

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

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

Nº 49 – año 25 p. 49/80

Título:

LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL

Autora:

MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

maedelarosa@hotmail.com

Universidad de Sonora, México

DRA. MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

- Doctora en Ciencias Administrativas.
- Contador Público Certificado.
- Profesor investigador de la Academia de Contabilidad Superior de la Universidad de Sonora-México
- Ex Miembro del Sistema Nacional de Investigadores de México.

Publicación:

- Presentada el 11/03/2019
- Aprobada el 23/04/2019
- Publicada en junio de 2019

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

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

TITULO: LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL. P. 49/80

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

**LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL
EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Antecedentes**
- 3. La contabilidad y la revelación informativa**
- 4. Las Normas de Información Financiera**
- 5. Un estudio de la pertinencia de la contabilidad medioambiental**
 - 5.1 Metodología**
 - 5.2 Resultados**
- 6. Conclusiones**
- 7. Referencias**

PALABRAS CLAVE

NORMATIVIDAD CONTABLE - CONTABILIDAD AMBIENTAL - GESTIÓN AMBIENTAL

KEY WORDS

ACCOUNTING REGULATIONS - ENVIRONMENTAL ACCOUNTING - ENVIRONMENTAL MANAGEMENT

RESUMEN:

El objetivo de este trabajo fue diagnosticar el sistema normativo contable en México, en la preparación de estados financieros contables y su configuración para la inclusión de conceptos ambientales en la información, para lo cual se aplicó un estudio semántico de las dimensiones contables de informes trimestrales de empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, seleccionando como muestra de estudio, a empresas que integran el Índice de Sustentabilidad de la misma.

Se tomó como modelo de análisis la propuesta de las Normas de Información Financiera, mexicanas, a fin de detectar las posibilidades de una contabilidad armonizada que refleje asuntos y compromisos ambientales en el contexto del país y del desarrollo contable nacional.

La conclusión denotó la falta de apertura de las normas contables para captar y presentar información significativa de gestión financiera-medio ambiental.

THE CONGRUENCE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN THE NATIONAL ACCOUNTING REGULATIONS

ABSTRACT

The objective of this work was to diagnose the accounting normative system in Mexico, in the preparation of accounting financial statements and their configuration for the inclusion of environmental concepts in the information, for which it was applied a Semantic study of the accounting dimensions of quarterly reports of companies listed on the Mexican stock exchange, selecting as a sample of study, companies that integrate the sustainability index.

The proposal of the Mexican financial reporting standards was taken as a model of analysis in order to detect the possibilities of a harmonized accounting that reflects environmental issues and commitments in the context of the country and the national accounting development.

The conclusion noted the lack of open accounting rules to capture and present significant information on financial environmental management.

1. INTRODUCCIÓN

La utilidad de la información financiera, se deposita en el contenido y oportunidad en que los estados contables son presentados a los distintos usuarios, información que *per se* otorga legitimidad y credibilidad a la organización. Por lo cual, captar los efectos sociales y ambientales concernientes a la entidad, se suman al cuerpo informativo de la credibilidad y de una imagen fiel de la misma

El contenido de la información, cumple a su vez con la razonabilidad como característica de selección del qué y cómo, otorgar la información al usuario general. Cuyo contenido conceptual recomienda la presentación de información financiera, no financiera y otra información relativa a la entidad.

Por su parte, el proceso de producción y/o servicio de las empresas se relaciona con la naturaleza en distintos niveles de complejidad, utilizando tecnologías que consumen recursos naturales de diferentes maneras e impactan en ello la calidad de vida de la comunidad y de la existencia o reposición de los recursos. En todo esto, las organizaciones económicas no tienen como propósito el daño ambiental, sin embargo, el uso de recursos naturales ha provocado transformaciones radicales en el medio ambiente, las cuales difieren a partir de la propiedad de los activos y los medios de producción utilizados, siendo acumulativas y rompiendo o desencadenando procesos evolutivos en la regeneración de recursos (Foladori, 2001).

En todo este ciclo, la operacionalización material de los eventos a través del registro de transacciones, transformaciones internas y otros eventos financieros no está completa sin la captura de eventos ambientales interiorizados, que permiten a la organización una convergencia de intereses económicos, sociales y ambientales.

La pregunta es entonces: ¿qué eventos ambientales, debe informar la contabilidad?, ante lo cual este trabajo se centró en revisar el marco de referencia de construcción de la información contable, la identificación de los conceptos y su interiorización.

El primer paso para lograrlo, es reconocer la pertinencia de incluir los temas ambientales en la elaboración de la información, en lo cual, el juicio profesional del contador público responsable de la preparación decide el reconocimiento contable de los eventos económicos. En este tema, la normatividad contable, participa como un actor dominante, que orienta el reconocimiento, y se ocupa de lograr una armonización de la información

contable en el entorno nacional e internacional. Por tanto, la imagen medible de una entidad, es resultado de captar los indicadores cuantificables dentro de un marco conceptual predefinido, en donde la dimensión ambiental no está claramente reconocida.

Entonces, ¿hasta dónde, es el alcance de la responsabilidad de la entidad de registrar y reflejar en sus estados contables su intervención e impacto ambiental?, iniciemos esta reflexión con el surgimiento institucional de la sustentabilidad, la cual es argumentada como tema de atención a partir de la integración de la *World Commission on Environment and Development* (1984) organismo constituido por la Organización de las Naciones Unidas, para atender las demandas del Informe Brundtland (1987) el cual instaura la importancia de reconocer que la sustentabilidad y la remediación debe estar integrada en los factores sociales, económicos y ambientales como un tema mundial de atención del desarrollo (Howard et al., 2016), así como la influencia de los tenedores de los recursos como un ejercicio de autoridad de uso de los mismos (Blanco et al., 2004). La bandera de acción es la protección y conservación de los recursos naturales, un alto a la depredación y explotación irracional de recursos naturales.

Si la misión de la contabilidad es otorgar información útil, confiable, relevante y comprensible al usuario general (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018), la relevancia, valor probable o posible de un asunto ambiental debe ser considerado en la construcción de una transparencia, que mejore, construya ventajas e integre los intereses de los distintos *stakeholders*, ayudando con ello a crear oportunidades de mejora de los procesos internos (Pérez, Ruiz, & Fenech, 2007).

Por tanto, un sistema gerencial de contabilidad, califica la gestión y observa a la organización en tres planos de gobierno: la operación, las decisiones y la información, entablando un círculo de conexión y retroalimentación sobre dos condicionantes básicas: el control interno y la cultura interna. Cultura que es resultado de un enfoque institucional de la entidad integrado por normas, valores y creencias que dirigen las

acciones y proporcionan una lógica a los comportamientos y acciones organizativas (Hodge, Anthony, & Gales, 2003, p.21). De tal manera, que la intervención de un interés ambiental debe ser introducido por una gestión convencida.

Con todo lo anterior, el objetivo de esta investigación fue establecer las posibilidades conceptuales de la normativa contable establecida en las Normas de Información Financiera (NIF) en México con relación a las necesidades de integración y revelación de los asuntos ambientales a través de una contabilidad medioambiental complementaria a la contabilidad financiera, para lo cual se aplicó un estudio al total de las empresas que integran el Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores, cuya característica es el uso de un formato de presentación de la información financiera, diseñado en base a las NIF.

La hipótesis de investigación fue: las Normas de Información Financiera influyen positivamente en la generación de una contabilidad medioambiental.

En este trabajo se presentan los antecedentes, el marco conceptual de reconocimiento y revelación contable, el avance de la contabilidad medioambiental, las Normas de Información Financiera y el estudio aplicado.

2. ANTECEDENTES

La contabilidad ambiental o medioambiental surge como propuesta en 1996, como respuesta de la denuncia del riesgo y daño ambiental de la Conferencia del Medio Ambiente en Estocolmo en 1972, ante lo cual la Organización de las Naciones Unidas integró el Consejo Mundial de Negocios Sustentables (*World Business Council for Sustainable Development-WBCD*) para evaluar y promover un sentido común en la producción de bienes y servicios, impulsar y desarrollar la ecoeficiencia en

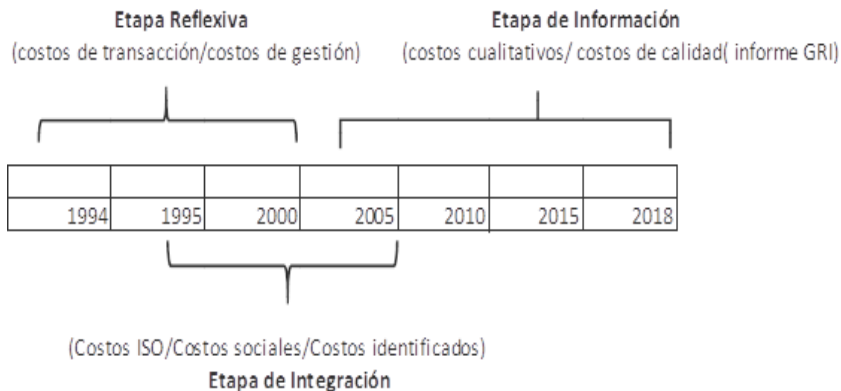
las organizaciones, su compromiso socio ambiental y considerar sus consecuencias económicas (Chen, Lupi, Viña, He, & Liu, 2010).

Desde su inicio, la propuesta de contabilidad ambiental, es una respuesta profesional temeraria para enfrentar la captura y reconocimiento de los impactos ambientales que rescata la misión de la contabilidad como herramienta de la gestión y gobernanza (De la Rosa ,2014) para dotar a la entidad de información, que permita evaluar su desenvolvimiento económico, producir información financiera sistemática y estructurada de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, para un usuario general (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 1-3: Serie A).

El principal enfoque de la contabilidad medioambiental han sido los costos ambientales o gastos medioambientales, en razón del reconocimiento de costos ocultos no conocidos ni controlados por la organización. Este enfoque, da cuenta del daño ambiental y establece un eje de desarrollo conceptual de la contabilidad de gestión ambiental a través de los costos (De la Rosa, 2009, p. 63-70).

La línea de tiempo de la evolución y aportaciones de la contabilidad de gestión ambiental, se presenta en la figura 1.

Figura 1. Línea de tiempo de la Contabilidad Medio ambiental



Fuente: Elaboración propia.

En su desarrollo teórico, la contabilidad de gestión ambiental presenta tres etapas, entre la población usuaria y elaboradora de la información, dentro de la cual, la de mayor presencia han sido los auditores financieros, que a través de observaciones en los dictámenes resaltaron la ausencia de información significativa de naturaleza ambiental en los estados contables (Fronti & Wainstein , 2000). Retomada por el IFAC (para abrir la Normatividad Internacional a proyectos de registro de asuntos ambientales, no apareciendo por tanto en la línea de tiempo de construcción de la contabilidad ambiental o medioambiental.

Se inicia con una etapa reflexiva que inicia en 1994 hasta el año 2000, a la par en 1995 se inicia la construcción de una propuesta normada de contabilidad de gestión ambiental que se socializa hasta 2006, y se perfecciona esta propuesta a partir de 2005 a través de otros sistemas de certificación de calidad y de iniciativas de información, entre ellos el

Informe GRI (Global Reporting Initiative) (Charitoudi, Giannarakis, & Lazarides, 2011) que proponen estándares internacionales y reconocen el efecto ambiental en las organizaciones.

Como se observa, en la figura el sistema de contabilidad de gestión ambiental, se traslada en el tiempo, tomando, replanteando y reflexionando acerca de la conceptualización y el sentido de la contabilidad medio ambiental. Estableciendo un círculo de reflexión, integración e información, que aún no termina de implementarse y continúa en el debate.

Un aspecto significativo es la de integración de los costos ISO (1995-2002) en la etapa de información, esta aportación inserta a los EMAS (EcoManagement and Audit Scheme) – reglamentación de la Comunidad Europea dentro del Programa de Ecogestión y Ecoauditorías- como identificación de los costos ambientales en la responsabilidad de gestionar el impacto ambiental, previniendo, minimizando y usando tecnologías respetuosas con el medio ambiente (ISO 14001, 2014; Consejería de Medio Ambiente y Ordenación, 2003). Esta terminología denota en su surgimiento un concepto híbrido entre la certificación de calidad y un sistema de control de los procedimientos a valor de mercado, apoyando a las normas contables.

Los costos ambientales son la puerta de entrada de la integración racional de los efectos ambientales en la estructura de la organización y los centros de costos en dos momentos: la incorporación al sistema contable y el reconocimiento en registros de las medidas medioambientales incorporadas a la gestión (Legarda, Bilbao y Faid, 1994; De la Rosa , 2009, p. 63).

La contabilidad de gestión medioambiental (1996), surge de una propuesta de normatividad contable de la Unión de Comunidades Europeas y se esparce hacia los países con contacto comercial (Fernández, 2001, p. 83-84), e incluye la revelación cuantitativa de costos

y de forma breve la inversión en activos verdes, e información cualitativa de aspectos ambientales de efecto futuro.

A la fecha, la contabilidad ambiental dictada por recomendación normativa de la Comisión de Comunidades Europeas se forma por conceptos de activos, pasivos y gastos medioambientales, con definiciones, reglas de reconocimiento, reglas de medición, y reglas de publicación en las cuentas e informes anuales detallados (Fernández, 2001, p. 83; Senés y Rodríguez, 2002, p. 43-47), sumando un informe de sostenibilidad dictado en 2002 en el seno de la Comunidad Europea como una recomendación para resolver la falta de representación en los estados contables de la conducta socio ambiental de la organización, de elaborar un informe narrativo de los conceptos cualitativos de la operación social medioambiental de la organización (Moneva y Lameda, 2004, p. 1-2).

Actualmente, existe una propuesta en formación de valor agregado para añadir cuantificable a la información contable de aspectos ambientales (Deniz, 2018).

3. LA CONTABILIDAD Y LA REVELACIÓN INFORMATIVA.

La Contabilidad como quehacer de la contrastación y captura de la realidad en una calificación monetaria, se encuentra aún en el debate de conceptualización entre técnica, ciencia, arte; e incluso como método, sistema o herramienta (Mejía Soto, Mora Rosa & Montes Salazar, 2013). No obstante, sea cual fuese la posición conceptual de la contabilidad, se ubica en el campo de la moral y la ética para cumplir con su misión informativa monetaria al usuario general.

Como lo señalan Mejía Soto, Mora Rosa, y Montes Salazar (2013, p. 164) la contabilidad como “ciencia de las cuentas” es “*la ciencia que trata sobre los métodos de registración de las transacciones de los negocios y que interpreta la argumentación asentada en libros y documentos, para*

que así el lego pueda tener una clara concepción de la exacta posición financiera o gerencial de la firma o empresa”

La contabilidad registra una existencia tangible e intangible, que a su vez integra una riqueza ambiental, social y económica, siendo por tanto una ciencia fáctica (William y Russell, 1917; García, 2001, p. 91; García, 2002) de forma tal que la gobernanza como ejercicio del poder a través de la gestión en las organizaciones, se respalda en la información de rendición de cuentas. Rendición que responde al compromiso de transparencia de las prácticas, principios, reglas y procedimientos en la generación y entrega de información clave para el gobierno de la organización (Apreada, 2014, p. 3-4).

La esencia de la contabilidad es la rendición de cuentas con transparencia, entendiendo como tal, el ejercicio responsable de la entrega de información en un modelo que mide y revela las interacciones y la evaluación del desempeño en un reporte claro, confiable que logre credibilidad, delimite la especialización de la entidad y sea accesible a terceros.

La contabilidad, define y mide el alcance e impacto de las operaciones y las relaciones con terceros compartiendo el interés por los mercados financieros y los mercados de consumo por tanto sus medidas de rendimiento son de interés para sus competidores, clientes, proveedores, bancos y gobierno. Por lo cual, la unidad de medida se estandariza con los precios de mercado, enmarcando la mutualidad de intereses hacia terceros interesados y calificaciones crediticias (Apreada, 2014, p. 16-17).

De tal forma, la contabilidad, debe asumir su responsabilidad de transparencia de una información ciudadana, en un marco de beneficios y competitividad, sin violar los secretos corporativos que puedan afectar. La revelación de la información contable debe de considerar su mercado de participación, evitar poner en riesgo la sensibilidad comercial y no colocar en desventaja a la organización (Sandoval , 2014, p. 403-404). Así como, tomar en cuenta la participación global en amplias alianzas privadas, sin

que la revelación salga de contexto o provoque opacidad (See y Tara, 2001 citado por Sandoval , 2014, p. 404).

Entonces, si la contabilidad ambiental, tiene como propósito el registro contable de los efectos que la operación de las organizaciones provoca en los recursos naturales y en la salud laboral, y ambas pueden ser observadas en el ejercicio de la gestión ambiental interna y la evidencia de una visión organizacional ambiental. El interés de esta contabilidad del medio ambiente es lograr evidenciar el costo-beneficio de acciones preventivas y / o correctivas que pueden minimizar o controlar el efecto ambiental comunitario y la salud de los trabajadores en las organizaciones.

De tal manera, que la contabilidad es por lo tanto la herramienta básica para el registro y objetivización de los efectos ambientales que pueden ser interiorizados, en la actividad cotidiana de la organización. Para lo cual, es necesario establecer los conceptos e indicadores que resultan de la operación cuya relación directa es consecuencia del manejo de recursos naturales o químicos que provocan alguna modificación al estado natural de espacios u objetos, así como la participación de mano de obra directa o indirecta que ve afectada su salud o calidad de vida por la incidencia o cercanía en este manejo.

La reflexión anterior, se ha visto proyectado en el interés por parte de IFAC (*International Federation of Accountants*- Federación Internacional de Contadores-) y la Asociación Interamericana de Contabilidad quienes desde 2005 han abierto convocatorias para la presentación de proyectos y propuestas latinoamericanas para abrir el espacio de interiorización de aspectos socio ambientales en la información financiera.

4. LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

En el año 2004, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) asume la responsabilidad de la emisión de

normas contables en México, con el fin de armonizar su modelo teórico contable nacional a la normatividad internacional. Este Consejo recibe de la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de la Vicepresidencia de Legislación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) -que funcionaba desde los años 70- la responsabilidad de emisión y adecuación de los fundamentos normativos contables mexicanos.

El CINIF innova, la estructura nacional de legislación contable en México, al constituir un organismo independiente, pero vinculado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos -organismo colegiado y representativo de la profesión contable nacional-.

La misión del CINIF, ha sido asegurar la independencia de criterios, la objetividad y la representatividad en asuntos de emisión de Normas de Información Financiera contable. Para lo cual se integró con grupos de interés nacional de terceros interesados en la información como: Asociación de Bancos de México, Asociación de Intermediarios Bancarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Banco de México, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Consejo Mexicano de Negocios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de la Función Pública (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. xiv).

Las normas emitidas, están clasificadas en series, las que a su vez se clasifican en Normas Conceptuales, Normas Particulares; Interpretación de las Normas Particulares (INIF), y Orientaciones a las Normas Particulares (ONIF):

- Las normas conceptuales están contenidas en la Serie A Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera ; y

- Las normas particulares en las series: B Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto; C Normas aplicables a los conceptos específicos; D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados; y E Normas aplicables a las actividades especializadas de los distintos sectores.

A su vez cada serie se compone de varias normas, que son auscultadas y votadas por la membresía adherida al IMCP. Por su parte las INIF y las ONIF son emitidas de forma directa por el CINIF y correlacionadas con las normas particulares específicas.

Desde el año 2004, las Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas, vienen sufriendo una serie de adecuaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en un proceso activo y constante de cambios y ajustes que han provocado confusiones, capacitación constante y la necesidad de segmentar y emitir nuevas normas, principalmente en las series B y C.

Las normas conceptuales, han permanecido sin cambios desde 2006, como “marco integral de conceptos básicos” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 2) dirigido a lograr una presentación razonable de los estados financieros, y a proporcionar elementos suficientes de juicio acerca de la situación financiera y los resultados de las entidades económicas. Las normas conceptuales de la Serie A, son el soporte teórico de la práctica contable nacional.

En caso de existir duda o incertidumbre en la aplicación de las NIF, el marco conceptual establece la aplicación del Juicio Profesional, con criterio prudencial, principalmente cuando existan distintas alternativas de reconocimiento contable. Este juicio es el *expertis* contable, que comúnmente se aplica a: estimaciones y provisiones contables; determinación de grados de incertidumbre ocurrencia de sucesos futuros; selección de tratamientos contables; elección de normas

contables supletorias a las NIF; tratamientos contables particulares; y características cualitativas de la información financiera (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 11).

Las NIF establecen los directrices para captar todas las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afecten a la entidad, asignando valores de entrada o salida y reconociendo valores iniciales y posteriores razonables y prudentes, conceptos de presentación y normas de revelación significativas que integran un todo informativo de la información financiera cuantitativa, información no financiera y otras informaciones cuantitativas y cualitativas (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 43).

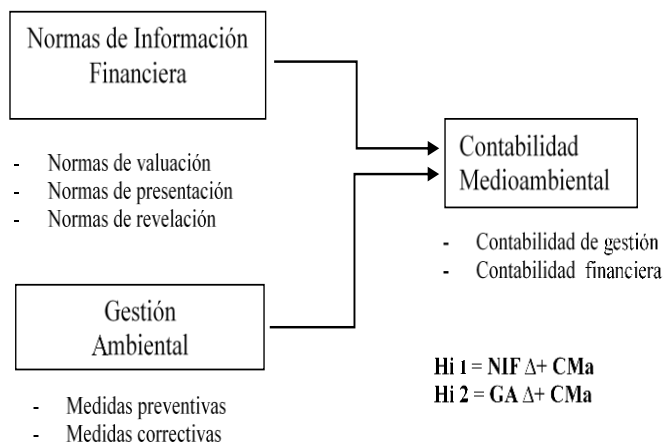
La normatividad contable, es un serio esfuerzo profesional por uniformar criterios, y generar información con transparencia informativa, considerando a todos los posibles usuarios de la información financiera.

5. UN ESTUDIO DE LA PERTINENCIA DE LA CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL.

5.1 Metodología

A partir, entonces de que la contabilidad, mide el impacto de las decisiones de gestión, y entre ellas las relativas a asuntos ambientales, el interés de este trabajo fue detectar la posibilidad y pertinencia de revelar aspectos medioambientales, para lo cual se aplicó un estudio cualitativo de la factibilidad de un sistema de contabilidad medioambiental en el contexto de las normas NIF, estableciendo como variables de estudio: las Normas de Información Financiera- mexicanas-, la Gestión Ambiental y la Contabilidad medioambiental (figura 2).

Figura 2. Modelo conceptual de investigación



Fuente: elaboración propia

Las hipótesis de investigación fueron dos, las cuales establecieron una relación directa de las variables independientes: Normas de Información Financiera (NIF), y Gestión Ambiental (GA) para explicar la relación causal de la variable dependiente Contabilidad Medioambiental (CMa), ambas en relación positiva:

- H1. Las NIF influyen positivamente en la Contabilidad Medioambiental.
- H2. La Gestión Ambiental influye positivamente en la Contabilidad Medioambiental.

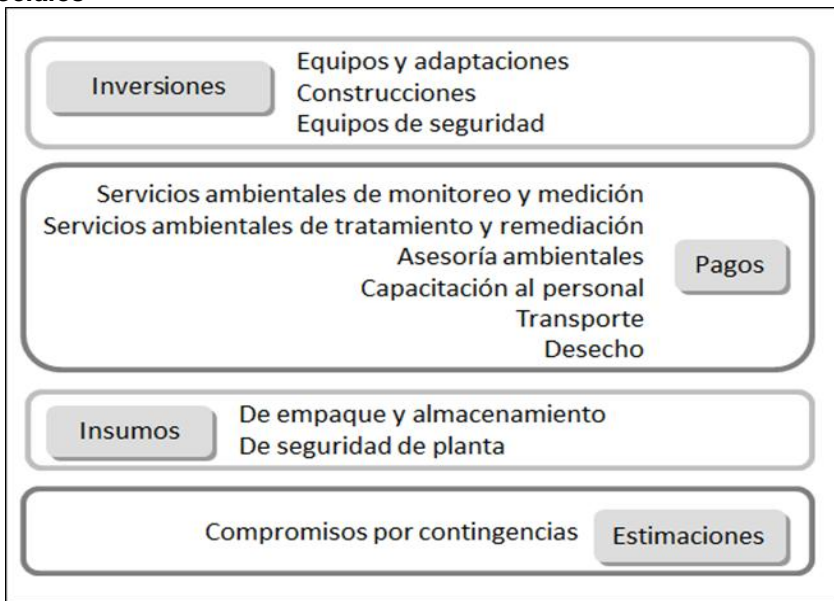
El objetivo de la investigación fue establecer las divergencias y semejanzas de las NIF con relación a las necesidades de integración y

revelación de los impactos ambientales a través de una contabilidad medioambiental complementaria a la contabilidad financiera.

La población de estudio fueron las empresas que cotizan en bolsa y forman parte del Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) durante 2016, siendo el tamaño de la muestra de 16 empresas, elegidas por su actividad, obteniendo la información financiera de la BMV y de sustentabilidad del portal de transparencia de las empresas de la muestra. El objeto de estudio fueron los tópicos contables medioambientales de los informes presentados, considerando que el portal de la BMV, arroja como datos actualizados a la fecha del estudio, el año 2016. El estudio se realizó entre octubre 2017 y abril 2018.

Para interpretar la información, se utilizó la NIF A7 (IMCP, 2018) y las dimensiones de los conceptos medioambientales y sociales propuestos por De la Rosa, 2009 (figura 3).

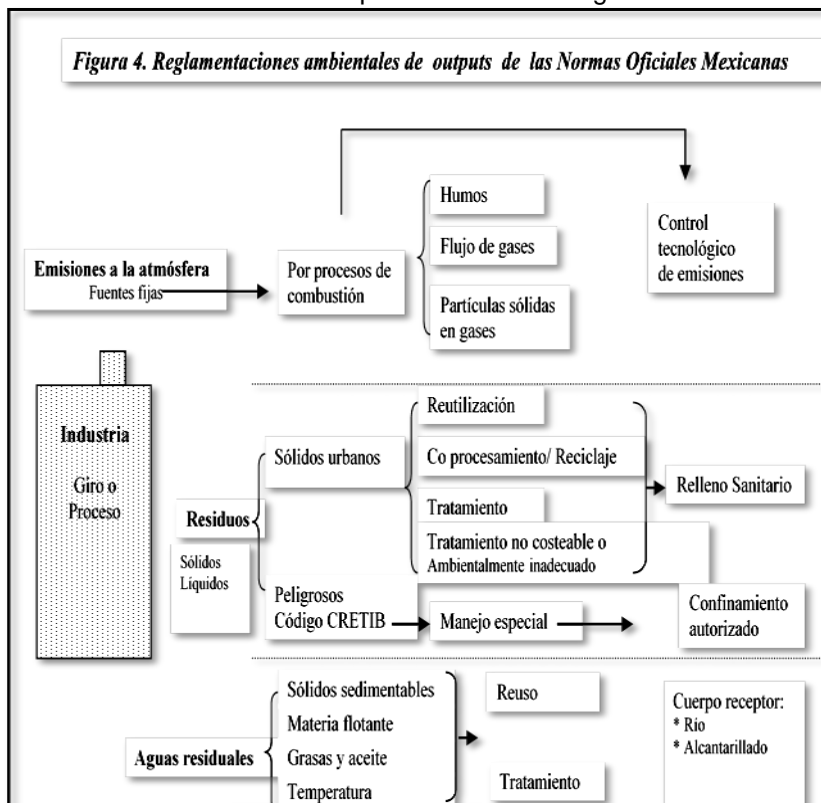
Figura 3. Dimensiones de los conceptos contables medioambientales y sociales



Fuente: Elaboración propia en base a De la Rosa, 2009, p. 245

Estas dimensiones, son el detalle de las categorías o conceptos medioambientales y sociales, que técnicamente equivalen a conceptos de registro contable. Las cuales, atienden medidas preventivas y correctivas de la gestión ambiental que son recurrentes. Las inversiones se dimensionan en: inversiones en equipos, adaptaciones, construcciones y equipos de seguridad. Los pagos en: pagos por servicios ambientales de monitoreo, asesoría, tratamientos, transporte y desecho. Los insumos en: insumos de empaque y almacenamiento, e insumos de seguridad de la planta. Las estimaciones en: compromisos por contingencias ambientales futuras.

Las dimensiones ambientales a su vez se correlacionaron con las normas ambientales nacionales representadas en la figura 4.



Fuente: De la Rosa, 2009, p. 245

De forma que, para el control de aspectos ambientales por emisiones, aguas residuales, o residuos existe la definición y regulación ambiental para el control, reúso o tratamiento de las salidas (*outputs*), que impactan al medio ambiente externo e interno de las organizaciones, para lo cual es

necesario realizar las inversiones y/o gastos establecidos en la figura 3: inversiones, pagos, insumos y estimaciones.

El estudio fue exploratorio, en razón de las limitaciones encontradas en la información no obstante de estar catalogadas en el mismo Índice y utilizar el mismo formato de presentación de información contable ante la BMV. Lo cual sólo permitió un análisis descriptivo, sin otorgar datos para comprobar o demostrar las hipótesis.

Los temas medioambientales, se estudiaron mediante los informes de sustentabilidad y su conexión con la información financiera de las empresas muestreadas.

5.2 Resultados

Las empresas listadas en Índice de Sustentabilidad fueron las siguientes (tabla 1):

<i>Tabla 1. Empresas pertenecientes al Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores</i>	
"noviembre 2017"	
Nombre de la empresa	Nombre de la empresa
1 Axtel	22 Grupo Elektra S.A DE C.V Y SUBSIDIARIAS
2 Bachoco	23 Grupo FINANCIERO INBURSA Y SUBSIDIARIAS
3 Bancomer	24 Grupo Herdez
4 BOLSA Mexicana DE Valores	25 Grupo Mexico
5 Cablevision	26 Grupo Palacios DE Hierro S.A.B DE C.V
6 Carnes Y Alimentos EL Nogalito S.A DE C.V	27 Hidrolab Consultores
7 Cemex	28 Interceramic
8 Chubb DE México, Compañía DE Seguros, S.A. DE C.V.	29 Kiwis, S.A. DE C.V.
9 Coca Cola Embonor S.A Y Filiales	30 North Grains Trading S.A De C.V
10 Colceramica S.A	31 Nuevos Horizontes Cia.
11 Coppel S.A De C.V	32 Organizacion DE Desarrollo Empresarial Femenino
12 Corporativo Fragua	33 Organizacion Soriana
13 Desarrolladora HOMEX S.A.B DE C,V	34 Pemex
14 Empresas Publicas Medellin	35 Promotora Maxima
15 Fabrica DE Zapatos	36 Santander
16 Ferreteria Y Plomeria La Solucion S.A De C.V	37 Television Metropolitana
17 Ferrori	38 Telmex
18 Finaciera Comeca	39 Toyota Financial Services Mexico, S.A De C.V
19 Frapon	40 Vitro S.A.B DE C.V
20 Gruma, S.A.B. DE C.V. Y Subsidiarias	41 Wal-Mart Stores Inc.
21 Grupo Bimbo, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS	
Fuente: Bolsa Mexicana de Valores, noviembre 2017.	

La selección de la muestra, puso como criterios: corporativos, con una antigüedad continua en el índice de más de dos años, resultando un total de 16, con la segmentación que se presenta en la tabla 2.

Giro	Valor ponderado
Comercial	38 %
Industrial	34
Servicios	28
Total	100 %
Fuente: Elaboración propia, estudio de campo	

Las limitaciones encontradas en la información fueron:

- a) Períodos diferentes de información;
- b) Conceptos de presentación y revelación elegidos por conveniencia;
- c) El formato de informes de la Bolsa Mexicana de Valores, es un modelo estandarizado apoyado en una interpretación a conveniencia de la NIF A7 Presentación y Revelación, sin añadir ni permitir explicaciones de asuntos medioambientales con grado de incertidumbre probable.
- d) Las restricciones en la presentación y revelación de la información financiera y los asuntos medioambientales, descubrió las diferencias de interpretación del uso y aplicación de las NIF en la elaboración de la Información Financiera. Hallazgo que indica que no se ha logrado el objetivo de armonización contable nacional.

Sin embargo, en el análisis de los informes de sustentabilidad, a través del instrumento de evaluación de asuntos medioambientales, conforme la estructura de la tabla 3:

Tabla 3. Estructura del cuestionario. Acciones y medidas socio ambientales

Núm. reactivos	Concepto
8	Identificación unidad de estudio e informante
2	Conceptualización
11	Compromisos éticos
5	Cultura laboral
2	Gobierno corporativo
3	Relaciones con la competencia
3	Diálogo partes interesadas
6	Balance Social
4	Equidad de género
12	Salud, seguridad y condiciones de trabajo
10	Conducta laboral
15	Compromisos mejoría ambiental
4	Selección y evaluación de proveedores
6	Comunicación con los clientes
4	Involucramiento con la acción social
95	Total reactivos

Fuente: Elaboración propia. Análisis informes.

Considerando que esta estructura del instrumento, fue construida a partir del análisis semántico de los informes de sostenibilidad y el modelo conceptual de estudio (figura 2). Una vez aplicado y relacionado con las dimensiones ambientales (figura 3), se encontró lo siguiente (tabla 4):

Tabla 4. Dimensiones de conceptos contables medioambientales empresas del Índice de Sustentabilidad (México).(2016)		
Concepto medioambiental encontrado	Valor ponderado %	Valor ponderado por concepto %
Inversiones		
En equipos verdes	7	7
Pagos		
Por monitoreo y medición	20	
Tratamiento y remediación	13	
Asesorías ambientales	27	
Capacitación de personal	20	
Desecho de residuos	7	86
Estimación de contingencias	7	7
Total	100	100

Fuente: Elaboración propia. Análisis de resultados

Las dimensiones de los conceptos medioambientales encontrados se concentraron en pagos por conceptos medioambientales en un 86%, dentro del cual el 27 % de las empresas paga por asesorías ambientales, en igual proporción 20% hacen pagos por capacitación del personal y monitoreo y medición de emisiones, el 13% paga tratamientos y remediaciones principalmente de suelos y el 7% paga por disposición de desecho de residuos, no se identificó el tipo de residuo y por tanto el alcance de responsabilidad sobre los mismos.

Las dimensiones tienen una doble función: establecen una ruta de origen de los motivos y características de los conceptos contables; y ayudan a establecer un sistema de control contable, para lo cual cada concepto encontrado se valora con un indicador para su registro, que en estos casos es el valor pagado, fácilmente identificable y se aplica directamente a resultados del ejercicio, cumpliendo con el reconocimiento contable establecido en las NIF y los requisitos fiscales de las autoridades impositivas.

Como nota a resaltar, en ningún caso se revelaron multas por conceptos ambientales o conflictos comunitarios, en contraste la mayoría (85%) de los informes de sustentabilidad argumenta beneficios comunitarios y laborales sin detallar con claridad el tipo de beneficio.

6 CONCLUSIONES

1. Los antecedentes ambientales, demuestran la importancia de introducir la prevención y remediación de impactos ambientales por parte de las entidades económicas.
2. Se han generado diversos instrumentos económicos, reconocimientos y certificaciones para motivar a las organizaciones a incorporar el compromiso ambiental en su gestión.

3. El cuerpo de reglamentación ambiental en México, atiende los efectos a la salud comunitaria y el equilibrio de los ecosistemas, y privilegia la lógica económica.
4. La información sobre el impacto al medio ambiente y la seguridad laboral es importante en las organizaciones para el control del compromiso social y medioambiental, permitiendo a su vez descubrir costos y beneficios a favor de la entidad.
5. La información contable ambiental, puede ser un factor clave para evitar eventos subsecuentes que por desconocimiento provoquen efectos futuros en cadena que afecten la sostenibilidad y competitividad de la entidad.
6. El desarrollo teórico para una contabilidad de asuntos ambientales y la participación responsable de las organizaciones en el desarrollo económico y la cadena de consumo, parte de una gestión ambiental.
7. El alcance de presentación y revelación de la información financiera, debe dirigirse al usuario general, sin poner en riesgo información crítica de la organización acerca de productividad, competitividad y desarrollo.
8. Las Normas de Información Financiera mexicanas y su esquema teórico contable deben revisar el grado de significación de los asuntos medioambientales para su incorporación en los grados de incertidumbre y reconocimiento contable.
9. Los informes de las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores son un termómetro de la pertinencia de las NIF y el reconocimiento de indicadores y dimensiones ambientales en la contabilidad.
10. El estudio aplicado, no obstante su naturaleza exploratoria y sus limitaciones permitió distinguir, como concepto ambiental recurrente los pagos por servicios ambientales, que se incorporan a los

resultados del ejercicio. Sin embargo, la proporción encontrada no denota un interés de gestión ambiental.

11. La normatividad contable actual, no se interioriza en el reconocimiento de aspectos ambientales, ante lo cual la contabilidad ambiental no debe detenerse o ajustarse a una norma contable, tomando en cuenta que estas son proposiciones de armonización global en un marco conceptual de lo realizado y lo ocurrido.
12. Una condición para la existencia de una contabilidad ambiental es la existencia de un plan de gestión ambiental estructurado.

Como conclusión final, la contabilidad ambiental es necesaria y pertinente para la legitimización de las organizaciones, sin embargo el marco conceptual actual de las Normas de Información Financiera y el grado de desarrollo de la cultura empresarial de gestión ambiental limitan su desarrollo, implementación y evolución en México. Situación que genera un descreimiento profesional en la contabilidad ambiental y coloca a la normatividad contable mexicana en el inicio de una etapa reflexiva.

7 REFERENCIAS

ANTHONY ROBERT, N., & GOVINDARAJAN, V. (2010): "Sistemas de control de gestión", McGraw Hill, México.

BLANCO, C. R., PAGE, L., GRÁFICA, C., MOCK, G., VANASSELT, W., BILLINGS, H., ... EDDY, N. (2004): "Recursos Mundiales". (E. y F. Biodiversidad, Ed.). Madrid: World Resources Institute.

CHARITOU, G., GIANNARAKIS, G., & LAZARIDES, T. G. (2011): "Corporate Social Responsibility Performance in Periods of Financial Crisis". European Journal of Scientific Research (Vol. 63). Retrieved from <http://www.europeanjournalofscientificresearch.com>

CHEN, X., LUPI, F., VIÑA, A., HE, G., & LIU, J. (2010): "Using cost-effective targeting to enhance the efficiency of conservation investments in payments for ecosystem services". Conservation Biology, 24(6), 1469–1478. <https://doi.org/10.1111/j.1523-1739.2010.01551.x>

CLEMENTES, R. B. (2000): Guía completa de las normas ISO 14000, Ediciones Gestión, Barcelona.

Conserjería del Medio Ambiente y Ordenación, C. de M. A. y. (2003): El Reglamento EMAS. Guía práctica, págs. 1–76.

DE LA ROSA LEAL, M. E. (2009): "Modelo de Costos ambientales contables. Metodología y caso industria maquiladora, Plaza y Valdés, México

DE LA ROSA LEAL, M. E. (2014): "Contabilidad y Gestión". Vértice Universitario, págs. 39-51.

DENIZ MAYOR, J. (2018): "El estado de valor agregado, pasado, presente y futuro". II Jornada Internacional de Investigación Red RAGO (págs. 1-81). Hermosillo, Sonora: Universidad de Sonora.

Desarrollo Sustentable Chile. (2011): Chile Desarrollo Sustentable. Obtenido de www.chiledesarrollosustentable.cl/desarrollo-sustentable/desarrollo-sustentable

FOLADORI, G. (2001): "CONTROVERSIAS SOBRE SUSTENTABILIDAD", ZACATECAS: UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ZACATECAS.

FRONTI DE GARCÍA, L., & WAINSTEIN, M. (2000): "Contabilidad y auditoría ambiental", Macchi, Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. (2001): "Elementos para una teoría general de la contabilidad", La Ley, Buenos Aires.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2002): "El problema del uso de modelos en la contabilidad". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, págs. 199-236.

HODGE, B. J., ANTHONY, W. P., & GALES, L. M. (2003): "Teoría de la organización un enfoque estratégico", Prentice Hall, Madrid, España.

HOWARD, T., BONE, B. D., HARRIES, N. D., SMITH, J. W. N., BARDOS, R. P., BOYLE, R., & EVANS, F. (2016): "The rationale for simple approaches for sustainability assessment and management in contaminated land practice". Science of The Total Environment, P. 563–564, P. 755–768. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2015.12.001>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018): Normas de Información Financiera. México: IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018). Serie NIF A Marco conceptual. En I. M.C.P., Normas de Información Financiera. NIF (p. 154). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ISO. (2014). ISO 14001. Latinoamérica: Organización Internacional de Normalización (ISO).
LEGARDA DE FRASCHETTI, M., BILBAO, A., & FAID LATIFE, S. (1994): "Recursos naturales inducidos: una propuesta de valuación". Documentos de trabajo Núm. 4, 21.

LLULL GILET, A. (2002): "El tratamiento contable de los pasivos de naturaleza medioambiental. Un análisis crítico". X Encuentro de profesores universitarios de contabilidad: el camino de la contabilidad. Santiago de Compostela, España: Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

PÉREZ, E. A., RUIZ, C. C., & FENECH, F. C. (2007): Environmental management systems as an embedding mechanism: A research note. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 20(3), P. 403–422. <https://doi.org/10.1108/09513570710748562>

TARZIJAN, J. (Octubre de 2003): Revisando la teoría de la firma. Abante, 6(2), 149-177. Obtenido de <https://repositorio.uc.cl/bitstream/handle/11534/6915/000365035.pdf?sequence=1>

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

World Commision on Environment and Development. (1984): "Nuestro futuro Comun". ONU.

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

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

TITULO: LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL. P. 49/80

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL
