo considera aquellas cuentas que son financieras por naturaleza, que reflejan acontecimientos económicos, que se centralizan en entidades organizacionales y que se orientan a un conjunto de usos bastante limitado. La justificación de tal restricción de la contabilidad tradicional reside presumiblemente en alguna meta-teoría de economía dentro de la cual debe ubicarse la contabilidad”.

En palabras del mismo autor, lo anterior “sugiere que si la contabilidad debe restringirse a la economía de la organización, entonces, sólo aquellos aspectos sociales y ambientales que son directa y materialmente de naturaleza económica resultan relevantes para ella”.

Mantilla Pinilla (2006, p. 154) anota que “bien es todo elemento material capaz de satisfacer una necesidad, de manera directa o indirecta, siendo

totalmente cierto para los recursos naturales, pero que a diferencia de los demás bienes, los beneficios no son objeto de usufructo privado o individual, por ende, no obedece su valor a transacciones en los mercados o valor de cambio”.

La anterior afirmación es parcialmente cierta. Efectivamente los recursos naturales no pueden ser valorados bajo los criterios económico-financieros, ni su reconocimiento depender de los valores que le otorga el mercado. Sin embargo, los recursos naturales sí son utilizados para beneficios privados y particulares, y éste ha sido el principal factor que ha contribuido a su deterioro y agotamiento.

Conesa et al (2006, p. 106) hace referencia a la regulación contable ambiental española donde “se establece la inclusión de información relativa a las actuaciones medioambientales que se materializan en proyectos de ahorro, eficiencia energética y de reducción del impacto medioambiental relacionado con la deducción por inversiones prevista en la ley”.

Conesa et al (2006, p. 108) señala en congruencia con lo establecido en la Resolución del ICAC en España del 25 de marzo de 2002 que la contabilidad “debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera; de hecho existe una creciente demanda de dicha información por múltiples y diversos usuarios...”.

Conesa et al (2006, p. 110) analizando la regulación española en materia ambiental anota “que la empresa debe comunicar, entre otros asuntos, los riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalarán para cada provisión: saldo inicial, dotaciones, aplicaciones y saldo final”. Se puede evidenciar la preocupación del impacto financiero sobre la entidad, pero no hay preocupación por el deterioro ambiental que la empresa pueda causar.

La UNCTAD (1998, p. 9) afirma que “debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental”. No es necesaria la existencia de una obligación legal para el reconocimiento de dicho pasivo.

Cañibano (2000, p. 87, 88) haciendo referencia a la regulación europea en materia de contabilidad ambiental afirma que para el reconocimiento de los activos en los estados financieros se requiere el cumplimiento de uno de los dos siguientes requisitos, además de estar destinados de forma duradera a la entidad:

1. Están vinculados a beneficios ambientales futuros y amplían la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficiencia de los activos propiedad de la empresa; o

2. Reducen o evitan la contaminación medioambiental que podría generarse debido a futuras actividades.

Cañibano (2000, p. 87, 88) señala desde la normatividad internacional que cuando las erogaciones contables con propósitos ambientales no se registran como activos, lo hacen como gasto; para lo cual podrá hacerse la respectiva provisión en los siguientes casos:

1. La empresa este obligada, por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente; o
2. La dirección de la empresa tiene el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental, por ejemplo, cuando su política o sus objetivos, la práctica del sector, o las expectativas públicas, dejan a la dirección poco margen de maniobra para no intervenir, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al medio ambiente, bien internamente a otro órgano de la empresa, o bien externamente.

Geba, Fernández y Sebastián (2008, p. 11) señalan con respecto a la captación que “estos impactos (ambientales) se ponen de manifiesto de manera explícita cuando el hecho es directamente observable o implícitamente cuando el impacto³ puede inferirse.

Para que el departamento contable capte el elemento, hecho, circunstancia o fenómeno y su impacto en el patrimonio, es necesario que el mismo conste en una documentación de respaldo que permita conocer sus características así como el tipo de impacto socio-ambiental que genera, cualitativo y/o cuantitativo, positivo o negativo, en el patrimonio del ente, entendido en su amplia acepción”.

La información cualitativa en materia medioambiental también es objeto de tratamiento en la regulación contable, algunos aspectos significativos de la entidad en su relación con el ambiente deben señalarse en la información empresarial. Según Cañibano (2000, p. 88, 89) en el análisis de las directivas europeas sobre cuentas anuales y consolidadas, la siguiente información debe hacer parte del informe de gestión:

1. “Cuando los aspectos ambientales sean importantes para la situación financiera de la empresa, una descripción de los mismos y de la respuesta de la empresa.
2. La política adoptada por la empresa respecto a las medidas de protección del medio ambiente.

³ Impacto socio-ambiental: efecto, consecuencia o variación producida en el patrimonio socio-ambiental de un ente. Incluye aspectos culturales y naturales, directos e indirectos, positivos y negativos (Geba, Fernández y Sebastián, 2008, p. 136).

3. Las mejoras introducidas en los ámbitos fundamentales de la protección medioambiental.
4. Los incentivos públicos utilizados, tales como subvenciones y desgravaciones fiscales.
5. El grado de aplicación de las medidas de protección medioambiental impuestas por modificaciones de la legislación.
6. En caso de publicarse un informe medioambiental separado, debe hacerse referencia al mismo”.

La información cualitativa de carácter ambiental debe ser reflejada en los reportes de la entidad, pero el criterio de inclusión de dicha información en los informes contables y empresariales, no debe estar sujeta a los impactos económico-financieros que generan. El factor determinante para la inclusión de una partida ambiental, debe de ser el impacto social y ambiental que ciertas acciones de la organización generan y no sus implicaciones financieras.

Los costos ambientales según la UNCTAD (1998, p. 8) deben capitalizarse cuando estén asociados con beneficios económicos futuros, resultantes de:

1. Un aumento de la capacidad o un mejoramiento de la seguridad o la eficiencia de otros activos de la empresa.
2. Una reducción o prevención de la contaminación ambiental que es probable que se produzca como resultado de operaciones futuras.
3. La conservación del medio ambiente.

La Comisión de Comunidades Europeas CUE (2001) señala que “se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual, de naturaleza ambiental, ocasionada por hechos acaecidos en el pasado, vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldrá dicha obligación”. La obligación puede ser de naturaleza legal o tácita (Senés y Rodríguez, 2003, p. 185).

Conclusiones y recomendaciones

Los criterios de reconocimiento establecidos en el modelo contable internacional de los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS, se sustentan en aspectos netamente económico-financieros. Los beneficios económicos asociados a la partida y la medición confiable de dichos rubros constituyen los requisitos para la inclusión de una partida en los reportes contables financieros de las entidades.

Los dos criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros contemplados en el modelo IASB, no permiten capturar y reflejar la esencia de la realidad ambiental, los recursos ambientales en su gran mayoría no representan su valor por la capacidad de generación de beneficios económicos, ni su medición es fiable ni posible en términos monetarios. Los bienes ambientales no deben ser reconocidos exclusivamente por los beneficios que arroja para la entidad en términos rentísticos; lo ambiental debe hacer parte de los informes empresariales como un insumo vital para el ecosistema y la viabilidad de la vida misma, tal beneficio es incuantificable y supera todos los beneficios de los bienes que pueden alcanzar representación monetaria a partir de la valoración del mercado.

Algunas legislaciones alternas y diferentes al modelo IASB, han formulado pautas para el reconocimiento de rubros ambientales; varias de estas regulaciones articulan sus técnicas y procedimientos a la filosofía y los elementos centrales del modelo de los IAS-IFRS. Otras legislaciones se distancian de dichos parámetros y criterios, justificando la inclusión de las partidas ambientales en los estados contables en la existencia de las realidades socio-ambientales y no exclusivamente evaluando la capacidad de dichos recursos de generar beneficios económicos fiablemente cuantificables. Basta que exista la riqueza ambiental, para exigir su representación en la información de las organizaciones.

Los criterios establecidos por la Comisión Europea (2001) para el reconocimiento de los pasivos, contingencias y provisiones ambientales es tomado del modelo general IASB, situación que representa que los criterios de reconocimiento para las partidas ambientales de esta organización, no es adecuado con la naturaleza del objeto socio-ambiental, y la necesaria objetividad y precisión que requiere su reconocimiento y divulgación.

El proceso de reconocimiento contable debe responder a tres preguntas principales, ¿qué se reconoce en los estados contables?, ¿cuándo debe reconocerse una partida en los estados contables?, y ¿cuál es el valor por el que deben reconocerse dichas partidas? Las preguntas anteriores las responde la contabilidad tradicional incluyendo el modelo IASB, desde una perspectiva financiera y económica. El surgimiento de una verdadera contabilidad ambiental, debe responder a dichos interrogantes desde dimensiones sociales, culturales, históricas y ambientales, sin desconocer en algunos casos, pero no en todos, la dimensión económico-financiera.

La contabilidad ambiental no puede ser de iniciativa privada, sino de carácter público, los bienes ambientales no pueden pertenecer a las entidades privadas, ni estar para el usufructo económico de los entes, en calidad de materias primas, insumos o bienes para su explotación por cualquier medio. Los activos ambientales, por lo tanto, están constituidos por los recursos públicos que deben ser protegidos por la humanidad, por ser considerados vitales para la viabilidad de la vida misma.

Los pasivos ambientales harán referencia a la deuda que la sociedad tiene con el ambiente, cuando los niveles de consumo son superiores a la capacidad de recuperación de la naturaleza, haciendo insostenible ciertos recursos de la naturaleza.

Los recursos ambientales deben reconocerse contablemente a partir de la existencia de los mismos. Los deterioros, destrucción y consumo de estos recursos deben ser presentados en los informes empresariales. La contabilidad debe dar cuenta del estado y evolución de los recursos naturales, la finalidad de dicho seguimiento al patrimonio natural, no es determinar la posibilidad de explotación económico-financiera de los mismos; por el contrario, su propósito es conservalos, protegerlos y cuidarlos, garantizando su sostenibilidad.

Bibliografía

Ablan Bortone, Nayibe y Méndez Vergara, Elías (2004). Contabilidad y ambiente: Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción. En: Actualidad Contable FACES N° 8, enero-junio. p. 7-22.

Álvarez González, Alfonso (2006). Gestión contable bajo US GAAP. México: Alfaomega.

Azqueta Oyarzun, Diego (1994). Valoración económica de la calidad ambiental. Madrid: McGRAW-HILL.

Barraza Caro, Frank Eduardo y Gómez Santrich, Martha Eliana (2005). Aproximación al concepto de contabilidad ambiental. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia.

Bischhoffshausen, Werner (1996). Una visión general de la contabilidad ambiental. Revista Contaduría Universidad de Antioquia N° 29, septiembre.

Cañibano, Leandro (2000). El medio ambiente en la contabilidad de las empresas. En: Revista Legis del Contador N° 2, abril-junio. p. 81-96.

Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD) (1998). Grupo de trabajo intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y presentación de informes. Ginebra: Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas.

Comisión de la Unión Europea (CUE) (2001). Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Conesa Duarte, Antonio; Deniz Mayor, José Juan; Dorta Velazquez, José Andrés y Perez Aleman, Jerónimo (2006). El reconocimiento contable de los

pasivos medioambientales en España. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 28, octubre-diciembre. p. 97-120.

Coopers, William e Ijiri, Yuji (2005). Diccionario Kohler para contadores. México: Limusa.

Dixon, John y Stefano, Pagiola (1998). Análisis económico y evaluación ambiental. Banco Mundial.

Epstein, Marc J. (2009). Sostenibilidad empresarial. Administración y medición de los impactos sociales, ambientales y económicos. Bogotá: Ecoe-ediciones.

Fowler Newton, Enrique (2008). Diccionario de contabilidad y auditoría. Buenos Aires: La Ley.

Fraume Restrepo, Néstor (2007). Diccionario Ambiental. Bogotá: ECOE-Ediciones.

Fronti de García, Luisa y Wainstein, Mario (2000). Contabilidad y auditoría ambiental. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Gray, Rob (2003). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.

Hoof, Bart Van; Monroy, Néstor y Saer, Alex (2008). Producción más limpia. Paradigma de gestión ambiental. Bogotá: Alfaomega.

International Accounting Standards Board IASB [Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad] (2009). International Accounting Standards Committee Foundation. Traducción. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC (2002). Resolución del 25 de marzo de 2002 por la cual se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. Madrid: España.

Mantilla Pinilla, Eduardo (2006). La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 25, enero-marzo. p. 133-160.

Martinez Conesa, Isabel (1996). Marco conceptual de la contabilidad financiera en España: comparabilidad internacional. Madrid: ICAC.

Mejía Soto, Eutimio y Montes Salazar, Carlos Alberto (2009). Enfoque crítico de la orientación socio-ambiental en la profesión contable. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 39, julio-septiembre. p. 149-178.

Mora Roa, Gustavo; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto, Eutimio (2007). Contabilidad y medio ambiente. Armenia. Editorial Universitaria de Colombia Ltda.

Nemogá, Gabriel Ricardo; Cortés Aguilar, Alexander y Romero Munar, Johanna (2008). Biodiversidad, valoración y derecho. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Ostengo, Héctor (2007). El sistema de información contable. Buenos Aires: Buyatti.

Pahlen Acuña, Ricardo y Fronti De García, Luisa (2004). Contabilidad social y ambiental. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Pardavé Livia, Walter (2007). Estrategias ambientales de las 3R a las 10R. Bogotá: ECOE-Ediciones.

Sénes García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro (2002). Responsabilidad medioambiental. Recomendación de la Unión Europea. En: Revista Legis del Contador N° 10, abril-junio.

_____ (2003). Contabilidad ambiental. Análisis de la recomendación europea y la resolución española. Madrid: ICAC.

United Nations Conference on Trade and Development UNCTAD [Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo]. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting ISAR [Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes] (1998). Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas. Ginebra.

Van Greuning, Hennie (2007). Estándares internacionales de información financiera. Guía práctica. Bogotá: Banco Mundial.

Vela Bargues, José Manuel (1996). El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española. Madrid: ICAC.

Eutimio Mejía Soto
eutimiomejia@uniquindio.edu.co

Magister en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente de la Universidad de Manizales (tesis laureada 2010). Especialista en Gerencia Social de la Universidad de Antioquia. Contador Público y Filósofo de la Universidad del Quindío. Contador público del año del Colegio Colombiano de Contadores-Quindío 2006. Premio Nacional de Investigación FEDECOP 2006. Integrante del Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada reconocido por Colciencias Categoría A1. Integrante honorífico de la Fundación para la Investigación y el Desarrollo de la Ciencia Contable -FIDESC-. Director Escuela de Formación e Investigación Contable EFIC de la Universidad del Quindío.