

*Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"*

EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE

Carmen Fernández Cuesta

CARMEN FERNÁNDEZ CUESTA

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Oviedo – España
- Master Superior en Fiscalidad.
Universidad de Oviedo - España
- Profesora Titular del Área de Economía Financiera y
Contabilidad de la Universidad de León - España
- Ex-Vicedecana de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
De la Universidad de León – España

EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE¹

SUMARIO

1. Concepto y división de la Contabilidad

2. Definición de la Contabilidad ambiental

3. Conclusiones

Resumen

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 comunes con significados diferentes, cuando no contradictorios.

Surge así la necesidad de establecer unos fundamentos metodológicos sobre los que construir el marco conceptual y, por tanto, el alcance de la Contabilidad ambiental. Con este trabajo se pretende abrir un debate sobre estos fundamentos y el concepto mismo de Contabilidad ambiental.

Palabras clave: Contabilidad ambiental, marco conceptual, normalización

1. Concepto y división de la Contabilidad

El análisis de las distintas definiciones que sobre la Contabilidad se han ido proponiendo a lo largo del tiempo permite apreciar con claridad la tendencia a aumentar su contenido, lo cual no es más que el reflejo de los nuevos enfoques sobre los que gira nuestra disciplina.

Dentro de esta ampliación de contenido se encuentra la Contabilidad ambiental, cuya juventud se puede comprobar al considerar que las primeras publicaciones españolas, específicas de Contabilidad ambiental, tuvieron lugar en 1992 (Fernández Cuesta, 2003), si bien antes algunos autores ya habían considerado la conveniencia de analizar contablemente estas cuestiones (Lizcano, 1987; Valverdú, 1989; Goxens, 1990)

¹ Presentado en la *IV Reunión de Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*. Universidad de Cádiz. España. Grazaema (Cádiz), 25 y 26 de septiembre de 2003.

Como señala Túa (1995), es posible analizar la evolución conceptual de la Contabilidad mediante el estudio de sus definiciones: vinculación con la matemática, el derecho o la economía (estudio de los fenómenos económicos, utilidad en la toma de decisiones); consideración del usuario; enfoque formalizado, enfoque de responsabilidad social; etc. Como el propio Túa (1988) afirma:

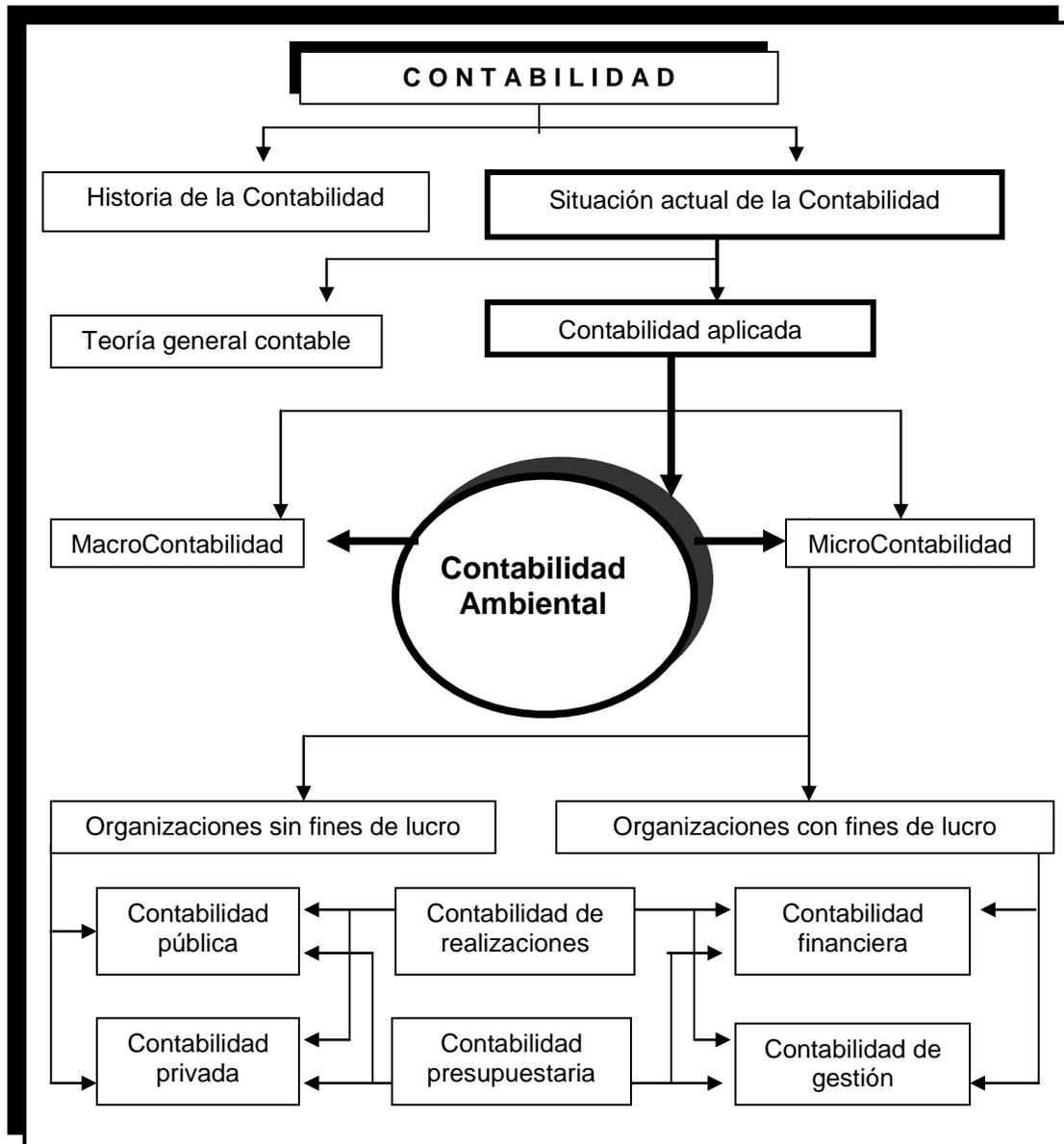
"...la Contabilidad ha pasado de ser un instrumento de carácter casi exclusivamente jurídico en defensa del propietario y con finalidad de registro, a convertirse en una disciplina científica, con aplicación preferente a la actividad económica (en la medida en que otras aplicaciones ajenas todavía son meros esbozos) y con evidentes rasgos de carácter social, por su naturaleza como disciplina científica, por el tipo de información que suministra y por su capacidad de servicio en cuanto a la satisfacción de las necesidades de sus usuarios en orden a facilitarles la toma de decisiones..."

Combinando las definiciones ofrecidas por diversos autores (AAA, 1966; Biondi y otros, 1999; Cañibano, 1974; Fernández Pirla, 1977; Mattessich, 2002) adoptamos como punto de partida que:

1. La Contabilidad es una ciencia empírica, social y económica.
2. Su objeto material es la realidad socio-económica, en su situación pasada, presente y futura, de cualquier organización o unidad económica: empresas, organismos del sector público, entidades sin ánimo de lucro, nación, etc.
3. Su objeto formal lo constituye el conocimiento de la realidad socio-económica, para lo cual es necesario aplicar métodos propios y característicos en cuanto a la captación, medida, valoración, representación e interpretación de dicha realidad. Dichos métodos se apoyan sobre bases suficientemente contrastadas y permiten elaborar la información relativa a los hechos, expresada tanto en términos cuantitativos como cualitativos.
4. Su finalidad es comunicar información, previamente elaborada, a fin de que sus usuarios puedan tomar decisiones. De ahí que la elaboración de un tipo de información contable determinada dependa de su utilidad para sus potenciales usuarios.

En función de los criterios adoptados para efectuar la partición, la Contabilidad puede ser objeto de múltiples divisiones, identificando diversas categorías o ramas de la Contabilidad. Así, combinando la modalidad del conocimiento, la extensión del universo considerado, el tipo de unidades económicas y la perspectiva temporal, la Contabilidad puede clasificarse según se indica en la Figura 1.

FIGURA 1. DIVISIÓN DE LA CONTABILIDAD



Fuente: Elaboración propia a partir de: Cañibano, 1987; Mattessich, 1957; Montesinos, 1976

2. Definición de la Contabilidad ambiental

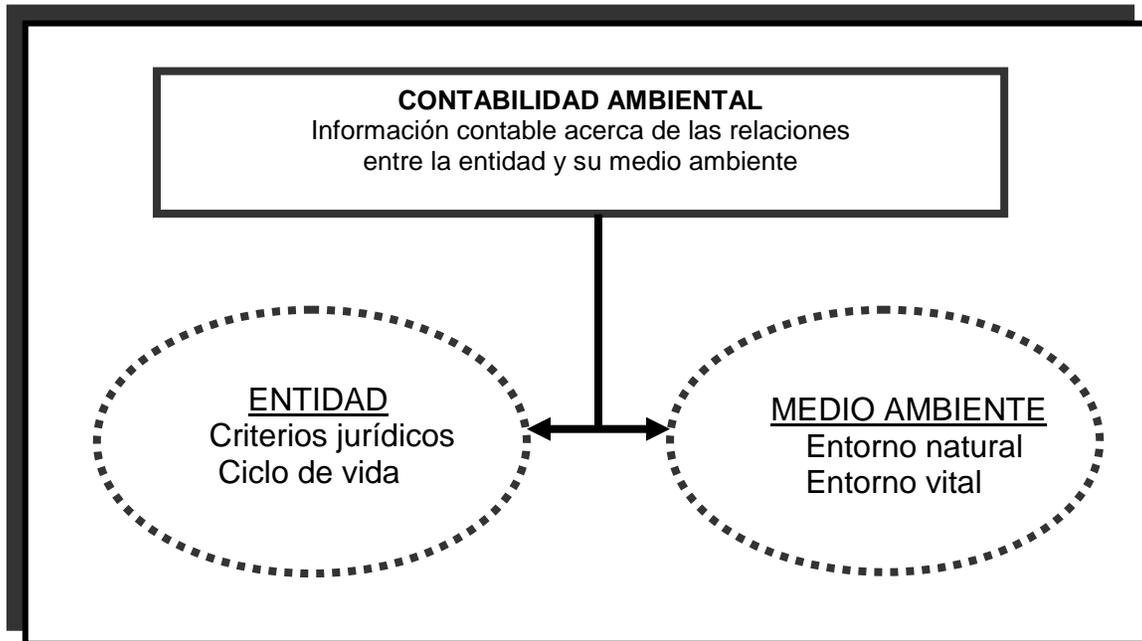
La Contabilidad ambiental puede definirse como la parte de la Contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, lo cual requiere precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente.

En microContabilidad, tradicionalmente para delimitar la entidad se ha acudido a criterios de base jurídica (forma jurídica de la entidad, legislación aplicable, contratos en vigor, etc.).

No obstante, también es posible definir la entidad a partir del análisis técnico del ciclo de vida (ACV) de sus productos y actividades, es decir, desde su diseño hasta la eliminación final de cualquier efecto negativo ocasionado por el consumo de estos productos o la realización de estas actividades.

Por otra parte, el medio ambiente de una entidad puede definirse como su entorno natural, o bien como su entorno vital, abarcando, en este segundo caso, el entorno natural, cultural y social de la entidad a lo largo de un determinado periodo de tiempo (Figura 2).

FIGURA 2. CONTABILIDAD AMBIENTAL. FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS

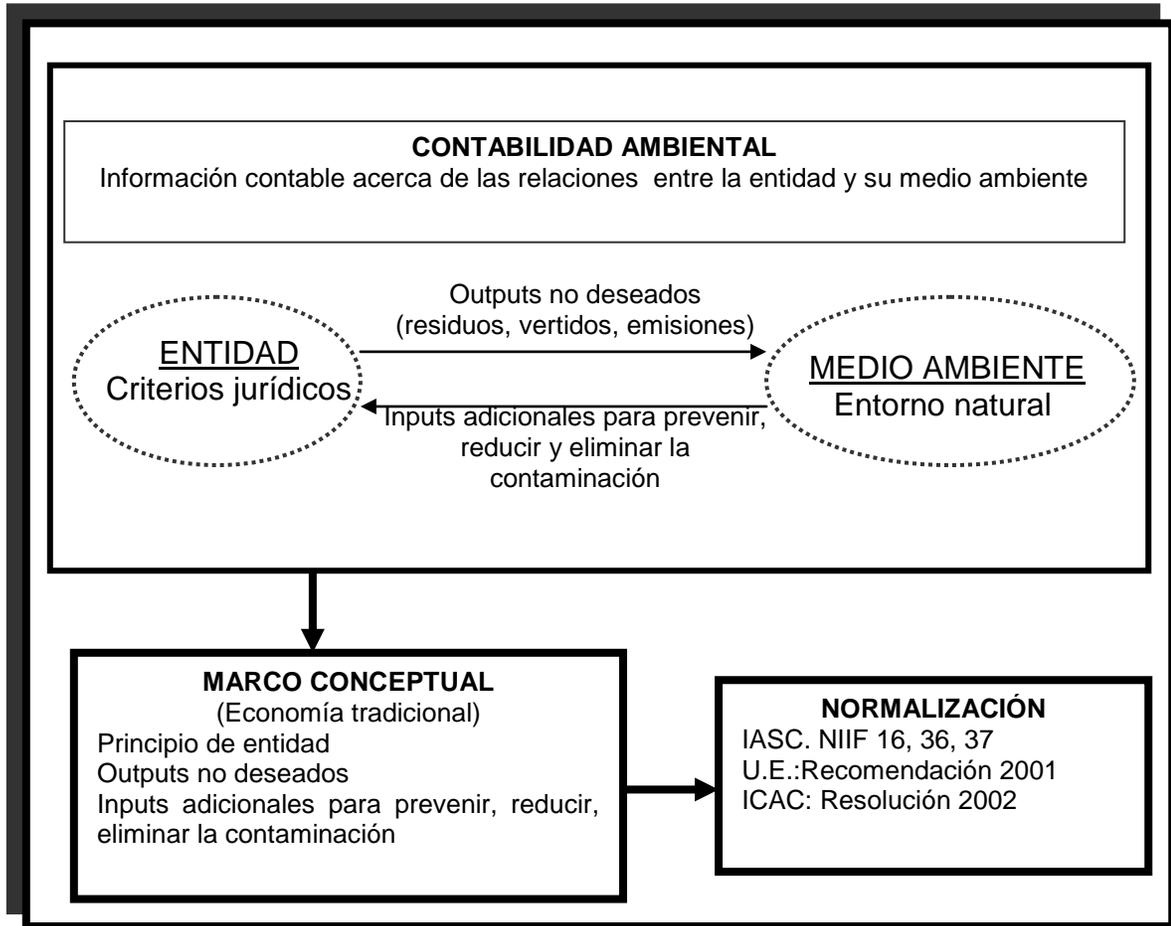


Fuente: Elaboración propia

Las posibles combinaciones de estos dos conceptos básicos: entidad y medio ambiente, permiten establecer al menos tres alternativas, de diversa fundamentación económica y alcance, para el marco conceptual:

1. Cuando se opta por delimitar la entidad a partir de criterios jurídicos y el medio ambiente como entorno natural, el marco conceptual de la Contabilidad ambiental se fundamenta en la economía tradicional, para la cual la ciencia económica es independiente de cualquier consideración ambiental, excepto en dos aspectos: la naturaleza como productora de recursos económicos (es decir, recursos susceptibles de cuantificarse, apropiarse, utilizarse y transformarse) y como receptora de desechos. De ahí que la información que proporciona la Contabilidad ambiental atienda al principio clásico de entidad y se reduzca a los outputs no deseados (residuos, vertidos, emisiones) y a los inputs naturales adicionales necesarios para prevenir, reducir y eliminar la contaminación. Esta es la posición adoptada en las normas de Contabilidad financiera emitidas por el IASC (1998), la Unión Europea (2001b) y el ICAC (2002). (Figura 3)

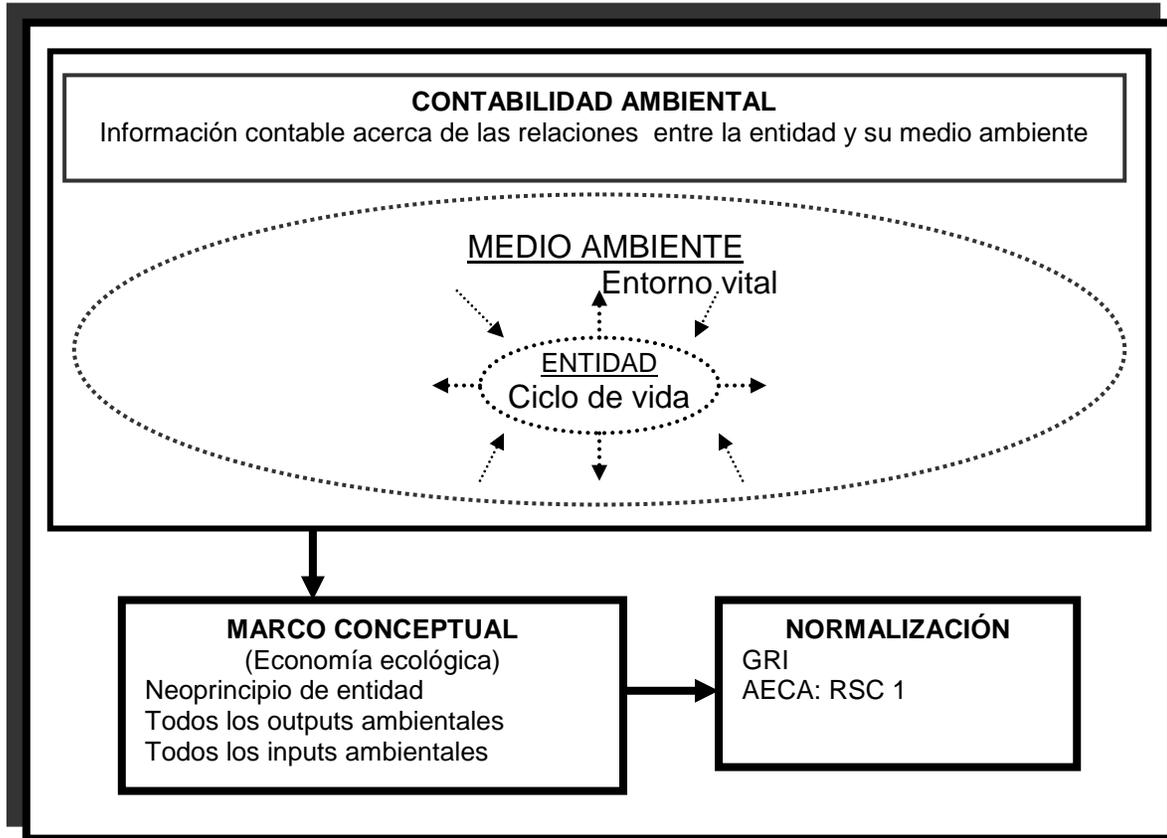
FIGURA 3. CONTABILIDAD AMBIENTAL. MARCO CONCEPTUAL 1



Fuente: Elaboración propia

2. Si el criterio de delimitación de la entidad se deriva del análisis del ciclo de vida de sus productos y actividades y el medio ambiente se entiende como entorno vital, el marco conceptual se fundamenta en la economía ecológica, para la cual el sistema económico es un subsistema del sistema ambiental, acorde con sus normas y en continua interacción con él. En este caso, la Contabilidad ambiental precisa de un nuevo principio de entidad, a fin de ofrecer información acerca de todo tipo de inputs y outputs ambientales (económicos, naturales, sociales, etc.). Esta es la posición más generalizada entre aquellos que promueven el desarrollo de la Contabilidad ambiental en el ámbito de la responsabilidad social, como por ejemplo el Global Reporting Initiative (2002) o la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa de AECA (2004), en su primer documento sobre marco conceptual (Figura 4).

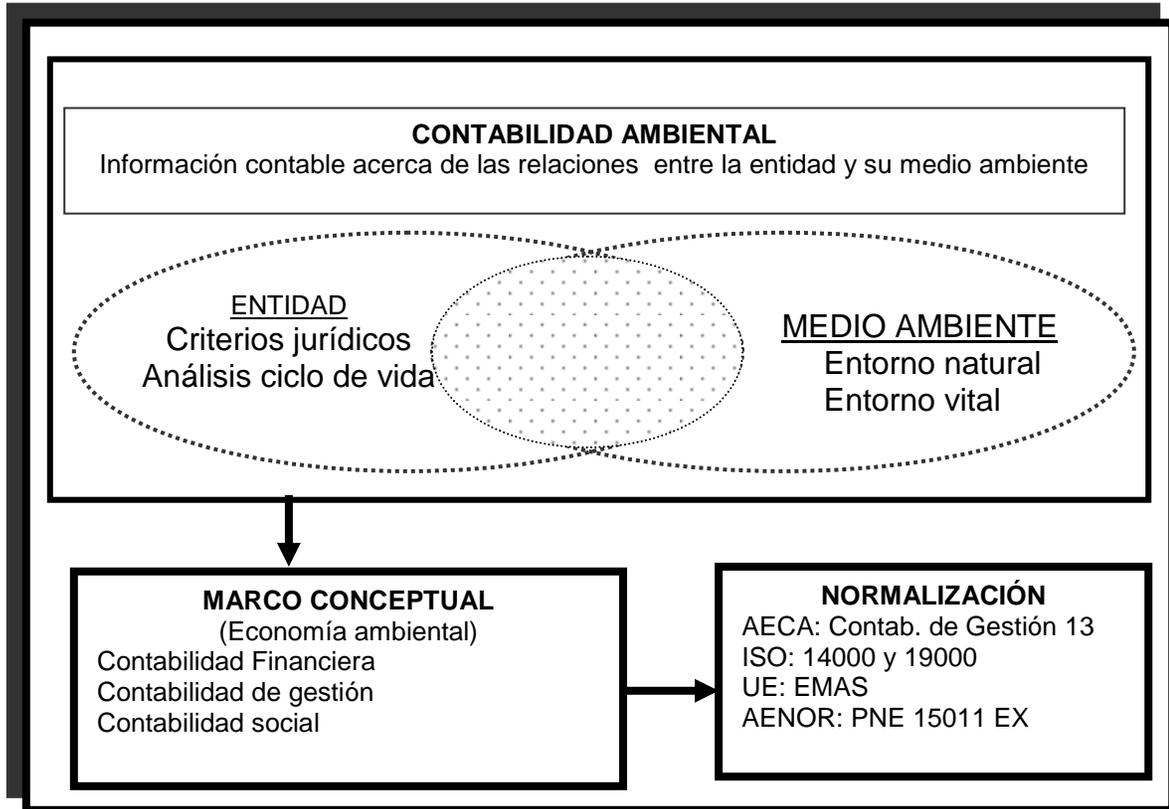
FIGURA 4. CONTABILIDAD AMBIENTAL. MARCO CONCEPTUAL 2



Fuente: Elaboración propia

3. Aún cabe una tercera alternativa, en la cual el marco conceptual ha de estar dotado de suficiente flexibilidad para permitir la adaptación a los objetivos, previamente fijados, de la información contable demandada. Este planteamiento permite combinar los diversos criterios de delimitación de la entidad y del medio ambiente, aplicándolos, según se acaba de indicar, en función de los objetivos que persiga la información contable. En este caso, el marco conceptual se fundamenta en la economía ambiental (posición intermedia entre la economía tradicional y la economía ecológica), para la cual el sistema económico está relacionado y limitado por el sistema ambiental. Esta alternativa subyace en el Documento 13 de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA (1996), en las normas ISO de las series 14000 (1996) y 19000 (2003), el reglamento EMAS de la Unión Europea (2001a) y en la norma experimental 15011 de AENOR (2003), actualmente en elaboración. (Figura 5)

FIGURA 5. CONTABILIDAD AMBIENTAL. MARCO CONCEPTUAL 3



Fuente: Elaboración propia

3. Conclusiones

El desarrollo de la investigación en Contabilidad y en otras disciplinas muy diversas (química, biología, ingeniería, etc), el aumento de la preocupación de los organismos y entidades (económicos y técnicos) de normalización y la ampliación de la actividad profesional de los contables al ámbito ambiental, demandan acordar un lenguaje común e interdisciplinar.

La normalización de la Contabilidad ambiental contribuye a lograr este acuerdo, siempre y cuando los contables alcancemos un consenso suficientemente amplio acerca de la fundamentación metodológica y el marco conceptual de esta nueva disciplina de la ciencia contable.

Este objetivo se puede lograr:

- a) Definiendo la Contabilidad ambiental como categoría de la Contabilidad aplicada, cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, y
- b) Estableciendo, en el ámbito microcontable, un marco conceptual para la Contabilidad ambiental flexible y adaptable a la información contable a elaborar, basado en:
 - Un concepto de entidad que abarque tanto los criterios jurídicos tradicionales como el ciclo de vida de los productos y actividades de la entidad, y

- Un concepto de medio ambiente que tome en consideración el entorno vital de la entidad a lo largo de un determinado periodo de tiempo,

BIBLIOGRAFÍA

- AAA (AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION) (1966):** *A Statement of basic Accounting Theory*. ASOBAT. Versión en castellano (1968): *Teoría contable básica*. ASOBAT. Uteha. México
- AECA (1996):** *Contabilidad de gestión medioambiental*. Documento 13. Serie Principios de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid.
- AECA (2004):** *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa*. Documento 1. Serie Responsabilidad Social Corporativa. AECA. Madrid.
- AENOR (2003):** *Gestión medioambiental. Evaluación de los costes ambientales*. PNE 15011 EX.
- BIONDI Y OTROS (1999):** "Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar al paradigma vigente". *Contabilidad y Auditoría. Universidad de Buenos Aires. Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"*. Año 5. N. 9. Junio. P. 2-65.
- CAÑIBANO CALVO (1987):** *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Pirámide. Madrid.
- FERNÁNDEZ CUESTA (2003):** *Investigación española en Contabilidad ambiental*. XII Seminario Carlos Cubillo Valverde. Universidad Autónoma de Madrid. Miraflores (Madrid). Junio 2003.
- FERNÁNDEZ PIRLA (1977):** *Teoría económica de la Contabilidad*. ICE. Madrid
- GOXENS DUCH (1990):** *La ecología y la Contabilidad*. Técnica Contable. N. 943. Enero. P. 1-4.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2002):** <http://www.globalreporting.org>
- IASC (1998):** *Propiedad, edificios y equipamiento*. NIC 16; *Deterioro del valor de los activos*. NIC 36; *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. NIC 37. IASC.
- ICAC (2002):** Resolución de 25-3-2002, relativa al reconocimiento, valoración e información de los aspectos ambientales en las cuentas anuales. BOE 4-4-2002.
- ISO (1996):** *Sistemas de Gestión medioambiental. Especificaciones y directrices para su utilización*. ISO 14001. <http://www.iso.org>
- ISO (2003):** *Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental*. ISO 19011. . <http://www.iso.org>
- LIZCANO ALVAREZ (1987):** *La dimensión integral de la empresa. Un modelo contable*. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid.
- MATTESSICH (1957):** "Towards a general and axiomatic foundation of accountancy". *Accounting Research*. Octubre. P. 328-355 Versión en castellano (1958): *Técnica económica*. Abril. P. 106-127
- MATTESSICH (2002):** *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. La Ley. Buenos Aires.
- MONTESINOS JULVE (1976):** "Entorno al problema de la división en Contabilidad". *Técnica Contable*. P. 401-422.
- UNIÓN EUROPEA (2001a):** Reglamento (CE) 761/2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS). DOCE 24.4.2001.
- UNIÓN EUROPEA (2001b):** Recomendación 2001/453/CE, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas. DOCE 13-6-2001.
- TUA PEREDA (1988):** "Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones", en VARIOS AUTORES (1988): *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*. Instituto de Planificación Contable. Madrid
- TUA PEREDA (1995):** *Lecturas de teoría e investigación contable*. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín
- VALVERDÚ CALAFELL (1989):** *Externalidades positivas de la empresa y el principio de correlación de ingresos y gastos*. V Congreso AECA. AECA. Murcia. P. 849-857