

MARCO CONCEPTUAL PARA UNA NORMA CONTABLE AMBIENTAL

CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR ENVIRONMENTAL ACCOUNTING STANDARD

ELSA ESTHER CHOY ZEVALLOS*

Docente Asociada de la Facultad de Ciencias Contables



Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Setiembre de 2014/ Conformidad: Octubre 2014]

RESUMEN

El cambio climático se ha convertido en la mayor preocupación del presente siglo, son las empresas las que deben responder por los impactos ambientales de su producción de bienes y servicios. Información social que se involucra en el conocimiento científico de la contabilidad y permite admitir la presencia del surgimiento de una nueva disciplina contable.

El objetivo principal es identificar los criterios más relevantes para desarrollar un marco conceptual ambiental, para lo cual se sustenta en doctrinas contables desarrolladas por los investigadores. El estudio tiene un enfoque metodológico deductivo, es más cualitativo que cuantitativo y de tipo descriptivo.

Como conclusión principal se establece que hacia un futuro previsible y progresivo debe configurarse una norma contable para aspectos ambientales que sirva de información para el registro, medición y exposición de los resultados; así también, tomar decisiones de desarrollo y prácticas no contaminantes en las empresas.

Palabras clave:

Información; contable; ambiental; marco conceptual.

ABSTRACT

Climate change has become the major concern of this century, is companies that must meet the environmental impacts of production of goods and services. Social information that is involved in scientific knowledge of accounting and lets admit the presence of the emergence of a new accounting discipline.

The main goal is to identify the most relevant criteria for developing an environmental and a conceptual framework, for which it is based on accounting doctrines developed by researchers. The study has a deductive methodological approach is more qualitative than quantitative and descriptive.

The main conclusion states that a predictable and progressive future must be configured from a standard accounting for environmental aspects that serve as registration information, measurement and presentation of the results; well as, make decisions development and clean business practices.

Keywords:

Information; accounting; environmental; conceptual framework.

* Doctora en Ciencias Contables y Empresariales, Magíster en Dirección Financiera y Contador Público Colegiado. Email: eschoyz@outlook.com

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación plantea la necesidad de elaborar un marco conceptual ambiental, a fin de crear las condiciones para la formulación de una norma contable específica, fortaleciendo ahí el rol de los profesionales de las ciencias contables, quienes serían partícipes de un desarrollo sustentable.

Como primer tema se plantea la problemática de no contar con un marco conceptual ambiental, para que luego, se puedan establecer los conceptos relacionados con el tema en estudio y por último, los resultados de una encuesta de percepción para terminar con las conclusiones de la investigación.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Descripción de la realidad problemática

Los sistemas contables tradicionales buscan informar la situación financiera y patrimonial del ente, en tanto, la información ambiental se orienta a dar cuenta de las acciones para lograr un desarrollo sostenible, con un análisis más cualitativo que cuantitativo.

La contabilidad ambiental es una rama de la contabilidad de muy reciente reconocimiento y en los últimos años, presenta gran interés en la exposición de su información, tanto a nivel académico como empresarial. Sin embargo, hasta el momento los organismos representativos de la profesión contable no se han pronunciado oficialmente sobre la necesidad de esta información.

Ninguna de las actuales Normas Internacionales de Información Financiera señalan en forma particular y específica el tratamiento contable que deben recibir las acciones ambientales realizadas por las entidades y se limitan exclusivamente a realizar referencias indirectas ante la presencia de gastos o pasivos ambientales; reales o contingentes, como las NIC 36, NIC 37 y NIC 38.

En tal sentido, surge la necesidad de establecer los fundamentos metodológicos para un marco conceptual relacionado con el medioambiente.

Formulación del problema

¿Qué criterios deben considerarse para desarrollar un marco conceptual en un escenario de aproximación a la norma contable ambiental?

Justificación

Es relevante para el sector académico, puesto que las universidades juegan un papel prioritario, donde de manera directa o indirecta participan en las políticas y estrategias; en el desarrollo integrado y multidisciplinario de la investigación e innovación, y los procesos de capacitación, generando un gran marco de conocimiento que potencia el desempeño ambiental.

Objetivo general

Establecer los criterios más relevantes para construir el marco conceptual ambiental con la finalidad de generar un escenario de aproximación de la norma contable ambiental.

MARCO TEÓRICO

Marco conceptual relacionado con la información financiera

La experiencia en nuestro país de implementar por primera vez, las Normas Internacionales de Información Financiera, nos hace apreciar la importancia de su marco conceptual para la presentación y exposición de la información financiera, este documento, señala que el actual objetivo de los Estados Financieros está definido como el de “suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la situación financiera” con el fin de que dicha información sea útil para la toma de decisiones económicas y financieras.

Sin embargo, al ser la contabilidad una disciplina social, está influida por el medio en el cual es aplicada y no sólo por la situación financiera. Por tanto, los principios y normas aplicadas en un determinado momento y lugar, están “impactados” por los cambios que se producen en la sociedad, los que a su vez, dan lugar a nuevas necesidades de información en función de los cambios en las actividades y en los avances del conocimiento.

Normas Internacionales de Información Financiera

Actualmente, no existe una norma especial para acciones ambientales. Algunas de las actuales Normas Internacionales de Información Financiera, señalan en forma general, el tratamiento contable que deben recibir las acciones ambientales de gastos o pasivos ambientales; reales o contingentes, como la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, la NIC 37 Activos Contingentes, Pasivos Contingentes y Provisiones y la NIC 38 Intangibles, en las cuales el concepto de gasto y obligaciones medioambientales están incluidas algunas veces, en forma indirecta junto a los demás gastos y obligaciones; recibiendo el mismo tratamiento que las otras partidas relacionadas con la actividad económica financiera.

La incorporación de un activo de larga duración al patrimonio de un ente; así como, las mejoras sobre los mismos, se encuentran regulados por las normas contables profesionales, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, el concepto de activo incorpora en su definición beneficios económicos futuros y su costo medido con fiabilidad. Sin embargo, para el logro de la sustentabilidad ambiental, se requiere la incorporación de bienes o la modificación de los mismos, no necesariamente relacionada a la generación de dichos beneficios o al menos no relacionada de manera directa, como parecería ceñirse la definición de la norma respecto a los costos iniciales, la NIC 16 (párrafo 11) establece: Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Sin embargo, aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Las obligaciones por los costos contabilizados según la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Otro aspecto limitante es la unidad monetaria, esta no refleja realmente la situación del medio ambiente, pero si la situación financiera de la economía. Por tanto, es necesario buscar un mecanismo que per-

mita hacer un acercamiento en términos de unidades de medida diferentes para reconocer esta situación.

Aspectos generales al tema ambiental

Desarrollo sustentable:

Existe un informe elaborado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1987, donde utiliza y desarrolla por primera vez el concepto de “desarrollo sustentable” o “desarrollo sostenible”, el cual lo define como “aquel que satisface las necesidades presentes sin comprometer la satisfacción de las necesidades de las futuras generaciones”. Es así que, surge como principio fundamental de “quien dañó el medio ambiente debe identificar el daño y repararlo o resarcir el daño causado” y ello, necesariamente tiene repercusiones éticas, económicas y sociales, y a su vez, el cambio de las estructuras institucionales.

Medio ambiente:

En 1992 se realizó en Rio de Janeiro la primera Conferencia sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, y el documento más importante en la materia es la Recomendación de las Comunidades Europeas, ya que tiene el valor de “norma” en oposición a las anteriores que sólo tenían un valor declaratorio. Esta Recomendación utiliza las siguientes definiciones:

Se entiende por “Medio ambiente el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la flora, la fauna y los recursos no renovables tales como, los combustibles fósiles y los minerales”.

Gasto medioambiental, “el concepto engloba el costo de las medidas adoptadas por una empresa o por otra, en nombre de estas, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje”.

Asimismo, señala la norma, quedarán excluidas de dicha definición aquellos costos que si bien, puedan influir favorablemente en el medio ambiente, se destinen principalmente a cubrir otras necesidades, tales como: “incrementar la rentabilidad, las relativas a la seguridad e higiene del trabajo, el uso seguro de los productos de la empresa o la eficacia de la producción”.

También, quedarán excluidos de la definición mencionada “los costos en que se haya incurrido como consecuencia de sanciones o multas por inobservancias de la normativa medioambiental y compensación a terceros por pérdidas o perjuicios causados por la contaminación ambiental generada”, ya que aunque están relacionadas con la actividad medioambiental de la empresa, no tienen como finalidad evitar, reducir o reparar el daño causado al medio ambiente.

Fundamento metodológico del marco conceptual ambiental

La doctora Carmen Fernández Cuesta de la Universidad de Oviedo-España, en su investigación “Marco Conceptual de la Contabilidad Ambiental. Una Propuesta para el Debate” señala lo siguiente:

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

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

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

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

Hacia un marco conceptual ambiental

Para construir un marco conceptual ambiental, se considera adecuado tomar como referencia los

temas centrales desarrollados en el marco conceptual para la presentación y exposición de la información financiera, tales como:

- a) Objetivos de la información medioambiental.
- b) Alcance de la información medioambiental.
- c) Partes que compone el informe medioambiental.
- d) Características cualitativas de la información.
- e) Definición de los elementos que componen la información.
- f) Reconocimiento e información de cada uno de los elementos.
- g) Medición de los elementos.

Avances en normas ambientales

La Organización de las Naciones Unidas - ONU, aplica un Manual llamado Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada para la Contabilidad Nacional; es decir, Cuentas Nacionales. Este manual plantea una estructura de cuentas satélites compuestas por matrices macroeconómicas donde se refleja la información de la relación entre la economía y el medio ambiente en unidades como volumen, energía, etc. y luego la compara con la información macroeconómica recogida en unidades monetarias.

La normativa contable emitida por el International Accounting Standards Board (IASB) de las cuestiones ambientales recomienda la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, así como también, de contingencias y costos referidos al medio ambiente.

ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Ha sido necesario obtener un sondeo de percepción sobre el marco conceptual y creación de una norma contable específica para situaciones ambientales. Para tal efecto se preparó un pequeño cuestionario de cuatro preguntas y se aplicó a 500 personas; entre ellos, directivos, docentes y estudiantes de las facultades de Ciencias Contables, Ingeniería Geológica, Minera, Metalúrgica, Geográfica e Ingeniería Industrial de esta Casa de Estudios, que por

razones normativas se ha reservado la publicación de su identidad, así también, se encuestó a funcionarios del Ministerio del Medio Ambiente, los resultados fueron los siguientes:

1. A la pregunta ¿Conoce usted alguna norma contable específica para situaciones ambientales?

Categorías	Frecuencia simple	Frecuencia relativa
Sí	0	0
No	500	100
No opina	0	0
TOTAL	500	100%

Análisis

El 100% de los encuestados contestaron no conocer la existencia de alguna norma contable específica ambiental.

Interpretación

Se confirma con los encuestados que no existe una norma específica contable ambiental.

2. A la pregunta ¿Estaría usted de acuerdo en afirmar “es necesario la existencia de una norma contable ambiental” ?

Categorías	Frecuencia simple	Frecuencia relativa
Sí	271	54
No	142	28
No opina	87	18
TOTAL	500	100%

Análisis

El 54% de los encuestados contestaron que si es necesario y el 28% no está de acuerdo, así también, existe un alto porcentaje que no opinó.

Interpretación

Se puede deducir que el tema es nuevo para muchos, ya que existe un porcentaje significativo que no opinó, en cuanto a los que contestaron afirmativo es porque de alguna forma están vinculados con el tema.

3. A la pregunta ¿Es necesario un marco conceptual para preparar y exponer un estado contable ambiental?

Categorías	Frecuencia simple	Frecuencia relativa
Sí	436	87
No	0	0
No opina	64	13
TOTAL	500	100%

Análisis

El 87% de los encuestados contestaron que es importante y sólo el 13% considera que no es necesario.

Interpretación

La mayoría de los encuestados conocen el marco conceptual de la norma internacional y la relacionan con este tema.

4. A la pregunta ¿Es posible el reconocimiento y medición de los aspectos ambientales?

Categorías	Frecuencia simple	Frecuencia relativa
Sí	131	26
No	258	52
No opina	111	22
TOTAL	500	100%

Análisis

El 52% de los encuestados contestaron que no y sólo el 26% respondieron que si es posible el reconocimiento y medición.

Interpretación

Se confirma la falta de conocimiento en el tema, debido a la complejidad de valorar los recursos naturales. Sin embargo, existe algunas metodologías para reconocimiento y medición de los recursos naturales y bienes ambientales.

CONCLUSIONES

1. Los sistemas empresariales e impactos ambientales, son materia constante de investigación en la teoría contable, el nuevo enfoque de la contabilidad es más amplio, incluye la dimensión cualitativa y la cuantitativa, puesto que no sólo se limita a las mediciones monetarias, sino también, utiliza unidades físicas.
2. A nivel micro, un marco conceptual ambiental permitirá a la empresa contar con información sobre

su desempeño ambiental y desarrollar estrategias corporativas, en el marco de su responsabilidad social con el medio ambiente, con la finalidad de disminuir los aspectos ambientales, reducir costos, mejorar la eficiencia y tener una ventaja competitiva.

3. A nivel macro, elaborar un marco conceptual para situaciones ambientales, permitirá al Estado contar con información integral sobre la cuentas nacionales, con la finalidad de aplicar políticas contables efectivas y económicamente eficientes para un manejo sustentable del medio ambiente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (AECA), (2003). Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa. Documento N°.1
2. FERNÁNDEZ, C. (2006). La responsabilidad social y medio ambiental: nuevos rumbos para la contabilidad. Revista Contabilidad y Auditoría, V. XII N. 24 P. 15-28, Argentina.
3. FERNÁNDEZ, C. (2004). El Marco Conceptual de la Contabilidad Ambiental. Una Propuesta para el Debate. Revista Contabilidad y Auditoría, número 19.
4. FRONTI DE GARCÍA, Luisa & GARCÍA-CASTELLANO, Carlos Luis (2009). El sistema contable de gestión ambiental ante el cambio climático. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
5. Global Reporting Initiative (GRI). (2006). Protocolo de los indicadores G3: Medio Ambiente
6. GÓMEZ, L. R. (2002). Ciencia Contable: Fundamentos Científicos y Metodológicos.
7. ISO/IEC 14001-2006 Sistema de Gestión Ambiental. 33 Páginas.
8. Organización de las Naciones Unidas (ONU), (1992). Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.
9. PALACIOS C., Marino J. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad Universidad de Panamá.