

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 44 año–22 p. 35/64

Título:

**LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN
EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

Autor:

MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

delarosa@pitic.uson.mx

maedelarosa@hotmail.com

Universidad de Sonora, México

Dra. María Eugenia De La Rosa Leal

- Doctora en Administración con énfasis en Contabilidad Ambiental, Contador Público Certificado.
- Profesor investigador de la Universidad de Sonora, México.
- Presidente de la Academia de Contabilidad Superior del Departamento de Contabilidad Universidad de Sonora.
- Miembro activo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Sonora, México.
- Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, México.

Publicación presentada el 29/07/2016- Aprobada el 23/09/2016

Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría Contable* N° 44-año 22 – diciembre 2016

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. P.35/64

AUTOR: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

**LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL
REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. La institucionalización del medio ambiente**
- 3. La responsabilidad con el medio ambiente**
- 4. Los estándares ambientales**
- 5. La información social y medioambiental en el ámbito corporativo**
- 6. Las implicaciones Normativas Contables en el registro ambiental**
- 7. Modelo de aplicación**
- 8. Conclusiones**
- 9. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA – MEDIO AMBIENTE – CONTABILIDAD.

KEYWORDS

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – ENVIRONMENT - ACCOUNTING

RESUMEN

La preocupación por la protección del medio ambiente es un tema recurrente en la actualidad, sin embargo el impacto en las organizaciones tiene distintas interpretaciones; un enfoque romántico desde las teorías que busca integrar al medio ambiente como variable operativa, un enfoque legal que impone acciones y remediaciones y un enfoque pragmático que no observa al medio ambiente dentro de su ámbito de incumbencia. Este trabajo revisa los tres enfoques con la intención de entender el grado de responsabilidad con el medio ambiente que se interioriza en las organizaciones a través de la evolución y apropiación del pensamiento sustentable y eco eficiente.

Las conclusiones del trabajo enfrentan los enfoques de registro de la interpretación de la protección del medio ambiente, para proponer la inexistencia de una visión de eco eficiencia y protección del medio ambiente en las organizaciones.

ABSTRACT

Environmental protection is nowadays a recurrent matter of concern. Nevertheless, the impact in organizations can be considered from different standpoints: the romantic perspective of those theories that strive for integrate environment as an operative variable; a legal standpoint that refers both to actions and remediation and a pragmatic approach which does not conceive environment as being part of its field of interest. This paper examines the three mentioned perspectives in order to gain an understanding of the extent to which organizations develop responsible practices through the evolution and adoption of sustainable thinking.

The conclusions of this paper differ from those proposed by the environmental protection's perspective as we suggest the absence of an eco-efficiency understanding in organizations.

1. INTRODUCCIÓN

La protección del medio ambiente tiene un origen económico, al surgir en los años 70 como respuesta al deterioro natural provocado por la explotación irracional de recursos, la emisión de contaminantes y la generación de basura por las organizaciones, en particular las industrias. Situación que provocó una reacción defensiva de los empresarios para evitar que la protección al medio ambiente detuviera las actividades económicas.

Por su parte las Normas de Información Financiera son disposiciones de aplicación contable, que buscan orientar el registro y detalle contable de las distintas operaciones que las empresas realizan.

La intención de origen de estas normas es uniformar la presentación y elaboración de los Estados Contables que componen el juego de Información Financiera: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Capital contable y Estado de Origen y Aplicación de Recursos.

Estas disposiciones, adquieren el papel de normas cuando existe una obligatoriedad en su aplicación, situación que es regulada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y sus colegios federados. Con esa directriz, las Ciencias Administrativas, conductoras del plan de gestión y decisiones de las organizaciones, se han involucrado en el fenómeno de protección ambiental uniéndose a las ingenierías productivas, circunscribiendo la eficiencia y la racionalidad con la protección ambiental en un enfoque de calidad. Mientras se entabla un debate acerca del culpable y las causas del deterioro entre civiles, ambientalistas, gobiernos, organismos y empresarios.

Así, el enfoque administrativo de protección de los recursos naturales se establece como un principio de eficiencia en el uso necesario de recursos y en la generación de desperdicios o consecuencias ambientales. Desarrollándose paralelamente a la ingeniería de producción, mediante el análisis de factores para interpretar y determinar la intervención de variables ambientales críticas, imprevistas y de bajo control en la organización.

En las Teorías organizacionales, el enfoque del medio ambiente surge a partir de la escuela de los Recursos Humanos como protección laboral para derivarse hacia los enfoques posmodernistas de valores, en un marco institucional de rescate cultural; dentro de los discursos de las teorías de: Contingencias, Decisiones, Ecología poblacional, Costos de transacción o Institucionalismo. Sin embargo, en su tránsito, las Teorías

organizacionales no han dado a la protección del medio ambiente un enfoque fundamental, que ha recibido un efecto de consecuencia a través de la racionalidad de los costos de transacción, la visión de posibles contingencias, el sistema de relaciones internas, las decisiones de eficiencia y el fomento de la cultura de la organización.

Para esto, las organizaciones juegan un doble papel, por un lado estimulan la actividad económica y, por otro, contaminan el medio ambiente, asumiendo que “el que contamina paga”. A la par que adoptan como conducta común la obtención del mayor beneficio económico, en cuyo sentido el control de la emisión de contaminantes es decidido si significa un incremento del beneficio, sin tomar necesariamente en cuenta el control o daño al medio ambiente. Como parte de la lógica económica del uso y cuidado de los recursos naturales planteado por Hotelling (1931; citado por Costanza, Cumberland, Daly, Goodland & Norgaard, 1999) quién señala que la razón de la decisión está relacionada con la interpretación del uso eficiente de los recursos naturales a través del tiempo, de manera, que la eficiencia es medida en relación con el beneficio y su tiempo de obtención, con dos opciones para el dueño de los recursos naturales: a) extraer el recurso y depositar las ganancias en el banco para ganar intereses, o b) dejar el recurso en su estado natural y esperar a que aumente su valor; decidiendo por la que ofrezca mayor ingreso.

2. LA INSTITUCIONALIZACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El medio ambiente se institucionaliza a través de los convenios y regulaciones que proponen nuevas formas de producción respetuosas con el entorno. Entre ellas, la Organización Internacional de Estandarización (ISO con sus siglas en inglés), que acondiciona las normas ISO como criterios y procedimientos de calidad y competitividad global. El Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) para evaluar y determinar el estado del medioambiente mundial, determinar qué cuestiones del medio ambiente requieren una cooperación internacional,

proporcionar asistencia para formular una legislación internacional, e integrar las cuestiones ambientales en las políticas y programas sociales y económicos del sistema de las Naciones Unidas.

En esta institucionalización se vinculan la economía, el medio ambiente, la organización y la administración, con la dificultad para interpretar la externalización del impacto ambiental, cargando de ambigüedad al medio ambiente (López, 2003: 12-14).

Se argumenta que el daño y el peligro a la seguridad ambiental, además del riesgo que significa, afecta negativamente la imagen social de las organizaciones contaminantes y a los gobiernos que lo permiten (Long, 1995: 46-47; Ney, 1999: 15-16). Mientras, en contraparte, se objeta que las modificaciones al medio ambiente catalogadas como daño pueden ser absorbidas por el planeta en su proceso natural de evolución, como ha sucedido en las distintas eras geológicas, sin llegar a un límite físico de los recursos naturales (Foladori, 2001: 110, 114-124).

El informe Brundtland de “nuestro futuro común” (1987) define como Desarrollo Sostenible o Sustentable -aquél que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades- como un compromiso de responsabilidad social.

Quedando institucionalizado el medio ambiente con la creación de secretarías, organismos, programas, departamentos y organizaciones no gubernamentales nacionales e internacionales para su protección y gestión. Sobre la base del principio “quien contamina, paga” (López, 2003: 18).

3. LA RESPONSABILIDAD CON EL MEDIO AMBIENTE

A partir de la Conferencia del Medio Ambiente en Estocolmo (1972), las empresas, y particularmente los industriales, son obligados a enfrentar su responsabilidad por el daño de los procesos de producción al medio ambiente. Impulsando la investigación y desarrollo tecnológico de las maquinarias y equipos productivos para innovar y construir equipos “ambientales” que reduzcan las emisiones al aire, las descargas en aguas y los residuos (Schmidheiny, Zorraquín & World *Business Council for Sustainable Development*, 1998: xxii).

En la responsabilidad con el medio ambiente aparece un nuevo actor: la política económica, que establece impuestos y subsidios ambientales para las empresas en apoyo a la Sustentabilidad (Jackson, 1999: 392). Establece ejes de acción ecológica para mejorar la legislación ambiental, integrar al medio ambiente en otras políticas, implicar a los ciudadanos, modificar comportamientos, decidir sobre el ordenamiento ecológico y establecer una gestión ambiental.

La trascendencia internacional de la Cumbre de Río (1992) y de la Agenda 21 plantea una “actitud pensante” con adelantos tecnológicos, mejoras en los mercados, reducción de costos, ventajas ante la competencia, mejoras en la imagen social, mejoras en la seguridad ambiental y una seguridad de continuidad operativa en las organizaciones (López, 2003: 20-27).

Es innegable que las organizaciones afectan el entorno de forma positiva o negativa y deben asumir su responsabilidad social por ello, para ejercer su gestión.

La responsabilidad social va desde la cooperación de la empresa con la comunidad, especialmente la más inmediata de su zona de influencia, hasta el impacto que tiene su actividad sobre la economía y desarrollo del país. Desde sus responsabilidades en cuanto a ecología y medio ambiente, hasta –en última instancia–

los efectos económicos y sociales de sus proyectos de inversión y desinversión (Herrscher, (1975) en Scavone & D'Onofrio, 2005: 49).

En 1992, la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro, Brasil, retoma la responsabilidad de las organizaciones en el medio ambiente y sus especies acusando a los sistemas de producción y consumo por el daño global (Cariño, 2000: 129-130). Esta denuncia provoca que se unan la Organización de las Naciones Unidas, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y la Organización Internacional de Estandarización para la protección del medio ambiente, promoviendo la estructuración de una red formal entre los mercados globales, los industriales y los mercados financieros, para apoyar con financiamientos y certificaciones a las “empresas ambientales”.

Es el Consejo Mundial de Negocios Sustentables el organismo creado ex profeso por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en 1999 que impulsa y desarrolla la ecoeficiencia en las organizaciones (Long, 1995: 50-51; Eleva & Ellen Becker, 2000: 107-108). Así, se integra el concepto de ecoeficiencia para actuar con sentido común, ser amigables con el medio ambiente, establecer estrategias para evitar la contaminación, procesar la basura e incrementar las ventas; usando estándares e indicadores para medir la sustentabilidad de la producción, la calidad lograda, la oferta de empleos saludables y la obtención de ganancias (Nikiforuk, 2000: 74-75; Eleva & Ellen Becker, 2000: 104-105).

Durante los '90 las limitaciones prácticas del enfoque sustentable son la ambigüedad de las políticas económicas ambientales, la incapacidad funcional de las organizaciones para adoptar nuevas tecnologías de producción y la existencia de prácticas de mercado que anteponen el precio y la eficiencia al cuidado del medio ambiente (Ney, 1999: 15-20); situación que persiste hasta la fecha, e influye en la cultura interna.

Los valores culturales ambientales son resumidos en la eco utilidad, eco eficiencia y eco control como la protección del medioambiente, la responsabilidad social del riesgo de daño ambiental, el respeto de las relaciones entre las empresas-medio ambiente, la ética sustentable de los grupos de trabajo y la orientación adecuada de asesorías sustentables constantes (Martinuzzi, Huchler & Obermay, 2001: 84-85). La cultura interna adopta un enfoque medioambiental institucional compuesto por: “Normas, valores y creencias que dirigen las acciones de los empleados y proporcionan una lógica a los comportamientos y acciones organizativas” (Hodge, Anthony & Gales, 1998: 21).

Al margen de las teorías, la situación común ha sido el hecho de que una vez dominadas las acciones de protección medioambiental estas se convierten en rutina, perdiendo sentido e integrándose en una secuencia repetitiva como parte de un proceso burocrático, que no ayuda a generar valores y creencias medioambientales en la cultura de la organización.

El paradigma ambiental en la organización, si queremos verlo como tal, entabla un diálogo crítico interno entre las capacidades operativas y las estrategias tecnológicas, para cumplir con metas ambientales altamente descriptivas en los procesos, mientras instalan valores y difunden prácticas (Clark, 2001). No todas las organizaciones tienen la capacidad de adaptarse a la Sustentabilidad ni de integrar creencias o valores, limitadas en muchos casos por la rigidez de sus estructuras y su incapacidad de reacción al cambio.

4. LOS ESTÁNDARES AMBIENTALES

Otra variable influyente en la relación organización-medioambiente, son los estándares de la Organización Internacional de Estandarización (*International Standard Organization* (ISO)). Que surgen en 1946 con el fin de promover el uso de estándares de trabajo para regular el comportamiento y facilitar el intercambio de productos y servicios.

En 1992 se emiten las normas ISO 14000 que con el enfoque de calidad atienden el comportamiento medioambiental en las organizaciones. La emisión de las normas ISO 14000, tiene como disparador la presión de la denuncia del daño ambiental de la Conferencia Ambiental y de Desarrollo de las Naciones Unidas de Río de Janeiro, Brasil, que estable un capítulo especial medioambiental para regular con políticas, códigos de conducta y modelos de operación las relaciones comerciales entre los países (Pesapane, 1998: 1-9; Proto & Supino, 2000: 767-768).

A través de las normas ISO 14000, se da forma a un mecanismo formal de eficiencia y calidad “sustentables” con responsabilidad en las organizaciones, mediante los sistemas de gestión medioambiental, la auditoría ambiental, los ciclos de vida de los recursos, la etiqueta medioambiental y la estandarización de aspectos ambientales de producción como la reducción de materiales de empaque, el reciclaje de basura, el reciclaje de productos y el uso de tecnologías ambientales que innova la tecnología de producción, reduce los contaminantes y ayuda a mejorar la imagen social y comercial de la organización (Proto & Supino, 2000: 768).

5. LA INFORMACIÓN SOCIAL Y MEDIOAMBIENTAL EN EL ÁMBITO CORPORATIVO

En la última década, la necesidad de información por parte de los agentes externos de una empresa ha adquirido gran relevancia debido, en gran medida, a los fuertes escándalos financieros originados tanto en países desarrollados como en mercados emergentes.

De acuerdo con algunos autores (Adams, Coutts, & Harte, 1995, p. 93; Gray, Kouhy, & Lavers, 1995; Edwards & Smith, 1996) la información que divulgan las organizaciones puede ser de carácter obligatorio y voluntario. La información obligatoria (Contabilidad Financiera) comprende toda la divulgación realizada en cumplimiento de las leyes y normas que

establecen la imposición para las empresas de presentar cierta información. Según Hodge, Hopkins, & Pratt (2006, p. 625):

“el tratamiento obligatorio de la Contabilidad hace que los informes estratégicos sean más difíciles de alterar, pero también limita a la administración de la habilidad para revelar información privada”. No obstante, los autores también afirman que “el permitir a los gestores una discreción en los informes, facilita la revelación honesta de información privada, pero incrementa la posibilidad de informar estratégicamente en su beneficio”.

Por otro lado, la información voluntaria (Contabilidad Administrativa) es definida por Eng y Mak (2003, p. 325) como la divulgación adicional no obligatoria de información estratégica, no financiera y financiera. A medida que las empresas divulgan más información de forma voluntaria, de acuerdo con las exigencias de los *stakeholders*, el gobierno se ve menos obligado a emitir leyes con respecto al tema. No obstante, como consecuencia de los escándalos financieros, de las desventajas de divulgación y de la falta de credibilidad en las organizaciones, los grupos de interés exigen a las autoridades legislar acerca de la obligatoriedad en la divulgación de información. De forma general, Meek, Roberts, & Gray (1995) dividen la información voluntaria en tres categorías: (1) estratégica, la cual provee a los usuarios de mayores expectativas con respecto a las operaciones de la empresa; (2) información de responsabilidad social, la cual trata temas de empleados y política social y medioambiental; e (3) información financiera sobre aspectos que mejoran el entendimiento de los distintos grupos de interés, y que puede ser crucial para la toma de decisiones.

Como consecuencia de los cambios y transformaciones en el entorno, las empresas se ven en la necesidad de revelar información adicional (voluntaria) a la obligada por las leyes, lo cual permita mejorar la calidad de las decisiones de los usuarios (ICAC, 2002, p. 195). De acuerdo con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), dentro de la

información voluntaria que deberían presentar las empresas, especialmente las que cotizan en Bolsa, se encuentran las siguientes:

1. “informaciones de tipo social (formación y promoción profesional de los empleados; seguridad y salud laboral; patronazgo cultural y otras actuaciones realizadas a favor de la comunidad);
2. Informaciones de carácter medioambiental (prevención y reparación de los posibles daños al medioambiente; rendimiento medioambiental de las actividades – uso energético, de materiales y agua, emisión y eliminación de residuos – mejoras introducidas para preservar los recursos renovables y no renovables, etc.);
3. Informaciones sobre recursos intangibles (visión de la empresa sobre su posición competitiva; gestión del capital intelectual e indicadores representativos del valor de sus recursos y actividades intangibles, etc.)” (ICAC, 2002, p. 216).

Para la Organización de las Naciones Unidas (ONU), existen ciertos beneficios para las empresas que siguen los principios básicos para el desarrollo sostenible, incluidos como información voluntaria de carácter social y medioambiental (Tabla 1):

Tabla 1. Beneficios para las empresas de acuerdo con el seguimiento de los principios de desarrollo sostenible

CATEGORÍA	VENTAJAS	EJEMPLOS DE EMPRESAS
Derechos humanos	<ul style="list-style-type: none"> - Mejora las relaciones con los <i>stakeholders</i>. - Mejora en los procesos de reclutamiento, retención y motivación de empleados. - Mayor seguridad para operar. - Incremento en la seguridad de las inversiones en los países protectores de los derechos humanos. - Minimización del riesgo por cambios en el comportamiento de los consumidores. - Disminución de problemas legales. - Disminución del riesgo por mala imagen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Newmont (USA), Cemex (México), Titan Industries, Ltd. (India) y Sasol (Sudáfrica).
Empleo	<ul style="list-style-type: none"> - Mayor productividad. - Mayor retención de empleados. - Buena imagen ante los consumidores. - Disminución de costos de capacitación. - Disminución de multas. - Lugares de trabajo seguros. - Mejora en las relaciones con el gobierno y la sociedad civil. 	<ul style="list-style-type: none"> - MÁS Holdings (Sri Lanka), DeloitteTouche (Sudáfrica), Novartis AG (Suiza), Lego Group (Dinamarca), Gap Inc. (USA).

<p>Medio ambiente</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Reducción de costos por medio de la eficiencia en energía y reducción de desperdicios. - Disminución de responsabilidades a través de la prevención de los derrames y el control de la contaminación. - Mejor imagen en los mercados financieros. - Beneficios en productividad. - Mejor imagen ante los consumidores. - Mejora competitiva. 	<ul style="list-style-type: none"> - Telefónica (España), Westpac (Australia), Petrobras (Brasil), Veolia Environment (Francia).
<p>Anticorrupción</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Crecimiento económico. - Disminución de multas. - Disminución del riesgo legal. - Buena imagen ante los <i>stakeholders</i>. - Reducción de costos (a menor corrupción, menores costos por trámites de seguridad). 	<ul style="list-style-type: none"> - Novozymes (Dinamarca), Total (Francia), Statoil ASA (Noruega), Business Pact for Integrity and Against Corruption (Brasil).

Fuente: Elaboración propia a partir de ONU (2007).

De esta forma, se hace evidente la necesidad de contar con un Sistema de Información Financiero acorde con los requerimientos de información de carácter social y medioambiental no sólo para su divulgación al exterior, sino también para tomar decisiones relevantes en el contexto corporativo.

Específicamente en el tema medioambiental, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 4º, establece que "toda

persona tiene derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar. El Estado garantizará el respeto a este derecho. El daño y deterioro ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque en términos de lo dispuesto por la ley".

6. LAS IMPLICACIONES NORMATIVAS CONTABLES EN EL REGISTRO AMBIENTAL

En materia de Contabilidad Financiera en México se aplican las Normas de Información Financiera emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera o CINIF. De acuerdo a las Normas, "la Contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce de manera sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos". Así se considera que la Información Financiera requerida para la toma de decisiones económicas emana de la Contabilidad, de manera cuantitativa y expresada en términos monetarios presentada mediante los Estados Financieros, enfocados a evaluar el desenvolvimiento de la entidad (CINIF, 2014).

Sin embargo, el CINIF a la fecha no ha emitido ninguna norma que en forma específica indique el tratamiento contable de las cuestiones ambientales, pese a que como menciona Jasch en 2002, la Contabilidad de gestión ambiental es una herramienta para proporcionar información para la toma de decisiones desde el punto de vista de la práctica ambiental, pues como mencionaron Gray y Bebbington en 2006: si el fin de la Contabilidad ambiental es reconocer y mitigar los efectos ambientales desde el punto de vista ambiental, separando los costos relacionados con el medio ambiente, para medir su desempeño, se requiere entonces que dicha información sea publicada en los Estados Financieros, como documento aceptado para la toma de decisiones (Álvarez, Urbina, Guerrero y Castro, 2009).

Desde el ámbito internacional es posible identificar algunas normas que abordan la Contabilidad medioambiental, las Normas Internacionales de Información Financiera lo tratan en la norma 1 (Presentación de Estados Financieros), 2 (inventarios), 16 (Propiedades, planta y equipo), 36 (Deterioro del valor de los activos y 37 (Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes). La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo o UNCTAD publicó un manual para informar aspectos sobre Contabilidad medioambiental, y finalmente en Canadá, Larrinaga en 2002 resalta la importancia que se le da a la normalización contable de aspectos medioambientales, todo lo anterior se resume en la tabla 2.

Tabla 2. Normas en el ámbito de la Contabilidad Financiera Medioambiental

Contexto	Organismo Emisor	Documentos/ Normas	Aspectos ambientales considerados
Internacional	International Financial Reporting Standard Foundation (IFRS, 2011)	NIC 1. Presentación de Estados Financieros.	Informes medio ambientales fuera del alcance de las NIIF.
		NIC 2. Inventarios.	Determinación del costo de los inventarios: métodos y fórmulas aplicables.
		NIC 16. Propiedades, planta y equipo.	Condiciones para el reconocimiento de los activos medio ambientales como parte de la Propiedad planta y equipo.
		NIC 36. Deterioro del valor de los activos.	Consideración de aspectos medio ambientales en la determinación del importe recuperable de activos.
		NIC 37. Provisiones, Activos	Reconocimiento, medición e información a revelar sobre las provisiones

		Contingentes y Pasivos contingentes.	medio ambientales.
Naciones Unidas	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y desarrollo (UNCTAD, 2002)	Accounting and financial reporting for environmental costs and liabilities. Guidance Manual	- Reconocimiento de costos y pasivos ambientales; - Divulgación de información medio ambiental.
Canadá	Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA, 1993).	Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting.	Definición de elementos de la contabilidad ambiental. - Tratamiento de costos medio ambientales de ejercicios anteriores, actuales y futuros. - Depreciación de activos medio ambientales.

Fuente: Chirinos, A. y Rodríguez, G. (2012). Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela. *Actualidad Contable, Faces*, 15 (25), 41-68

Aunque la importancia de los costos relacionados con la actividad medioambiental ha evolucionado en los últimos años, todavía falta mucho por hacer en materia de obligatoriedad respecto a su divulgación y legislación en las Normas de Información Financiera. Como se estableció anteriormente, dichas normas aún no establecen, de forma específica, la necesidad de contar con un sistema de información medioambiental. No obstante, la Contabilidad administrativa, considerado como un sistema de información que permite generar datos valiosos principalmente para los usuarios internos de las organizaciones, considera la relevancia de los costos en cuestión medioambiental.

La Asociación de Contadores Públicos Certificados (*Association of Chartered Certified Accountants, ACCA*, 2014) define la Contabilidad medioambiental como la generación de Información financiera y no financiera que apoya los procesos de gestión ambiental. Entre las áreas principales de aplicación de la Contabilidad medioambiental se encuentran: (1) el establecimiento de precios de venta; (2) los presupuestos; (3) las inversiones; (4) el cálculo de costos; y (5) los ahorros en proyectos medioambientales.

De acuerdo con Hansen y Mowen (2003), los costos ambientales pueden clasificarse de la siguiente forma:

- ✓ **Costos de prevención ambiental:** los cuales permiten prevenir la producción de contaminantes o desechos que causan o pudieran causar daño al ambiente.
- ✓ **Costos de detección ambiental:** que pertenecen a las actividades que permiten determinar si los productos, procesos y actividades de la empresa se centran en las normas ambientales.
- ✓ **Costos ambientales de falla interna:** considerando aquellos costos que provienen de contaminantes y desechos de actividades ya realizadas, pero aún no vertidas en el ambiente.
- ✓ **Costos ambientales de falla externa:** son los costos de actividades que se han realizado después de verterse los contaminantes y desechos al ambiente.

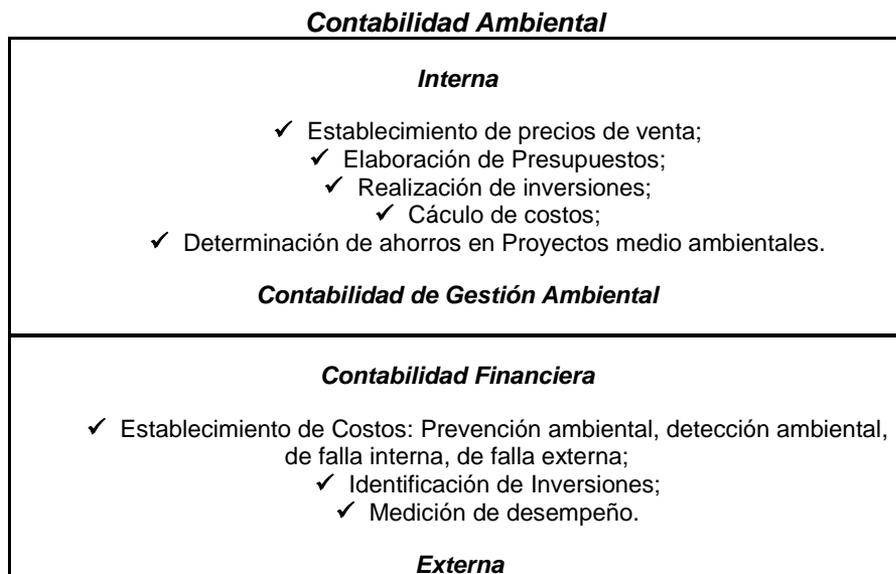
Algunos de los beneficios que pueden obtener las empresas a partir del diseño e implementación de un sistema de información de costos medioambientales son los siguientes (Bifaretti y Sánchez, 2014):

- ✓ La generación de una ventaja competitiva que permita hacer frente a la competencia como consecuencia de procesos – productos y servicios preferidos ambientalmente.
- ✓ La percepción de costos ambientales y los rendimientos de los procesos-producto que permitan establecer, de forma más precisa, los costos y los precios de los productos.

- ✓ La reducción de costos ambientales como resultado de la planeación y la prevención de dichos costos, considerando el rediseño de los procesos y productos así como las inversiones en tecnología.
- ✓ La compensación de los costos ambientales mediante la generación de ingresos.

En la figura 1 se presenta el esquema que aún tiene la Contabilidad ambiental en México, partiendo que el escenario es internamente en la Contabilidad de Gestión, y en un ambiente externo con la Contabilidad Financiera, cada una de ellas enfocándose a aspectos específicos de la entidad.

Figura 1. Esquema general de la contabilidad ambiental en México.



Fuente: Elaboración propia

Aspectos tales como el precio de venta, el control de presupuestos, las inversiones, el control y cálculo de costos, y posibles ahorros a través de proyectos medio ambientales son entendidos en el campo de control interno de la entidad y pueden ser interiorizados y objetivados en la Contabilidad de Gestión Ambiental, mientras la prevención ambiental, su riesgo, fallas, identificación de inversiones y medidas del desempeño son atendidas desde el enfoque de la Contabilidad Financiera, como fronteras de atención y posible revelación.

7. MODELO DE APLICACIÓN

Analizando la información internacional, en el caso de México se puede hacer una adecuación de las normas aplicables quedando como se presenta en la tabla 3. Por lo ya mencionado y a falta de una normatividad específica, se hace necesario aplicar la normatividad general y realizando las adecuaciones específicas. Así tenemos que la normatividad relativa a la presentación de informes se base en las Normas A-4 y A-5 en la que se mencionan los aspectos cualitativos de los Estados Financieros y los elementos básicos que deben presentar. En la norma C-4 se menciona el tratamiento contable que se le debe dar a los inventarios y el establecimiento de los costos. La norma C-6 menciona el tratamiento contable que se le da al reconocimiento de los activos fijos de las entidades. Finalmente los boletines C-15 que hablan sobre el deterioro de los activos y el C-9 sobre las provisiones son complementarios a un informe requerido.

Tabla 3. Normas de Información Financiera en el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental.

Contexto	Organismo emisor	Normas/Boletines	Aspectos ambientales considerados
Normas de Información Financiera (2014)	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera	NIF A-4 Y A-5. Presentación de Estados Financieros.	Presentación de informes.
		NIF C-4 Inventarios.	Determinación del costo de los inventarios: Métodos y fórmulas aplicables.
		NIF C-6 Propiedades, planta y equipo.	Condiciones para el reconocimiento de los activos medio ambientales como parte de la Propiedad planta y equipo.
		C-15 Deterioro del valor de los activos.	Consideración de aspectos medio ambientales en la determinación del importe recuperable de activos.
		C-9 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	Reconocimiento, medición e información a revelar sobre las provisiones medio ambientales.

Fuente: Elaboración de los autores con base en Chirinos, A. y Rodríguez, G. (2012).

8. CONCLUSIONES

La reflexión de la importancia de revelar el alcance del efecto ambiental, denota el grado de madurez y competencia de las organizaciones así como el alcance de una cultura interna eco eficiente.

No obstante, el efecto o impacto al medio ambiente, no es un dato recurrente en los estados contables, sin embargo, su ausencia no implica su inexistencia, y afecta en gran medida las posibilidades de control de variables ambientales generadoras de costos e incluso de posibles beneficios financieros, el problema de ello es la interiorización del momento y evidencia de dicho impacto en unidades de valuación y conceptos identificados.

En el sentido anterior, la investigación realizada, buscó detectar el reconocimiento de la normatividad contable en materia medio ambiental, demostrando que en México no se tiene una normatividad específica que soporte el tratamiento contable de dichos conceptos.

Sin embargo, el marco conceptual de la normatividad mexicana reconoce las cualidades de la información y la información no financiera como una posible coyuntura del registro de conceptos ambientales, provocando a la vez una falta de consistencia por la vaga definición del compromiso ambiental, el cual como una interpretación del juicio profesional y el grado de significación permite inspeccionar la existencia de los parámetros de la contabilidad ambiental, la contabilidad de gestión ambiental y la contabilidad financiera, tratando de completar la propuesta de las normas, interpretaciones y orientaciones emitidas por el CINIF por la vía del valor razonable y la importancia relativa. De tal manera que al utilizar este modelo de revelación se incurre en un desacuerdo con la normatividad contable general entre organizaciones, afectando la armonización contable, impidiendo su comparabilidad con otras entidades y limitando la toma de decisiones competitivas.

Es preocupante por tanto, el enfoque normativo estándar, que impide emitir informes contables medioambientales por parte de las entidades, lo cual restringe la toma de decisiones en materia de compromiso socio ambiental, identificación de los beneficios implícitos del reconocimiento y desde la política ambiental la ausencia de información en pro de la conservación, mantenimiento y mejora del medio ambiente.

Si entendemos que la normalización contable, tiene como propósito global lograr un lenguaje común entre las organizaciones económicas, que les permita compararse, conocerse y establecer un escenario de competencia ético alrededor del mundo, el faltante de informes medioambientales es crítico.

Por lo cual, el proceso de estandarización de la normatividad contable debe ser retomado, con el fin último de apoyar a las organizaciones económicas en la elaboración de informes de sostenibilidad, medio ambientales, de competencia sostenible, etc. Sea cual fuera el nombre, informes que detallen los indicadores de eco eficiencia que comprendan aspectos de seguridad laboral, seguridad de la fuente de empleo, mejora de la imagen pública, disminución y control de efectos ambientales, entre ellos: prevención, corrección, remediación y otros resultantes de una gestión ambiental que apoye un beneficio corporativo en la toma de decisiones de comportamiento y competencia socio ambiental, en un marco de revelación completa de la información financiera contable.

Retomemos entonces, la necesidad de un informe medio ambiental, su diseño, detalle y reconocimiento contable en valor, representación y revelación como un desarrollo humanístico de la Contabilidad, una medida de medición de la gestión dual de las organizaciones como actores principales del ciclo de consumo y a su vez del uso eficiente y racional de recursos naturales y beneficio comunitario en el hoy y el mañana.

Devolvamos a la Contabilidad su misión de Imagen Fiel.

9. BIBLIOGRAFÍA

ADAMS, C., COUTTS, A. y HARTE, G. (1995): Corporate equal opportunities (non-) disclosure. *British Accounting Review*, 27(2), 87-108.

ALVAREZ, 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* [online]. 2009, vol.15, n.3 [citado 2014-05-23], pp. 499-508. Disponible en: <http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182009000300011&lng=es&nrm=iso>. ISSN 1315-9518.

ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA). (Mayo 2014): Environmental Management Accounting. Extraído desde <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/acca-qual-student-journey/qual-resource/acca-qualification/p5/technical-articles/environmenta-management.html>

BIFARETTI, M.C. y SÁNCHEZ, V.A. (mayo 2014): La importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable. Extraído desde: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Bifaretti_La_importancia_de_los_costos.pdf

BUCHHOLZ ROGENE, A. (1998): The ethics of consumption activities: a future paradigm? *Business Éticas*, vol. 17 (8), 871-882.

CARIÑO OLVERA, M. M. (2000): Historia ecológica: una nueva síntesis en el marco de la historia global. *Historia a debate*, (tomo II), 124-140. España: Carlos Barroso editor.

CHIRINOS, A. y RODRÍGUEZ, G. (2012): Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela. *Actualidad Contable, Faces*, 15 (25), 41-68

CLARK WILLIAM, C. (2001): *Knowledge systems for sustainable development. Environment*, vol. 43 (8), 0-2.

COSTANZA, R., CUMBERLAND, J., DALY, H., GOODLAND, R. & NORGARD, R. (1999): *Una introducción a la economía ecológica* (1ª edición). México: Compañía Editorial Continental.

EDWARDS, P. y SMITH, R. (1996): Competitive disadvantage and voluntary disclosures: the case of segmental reporting. *British Accounting Review*, 28(2), 155-172.

ENG, L.L. y MAK, Y.T. (2003): Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(4), 325-345.

FOLADORI, G. (2001): *Controversias sobre Sustentabilidad. La coevolución sociedad-naturaleza*. México: Universidad Autónoma de Zacatecas, Miguel Angel Porrúa.

GRAY, R., KOUHY, R. y LAVERS, S. (1995): Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(2), pp. 47-77.

JACKSON, T. (1999): The employment and productivity effects of environmental taxation: additional dividends or added distractions? *Journal of environmental planning and management*, vol. 43(3), 389-406.

JENNINGS, P. D. y ZANDERBERGEN P. A. (1995): Ecologically Sustainable Organizations: an institutional approach. *Academy of Management Review*, vol. 20 (4), 1015-1053.

HANSEN, D.R. y MOWEN, M.M. (2003): *Administración de Costos*. México: Thomson.

HAWKEN, P., LOVINS, A. y HUNTER LOVINS L. (1999): *Natural Capitalism*. USA: Little Brown and company.

HODGE, B.J., ANTHONY, W.P. & GALES, L.M. (1998): *Teoría de la organización un enfoque estratégico*. (5ª edición). Madrid, España. Prentice Hall Iberia.

HODGE, F., HOPKINS, P. y PRATT, J. (2006): Management reporting incentives and classification credibility: the effects of reporting discretion and reputation. *Accounting, Organizations and Society*, 31(7), 623-634.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): *Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para Abordar su Reforma (Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España)*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

LONG BILL, L. (1995): Global competition: the environmental dimension. *Business Economics*, vol. 30(2), 45-51.

LÓPEZ GORDO, M. G. (2003): Análisis de la información medioambiental suministrada por las entidades públicas y privadas. El caso de las estaciones naturales protegida y del sector energético (tesis). *Departamento de economía financiera y Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Granada*.

MARTINUZZI, A., HUCHLER E. y OBERMAYR, B. (2001): Eco Profit. *GMI* (s/n), 83-96.

NEY, S. (1999): Environmental security: a critical overview. *Innovation*, vol. 12, (1), 7-30.

MEEK, G.K., ROBERTS, C.B. y GRAY, S.J. (1995): Factors influencing voluntary annual report disclosures by U.S., U.K. and continental European multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 55-572.

NIKIFORUK, A. (2000): Pure Profit. *Canadian Business*, vol. 13, (6), 70-75.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU). (2007): *The Global Compact*. New York: United Nations.

PERROW, CH. (1970): *Organizational analysis: a sociological view*. Belmont C.A.: Wadsworth Publishing Co.

PESAPANE RALLY, A. (1998): ISO 14000 and environmental cost accounting: the gateway to the global market. *Law and policy in International Business*, vol. 29 (4), 1-171.

PROTO, M. y SUPINO, S. (2000): Eco management quality system: ISO 14000. *Total Quality Management*. (11), 767-772.

SCAVONE, G.M. y D'ONOFRIO, P.A. (2005): Las empresas frente al desafío de demostrar su responsabilidad social. *Contabilidad y Auditoría*, (21), 45-64.

SCHMIDHEINY, S. (1992): *Cambiando el rumbo: una perspectiva global del empresariado para el desarrollo y el medio ambiente*, (1ª reimpresión). México: Fondo de Cultura Económica.

SCHMIDHEINY, S., ZORRAQUÍN FEDERICO, J.L. y WORLD BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT. (1998): *Financing Change. The financial community, eco-efficiency and sustainable development*. USA: Massachusetts Institute of Technology.

VELEVA V. y ELLENBECKER, M. (2000): A proposal for measuring business sustainability. *Greener Management International*, 101-120.

Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría Contable* N° 44-año 22 – diciembre 2016

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. P.35/64

AUTOR: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL
