

Gestión ambiental: una mirada desde la contabilidad

Diego Alejandro Terreros Bobadilla¹

Recibido: 30 de septiembre de 2014

Aprobado: 14 de noviembre de 2014

Terreros, D. (2014). Gestión ambiental: una mirada desde la contabilidad. *Activos* 23, 227-241

Clasificación JEL: M14

Resumen

El presente artículo plantea la necesidad que tienen las organizaciones y la sociedad de que las primeras cuenten con una adecuada gestión ambiental, con base en la información suministrada por la contabilidad. Para ello se realiza un recorrido por algunos modelos de gestión y valoración ambiental, a fin de evidenciar las implicaciones ambientales que tiene el actuar de una compañía.

Palabras clave

Contabilidad y gestión empresarial.

¹ Contador público, magíster en Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Correo electrónico: daterberos@unal.edu.co

Terreros, D. (2014). Environmental Management: A look from accounting. *Activos* 23, 227-241

Abstract

This article discusses the need for organizations and society that the former have adequate environmental management, based on information provided by accounting. To do so an overview is made through some models of environmental management and assessment, in order to demonstrate the environmental implications of the actions of a company.

Keywords

Accounting and business management.

Terreros, D. (2014). Gestion environnementale: un regard depuis la comptabilité. *Activos* 23, 227-241

Résumé

Cet article soulève le besoin qu'ont les entreprises et la société, que les premières aient une bonne gestion environnementale, basée sur l'information fournie par la comptabilité. Pour cela, on réalise un parcours à travers certains modèles de gestion et d'évaluation environnementale, afin de mettre en évidence les implications écologiques qu'ont les entreprises dans leur fonctionnement.

Mots clés

Comptabilité et gestion d'entreprise.

Introducción

En pro de su supervivencia, el hombre ha destruido la biodiversidad que la Tierra tarda miles de años en desarrollar (Ezcurra, 1992). Teniendo en cuenta que el planeta es el que provee el alimento para dicha supervivencia, su agotamiento lleva consigo el deterioro de la vida humana hasta su extinción. El hombre, en su desarrollo, se ha visto a sí mismo desligado de la naturaleza, concibiéndose como superior al entorno que habita, y ha extraído de aquella los insumos que ha necesitado en su desarrollo tecnológico, sin tener en cuenta las nefastas repercusiones que ello trae para él mismo y para el ecosistema, del cual hace parte (Maya, 1992).

Es clara la necesidad del cuidado del medio ambiente, especialmente en América Latina, ya que es en ella —y en Asia— donde se produce el 70 % de la alimentación mundial (Ezcurra, 1992). Sin embargo, el medio ambiente latinoamericano se ha visto devastado por los procesos de concentración urbana y su acelerado crecimiento poblacional, ya que, debido a estos dos factores y a los procesos de industrialización, se ha dado un agotamiento de los recursos acuíferos y una notable contaminación del aire (Ezcurra, 1992). Así pues, se evidencia la necesidad de abordar el conflicto medioambiental como una interrelación de problemas sociales y culturales, y no solo económicos (Aguilera y Alcantar, 1994).

De allí surge la importancia de analizar los temas medioambientales desde el enfoque organizacional, teniendo en cuenta que para cada organización se dará una gestión ambiental particular, influenciada por sus necesidades individuales. Así pues, habrá quienes busquen posicionamiento en el mercado, aquellos que intenten cumplir con la legislación en materia medioambiental, y los que persiguen el cuidado del medio ambiente de manera integrada con la organización (Ludevid, 2009). Para cada uno de ellos existe una motivación particular que promueve el cuidado del medio ambiente en los procesos productivos de la organización, aunque esto pueda presentarse solo de una manera ideológica, en la que las entidades no hacen lo que dicen ni dicen lo que hacen (Etkin, 1996), es decir, mostrando una

faceta responsable con la naturaleza al público, pero con procesos internos contaminantes.

Metodología

Este artículo tiene un enfoque cualitativo, basado en los modelos de gestión que buscan interrelacionar el cuidado medioambiental con la gestión de la organización en su conjunto. En este proceso se analizaron modelos como la matriz CSR de Europa; el modelo propuesto por la Organización Internacional del Trabajo; la primera base de Balance Social Consolidado de Brasil; el modelo DERES de Uruguay y el Cuarto Estado Financiero de Chile (Dell'elce y Garrido, s. f.); la CINIIF 3 (International Accounting Standards Board - IASB, 2005); y el proceso integrador para la gestión de costos ambientales (Epstein, 1996).

Gestión ambiental: Una mirada desde la contabilidad

Para el cuidado del medio ambiente desde el interior de las organizaciones, se ha desarrollado el concepto de *eco eficiencia* (Ludevid, 2009), que busca pasar de la cultura del ‘usar y tirar’ a una de la reutilización de los recursos. Basado en el estudio de los ciclos naturales, en los que lo desechado por unos organismos es utilizado por otros, este concepto propone que la organización debe evaluar su actuación en tres frentes: el ambiental, el económico y el comercial (Ludevid, 2009). En este sentido, cada organización debe hacer un análisis de su situación, tanto interna como externa, con el fin de evaluar la correcta forma de implementar políticas de gestión medioambiental (Ludevid, 2009).

Así pues, se propone el Sistema de Gestión Medioambiental (Segoviano, 1999), en el que se busca integrar la totalidad de las actividades llevadas a cabo en el interior de la organización, teniendo en cuenta a todos los actores involucrados, por lo que se propone la implementación de manuales

que guíen los comportamientos medioambientales de la organización y la promoción de una cultura de mejora continua por parte de todos. Según Segoviano, un sistema de gestión medioambiental evita sanciones por incumplimiento de la normatividad ambiental; incrementa la competitividad de la organización en su búsqueda del cuidado medioambiental y el interés que los clientes tienen en ello; e incrementa los beneficios económicos, debido al ahorro y reutilización de los recursos (Segoviano, 1999).

La contabilidad debe reflejar la actuación de la organización y los resultados de dichas actuaciones, por lo que no se debe limitar a la representación de aspectos monetarios, sino que debe mostrar la realidad integral de la organización (Requena y Calafell, 1997). Esto ha llevado a la contabilidad a tener en cuenta aspectos ambientales en la representación que debe hacer de la organización, con el fin de demostrar que el cuidado ambiental y el desarrollo tecnológico no están necesariamente en contraposición (Escobar, 1994).

Es así como surgen diferentes modelos que buscan la medición y gestión de los efectos medioambientales de las organizaciones (como ya se han mencionado: la matriz CSR de Europa, el modelo propuesto por la Organización Internacional de Trabajo, la primera base de Balance Social Consolidado de Brasil, el modelo DERES de Uruguay y el Cuarto Estado Financiero de Chile [Dell'elce y Garrido, s. f.]).

Con ese mismo objetivo surge el Protocolo de Kioto (Naciones Unidas, 1998), en el que diferentes países involucrados se comprometen a ejercer políticas que busquen el cuidado y recuperación del medio ambiente. Con base en este, en 2005 fue emitida la CINIIF 3, como aproximación a la medición y gestión de los costos medio ambientales, aunque fue retirada en el mismo año (International Accounting Standards Board [IASB], 2005). Esta CINIIF trataba derechos de emisión de dióxido de carbono como activos intangibles que serían otorgados gratuitamente por el gobierno, podrían ser transados en el mercado, serían valorados por el método de valor demercado o por el método del costo, y serían devueltos al Estado una vez medidos los niveles de gases de efecto invernadero, como forma

de pago por dichas emisiones (International Accounting Standards Board [IASB], 2005).

Aunque esta propuesta se basa en economías de mercado eficientes, y puede verse como un concepto de la *economía ambiental*, se debe resaltar que es una aproximación que, aunque puede presentar los problemas propios del sistema financiero, como la especulación a partir de los mismos instrumentos ambientales (Parodi, s. f.), da las primeras pautas del cuidado del medio ambiente, obligando tanto a las organizaciones como al Estado a tomar medidas en contra del daño a la naturaleza y a evidenciar resultados de la gestión aplicada en este sentido.

Valoración de costos ambientales

Debido a lo anterior, surge la necesidad de controlar y mitigar los daños medioambientales causados por la sociedad; en procura de ello se hace necesario darle un valor a aquellos daños, por medio de lo que se denomina *valoración de costos ambientales*. Existen tres tipos de valoración ambiental (Arana, 2007):

- *Jurídica*: busca valorar los costos ambientales con base en las sanciones legales en que las compañías pueden incurrir debido a la contaminación que producen.
- *Económica*: para esta metodología se utiliza: 1) la ecuación *costo-efectividad*, en busca de la forma más efectiva de lograr los objetivos planteados, ejerciendo el menor impacto ambiental posible; y a) la ecuación *costo-beneficio*, que busca la mínima utilización de costos para cumplir una meta dada de cuidado ambiental.
- *Técnica*: determina el valor ambiental en unidades físicas, por ejemplo toneladas de dióxido de carbono (Rangel, s. f.). Con base en dichas unidades físicas se puede otorgar una valoración económica en unidades monetarias.

El cuidado medioambiental basado en la gestión que pueden realizar las organizaciones no deja de ser una *metodología economicista*, ya que propone ver el cuidado ambiental como erogaciones hechas para mantener un medio ambiente sano, y que finalmente disminuyen la utilidad. Un enfoque contrario es el propuesto por la *economía ecológica*, según la cual la teoría económica debe ser revaluada conceptualmente para tener en cuenta sus relaciones con el medio ambiente, cuyo valor debe ser independiente de las preferencias del mercado (Rozo, 2007).

Siguiendo dicha línea economicista, pese a los vicios que pueda llegar a presentar, se logra alcanzar una estimación del impacto ambiental que causan las organizaciones, generar acciones que mitiguen el impacto ambiental, aproximarse a un sistema de compensación del gasto ambiental y permitir que los agentes involucren los costos ambientales en sus decisiones (Castro, 2007).

Los costos que implica mitigar dichos impactos, valorados en términos económicos, para las organizaciones aparecen ser demasiado altos, debido a que los beneficios de dichos cuidados no parecen suficientes. Sin embargo, al asignarle un valor económico a dichos beneficios, las organizaciones pueden llegar a tener una valoración económica de su actuar ambiental (Rozo, 2007), haciendo un análisis de costo-beneficio, con lo cual se evidenciaría un crecimiento de su capital total, que tiene en cuenta el capital ambiental, y no un detrimiento de sus utilidades por los altos costos que implica el cuidado del medio ambiente.

Marco normativo de la contabilidad ambiental

Al observar la implicación que tienen las organizaciones en la gestión ambiental, y la influencia que tiene la información suministrada por la contabilidad en aquella, se hace necesario evidenciar las normativas contables relacionadas con el tema ambiental, con el fin de mencionar algunos aspectos que deben considerarse en los análisis relacionados con la gestión

ambiental: costos ambientales, activos intangibles ambientales, pasivos ambientales y reportes integrados.

Normas internacionales de contabilidad

Si bien la ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para la expedición normativa y determinan las entidades responsables de vigilar el cumplimiento de dicha ley y de la normativa contable expedida Colombia, (Congreso de la República, 2009), menciona expresamente que el campo de acción de dicha ley no incluye los costos, y, por lo tanto, se aleja de la gestión de costos ambientales. Las normas internacionales de contabilidad han discutido ampliamente el tema de los activos y pasivos ambientales, además de los reportes integrados, que, como se verá posteriormente, buscan suministrar información relacionada con el actuar social y ambiental, además de su información financiera, con el fin de incluir estos aspectos en la gestión.

Entre las normas internacionales de contabilidad que tienen implicaciones en las declaraciones relacionadas con el tema medioambiental, es importante mencionar:

- *NIIF 6*: esta analiza la “exploración y evaluación de los recursos minerales”, y contempla que todas aquellas erogaciones que las entidades realicen con el fin de estudiar los recursos minerales antes de ser explotados sean contempladas como activos, de los cuales debe reconocerse su deterioro, cuando su valor en libros exceda su valor recuperable (International Accounting Standards Board [IASB], 2012).
- *Interpretación CINIIF 5*: derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que busca constituir activos (fondos) para financiar los

costos de retiro provenientes de compromisos previos de rehabilitación ambiental (International Accounting Standards Board [IASB], 2006). Su objetivo se relaciona con la administración de los fondos establecidos con el fin de cubrir provisiones y contingencias ambientales (Negash, 2009).

- *Interpretación CINIIF 3:* derechos de emisión, cuyas características principales se trataron previamente.
 - *NIC 37:* está relacionada con provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes. Expresa que serán reconocidas como provisiones las obligaciones que surgieron debido a eventos pasados, y cuya existencia es independiente de la gestión que la entidad pueda hacer en el futuro —entre ellas las provisiones ambientales—, siempre que la entidad esté obligada, por normatividad o por contratos contraídos, a reducir o reparar los daños ambientales, debido a políticas, objetivos o prácticas propias del sector (International Accounting Standards Board - IASB, 1998), las cuales deben ser registradas con contrapartida a un gasto o costo ambiental, que tendrá influencias en las utilidades de las entidades (Quintero y Anido, 2004). Los pasivos ambientales deben haber sido medidos y determinados en términos monetarios, razón por la cual los pasivos ambientales deben ser registrados como provisiones, las cuales son pasivos generados por eventos ya ocurridos, pero cuyo monto exacto se desconoce y depende de eventos futuros (Quintero y Anido, 2004), y no como una contingencia, cuya principal característica es el desconocimiento de la posibilidad de existencia futura del pasivo.
 - *NIC-SP 19:* la ley de provisiones y pasivos y activos contingentes está relacionada y realizada con base en la NIC 37. Busca definir todas aquellas circunstancias en las cuales deben reconocerse provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes para las entidades del sector público. También menciona la información por revelar en las notas de los estados financieros, en lo

relacionado con los pasivos y activos ambientales (International Accounting Standards Board [IASB], 2003).

- *NIC-SP 31:* incluye los activos ambientales como activos intangibles del “patrimonio histórico-artístico y/o cultural”, y determina la improbabilidad de que el valor establecido para este tipo de activos sea perfectamente reflejado por el valor del mercado (International Accounting Standards Board [IASB], 2010)

Reportes integrados

Los reportes integrados buscan proporcionar información relevante relacionada con la estrategia, el gobierno y el comportamiento de las entidades, así como su relación con el entorno económico, social y ambiental que les rodea, mediante la combinación de los principales elementos de la información corporativa, que actualmente es expresada de manera separada, en distintos informes (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [AECA], 2012).

Sin embargo, el enfoque de los reportes integrados no es adicionar reportes de responsabilidad social o de comportamientos ambientales éticos a los informes financieros anuales, sino que va mucho más allá, con el fin de integrar en las entidades estrategias enfocadas al gobierno corporativo, al cuidado ambiental y social, de tal forma que sus resultados se muestren junto con los resultados financieros con los que cuentan las organizaciones (Instituto Nacional de Contadores Pùblicos de Colombia, 2011).

Por lo anterior, se hace necesario integrar la gestión realizada por las organizaciones en materia social, ambiental y de gobierno con la gestión organizacional, con el fin de lograr entidades verdaderamente comprometidas con una responsabilidad social, y no solamente entidades que en sus reportes integrados muestren actividades sociales y ambientales que le den un buen nombre en el mercado y que, junto con sus buenos resultados financieros, las conviertan en entidades integrales para el mercado actual.

Régimen de contabilidad pública en Colombia

El régimen de contabilidad pública en Colombia establece que los recursos naturales no renovables “son bienes que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, y no son susceptibles de ser reemplazados o reproducidos por otros de las mismas características. Incluye las inversiones orientadas a su explotación” (Contaduría General de la Nación, 2012). Dichos recursos naturales deben ser reconocidos contablemente, de acuerdo con la valoración realizada con base en metodologías de reconocido valor técnico, tanto para su valoración inicial como para las actualizaciones que estos pueden sufrir (Contaduría General de la Nación, 2012).

Los recursos naturales sufren de agotamiento debido a su explotación. Cuando la explotación es realizada por terceros, esta representará una disminución del patrimonio total de la entidad de la cual hacen parte los recursos naturales. Cuando la explotación es realizada por la misma entidad, será reconocido un costo para la entidad (Contaduría General de la Nación, 2012). Asimismo, todas las erogaciones relacionadas con la protección de los daños ambientales causados a los recursos naturales se constituirán como costos ambientales (Contaduría General de la Nación, 2004)

Por su parte, las inversiones están constituidas por todas aquellas erogaciones en las cuales incurre la entidad relacionada con la etapa de exploración de nuevos recursos ambientales (Contaduría General de la Nación, 2012), además de aquellas erogaciones vinculadas con la formación de nuevos recursos naturales, así como con su mejora (Contaduría General de la Nación, 2004).

Conclusiones

El actual modelo económico ha puesto las necesidades económicas individuales por encima de las necesidades de supervivencia generales, al dejar en manos de los agentes privados el cuidado del medio ambiente, quienes

toman el daño ambiental como externalidades de las organizaciones, de las cuales la entidad no debe hacerse cargo. Teniendo en cuenta que el hombre hace parte del entorno natural que lo rodea, este debe velar por su cuidado y permanencia en el tiempo, debido a que es con base en el medio ambiente que es posible la supervivencia humana. Es decir, en el actuar social de la humanidad (las organizaciones y las personas) la preocupación por el medio ambiente debe estar siempre presente, con el fin de conservar la naturaleza y asegurar la supervivencia tanto de las presentes generaciones como de las futuras.

La gestión de los costos ambientales requiere un cambio de visión en cuanto a la forma como se analiza la organización como un todo, de tal manera que en dicho análisis sean incluidos tanto los costos organizacionales como los costos ambientales en los que aquella incurre.

La contabilidad de gestión o contabilidad de costos se encuentra en la obligación de salir de las paredes de la organización, para reflejar los costos por externalidades, en los que influyen las organizaciones y que afectan a la sociedad en general. La contabilidad de gestión debe dejar de entenderse como aquella que cuida los intereses de los accionistas de las organizaciones, por medio de la minimización de costos —que en muchas ocasiones llevan a ignorar costos ocultos—. Tal es el caso de los costos ambientales, los cuales, al no verse reflejados en los estados financieros de las organizaciones, no se ven reflejados en sus utilidades o perdidas, y, por ende, no se tienen en cuenta como un aspecto de vital importancia.

Referencias bibliográficas

- Aguilera, F. & Alcantar, V. (1994). De la economía ambiental a la economía ecológica. En *Economía crítica* (pp.89 -104). Madrid: Fuhem.
- Aktouf, O. (2004). *La estrategia del aveSTRUZ. Postglobalización, management y racionalidad económica*. Cali: Universidad del Valle.
- Arana, O. G. (2007). Consideraciones preliminares sobre control fiscal ambiental. En O. D. Navas (Ed.), *Control Fiscal Ambiental* (pp.45-49). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2012). *Información integrada - Integrated Reporting*. Cuadro Integrado de indicadores (CII-FESG) y su Taxonomía XBRL. Ciudad: Madrid, AECA editorial.
- Banco de la República - Centro de Estudios Económicos Regionales (CEER). (2010). *Finanzas y gobierno de las corporaciones autónomas regionales del Caribe Colombiano*. Cartagena: Banco de la República.
- Castro, J. A. (2007). La valoración de los costos económicos del deterioro y de la conservación del medio ambiente y de los recursos naturales renovables en el contexto económico actual. En O. D. Nava (Ed.), *Control Fiscal Ambiental*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Colombia, Congreso de la República. (2009). Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento
- Colombia, Contaduría General de la Nación. Resolución 322 de 2004 (2004).
- Colombia, Contaduría General de la Nación. Régimen de Contabilidad Pública (2012).
- Dell'elce, P. & Garrido, E. (s. f.). *Hacia la instrumentación de un modelo de "balance social"*. Documentos de trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental. Ciudad: Madrid.
- Epstein, M. J. (1996). *Measuring Corporate Environmental Performance*. Londres, Oxford Press.
- Escobar, A. (1994). El desarrollo sostenible: Diálogo de discursos. En J. Vernal (Ed.), *Integración y equidad* (p. 142). Bogotá: Tercer Mundo.

- Etkin, J. (1996). *La empresa competitiva. Grandeza y decadencia. El cambio hacia una organización vivible.* Santiago de Chile: Mc-Graw Hill.
- Ezcurra, E. (1992). El medio ambiente en los tiempos del cólera. *Ecología y desarrollo en América Latina. Nueva sociedad. El desafío político del medio ambiente* (122), 128-137. ¿El resaltado en itálicas es el título de la revista?
- Instituto Nacional de Contadores Pùblicos de Colombia. (2011). *XBRL reportes sustentables.* Bogotá, INCP
- International Accounting Standards Board (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad N.º 37 - NIC 37* (1998). England
- International Accounting Standards Board (IASB). (2003). Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N.º 19 - NIC-SP 19. Provisiones y pasivos y activos contingentes. England
- International Accounting Standards Board (IASB). (2005). *Interpretación CINIIF 3. Derechos de Emisión.* Londres, IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2006). *Interpretación CINIIF 5. Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental.* Londres, IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2010). Norma internacional de contabilidad para el sector público N.º 31 - NIC-SP 31. *Activos Intangibles.* Londres: IASB.
- International Accounting Standards Board _ (IASB). (2012). Norma internacional de información financiera N.º 6 - NIIF 6. *Exploración y evaluación de recursos minerales.* Londres: IASB.
- Ludevid, M. (2009). *Gestión medioambiental de la empresa. En la respuesta medioambiental.* México, Aresta.
- Maya, A. A. (1992). *Reflexiones sobre el derecho, la filosofía y el medio ambiente. Derecho y medio ambiente.* Bogotá, Universidad Naconal de Colombia.
- Naciones Unidas. (1998). *Protocolo de Kyoto de la convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático.* New York: Naciones Unidas.
- Negash, M. (2009). *Los IFRS y la contabilidad ambiental.* Berlin: University of Witwatersrand.
- Parodi, P. (s. f.). *Los permisos de emisión como activo intangible.* Documentos de trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental. Madrid: AECA.

- Quintero, L. E. & Anido, J. D. (2004). Estimación de pasivos ambientales mediante la técnica obligaciones económicas de los usuarios: caso Aguas de Mérida C. A. *Actualidad Contable FACES*, 7(9), 61-77.
- Rangel, S. B. (s. f.). *Mecanismos de valoración y probables formas de pago de los servicios ambientales que prestan los recursos forestales*. San José: Universidad de Costa Rica.
- Requena, J. & Calafell, A. (1997). *La homogenización de las magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid: Iice S. A.
- Rozo, C. C. (2007). Alcances y limitaciones de la valoración económica de los bienes y servicios ambientales. En O. D. Navas (Ed.), *Control fiscal ambiental*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Segoviano, C. (1999). *Sistema de gestión medioambiental (SGMA)*. En: Partida Doble (21), 48-59.