

**PROPUESTA DE APROXIMACIÓN A UN INFORME CONTABLE FINANCIERO
AMBIENTAL DESDE LA DESTINACIÓN DE RECURSOS EMPRESARIALES EN
LA PREVENCIÓN, MITIGACIÓN Y RESARCIMIENTO DEL DAÑO AMBIENTAL**

Informe Final

**Guillermo León Cartagena Mejía
Candidato a Magister en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente**

Asesor: Luís Alberto Vargas Marín

Maestría en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente

Universidad de Manizales

Facultad de Ciencias

Febrero de 2015

INDICE

Introducción

Unidad 1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

- 1.1 Pregunta de Investigación
- 1.2 Hipótesis

Unidad 2 JUSTIFICACIÓN

Unidad 3 OBJETIVOS

- 3.1 General
- 3.2 Específicos

Unidad 4. MARCO CONCEPTUAL

- 4.1 Nueva Arquitectura Financiera Internacional
 - 4.1.1 Revisión de enfoques sobre Nueva Arquitectura Financiera Internacional
 - 4.1.2 Relación Estados financieros normatividad internacional
- 4.2 Relación derecho y contabilidad.
 - 4.2.1 Normatividad ambiental internacional
 - 4.2.2 Normatividad ambiental en el marco Latinoamericano
 - 4.2.3 Normatividad ambiental en el marco de la constitución Política de Colombia
- 4.3 Contabilidad ambiental y normatividad contable
 - 4.3.1 Normatividad ambiental y Normas Internacionales de información financiera
 - 4.3.2 Normatividad ambiental y el DR 2649 de 1993
- 4.4. Definición de términos ambientales relacionados con el Balance general y el Estado de resultados
 - 4.4.1 Cuentas en el Balance General
 - 4.4.2 Cuentas ambientales en el Estado de resultados
 - 4.4.3 Otras definiciones relacionadas

Unidad 5 ESTADO DEL ARTE

- 5.1 Problemática entorno a la presentación de Estados Financieros que contemplan en sus elementos información de tipo ambiental
- 5.2 Estrategias o propuestas de contabilidad de gestión ambiental a partir de las cuales se genera memorias, información útil para la toma de decisiones de diferentes usuarios
 - 5.2.1 Contabilidad de los desembolsos por contaminación
 - 5.2.2. Contabilidad física que mide en el tiempo los inventarios de activos ambientales
 - 5.2.3 Indicadores verdes asociados al Producto Interno Bruto (PIB)
 - 5.2.4 El sistema de cuentas nacionales (SNA = System of National Accounts) de Naciones Unidas

- 5.3 Propuestas para la presentación de memorias de sostenibilidad
 - 5.3.1 Desde el GRI
 - 5.3.2 Desde los índices sostenibilidad Dow Jones
- 5.4. Presentación de Estados financieros
 - 5.4.1 Partidas o elementos que conforman los Estados financieros actuales
 - 5.4.1.1 Definiciones
 - 5.4.1.2 Partidas ambientales a tener en cuenta en los elementos de los estados financieros
 - 5.4.2 Dinámica de las cuentas o rubros ambientales
 - 5.4.3 Reportes relacionados con la gestión contable y ambiental presentados actualmente por las empresas

Unidad 6 METODOLOGÍA

- 6.1 Primer paso
- 6.2 Segundo paso
- 6.3 Tercer paso
- 6.4 Cuarto paso
- 6.5 Quinto paso
- 6.6 Sexto paso

Unidad 7 RESULTADOS Y DISCUSION

- 7.1 Cuadro resumen del examen a los estados financieros
- 7.2 Comentarios individuales de aspectos ambientales encontrados en las empresas referenciadas en el cuadro
- 7.3 Resultados diseño propuesto de estado contable ambiental o reporte de sostenibilidad en términos de la clasificación prevención, mitigación y resarcimiento
- 7.4 Otros resultados derivados de la investigación
- 7.5 Discusión
 - 7.5.1 Contable
 - 7.5.2 Grupos de interés

Unidad 8 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

REFERENCIAS

ANEXOS

Glosario

Siglas

INTRODUCCIÓN

El que exista nueva legislación ambiental obedece a múltiples factores, pero en grado superlativo a que asistimos en las últimas décadas a una creciente

concientización del daño ecológico causado, del reconocimiento de finitud de los recursos naturales, las crisis financieras recurrentes y el traslapamiento del liderazgo económico, sedido por países desarrollados a favor de firmas, organizaciones, o multinacionales que conlleva un diferente orden conocido como Nueva Arquitectura Financiera Internacional. Independiente de las tensiones generadas en estos hechos, los resultados son obvios: necesidad de conversión e innovación tecnológica para producción más limpia, exigencias (normas) para todos en materia ambiental, la información se convierte en estratégica y de ahí la búsqueda de su aseguramiento con nuevas propuestas de control, Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, responsabilidad social y ambientales agenciadas desde libros o manuales Blancos y Verdes.

Los tratados internacionales en materia ambiental han permitido el surgimiento de numerosas instituciones promotoras de mejores prácticas ambientales para regular y orientar la acción de gobiernos y entes públicos, así como la acción privada empresarial. La Agencia Europea del Medio Ambiente, para solo citar un ejemplo en ese continente “es un organismo de la Unión Europea. Su labor es ofrecer información sólida e independiente sobre el medio ambiente. Es la fuente principal de información para los responsables del desarrollo, la aprobación, la ejecución y la evaluación de las políticas medioambientales, y también para el gran público. En la actualidad, la AEMA tiene 32 países miembros.” (AEMA, 2010)

Como mandato asume:

- “Facilitar a la UE y a los países miembros la toma de decisiones informadas sobre la mejora del medio ambiente, integrando las consideraciones medioambientales en las políticas económicas, en aras de la sostenibilidad
- Coordinar la Red europea de información y observación del medio ambiente” (AEMA, 2010)

América Latina como parte de la comunidad global no puede abstraerse del acontecer mundial en materia normativa socio-económico y financiera. Naciones Unidas desde 1948 creó la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) dicha comisión: “fue establecida por la resolución 106 (VI) del Consejo Económico y Social, del 25 de febrero de 1948, y comenzó a funcionar ese mismo año. En su resolución 1984/67, del 27 de julio de 1984, el Consejo decidió que la Comisión pasara a llamarse Comisión Económica para América Latina y el Caribe.” (CEPAL, 2010). Este organismo creó el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica integrada (SCAEI) para América Latina, dicho sistema fue elaborado por la División de Estadística de las Naciones Unidas en 1993, revisado y actualizado en 2003, con el que se provee un marco conceptual y

metodológico para permitir producir información económica y ambiental a partir de un sistema de contabilidad integrado.

Colombia, Estado social de derecho ha estado siempre presente en la evolución histórica del derecho ambiental, por convicción del legislador y porque es necesario cuidar para la humanidad una de las biodiversidades más importantes del planeta. La Constitución Colombiana es reconocida globalmente con el adjetivo de VERDE por tener “cerca de 40 artículos que establecieron los principios, estructuras legales, mecanismos de participación ciudadana, fuentes de financiación,.. . . ., dejan ver el compromiso del país para asegurar un futuro ambiental sustentable” (DANE, 2003).

En concordancia con las circunstancias descritas hoy se precisa de mejor información base para la toma de decisiones de diferentes usuarios, por ello la disciplina contable asume rol protagónico y desde Accontability (responsabilidad, obligación de dar cuenta) se originan las memorias de sustentabilidad y la necesidad de un reporte o estado financiero ambiental corporativo.

El trabajo de investigación realizado, auscultó en primera instancia bibliografía, para la debida conceptualización temática y normatividad vigente que estableciera la obligatoriedad o el compromiso voluntario con el aspecto ambiental; en segunda instancia se reconocieron las diferentes fuentes de información financiera empresarial estableciendo que el Consejo Empresarial Colombiano para el desarrollo sostenible CECODES capítulo colombiano cuenta con información suficiente útil a la investigación pretendida, y adicionalmente las empresas colombianas cotizantes en bolsa de valores que reportan información para el Índice de Sostenibilidad Dow Jones que en últimas se convirtió en criterio de selección de la muestra a revisar; en tercera instancia se procedió a examinar los estados financieros, notas y anexos e informes de sostenibilidad de las empresas seleccionadas y se construyó un cuadro con datos de interés, se estableció las necesidades de información financiera ambiental base para la construcción conceptual y estructura del estado financiero ambiental que se pretende, para finalmente presentar resultados, sugerencias, recomendaciones, y conclusiones.

En el presente trabajo, se propone una aproximación a un reporte o estado contable financiero ambiental, relacionado con la sostenibilidad desde la destinación de recursos financieros empresariales a la prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental, elaborado desde el examen de los elementos constitutivos de los estados financieros básicos Balance General y Estado de Resultados y sus notas o anexos, que procuren la información necesaria e identificable con cada uno de los conceptos propuestos, útil en la toma de decisiones a diferentes usuarios, para que en una potencial propuesta de indicadores financieros ambientales, futuro desarrollo

investigativo se complemente los estados financieros y reportes actuales de sostenibilidad.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Las primeras indagaciones sobre los reportes ambientales a partir de los estados financieros: balance general, estado de resultados y sus notas o anexos permiten establecer diferentes problemáticas disciplinares contables en relación a lo ambiental:

No se cuenta desde las empresas locales y nacionales con un enfoque medio ambiental, es decir hacia el desarrollo sustentable, por lo tanto la contabilidad tradicional, histórica y de acumulación, solo al presente y por aplicación de las Normas Internacionales de información Financiera están adoptando esta cultura. Cabe señalar que algunas empresas por necesidad de cotizar sus acciones en bolsa de valores ya incluyen, en la rendición de cuentas anuales, memorias sobre responsabilidad social y ambiental, pero el grueso de empresas en Colombia, medianas y pequeñas, aun no asumen por convicción la normatividad ambiental, ni una estrategia con base en ellas, para su direccionamiento. Algunos autores como Gómez Villegas encuentran riesgos inherentes a la falta de una cultura ambiental corporativa por el mal uso o falta de la contabilidad ambiental, en las conclusiones de su trabajo advierte: Los riesgos más significativos pueden ser a) la captura de la información medioambiental como medio de legitimación y b) la expansión de la racionalidad financiarizada de los mercados al entorno natural y medioambiental por medio de “expresiones contables” cimentadas en la lógica convencional de maximización de beneficios y estrategia rentística (Deegan, 2002; Ariza, 2007) citados por (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009).

La profesión contable, en todo el mundo, solo contadas excepciones, ha estado sometida y defendiendo intereses particulares o privados y no el interés público.

La contabilidad ha tenido sus mayores desarrollos desde la técnica, obstaculizándose su camino al conocimiento, solo en las últimas décadas del siglo anterior los esfuerzos de algunos contables le empiezan a proveer, con sus estudios, soporte científico. La Contabilidad tiene una problemática propia y particular derivada de la consecución de su objetivo último, aseguramiento de la información, útil para la toma de decisiones de diferentes grupos de interés, por lo que al igual que otras áreas del conocimiento, debe llevar a cabo una serie de

funciones específicas que podrían enmarcarse en el denominado método operativo de la ciencia. El profesor Cañibano (1996) señala al respecto que el método contable, es “un conjunto de postulados y premisas subsidiarias que permite someter a observación la realidad económica, expresar en un lenguaje convenido los aspectos cualitativos y cuantitativos de dicha observación conforme a unas reglas que garantizan un determinado grado de objetividad, y procesar la información resultante siguiendo unos criterios que permitan obtener estados sintéticos que contengan agregados relevantes (Gómez López, 2004). También en Colombia La Ley 1314 de julio de 2009, denominada de convergencia contable a IFRS, ordena al estado que la regulación contable se dirija hacia la convergencia, ajustar a estándares internacionales de aceptación mundial, por lo que es importante tener referentes de revisión de los IFRS frente a la contabilidad ambiental. Minga Negash expresa que: Una mirada rápida a la estructura conceptual y a un número de estándares individuales ofrece fundamentos útiles para el monitoreo de los activos, pasivos y desembolsos ambientales. Además, dado que la contabilidad está caracterizada por el reconocimiento, la medición y la revelación, la contabilidad obligatoria respecto del ambiente genera *accountability* para la sala de juntas. A esto se añade el hecho que los IFRS tienen respaldo legal en más de 100 países y por consiguiente tienen la ventaja única de ofrecer *accountability* ambiental tanto en los mercados financieros como en las estructuras regulatorias (Negash, 2009).

Negash comenta de las diferentes propuestas de estándares ambientales actuales del mundo occidental que: Una mirada rápida a los estándares de IASB International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) y FASB Financial Accounting Standards Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera) revela que hay varios estándares e interpretaciones ambientales que de una u otra manera están vinculados con la contabilidad ambiental y de los recursos REA (recurso, evento, acción). Por ejemplo, la IFRIC 3 se refiere a los derechos de emisión (permisos, autorizaciones) y está relacionada con asuntos transfronterizos. El IAS 38 se refiere al deterioro de los derechos de emisión (intangibles). El IAS 32, el IFRS 7 y el IAS 39 (nuevo IFRS 9 a partir del 12 de noviembre de 2009) se refiere a la presentación, revelación, reconocimiento y medición de instrumentos financieros. El IFRS 9 (efectivo en enero de 2009) se refiere a la exploración y evaluación de recursos minerales. La IFRIC #1 aborda los cambios en los pasivos existentes por desmantelamiento, restauración, rehabilitación y similares. La IFRIC #5 determina los derechos a intereses que surgen de los fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental. Dado que considera los pasivos que surgen de eventos pasados, el IAS 37 se refiere a provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. En resumen, IASB ya tiene la base a partir de

la cual se puede reportar la información ambiental a nivel corporativo (Negash, 2009).

Desde lo global y en cuanto a la relación disciplina contable medioambiente, existen propuestas teóricas, algunos llamados al estudio de la problemática ambiental y su inclusión en la información contable, por lo que se puede hablar de intereses y primeros pasos en disciplina y técnica contable para producir informes de tipo ambiental. Las firmas multinacionales o transnacionales con interés bursátil están generando memorias de sustentabilidad en los informes de gestión o acompañantes de la presentación anual de estados financieros. Según Garcés: La práctica de la responsabilidad social empresarial se está extendiendo velozmente entre las corporaciones de iniciativa privada. Su adopción condiciona su entrada a determinados mercados de capitales y en muchos casos determina el valor de sus acciones. Es por ello que resulta necesario ubicar la influencia de las inversiones éticas como impulsoras de la responsabilidad empresarial (Garcés, 2007). Las multinacionales de auditoría son las primeras en dedicarse a investigar, como se expresa en la siguiente referencia: La reunión que ahora nos ocupa, celebrada el 26 de febrero de 2003, inició con una revisión de las conclusiones del taller previo, junto con las explicaciones que se sugirieron sobre la falta de demanda de información ambiental por parte de la comunidad financiera principal, es decir:

1. Hay una falta de especificidad respecto de los requisitos de divulgación ambiental en la legislación sobre valores y es mínima la aplicación de dichos requisitos.
2. La administración del sector financiero muestra escepticismo respecto del impacto financiero de las responsabilidades civiles ambientales.
3. La falta de información ambiental pertinente y comparable impide los análisis comparativos. Y se plantea la pregunta: ¿Están las empresas divulgando información ambiental en un formato útil para los analistas? (Price WaterHouse Coopers, 2003).

Es significativo reiterar que la creciente preocupación mundial por el medio ambiente ha originado un desmesurado incremento de la normatividad ambiental en los órdenes internacional, nacional y local. En Colombia particularmente se tiene abundante legislación pero los entendidos dicen, no existir aún empoderamiento por parte de las empresas y la comunidad en general. Es prioritario que las organizaciones empresariales se sensibilicen frente a la temática ambiental, sino por convicción y respeto a la naturaleza, al menos por estrategia de supervivencia. La economía global exige que para el intercambio se cumplan las normas ambientales, y ser competitivo, cotizar en bolsas de valores internacionales, contratar deuda, recibir nuevos inversionistas provenientes del exterior y por tanto se precisa empezar a demostrar que el objeto social es amistoso con el ambiente. La optimización o mejor aprovechamiento de los recursos, el uso de materiales no contaminantes, el reciclaje, utilización de desechos, inversión en reconversión tecnológica reportará reducción de costos y con ello mayor beneficio que asegure desarrollo sostenible de empresas y protección del medio natural. Además en los últimos años los entes de control en Colombia vienen siendo intervenidos y se les

exige la aplicación de la legislación como se colige de los hechos que a continuación se relacionan:

“Procuraduría advierte sobre efectos contaminantes de la empresa Acerías Paz del Río

Bogotá, 22 de junio de 2006. La Procuraduría General de la Nación requirió a la Corporación Autónoma Regional de Boyacá, Corpoboyacá, para que adopte las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar, ante los problemas de contaminación ambiental que afectan actualmente a la población de ese departamento. Lo anterior, a propósito del alto impacto de los contaminantes atmosféricos emitidos por la empresa Acerías Paz del Río, que atenta contra la salud pública y la calidad de vida de los habitantes de 27 municipios del departamento y ante la posible omisión en que habrían incurrido la misma empresa, Corpoboyacá y la Alcaldía de Nobsa.[´... ...] La Procuraduría desde el año 2005 como resultado del informe de la visita practicada ya había advertido sobre esta problemática, comprobando que los diferentes procesos industriales de la empresa vienen operando históricamente sin los concebidos “permisos de emisiones”.[´... ...] De acuerdo con el estudio realizado por la Procuraduría, al año se emiten a la atmósfera 5.431 toneladas de material particulado, cuyo depositario final en primera instancia, son los habitantes de la región. Para una planta como la de Acerías, la norma legal le permite emitir a la atmósfera 59.35 Kg. por hora de material particulado y está emitiendo 701.60 Kg. por hora, es decir 12 veces más, lo que equivale a 6.150 toneladas de material particulado (Procuraduría General de la Nación República de Colombia, 2006).

El Consejo Empresarial Colombiano para el Desarrollo Sostenible (CECODES por su sigla) mediante noticias y casos como los que a continuación se relacionan da cuenta que en Colombia y el mundo existen acciones vía la sostenibilidad ambiental que evidencia la necesidad de la participación de contables con formación en la sostenibilidad proponentes de nuevos informes.

Ecopetrol supo hacer la tarea en sostenibilidad: La petrolera se ubica a la vanguardia de la industria petrolera mundial en aplicación de los parámetros de sostenibilidad. El Reporte Integrado de Gestión Sostenible 2012, que será presentado por Ecopetrol en la Asamblea de Accionistas este jueves 21 de marzo, alcanzó por segundo año consecutivo la máxima categoría internacional en materia de sostenibilidad...

Huella de Carbono: Debido al cambio climático la medición y reporte de los gases de efecto invernadero (GEI) se ha convertido en un tema de importancia para las empresas, las cuales pueden encontrar oportunidades de disminuir sus costos, mejorar su imagen y reputación y gestionar riesgos relacionados con el tema... Por eso, en este tema CECODES hace un acompañamiento para la medición y reporte de las emisiones

de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de los procesos industriales. (Huella de Carbono Empresarial), utilizando metodologías como la desarrollada por el WBCSD -Protocolo de medición y reporte de gases de efecto invernadero y la parte 1 de la ISO 14064-1 sobre especificación con orientación a nivel de las organizaciones, para la cuantificación y el informe de las emisiones y remociones de gases de efecto invernadero.

Reportes de Sostenibilidad: Por otra parte, si la empresa se encuentra interesada en elaborar un reporte corporativo de clase mundial, se le proporciona la orientación para el desarrollo de dicho reporte, de acuerdo a la iniciativa del Global Reporting Initiative (GRI), que en este momento es la de mayor acogida. (Actualmente G3 aprobada en octubre de 2006).

Empresas reportadas como casos relacionados con reportes de sostenibilidad	
Empresa	Temática
Alpina Productos Alimenticios	Caso 1: “El caso con Carvajal Empaques” Caso 2: “Sopó: Zona Libre de Pobreza Extrema (Zolip)”
Argos	Caso 1: “Programa Social: Infraestructura Educativa para la Calidad” Caso 2: “Argos & Ceratech: Cementos Verdes”
Grupo Bancolombia	Caso: “Gestión de Residuos Sólidos”
Cerromatoso	Caso 1: “Plan de Apoyo Educativo, PAE, 10 años forjando futuro para los niños, niñas y jóvenes del Alto San Jorge” Caso 2: “Gestión del Agua”
Corona	Caso 1: “Uso sostenible de recursos naturales en el proceso de producción de revestimientos cerámicos en Corona” Caso 2: “Uso racional y eficiente de la energía”
Ecopetrol	Caso: “Estrategia de Contratación Verde”
Empresas Públicas de Medellín – EPM	Caso: “Programa Energía para el Retorno”
Federación Nacional de Cafeteros	Caso: “Tiendas Juan Valdéz Café: la inclusión en el mercado global es una realidad”
Holcim	Caso: “Huella hídrica, un reto presente con visión de futuro”
Isagen	Caso: “Una filosofía que impulsa buenas prácticas y crea relaciones de confianza”
Grupo Nutresa	Caso: “Grupo Nutresa: Reconocimiento en el Índice Mundial de Sostenibilidad DJSI Sector de Alimentos Procesados
Pavco	Caso: “Norte del Cauca: Región Socialmente Responsable-Alianza Público/Privada”

Sociedades Bolívar	Caso: "Daviplata"
Syngenta	Caso 1: "Conservando la tierrita" Caso 2: "Ecoaguas"
Telefónica	Caso: "Gestión de la Ética"

Cuadro 1 elaboración propia

De igual manera se están presentando pronunciamientos de los entes de control locales con respecto a la contaminación en el Valle de Aburra el Área Metropolitana y la Secretaria de Medioambiente han estado prestas a investigar los últimos casos de contaminación de rio Medellín y aplicar las sanciones a que da lugar. Así mismo, desde la planeación estratégica, visión, misión, políticas, las empresas nacionales empiezan a contraer compromisos ambientales, que conlleva tener en cuenta normas, contabilidad, rubros y reportes ambientales como son los siguientes casos:

Algunas empresas que desde su planeación estratégica evidencian compromiso con el ambiente	
Empresa	Concepto de planeación estratégica: Misión, visión, política
Holcim Colombia	<p>Visión Crear los cimientos para el futuro de la sociedad. Por eso la conciencia del desarrollo sostenible es valor agregado de nuestra operación y, al mismo tiempo, una responsabilidad con la sociedad presente y futura. El compromiso de Holcim se demuestra con hechos(HOLCIM Colombia, 2014).</p> <p>Políticas ambientales En Holcim (Colombia) S.A. estamos comprometidos con el desarrollo sostenible como un factor presente en las actividades de producción de cemento, concreto y agregados...</p>
INCAUCA	<p>Misión "Sector Agroindustrial" Entregar soluciones energéticas y sucroquímicas de alto valor agregado, a partir de fuentes renovables, siendo responsables de la sostenibilidad en lo económico, ambiental y social.</p> <p>Visión "Sector Agroindustrial" ... La excelente reputación corporativa con responsabilidad social y ambiental. ...</p>

<p>A. W. FABER-CASTELL COLOMBIA LTDA</p>	<p>MISION</p> <p>Somos una empresa dedicada a la producción y comercialización de productos para pintar, dibujar, escribir y marcar. Nos enfocamos en el desarrollo personal de nuestros consumidores, con la meta de acompañarlos con productos y servicios de la más alta calidad y amigables con el medio ambiente a través de toda su vida: A los niños con productos que estimulan el desarrollo de la coordinación motora y la creatividad. A los jóvenes dándoles herramientas para su comunicación personal y expresión de emociones. A los adultos apoyando su comunicación, imagen y desarrollo profesional. Y a los adultos mayores, brindándoles productos que les faciliten la expresión individual ya sea escrita ó artística</p>
<p>PINTUCO</p>	<p>MISIÓN</p> <p>Servir a nuestros consumidores, suministrándoles soluciones integrales, innovadoras y de calidad, para la protección y decoración de superficies, buscando la plena satisfacción de sus expectativas, el bienestar y el crecimiento de nuestros trabajadores, la atención a los intereses de nuestros accionistas y contribuyendo al desarrollo sostenible de la comunidad (PINTUCO, 2014).</p>
<p>NOEL Compañía de Galletas Noel S.A.S</p>	<p>DESARROLLO SOTENIBLE</p> <p>Gestionamos nuestras actividades comprometidos con el Desarrollo Sostenible desde sus tres dimensiones: social, económica y ambiental. En NOEL cuidamos al mundo de Corazón. Nos tomamos en serio la conservación de los recursos, dándoles un uso cada vez más eficiente; pensando ante todo, en el crecimiento de nuestra Compañía y la preservación del medio ambiente y procurando el bienestar de nuestra gente, sus familias, la comunidad y las generaciones futuras. Es así, como fieles a este objetivo estratégico desarrollamos iniciativas frente a cada una de las tres dimensiones, apoyados en nuestra Cultura NOEL de Corazón como eje de nuestra gestión y en Vive con Sentido como nuestra</p>

	Filosofía de vida organizacional (COMPAÑIA DE GALLETAS NOEL S.A.S, 2014).
Grupo BANCOLOMBIA	<p>Sistema de gestión ambiental / Política ambiental</p> <p>En Bancolombia trabajamos para generar equilibrio entre la calidad del medio ambiente y la calidad de vida, logrando ser más sostenibles en el tiempo; por eso, identificamos los impactos directos e indirectos de nuestra actividad al medio ambiente y promovemos la prevención, mitigación, corrección y compensación de los mismos, con el fin de obtener un mejor mañana que puedan disfrutar las generaciones futuras.</p>
GRUPO ÉXITO	<p>SOSTENIBILIDAD</p> <p>Así aportamos</p> <p>El Grupo Éxito trabaja para que sus actividades jalonen el crecimiento del país, en un marco de transparencia, fortaleciendo la institucionalidad y respetando la legislación, considerando las expectativas de sus grupos de interés y actuando en coherencia con los principios del Pacto Global.</p> <p>La Compañía está comprometida con Colombia y su gente. De esta manera, su gestión está enmarcada dentro de cinco pilares basados en sus públicos de interés y enfocados en ser:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un empleador responsable. 2. Un comerciante responsable con nuestros clientes. 3. Un aliado de confianza para nuestros proveedores. 4. Y un actor social solidario con la comunidad. 5. Asimismo trabajar por reducir el impacto ambiental de nuestras actividades <p>El medio ambiente</p> <p>Nos interesa el medio ambiente</p> <p>Somos conscientes de que la operación de nuestra Compañía genera impactos en el medio ambiente. Por eso, continuamente revisamos nuestras dependencias y sus</p>

	<p>procesos, para poner en acción buenas prácticas y mejorar aquellos aspectos en los que buscamos ser más amigables con el entorno. La eficiencia energética es uno de los temas que trabajamos continuamente. Así mismo, buscamos que nuestros colaboradores estén sensibilizados, por eso, con campañas internas y comunicación, pretendemos que también participen en el cuidado del medio ambiente.</p>
--	--

Cuadro 2 Elaboración propia con información tomada de los reportes o páginas Web de las empresas

Nuevas filosofías de la producción también proponen que las empresas en Colombia elaboren desde la contabilidad informes en donde relacionen sus actividades en materia ambiental:

Según el **PNUMA** La Producción Más Limpia consiste en la aplicación continua de una estrategia de prevención ambiental a los procesos y a los productos con el fin de reducir riesgos tanto para los seres humanos como para el medio ambiente. En cuanto a los procesos, la producción más limpia incluye la conservación de las materias primas y la energía, la eliminación de las materias primas tóxicas y la reducción de la cantidad y de la toxicidad de todas las emanaciones y residuos antes de ser eliminados de un proceso. La estrategia tiene por objeto reducir todos los impactos, durante el ciclo de vida del producto, desde la extracción de materias primas hasta su disposición final. La producción limpia se consigue mediante la aplicación de la pericia, la mejora de la tecnología y/o el cambio de las actitudes, por ejemplo, en la ciudad capital se reglamenta en términos del manejo de residuos:

Resolución 701 de 2013

Con la expedición de la resolución 701 del 4 de diciembre de 2013, la Administración Distrital a través de la UAESP, establece que, todo usuario y/o generador de residuos sólidos en el territorio del Distrito Capital, está obligado a presentar, en espacio público, para la recolección y transporte de la población recicladora de oficio, los residuos sólidos que corresponden a materiales potencialmente reciclables y aprovechables en una bolsa blanca, con una antelación no mayor a tres (3) horas ni inferior a una (1) hora respecto del rango de horario y frecuencia establecida por el operador y prestador del servicio público de aseo...

Para contribuir sobre el impacto de la transformación ambiental y mitigar los efectos del cambio climático, los ciudadanos y ciudadanas aportan a la ciudad con buenas prácticas de consumo:

- Utilizar bolsas de tela, disminuir el uso de bolsas de plástico.
- Comprar productos en envases retornables; evitar consumo de productos desechables.
- Evitar productos que provengan de materia prima no renovable o de técnicas insustentables de extracción.
- Cargar un termo para disminuir el consumo de botellas y vasos desechables.
- Preferir los productos orgánicos por la salud individual y ambiental.
- Leer la etiqueta, preferir productos con sellos ecológicos o eco-amigables.
- Preferir los productos envasados o elaborados con material reciclado.
- Evitar el consumo innecesario de papel, imprimir por ambas caras, reducir los márgenes, el interlineado, el tamaño de la letra y reutilizarlo.
- Preferir productos con menos empaques, dejar en los negocios envoltorios innecesarios.
- Antes de botar, donar muebles, artefactos, ropa, juguetes, libros, etc.; incentivar el trueque.
- Transformar los residuos orgánicos (incluyendo los residuos de la poda) en abono, a través de técnicas sencillas como el compostaje o lombricultura.
- Utilizar cartuchos de tinta recargables.
- Utilizar pilas recargables (ALCALDIA MAYOR DE BOGOTA D.C., 2014).

Es clara la necesidad de conocer que problemas ambientales relacionados con la gestión de la empresa deben ser asistidos e informados desde la contabilidad, para lo que definir nuevos conceptos y principios contable-ambientales es imprescindible. La contabilidad en Colombia desde su marco conceptual establece los Principios Contables de General Aceptación (PCGA) con los que se apoya el hacer disciplinal entendido como el proceso de identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar. Cada uno de estos ítems ofrece problemas a la hora de tratar como contable hechos relacionados con lo ambiental, así por ejemplo: **Identificar** hechos ambientales por contabilizar necesita del estudio del desarrollo del objeto social a través de toda su cadena de valor; **Medir** ha sido grande problema para la contabilidad, dado que muchos hechos que ella debe reflejar no son cuantificables, si se aplica el PCGA de valuación en la unidad de medida o moneda funcional, dar un valor a la innovación o creación de un nuevo producto con base en erogaciones necesarias para su desarrollo, se queda corto al no tener en cuenta, por no poder medir, el intangible “capital intelectual” destinado. Lo ambiental ha llegado a crear mayor inquietud para su contabilización, así lo expresa Ortega: La explicación del problema que se genera con respecto a la unidad de medida tiene su raíz en la interacción de esferas disimiles. Existen diferentes esferas, la esfera económica, por ejemplo, recoge lo relacionado a las transacciones comerciales, consumo, ingreso, ahorro etc. Al interior de esta esfera es muy fácil valuar las interrelaciones de los diferentes elementos con una unidad de moneda, cuestión

que no sucede con otras esferas. La esfera ambiental, recoge en su interior las relaciones entre los seres vivos, el agua, los minerales, la tierra, el aire, etc. Cuya valuación en unidades monetarias no representan su esencia (Ortega Diaz, 2007). Y de tener en cuenta a Fernández Sanz cuando expresa: La necesidad de medir es evidente en la mayoría de las actividades técnicas o científicas. Sin embargo, no interesa sólo contar con medidas sino también saber si dichas medidas son válidas. Para ello debemos recordar la definición de **medición** como el "proceso por el cual se asignan números o símbolos a atributos de entidades del mundo real de tal forma que los describa de acuerdo con reglas claramente definidas" [Fenton y Pfleeger, 1997, p. 5]. La validez de la medición en cualquier disciplina técnica o científica se basa en el respeto a los principios de la teoría general de la medición [... ...] (Fernandez Sanz, 1998) y más adelante agrega: Hay que señalar que no siempre las ideas sobre los atributos o sobre las relaciones empíricas están tan claras o no hay un consenso sobre ellas. Podemos comenzar por simples valoraciones subjetivas (p.ej., utilizar cuestionarios donde se clasifican u ordenan las opiniones de los expertos sobre un atributo), que no constituyen medidas desde el punto de vista de la teoría de la representación pero que pueden ser analizadas para mejorar la comprensión sobre el mundo real. Es posible que tras acumular datos de este tipo se pueda llegar a definir una medida formal. (Fernandez Sanz, 1998). **Clasificar** es propio de la técnica contable, categorizar, agrupar y existe debida definición taxonómica en Clase, Grupo, Cuenta, Subcuenta y Auxiliar con la respectiva codificación para cada uno de los elementos (Clases) que conforman los Estados Financieros **1** Activo, **2** Pasivo, **3** Patrimonio, **4** Ingreso, **5** Gasto, **6** Costo de Mercancía vendida, **7** Costos de producción, pero a más de las diferencias por definición activo económico diferente de activo ambiental, pasivo económico de pasivo ambiental etc., se carece de un referente para medir y expresar el elemento ambiental, la unidad de medición no puede ser la misma que la económica, por lo tanto tampoco se pueden combinar los elementos económicos y ambientales en un mismo estado, habrá de presentarse estados financieros, estado social (Balance social) y estados ambientales para la empresa. ¿Cómo sería un estado ambiental, donde el mar, un rio una quebrada, el aire, no los podemos monetizar porque no son mercancía, no son transferibles no son transables? Cosa diferente ocurre con un bosque maderable, la selva y sus productos diferentes al oxígeno y al trabajo de limpieza por captación de carbono que realizan. **Registrar** en unidad de medida económica dinero, no ha sido problema para la contabilidad, siempre que el hecho sea económico, pero si el hecho es social o ambiental a causa del desarrollo de la actividad empresarial no siempre se puede expresar en esta unidad de medida, por ejemplo no es monetariamente mensurable la satisfacción generada en los consumidores de bienes y servicios, así sean los precios, sensibles al grado de satisfacción logrado, tampoco es fácil de expresar monetariamente, la mejor calidad de vida forjada en trabajadores de la organización e incluso alcanzada en la

comunidad, o la valuación de un lugar de ocio para su propietario. La contabilidad ha utilizado la cuenta para hacer sus registros de hechos económicos monetarizados en Débitos y Créditos, pero para algunos no es más que la aplicación de la técnica contable en el logro del doble objetivo de la contabilidad de la empresa: hacer seguimiento a las variaciones del patrimonio y determinar el resultado, pérdida o ganancia, obtenido al final de cada ejercicio. Pero si hoy se suman objetivos como el social y ambiental, originados y normados desde el derecho (responsabilidad social y ambiental) se trasciende el ámbito meramente económico y por lo tanto la expresión unidad de medida valuativa económica y la técnica para el registro no deberá ser la misma. La **Interpretación, Análisis y evaluación** de la gestión con base en resúmenes (estados) se han hecho desde lo financiero y económico para empresa y Estado, ahora ante los cambios de poder, entrada en juego de multinacionales y transnacionales, la Nueva Arquitectura Financiera Internacional y del concepto de rendición de cuentas, el análisis debe extenderse al campo social y ambiental, es decir desde otras variables e indicadores, por ello no tardó la aparición del Dow Jones Sustainability Index. El DJSI analiza en las empresas su desempeño económico, ambiental y social, mediante la evaluación de temáticas tales como gobierno corporativo, gestión de riesgos, marca, mitigación del cambio climático, normas para la cadena de suministro y mejores prácticas laborales. Han sido creados para generar confiabilidad de los inversionistas, interés definitivamente marcado, pero ¿son garantía y suficiente información para otros agentes, no inversionistas, por ejemplo usuarios internos como la administración, los trabajadores de la empresa, externos como el gobierno, entidades financieras, proveedores, competencia, clientes y el público en general? ¿Cuáles cuentas de los Estados Financieros Balance General y Estados de Resultados pueden aportar información vía el análisis pretendido? Responder estas preguntas llevará a determinar especificidades en las necesidades de información, de los diferentes grupos de interés, de gran importancia para proponer otros desarrollos investigativos, la búsqueda que se propone es el establecimiento de las cuentas de Balance General y el Estado de Resultados en que se está contabilizando lo ambiental a partir de las cual se pueda medir y analizar efectos o implicaciones que está teniendo la Normatividad ambiental vigente en Colombia en la presentación de información a partir de la contabilidad, la cual prepara resúmenes denominados Estados Financieros aún normados desde el DR 2649 de 1.993 pero próximos a converger con Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS por su denominación en inglés).

1.1 Pregunta de Investigación

Es clara la necesidad de informes ambientales contruidos desde la técnica contable financiera que procuren bases ciertas para la toma de decisiones a diferentes usuarios, internos dueños o socios; externos, el gobierno, entidades financieras, proveedores, clientes y público en general. Es útil proponer una clasificación de rubros ambientales en términos **prevención, mitigación y resarcimiento** del daño ambiental por parte de las diferentes empresas. Con base en ello la siguiente pregunta de investigación

¿Cuál sería la estructura de un informe financiero ambiental empresarial construido desde los elementos prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental?

1.2 Hipótesis

De la normatividad ambiental internacional, se deriva la necesidad de un informe financiero ambiental, en términos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental, para mostrar la destinación de recursos realizada por las empresas, que hacen parte de los elementos de los estados financieros: Activo, pasivo, patrimonio ingresos, costos y gastos.

2. JUSTIFICACIÓN

La actividad empresarial tiene impacto directo en el ambiente, conducirla con base en una **estrategia ambiental**, es de absoluto interés, responsabilidad profesional y social. Las nuevas relaciones que el desarrollo propone entre economía, ambiente y sociedad, conllevan que **la contabilidad medio de información y control de las organizaciones**, actualice sus elementos teóricos y prácticos en materia ambiental, para ponerlos a disposición de la administración empresarial, los entes de control del Estado y en general de todos los grupos de interés. En los últimos años se ha presentado importante incremento de la normatividad ambiental de interés de los contables para conocer explícitamente cual es la información, requisitos por cumplir y reportes con relación al aspecto ambiental que se deben presentar desde la contabilidad financiera.

El que algunas empresas colombianas empiecen a interesarse por el aspecto ambiental implica que involucren recursos financieros y con ello la necesidad de informes relacionados con las destinaciones, per ce, justifica la investigación que trata este trabajo y adicionalmente, existen razones teóricas que justifican la propuesta de informe financiero ambiental de que trata el presente trabajo. Los términos **prevención, mitigación y resarcimiento** del daño ambiental, hacen parte de la normatividad existente en el derecho ambiental, así como, en la conceptualización propia del discurso de la economía ambiental y la ecología. La contabilidad que de vieja data ha engrosado su marco conceptual, acervo normativo y teórico, adoptando o definiendo términos a partir de las citadas ciencias, precisa

incluir en su glosario técnico dichas expresiones, que la obligatoriedad de rendición de cuentas gerenciales en los aspectos de responsabilidad social y ambiental exige. No menos importante resulta el hecho que a partir de la clasificación aquí propuesta, se construyan bases de datos contables financieros que permitan proyectar o presupuestar la destinación de recursos a la temática ambiental, el examen y evaluación de la cadena de valor empresarial, involucrando tanto a proveedores como a clientes en la gestión ambiental, que implicará revisión de toda la estrategia gerencial, misión, visión, objetivos, meta y políticas para la implementación del sistema de gestión ambiental, nuevas variables sujetas a seguimiento por el control interno organizacional, la determinación del costo de producción en la prestación de servicios, elaboración y comercialización de mercancías, la medición del beneficio o impacto ambiental a través de la apropiación de modelos tales como: el de identificación (listas de verificación causa-efectos ambientales, cuestionarios, diagramas de flujo, matrices causa-efecto), modelos de previsión y evaluación del impacto ambiental y demás técnicas, métodos e instrumentos para la medición de la huella de carbono en pro de identidad con la propuesta de desarrollo sostenible, será gran aporte desde la contabilidad y de un informe ambiental como el que se propone en este trabajo.

Adicionalmente, la contabilidad inicialmente **identifica** el hecho potencial de registro para cuantificar, medir, clasificar y luego registrar. Es significativo entonces para la contabilidad definir y contar con nueva terminología, conceptos de lo ambiental, que permitan mejor entendimiento de los hechos que se registran y comunican a los diferentes usuarios de la información financiera. Metodológicamente la propuesta no es inferior a su importancia teórica puesto que un informe financiero producido desde los conceptos prevención, mitigación y resarcimiento implica revisar los pasos del ciclo contable, puesto que el último paso es la presentación de estados financieros de propósito general y especial con sus respectivas notas o anexos, la inclusión de un nuevo informe financiero en los términos propuestos o de complementación a los mismos, es aporte metodológico por sí mismo, que invita a la adopción de metodología científica, para refinar la obtención de información en materia ambiental que publiquen las empresas. Las cifras estarán más discriminadas y con respecto a cada total de Prevención, Mitigación y resarcimiento se pueden proponer indicadores financieros ambientales que muestren la cantidad de recursos destinados, base de comparación periódica en la empresa y referente en el sector económico del que se hace parte. Grupos de interés con criterios ambientales pueden hacer uso de la información presentada para toma de decisiones de inversión, accionistas y socios, de tipo gerencial para desarrollo sostenible del ente económico, los clientes, proveedores, entre otros, como parte de la cadena de valor en que se encuentra involucrada la empresa, procuraran nueva información ambiental que les permita decidir cuál será a futuro su relación

con la empresa. Hoy es sentida la necesidad de presentar la inversión y gasto en cifras financieras, moneda funcional, peso a peso, que diáfana, exacta y ordenadamente muestre los recursos financieros, destinados a la sostenibilidad empresarial.

En virtud de lo anterior la contabilidad y la profesión contable tienen la necesidad de herramientas de la técnica contable para la implementación de la normatividad ambiental en la contabilidad empresarial, apoyar la estrategia administrativa ambiental mediante la debida identificación, medición, monitoreo y evaluación de los impactos generados por la empresa en el ambiente. La contabilidad produce información útil en la toma de decisiones de diferentes usuarios o grupos de interés, por lo que es necesario el reporte fiel y claro para todos ellos. En Colombia la administración de la empresa es la responsable de la información contable pero aún desconoce: **¿Qué?, ¿Por qué?, ¿Para qué? ¿Cómo? y ¿A Quién?** se debe informar lo ambiental. También se advierte en las primeras búsquedas desconocimiento de las sanciones (efectos negativos en las finanzas) que pueden acarrear la violación de la normatividad existente, así como, de los beneficios (ahorros por reciclaje, beneficios tributarios, efecto positivo en las finanzas) que puede tener la empresa por su cumplimiento. Esta propuesta de investigación tiene la pretensión de aportar en la búsqueda de respuestas a estas preguntas para contribuir a la administración empresarial, la profesión contable y en lo posible al mismo ambiente.

3. OBJETIVOS

3.1 General

Proponer un informe contable financiero, complementario a los estados financieros actuales, que resuma la destinación de recursos empresariales en términos de la clasificación: prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental

3.2 Específicos

Reconocer la relación derecho y contabilidad en términos del aspecto ambiental.

Identificar la destinación de recursos financieros empresariales relacionados con el ambiente

Clasificar la destinación de recursos financieros empresariales en términos prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

Presentar la estructura de un estado financiero ambiental con base en la clasificación de destinación de recursos financieros al aspecto ambiental empresarial consecuente con los términos prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

4. MARCO CONCEPTUAL

4.1 Nueva Arquitectura Financiera Internacional

La revisión de literatura relacionada con el aspecto ambiental permitió conocer la existencia de diferentes posturas o enfoques, que están generando nueva regulación internacional financiera y ambiental, así como, su relación con las empresas, los estados financieros y demás informes que ellas producen para presentar a diferentes grupos de interés, que se evidencia en los siguientes ítems.

4.1.1 Revisión de enfoques sobre Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI)

El déficit fiscal, el alto endeudamiento externo de los países, las catástrofes naturales, guerras mundiales y regionales, los tipos de cambio fijos, debilidades del sistema financiero, políticas económicas sin los resultados esperados, son entre muchas otras, las causas de recesiones económicas y crisis financieras presentadas en los últimos cien años de evolución del sistema económico-financiero internacional. La crisis iniciada en el año 29 que cubrió gran parte de los años 30 fue enfrentada con la política del presidente Franklin Delano Roosevelt, New Deal (nuevo reparto) del lado estadounidense y, la propuesta de John Maynard Keynes del lado de los ingleses, ambos defensores del intervencionismo estatal, tiene hoy para muchos entendidos de nuevo vigencia, dado que es evidente la necesidad de regulación del sector financiero. La crisis mexicana del “efecto tequila” en los años 1994-1995, de los países asiáticos en 1997, la rusa del mismo año y brasileña del 1998 y 1999 arrastrando consigo a muchos países del cono sur, principalmente sus vecinos Argentina y Uruguay, para llegar a la más reciente de dimensiones globales y aún no superada crisis del 2008, invoca cambios de la Arquitectura Financiera Internacional, vigente a partir de Bretton Woods, New Hampshire en julio de 1944, —por “arquitectura” se entiende la estructura de procedimientos y normas financieras que definen el alcance y la operación de los mercados financieros internacionales (Eatwell, 2002: 1) citado en (Bustelo, 2005)— que con más de sesenta años de existencia sus parámetros centrales: Formación de las principales autoridades internacionales diseñadas para promover el comercio justo y la armonía económica internacional; fijación de los tipos de cambio entre monedas; convertibilidad entre el oro y el dólar de EE.UU., que erigió este último como moneda de reserva y referente de intercambio comercial no atiende las necesidades de la economía globalizada, dado que las organizaciones formadas resultado del acuerdo: Banco Mundial (BM); Fondo Monetario Internacional (FMI); el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), si bien hoy las dos primeras permanecen, su vigencia y rol como impulsoras o benefactoras de desarrollo para los países, es cuestionada por expertos de la temática económico financiera. En sus inicios el BM tuvo como principal función la reconstrucción de los países europeos y Japón en la postguerra, dicha función gradualmente se fue convirtiendo en fomento de desarrollo económico, lucha contra la pobreza y la hambruna en los países emergentes, al presente el BM financia la reconstrucción post conflictos bélicos, por desastres naturales o para atenuar la deuda, también facilita recursos para proyectos sociales, de buen gobierno y ambientales, en cuanto mejora de sistemas de saneamiento y abastecimiento de agua potable, programas de salud y lucha contra el SIDA. La ayuda de BM se traduce en recursos financieros, asesoramiento y asistencia técnica que canaliza a través de las instituciones que lo conforman. El Fondo Monetario Internacional, FMI por su sigla, también naciente en Bretton Woods, tiene como propósito inicial el aseguramiento del sistema monetario

internacional que permite formalizar las transacciones básicamente en lo relacionado con las tasas de cambio entre países o personas, en aras del desarrollo que conduzca a la disminución de la pobreza y por ende mejoras en calidad de vida. En su página Web El FMI define el alcance y naturaleza de su programa de asistencia técnica en los siguientes términos: “El FMI pretende proporcionar asistencia técnica tan eficiente y eficaz como sea posible en sus esferas sustantivas de su núcleo de competencia, a saber: la formulación de políticas macroeconómicas y de gestión; política monetaria; Banca central; el sistema financiero; y los mercados de divisas y de política; la política fiscal, las finanzas públicas y gestión fiscal; estadísticas macroeconómicas, externas, fiscales y financieras” (FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, 2001); y la asistencia financiera: “Una de las funciones medulares del FMI es suministrar préstamos a los países miembros afectados por problemas efectivos o potenciales de balanza de pagos. Esta asistencia financiera ayuda a los países en sus esfuerzos para reconstituir sus reservas internacionales, estabilizar su moneda, seguir pagando sus importaciones y restablecer las condiciones para un firme crecimiento económico, al tiempo que toman las medidas necesarias para corregir problemas subyacentes. A diferencia de los bancos de desarrollo, el FMI no financia proyectos específicos.” (FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, 2001). En 1947 nace el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) con la intención de ocuparse de las normas para el comercio internacional y ser apoyo de sus dos predecesoras BM y FMI, pero por muchos años se mantuvo como provisional ante la expectativa de la creación de la Organización Mundial de Comercio (OMC) propuesta en la carta de la Habana de 1948 y luego no ratificada por los Estados Unidos en 1950 lo que ocasionó que el GATT con carácter de provisionalidad orientara el comercio internacional hasta el establecimiento de la Organización Mundial de comercio (OMC) en 1995. Durante todos esos años El GATT buscó la disminución de aranceles pro la liberación del comercio internacional en reuniones denominadas “rondas” hasta que en 1994 en la Ronda de Uruguay se acordó crear la OMC con las siguientes funciones: “Administra los acuerdos comerciales de la OMC; Foro para negociaciones comerciales; Tratar de resolver las diferencias comerciales; Supervisar las políticas comerciales nacionales; Actividades de asistencia técnica y formación destinadas a los países en desarrollo y Cooperación con otras organizaciones internacionales.” (ORGANIZACION MUNDIAL DE COMERCIO, 2010). Pero no solo se ha dado la liberación del comercio también la desregulación del sector financiero, esta última causante de crisis financieras cada vez más frecuentes desde los años ochenta, que en conjunción del fenómeno de globalización hace permeable y fácil tránsito de externalidades de unas economías sobre otras y al priorizarse el fortalecimiento del sistema financiero internacional sin tener en cuenta otras variables macroeconómicas no se es consecuente con la realidad entrópica de hoy. BM y FMI se constituyen en prestamistas de recursos financieros para los países en desarrollo, a pesar de no ser una de las funciones originales del FMI la crisis de la deuda de los 80 lo hace un nuevo financista y en conjunto desde ese momento BM y FMI controlan miles de millones de dólares y lanzan sus programas de ajuste estructural en

los que se incluyen diferentes áreas de reforma política, que en su agregado se conocen como “el Consenso de Washington” medidas de obligatorio cumplimiento para los países que accederían los préstamos, tales como: liberación financiera y comercial, reorientación del gasto público, ordenamiento fiscal, promoción de la inversión extranjera, entre otras, con el propósito que los gobiernos sanearan sus economías mediante la generación de mayores ingresos en divisas y la disminución del gasto público. Por medio de estas exigentes prácticas BM y FMI han logrado intervenir más allá de la financiación, la política económica y estrategias de desarrollo de los países emergentes, además, los países industrializados condicionan también su ayuda al cumplimiento de los “programas de ajuste”. Pero dichos programas no han alcanzado el resultado deseado en materia de desarrollo económico ni regresado al equilibrio la balanza de pagos, pero si originado incalculables costos sociales y medioambientales que impactan directamente la población más vulnerable de los países asistidos por las instituciones en cuestión, hecho que aviva el debate entre protectores y contrarios al BM y FMI en relación al incremento cuantitativo de esfuerzo frente a la pobreza versus el abordaje de orientaciones tipo cualitativas como la redistribución de la riqueza (equidad), inclusión, calidad de vida, ambiente sano, desarrollo social y cultural. BM y FMI más bien optaron en el último año del anterior siglo por lanzar las iniciativas Heavily Indebted Poor Countries, Países Pobres Altamente Endeudados o HIPC reforzada acompañada de los Poverty Reduction Strategy Papers (PRSP), Documentos de Estrategia de Reducción de la Pobreza, llevando a los países emergentes por el camino que les permita con el liderazgo de sus gobiernos y con la participación de sus comunidades lograr el desarrollo sostenible enmarcado en los Objetivos de Desarrollo del Milenio, confirmados en 2000 por los Estados miembro de Naciones Unidas, para 2015: entre otros, garantizar la sostenibilidad del medio ambiente y Fomentar una asociación mundial para el desarrollo. Ante las necesidades insatisfechas las tres instituciones reciben críticas, por ejemplo Ramos comenta que “la frecuencia y severidad de las crisis recientes cuestionan la eficacia del sistema de prevención y gestión de crisis actualmente en vigor, así como los incentivos que ofrece y mantiene para las actividades del sector privado. Se cuestiona el papel del Fondo Monetario Internacional (FMI), excesivamente involucrado en costosas operaciones de rescate y poco dedicado a mejorar los sistemas financieros de los países en desarrollo.” (Ramos Puig, 2001). Y más adelante agrega: “El extraordinario crecimiento de los flujos privados de financiación a las economías emergentes han puesto en cuestión la eficacia de las actividades de las instituciones financieras de desarrollo, fundamentalmente el Grupo del Banco Mundial, en avanzar en la reducción de la pobreza. Se ha argumentado con insistencia últimamente que ni el Banco Mundial (BM) ni los Bancos Regionales (BID, BAsD, BafD) han conseguido avances importantes en la disminución de la pobreza en el mundo” (Ramos Puig, 2001). En este orden de ideas el autor antes citado señala que dada la interdependencia global una **Nueva Arquitectura Financiera Internacional** (NAFI) debe prestar suma atención a la estabilización financiera para que los impactos de nuevas crisis sean menores y para ello “el objetivo final de la NAFI consiste

esencialmente en reforzar los mecanismos de prevención y manejo de las crisis en el sistema financiero internacional. Cuanto mayor éxito se alcance en el logro de estos objetivos, menores serán los riesgos externos de las economías [...] y mayores las posibilidades de mantener elevados ritmos de crecimiento, generación de empleo y estabilidad de precios” (Ramos Puig, 2001). Para comienzos de la primera década de 2000 la discusión en relación a NAFI y la estabilidad financiera se centraba en los siguientes **aspectos macroeconómicos y financieros**: Régimen de tipo de cambio; Interrelación entre crisis financieras y cambiarias; Debilidad de los sistemas financieros; Políticas macroeconómicas; La labor de vigilancia y la aplicación de estándares y códigos de conducta; Influencia de la liberalización de mercados financieros y de los flujos de capitales. También se orientaba la discusión a **Problemas asociados al azar moral en un contexto de información asimétrica** que así explica Ramos: “El azar moral surge cuando la información es asimétrica, es decir, cuando asegurado y asegurador no disponen de la misma información y no es posible para el asegurador calcular con certidumbre su riesgo actuarial” (Ramos Puig, 2001); adicionalmente habrá de darse Participación al sector privado en la prevención y resolución de crisis financieras, así como, fundamental para NAFI la revisión del rol de las instituciones financieras principalmente BM y FMI. Pero las reformas no se hicieron o las implementaciones no alcanzaron los resultados esperados porque en 2008 las crisis financieras reaparecieron. Si bien las crisis de los 90 hasta 2001 se presentaron más por especulación en el mercado financiero que por los desequilibrios que se pretendieron corregir con la Arquitectura Financiera de Bretton Woods, los problemas de balanza de pagos no han desaparecido, lo corroboran la crisis bancaria de Islandia desencadenada a principios de 2009 o la crisis griega de 2010, uno de los enfoques de NAFI comentado por Francesc Granell plantea que “ lo más importante hoy, para configurar una nueva Arquitectura Financiera global, es llegar a reglas prudenciales y mecanismos que hagan más difícil que puedan repetirse fenómenos como los que entonces se produjeron debido a la ausencia de criterios de gestión de riesgo, a la excesiva liberalización de los movimientos de capitales, que dio alas a los especuladores y a la desregulación financiera iniciada entonces” (GRANELL, 2010). Se puede agregar varias de las opiniones y recomendaciones de la Comisión de Expertos asesora de la ONU principalmente las que abogan por soluciones relacionadas con la necesidad de transformaciones más generales del sistema económico global, no solo del sistema financiero y otras no tenidas en cuenta “con respecto al crédito: problemas tales como la desregulación profunda de las finanzas en los ámbitos nacionales y en su movimiento internacional; el despliegue sin freno alguno de todo tipo de operaciones, incluidas aquellas que más han favorecido la falta de transparencia, el ocultamiento de información, la evasión fiscal, los esquemas Poncí, los “productos estructurados, entre otras.” (SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA, 2010). Es evidente que al presente existen tendencias e intereses por la reforma de la Arquitectura Financiera Internacional desde la reestructuración de sus instituciones más representativas o incluso su abolición o sustitución con el objeto de

una Nueva Arquitectura Financiera Internacional, por ello es aclaratorio tener en cuenta a Bustelo cuando expresa que “Una *definición amplia* de la NAFI es la siguiente: cambios institucionales (internacionales y nacionales) que permitan reducir la inestabilidad financiera internacional y establecer mecanismos adecuados para la financiación del desarrollo. Por el contrario, una *definición estricta* es la que se refiere, por un lado, a medidas (internacionales y nacionales) para una prevención y gestión más adecuadas de las crisis financieras o, por otro lado, a medidas *internacionales* para una prevención y gestión más adecuadas de la *inestabilidad financiera internacional* y de las crisis financieras.” (Bustelo, 2005). Amplia o estricta lleva a lo mismo, reformas en el área financiera, o no más allá de ella. Es así como se piensa y propone desde la posición de los países desarrollados, interesados en mantener las instituciones originales que en últimas los ha favorecido rescatando su banca y economías de las crisis sin los condicionamientos exigidos a los países del tercer mundo; diferente es la posición de los países emergentes, en cuanto a que debe ser NAFI, por ello es importante traer a colación las visiones Latinoamericana y Caribeña expresada en la reunión del Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA) de abril de 2010 sobre la reforma a la Arquitectura Financiera Internacional que aboga por cambios más allá de la sola estabilización financiera. “En la Reunión de San Salvador, Bahía, de 2008 los 33 mandatarios participantes expresaron en la Declaración final del evento [...] su preocupación por la crisis financiera internacional, recordaron que los países desarrollados fueron los causantes de la crisis y que debían de asumir los costos de la solución; [...] destacaron la necesidad de construir una nueva arquitectura financiera internacional, en cuya discusión participen activamente los países en desarrollo, señalando que dicha arquitectura debe de incorporar mecanismos de regulación eficientes y medidas transparentes de gobernabilidad para el sistema financiero mundial; y, al mismo tiempo, resaltaron la urgencia de fortalecer los mecanismos financieros regionales y subregionales para fortalecer la integración ante la crisis financiera global.” (SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA, 2010). En la declaración final los mandatarios se comprometieron a un esfuerzo común para enfrentar la crisis del momento, así como, elaborar una estrategia que permita la construcción de una arquitectura financiera regional y subregional que tenga en cuenta los siguientes aspectos: “a) un sistema multilateral y voluntario de pagos que incluya mecanismos de pagos en monedas locales; b) la evaluación de las experiencias en marcha en materia de moneda común; c) la consolidación o desarrollo de mecanismos regionales para estabilizar la balanza de pagos; d) la integración de mercados financieros regionales y subregionales con instrumentos de supervisión, regulación y transparencia; e) la consolidación o creación de instituciones o fondos financieros para apoyar proyectos de desarrollo y la coordinación de tales instituciones o fondos; y f) la cooperación entre los distintos bancos nacionales y regionales de fomento.” (SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA, 2010). No han sido solo declaraciones bien intencionadas, también acciones concretas, es así como, en el documento anteriormente

citado, se detallan últimas experiencias y acciones que parecen dirigir a los países latinoamericanos y del caribe por senderos de la regionalización de la arquitectura financiera para hacer frente a las recurrentes dificultades del escenario global financiero, *grosso modo*: “el Sistema de Pagos en Monedas Locales (SML) entre Argentina y Brasil, los avances en la concreción del Banco del ALBA, el inicio de operaciones a principios del 2010 del Sistema Unitario de Compensación Regional de Pagos (SUCRE), y la firma en septiembre de 2009 del Convenio Constitutivo del Banco del Sur. Todas estas acciones, constituyen una clara expresión de avances en la construcción de una arquitectura monetaria financiera que - aunque incipiente y aún en proceso - ha venido dotando de espacios de autonomía a las relaciones comerciales y financieras en el ámbito interregional.” (SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA, 2010). En este mismo documento se pueden consultar en detalle las expresadas acciones. Si bien una lectura rápida deja la sensación que tanto el enfoque desde los países desarrollados como en desarrollo pretenden la estabilización financiera, subyace en ambas, intencionalidades y vías diferentes. Ya se había comentado que los países desarrollados y a través de BM y FMI admiten una intervención no más allá de lo financiero, mientras que los países en desarrollo, para el caso los latinoamericanos y del caribe, pretenden ir a otras instancias en busca de logros que las acciones de BM y FMI no han logrado en materia de lo social y ambiental: reducción de la pobreza; evitar hambrunas; agua potable para todos; energía limpia; reducción de emisiones; detener, al menos, la contaminación de los mares, entre muchas otras, que la ciega lucha y priorización de la estabilidad financiera por encima de lo social y ambiental, no permite abordar con la premura, recursos y sensatez necesaria, si se quiere heredar y respetar un ambiente sano a las generaciones futuras. Desde el camino de la sola cosmética al BM y FMI o de cambios profundos que lleven a una NAFI el debate si bien interesante, desborda los objetivos del presente trabajo, se ha traído como referente histórico que permita reseñar hitos importantes en la arquitectura financiera mundial que explican la gran cantidad de códigos y normas, regulatorios aparecidos en las últimas décadas. Desde su análisis microeconómico para una NAFI Francesc Granell afirma que “ La preocupación inicial era esencialmente macroeconómica pero el escándalo financiero ENRON de 2002 —que hizo, incluso, caer a una de las cinco grandes auditoras internacionales (Arthur Andersen)— hizo entender que sin unos buenos estándares microeconómicos contables y de auditoría para bancos y grandes empresas, las cuestiones macroeconómicas difícilmente podrían encontrar solución” (GRANELL, 2010), por ello en su escrito expresa la necesidad de revisión de los códigos privados, contabilidad creativa y auditoría para que los profesionales, gremios de economistas y contables procuren un lenguaje común, mediante estándares internacionales que generen credibilidad en la información contable y de auditoría para los actuales y futuros inversores. Por ello señala varios set de normas hechos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) que corresponden a:

a) Estándares internacionales de auditoría.

- b) Estándares internacionales de control de calidad.
- c) Código internacional de ética.
- d) Estándares internacionales de educación.
- e) Estándares internacionales de la contabilidad del sector público.

Agrega un comentario por muchos no compartido: “La gran ventaja en este terreno microeconómico de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional es que el 70 por 100 del control mundial de cuentas de las grandes empresas y bancos mundiales está en manos de las cuatro grandes auditoras transnacionales hoy existentes (Price Waterhouse Coopers, Deloitte, KPMG y Ernst & Young), lo cual conlleva que sea relativamente fácil llegar a introducir estándares contables internacionales”, (GRANELL, 2010). En cuanto a lo macroeconómico el mismo autor afirma que “El mayor énfasis referido a la Nueva Arquitectura Financiera Internacional se refiere, no obstante, a los aspectos macroeconómicos y sistémicos que, acordados y divulgados por los organismos económicos internacionales, inciden, a su vez, sobre el comportamiento de los agentes económicos y financieros que, con su actuación, impactan inmediatamente sobre la actividad económica general y pueden generar una preocupante inestabilidad financiera internacional por asimetría en la información, abuso en los derivados y movimiento errático de fondos, aprovechando la liberalización en la cuenta de capital.” (GRANELL, 2010). Por lo anterior que habla de permanente interacción entre lo micro y macroeconómico, grupos de países como G7 y G20 en sus reuniones y a través de comisiones hayan estado promoviendo entre muchas medidas las tendencias “ a reforzar los métodos de valoración de garantías, a resolver las posibles debilidades contables y hallar pautas para el control de los elementos que figuren fuera del balance, a reforzar la debida transparencia para los participantes en los mercados de los instrumentos financieros complejos que lancen las diferentes firmas, y a generar un conjunto unificado de buenas prácticas en el tratamiento de fondos de capital o fondos de alto riesgo normalizando las prácticas que se han ido llevando hasta ahora, de modo regular, sin transparencia, con gran opacidad u ocultación y, por tanto, sin que queden rigurosamente registradas en las cuentas de las empresas, sin establecer mecanismos que pudieran desincentivarlas. (GRANELL, 2010). Así como, propuestas desde el escenario tercer mundista de América Latina y del Caribe, un Banco regional respaldado entre otros principios en el de **“Sustentabilidad**, que implica que los proyectos a los cuales se dirijan los préstamos cumplan con la condición de incorporar variables ambientales, ecológicas, y de racionamiento energético, además de las indiscutibles variables sociales, todas las cuales suelen verse severamente afectadas cuando los recursos otorgados solo toman en cuenta los aspectos técnicos y las variables económicas y financieras de los proyectos, y no consideran los impactos negativos de dichos proyectos en el medio ambiente y en la biodiversidad de la región, ni todos sus efectos sobre el escenario social.” (SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA, 2010). Por todo lo anterior es que no solo regulaciones desde lo contable, económico y

financiero, se han producido en cantidades importantes en los últimos años, con pretensiones de mejoras en la información para los grupos de interés. La problemática ambiental entra en la discusión para aportar, porque la propuesta de desarrollo sostenible, para otros sustentable, con base en los Objetivos del Milenio, la defensa del supuesto de desarrollo fundamentado en crecimiento económico genera normatividad regulatoria del comportamiento individual y comunitario, pero principalmente reglas de juego para las empresas en cuanto a gobierno corporativo, su responsabilidad social y ambiental. Si bien desde antes del informe Brundtland en 1987, también denominado “Nuestro Futuro Común” se habla de lo ambiental, es con dicho informe que se enfatiza que la vía de desarrollo escogida, la industrialización, está deteriorando el ambiente y ahondando la problemática de pobreza dejando mayoritaria parte de la población mundial en estado de vulnerabilidad, quedó claro que el daño fue ocasionado tanto por países desarrollados y en desarrollo, que es prioritario trabajar por proteger el ambiente no en forma nacional o regional sino global y que resarcir el daño parte de entender desarrollo y ambiente como elementos interdependientes; más aún, la importancia de este informe reside en que su propuesta haya sido incorporada a todos los programas de Naciones Unidas generados a partir de sus diferentes órganos. Es en la actualidad la ONU la organización con mayor dedicación a las temáticas sociales, de prevención y resarcimiento del daño ambiental a través de su Instituto de Investigación sobre cuestiones de responsabilidad social y ecológica empresarial. Publicitado el término desarrollo sostenible en Europa a partir del informe Brundtland son muchas otras iniciativas las que han surgido dando origen o promoviendo importante normatividad en un contexto de responsabilidad social como: el Pacto mundial de la ONU en 2000; las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Declaración de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) para Empresas Multinacionales también de 2000. Libro blanco de responsabilidad social y libro verde de responsabilidad ambiental se constituyen en directrices para la responsabilidad social y medioambiental de empresas europeas. ONU también viene apoyando propuestas como Triple bottom line o triple línea de base, concepto con el que se espera mejor comprensión de la responsabilidad social por parte de las empresas, el cual contempla el impacto de las decisiones de producción en cuanto a lo económico, social y ambiental, considerando que quienes lo hagan tienen una triple línea base de resultados sostenibles y a futuro les dará una ventaja comparativa en el mercado; así mismo, ONU impulsa la iniciativa del Global Reporting Initiative (GRI) con el que las empresas hagan rendición de cuentas de sostenibilidad a sus grupos de interés, por medio de estándares especializados. Bien por efecto de las crisis financieras o de la problemática socio-ambiental, en el sistema económico capitalista hoy se promueve una Nueva Arquitectura Financiera Internacional, ¿serán solo cambios micro y macroeconómico en pro de la estabilidad financiera? o más allá de ella, ¿integrales: económicos, sociales y ambientales? solo los resultados de las políticas que se implementen dirán a quién asistía la razón, lo cierto es que una NAFI se precisa, involucrando lo económico, social y ambiental como línea base, su total

interdependencia hoy, no se puede negar. Las empresas, al aplicarse nueva normatividad, tienen que preparar nuevos informes, los Estados Financieros son resúmenes preparados a partir de los datos procesados y transacciones registradas por la contabilidad, con que se hace pública la gestión empresarial, de ahí la importancia de conocer los nuevos desarrollos de la normatividad internacional y cual su relación o implicaciones en los Estados Financieros que en el ítem siguiente se tratará.

4.1.2 Relación Estados financieros normatividad internacional

Al promediar el siglo XX se empezó a gestar un cambio de enfoque en la economía mundial, los países debieron enfrentar la necesidad de migración de economías nacionales parcialmente cerradas a mercados financieros globales, lo que ha implicado requerimientos de información contable diferentes y orientada a usuarios indeterminados, no solo los inversores, que precisan información financiera comparable para su análisis y toma de decisiones. Importante traer la reflexión y propuesta del profesor Richard Mattessich referenciada por Guillermo León Martínez Pino sobre cómo debemos considerar la contabilidad hoy: “Proponemos, [...] concebir a la contabilidad de una manera menos técnica y específica pero más general y científica. Si bien no dejaremos de efectuar un examen de la práctica y teoría contables actuales; nuestro principal objetivo de investigación, no es un sistema específico, en país específico, con un contexto político específico y momento histórico específico. Nuestra ambición es analizar y enseñar los problemas planteados por la contabilidad como fenómeno económico universal.” (Colegio de Contadores Públicos de Antioquia, 2007). Y es que el Profesor Mattessich en su obra “Accounting and Analytical Methods” en 1964 ya hacía relación de lo macro y microeconómico en su clasificación de la contabilidad con respecto al sujeto: macrocontabilidad y microcontabilidad. Las definiciones para una y otra contabilidad así las presenta Aguirre Ormaechea: “La macro-contabilidad se define como la contabilidad encaminada al conocimiento de las magnitudes macroeconómicas, es decir, a la determinación en cifras de la situación económica de un país. También denominada contabilidad nacional [...] presenta tanto las medidas reales de las variables macroeconómicas tales como la producción y el ingreso, como un marco conceptual en el que se relacionan unas magnitudes con otras. Nos ofrece una medida básica del desempeño de la economía de la producción de bienes y servicios y también pone de manifiesto las relaciones existentes entre las tres variables macroeconómicas fundamentales: Producción nacional; ingreso nacional y Gasto nacional.” (Aguirre Ormaechea, 2009); Y a la micro-contabilidad en los siguientes términos: “[...] la contabilidad aplicada a unidades económicas individuales, bien sean personas físicas o sociedades, también denominada contabilidad de empresa. [...] recoge hechos contables concretos, fácilmente reconocibles: compras, ventas, comisiones. (Aguirre Ormaechea, 2009). Si bien macro y micro contabilidad tienen elementos y objetivos diferentes, son interdependientes y se debe informar a los disímiles usuarios para la toma de decisiones

justamente argumentadas. De ahí la importancia de los Estados financieros o estados contables. Entre muchos que se preparan en las entidades obligadas se tiene al Balance de Situación, La cuenta de Pérdidas y Ganancias y La Memoria, como los más representativos. La presentación de información a partir de estados contables ha dado respuesta a necesidades en cada momento histórico desde diferentes espacios regulativos. En principio las normas fueron producto gremial y la legalidad, los contadores proponían las normas del hacer contable y la ley las convertía en principios o normas de obligatorio cumplimiento. Posteriormente ante las necesidades y problemáticas presentadas se procura armonización o ajuste de normas entre países por acuerdos bilaterales o multilaterales, más adelante la internacionalización, al buscar congruencia entre las normas de contabilidad más representativas a nivel mundial: IFRS = International Financial Reporting Standards = Estándares internacionales de información financiera, producidos por International Accounting Standards Board (IASB) y US GAAP = Generally Accepted Accounting Principles of the United States = Principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos, producidos por US Financial Accounting Standards Board (FASB). Hoy se apunta a un pensamiento único, global, en materia normativa para producción de Estados Contables, dado que desde 2002 las dos grandes emisoras de normatividad contable internacional, IASB y FASB, han estado trabajando juntas para lograr la convergencia de los estándares internacionales de información financiera (IFRS) y los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos (US GAAP), como parte del acuerdo de Norwalk, las Juntas emitieron un memorando de entendimiento (MOU) que formalizó su compromiso para: hacer sus estándares de información financiera plenamente compatibles tan pronto como sea posible; y coordinar sus programas futuros de trabajo para asegurar que, una vez se logre, se mantenga la compatibilidad. El 11 de Septiembre del 2008 fue publicado un MOU actualizado, que establecía las prioridades y los hitos a ser logrados para el 2011 en los principales proyectos conjuntos. Pero lo más trascendente es que haya sido permitido a emisores privados extranjeros en Estados Unidos, usar los IFRSs en la preparación de sus estados financieros sin conciliarlos con los US GAAP. Además que se abrió la posibilidad a emisores locales (Estados Unidos) de presentar estados financieros bajo IFRS con el propósito de cumplir con las reglas y regulaciones vigentes en Estados Unidos. Brevemente se puede decir que la estructura de los estándares internacionales de contabilidad está conformada por un Marco conceptual, las IAS (en español NIC: Normas Internacionales de Contabilidad), las IFRS (en español NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera) y el Comité de Interpretaciones (SIC). El alcance del marco conceptual de esta nueva normatividad hace relación al establecimiento de objetivos de los estados financieros, características cualitativas de la información, definición de elementos de los estados financieros, así como, de conceptos de capital y mantenimiento del capital. Los estados financieros tienen como principales objetivos informar del ente económico en cuanto a posición financiera: para dar a conocer su estructura, liquidez y solvencia; los resultados que permitan

observar cambios potenciales, predecir flujos de efectivo, formar juicios sobre la efectividad de las estrategias y políticas llevadas a cabo por el agente; cambios en la posición financiera que dé claridad sobre las actividades de financiamiento e inversión, capacidad para generar recursos y cuáles pueden ser las necesidades de flujo de efectivo; Otros informes que complementen la información en términos de riesgos e incertidumbres, partidas fuera del balance y segmentos de las empresas. En relación a los usuarios de los estados financieros bajo esta nueva normatividad internacional los estados financieros deben permitir: a inversionistas evaluación del riesgo; a los empleados determinar capacidad de remuneración y estabilidad laboral brindada por la empresa; a prestamistas capacidad de endeudamiento del ente; a proveedores capacidad de pago (liquidez); al gobierno como poder distribuir los recursos; a los clientes saber sobre continuidad de la empresa; al público en general que tipo de relación poder tener a futuro con la empresa. Entre muchas otras funciones económicas la normatividad internacional contable tiene primordialmente las de conservar el capital financiero, apoyar el desarrollo del mercado de capitales, garantizar los intereses de los proveedores de recursos financieros, eliminación de costos a la multinacionales, implantar el gobierno corporativo como estrategia ética y la muy necesaria transparencia de la información, que deberá reflejarse en los estados financieros.

4.2 Relación derecho y contabilidad.

Existen diferentes estudios de vieja data sobre el vínculo o relación entre las doctrinas Jurídico- Contables, en el texto "*Las Doctrinas contables*" Fernando Boter Mauri hace la siguiente aseveración: "La contabilidad no sólo no puede considerarse independiente del Derecho, sino que está directamente supeditada al mismo. La contabilidad no puede aspirar a <<ignorar>> el Derecho, sino que, por contrario, está obligada a conocer los principios y preceptos fundamentales jurídicos que afectan o se refieren a las operaciones mercantiles que han de dar lugar a anotaciones en los libros" (Boter Mauri, 1959)

Mas adelanta agrega: "Ciertamente que los conceptos básicos que el Derecho elabora no son producto de un trabajo aislado e independiente, sino que concurren a dicha elaboración influencias económicas, sociales, éticas, morales, etc.; incluso puede afirmarse que el Derecho no puede prescindir, en algunos casos, del conocimiento de los problemas puramente contables que la realidad de la vida de los negocios pueda plantear; pero, en definitiva, cuando el Derecho positivo establece o admite un determinado concepto, la Contabilidad ha de limitarse a aceptarlo y desarrollarlo." (Boter Mauri, 1959)

La normatividad ambiental surgida del derecho se ha hecho imprescindible con miras a detener, prevenir y resarcir el daño a la naturaleza. Es la contabilidad en sus funciones de registro, control y producción de información, importante instrumento de divulgación para cerrar la brecha entre lo que se informa por parte de las empresas y lo que los grupos de interés demandan. Resulta fundamental hacer la siguiente conceptualización:

¿Qué es una norma ambiental?

Primero es necesario definir el término **norma**. Según el diccionario de la Real Academia Española es la “*regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.*” (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, 2001) y del mismo diccionario, **ambiental** es lo “perteneiente o relativo al ambiente” por lo que es de precisar que por ambiente se entiende: “Conjunto de abióticos (energía solar, suelo, agua, aire) y bióticos (organismos vivos) que integran la delgada capa de la tierra llamada biosfera, sustento y hogar de los seres vivos.” (Univerisdad de Manizales, 2010).

Por lo tanto la normatividad ambiental es el conjunto de reglas a practicar por parte de las personas naturales o jurídicas, que tienen por objeto la protección de la biosfera de la tierra, es decir de los elementos que la conforman: Energía solar; Suelo; Agua y Aire.

4.2.1 Normatividad ambiental internacional.

La problemática ambiental trasciende las fronteras nacionales, lo que ha llevado a entender que no es posible hacerle frente sólo por medio de leyes de alcance nacional. De ahí el surgimiento de tratados, convenciones, declaraciones directivas, códigos deontológicos, y otras declaraciones de principios. De la convención de Viena, sobre el derecho de los tratados entre estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales de abril 1988 se tiene:

Artículo 2

Términos empleados

1. Para los efectos de la presente Convención:

- a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito:
 - i) entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales; o
 - ii) Entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;” (U.N., 1997).

Un tratado puede denominarse: Acuerdo, Convención, Convenio, Carta, y se refieren a tratados constitutivos de organizaciones internacionales, también Estatuto, Compromiso, Concordato o Protocolo, este último, anexo o complementario de un tratado anterior. Los tratados y convenciones entre distintos países son hoy principal fuente de la legislación ambiental internacional que a su vez está empotrada en los Derechos Humanos. Existen tres generaciones de derechos fundamentales del ser humano, la primera surgida a partir de la revolución francesa en 1789 consagra el derecho a la: nacionalidad, participación, movilización y expresión; la segunda la constituyen los derechos sociales y culturales incorporados en la Declaración de 1948 con los cuales se establece el Estado social de derecho; la tercera surge en la doctrina en los años 1980, consignan el derecho a un medio ambiente sano y se vinculan con la solidaridad, tales como: derechos a la paz, desarrollo económico, libre determinación de los pueblos, medio ambiente sano, patrimonio cultural, justicia transnacional; así

como los derechos del consumidor, de los niños y de los ancianos. Esta generación, que data de la segunda mitad del siglo pasado, es consecuencia de una fraternal respuesta a factores discriminatorios (económicos, raciales, culturales, religiosos, etcétera) o necesidades futuras en riesgo (medio ambiente sano) de grupos humanos universalizados en tiempo y espacio motivados por una exigencia común: actuar impulsados por el valor solidaridad. Aquí el concepto humanidad se arroja de libertad, civilidad y calidad de vida globales” (Alvarez, 2007).

Los tratados pueden clasificarse por sus contenidos o temas específicos de la siguiente forma:

- Cambio Climático Global
- Agotamiento del Ozono Estratosférico
- Cambio de la Cubierta de las Tierras y Desertificación
- Deforestación
- Conservación de la Diversidad Biológica
- Contaminación Transfronteriza del Aire
- Los Océanos y sus Recursos Vivos
- Comercio/Industria y el Ambiente
- Dinámica de la Población (CICEANA, 2008)

Es de señalar que el más importante organismo de Naciones Unidas en cargo del aspecto ambiental es el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), encargado de:

- Evaluar y determinar el estado del medio ambiente mundial
- Determinar qué cuestiones de medio ambiente requieren una cooperación internacional.
- Proporcionar asistencia para formular una legislación ambiental internacional
- Integrar cuestiones ambientales en las políticas y programas sociales y económicos del sistema de las Naciones (PNUMA, 2001)

Los tratados internacionales en materia ambiental han permitido el surgimiento de numerosas instituciones promotoras de mejores prácticas ambientales para regular y orientar la acción de gobiernos y entes público, así como la acción privada empresarial. La Agencia Europea del Medio Ambiente, para solo citar un ejemplo en ese continente “es un organismo de la Unión Europea. Su labor es ofrecer información sólida e independiente sobre el medio ambiente. Es la fuente principal de información para los responsables del desarrollo, la aprobación, la ejecución y la evaluación de las políticas medioambientales, y también para el gran público. En la actualidad, la AEMA tiene 32 países miembros.” (AEMA, 2010)

Como mandato asume:

Facilitar a la UE y a los países miembros la toma de decisiones informadas sobre la mejora del medio ambiente, integrando las consideraciones medioambientales en las políticas económicas, en aras de la sostenibilidad.

Coordinar la Red europea de información y observación del medio ambiente” (AEMA, 2010)

En el campo internacional otras instituciones como FAO apoyan decididamente la implementación de la contabilidad ambiental en los países, y al respecto se tiene el siguiente comentario: En los últimos decenios casi todos los países han aceptado el concepto de desarrollo sostenible que, en el Informe Brundtland, titulado Nuestro Futuro Común, se define genéricamente como el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades (Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, 1987). El intento por plasmar en la práctica ese concepto se ha centrado, en parte, en las cuentas económicas nacionales, es decir, en incorporar más cabalmente la función del medio ambiente y del capital natural en el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) tradicional mediante un sistema de cuentas satélites del medio ambiente. El SCN (Naciones Unidas, 1993) tiene una importancia fundamental porque es la principal fuente de información económica y se utiliza ampliamente en todos los países a los fines del análisis y la adopción de decisiones. (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación FAO, 2007)

El SCN se alimenta en parte importante de información producida por las empresas, integrada en la estadística nacional, por lo que se precisa del desarrollo de la contabilidad ambiental desde lo público y lo privado.

También de referenciar en el contexto internacional ISO 14000, son una serie de estándares internacionales para Sistemas de Gestión Ambiental que han estado desarrollándose desde finales de los 80. Son estándares voluntarios diseñados para ayudar a organizaciones privadas y gubernamentales a establecer y evaluar objetivamente sus Sistemas de Gestión Ambiental. Hoy las personas desean destinar sus recursos en “inversiones socialmente responsables que se definen entonces como aquellas que añaden criterios sociales y medioambientales a los tradicionales criterios financieros, posibilitando a los inversores combinar objetivos de rentabilidad y financieros con valores sociales, justicia social, desarrollo económico, paz y medio ambiente (De la Cuesta, 2004)” en (UNIVERSIDAD ANÁHUAC, 2007). La necesidad de nueva y mejor información preparada por las empresas, ha dado lugar a la aparición del Libro Verde Europeo, de “Requisitos de divulgación de información ambiental en la normativa sobre valores bursátiles de Estados Unidos en la que entre otros, se resaltan aspectos como la protección del interés público, el requisito que todos los hechos relevantes sean divulgados, así como, requisitos de divulgación ambiental y que se cuente con herramientas de aplicación de las normativas que van desde oficios de requerimientos y avisos de deficiencia hasta procedimientos administrativos y demandas civiles.

El listado de Principios Internacionales medioambientales de La Organización de los Estados Americanos es el siguiente:

- I. Soberanía y Responsabilidad
- II. Principios de buena vecindad y de cooperación internacional

- III. Principio de Acción Preventiva
- IV. Principio de precaución
- V. Obligación de indemnizar por daños
- VI. Principio de responsabilidad común aunque diferenciada
- VII. Principio del desarrollo sostenible
 - a. Equidad Intergeneracional
 - b. Uso sostenible de recursos naturales
 - c. Integración de medio ambiente y desarrollo

4.2.2 Normatividad ambiental en el marco Latinoamericano.

La Comisión Económica para América Latina (CEPAL) fue establecida por la resolución 106(VI) del Consejo Económico y Social, del 25 de febrero de 1948, y comenzó a funcionar ese mismo año. En su resolución 1984/67, del 27 de julio de 1984, el Consejo decidió que la Comisión pasara a llamarse Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (CEPAL, 2012). Este organismo creó el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica integrada (SCAEI) para América Latina, dicho sistema fue elaborado por la División de Estadística de las Naciones Unidas en 1993, revisado y actualizado en 2003, con el que se provee un marco conceptual y metodológico para permitir producir información económica y ambiental a partir de un sistema de contabilidad integrado: Es posible afirmar que el SCAEI es un producto del nuevo Sistema de Cuentas Nacionales de 1993 (SCN93), en el que se pone de relieve la necesidad de evaluar la sostenibilidad del funcionamiento de una economía desde el punto de vista ecológico. Por primera vez una publicación de las Naciones Unidas esboza un esquema para contabilizar en forma sistemática los stocks y flujos de los recursos del medio ambiente de manera compatible con el SCN (ref. Manual Operativo del SCAEI). La revisión 2003 del manual del SCAEI se llevó a cabo bajo la responsabilidad conjunta de las Naciones Unidas, la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Banco Mundial. La mayor parte del trabajo fue realizado por el Grupo de Londres a partir de 1998. La versión 2003 del SCAEI provee un marco común para la información económica y ambiental. Aporta los indicadores y estadísticas descriptivas que permiten monitorear la interacción entre la economía y el medio ambiente y hacer un análisis consistente de la contribución del medio ambiente a la economía y el impacto de ésta sobre el medio ambiente (CEPAL, 2005). A más de conceptualizar el enfoque de capital natural, sostenibilidad débil y fuerte y sus implicaciones para el capital natural, desarrolla SCAEI como un instrumento para medir el desarrollo sostenible y para el cual estructura un nuevo manual que cubre diversos y complejos tópicos, varios de los cuales aún están sujetos a debate. Reporta las mejores prácticas y una variedad de los enfoques existentes, incluyendo las ventajas y desventajas en cada caso. El propósito del referido manual, es explorar la forma en la que se pueden compilar un conjunto de estadísticas que permitan investigar y analizar la interacción entre la economía y el medio ambiente de manera global y coherente (CEPAL, 2005). Dicho manual está compuesto por 11 capítulos:

El **primero** corresponde a la Introducción en la que se reporta una visión general de los principales objetivos del manual y una breve reseña de cada uno de los capítulos.

En el capítulo 2 se explica la estructura de la contabilidad del SCAEI 2003 y ofrece una idea general de los aspectos contables que se relacionan con los capítulos siguientes...

Los capítulos 3 al 8 se refieren a cada una de las cuentas que forman parte de las cuatro categorías de cuentas...

El capítulo 9 trata de las técnicas de valoración para medir el deterioro ambiental. Se analizan diversos aspectos tales como la necesidad de valorar el deterioro; los costos necesarios para prevenirlo y/o reparar los daños causados; conocer lo que está siendo valorado (depende de la calidad y disponibilidad de información sobre los diferentes elementos que componen el medio ambiente: aire y agua, entre otros), los problemas que se presentan con la valoración y los métodos de valoración; el tratamiento que debe adoptarse frente al deterioro que se produce en un periodo y no es remediado en el mismo periodo (ya sea en forma natural o no); etc.

En el capítulo 10 se analizan los tipos de ajustes que pueden hacerse a los agregados de las cuentas nacionales para conocer, en términos monetarios, la interacción existente entre la economía y el medio ambiente.

El capítulo 11 trata sobre las aplicaciones y prácticas en el uso del SCAEI, para lo cual el manual describe y analiza una variedad de cuadros que pueden ser construidos. (CEPAL, 2005).

En cuanto a las aplicaciones del manual se dice que solo dos países México y Colombia a la fecha estaban implementando cuentas ambientales, de Colombia específicamente CEPAL comenta: Colombia es uno de los países, junto a México, que más han avanzado en el desarrollo de sus cuentas ambientales. El Sistema de Contabilidad Económico-Ambiental Integrado de Colombia -COLSCEA, responde a la modalidad de Cuentas Satélites integradas al Sistema de Cuentas Nacionales de 1993 – SCN93. Como se conoce, las cuentas satélites permiten ampliar la descripción de un tema específico como salud, educación, turismo y medio ambiente a través de los cuadros e indicadores correspondientes a cada caso. Las cuentas del medio ambiente en Colombia consideran:

Los gastos destinados a la gestión del medio ambiente,
Las operaciones económicas relacionadas: producción, estructura de costos y financiación, y

La corrección del PIB para considerar costos ambientales tales como la degradación del medio ambiente y el agotamiento de los recursos naturales.

La incorporación de estas cuentas, en las cuentas nacionales intenta responder a aspectos básicos como son:

Cuáles son los gastos en protección ambiental y cómo se financian.

Cuáles son las actividades económicas que inciden en la protección del medio ambiente.

Cuál es el estado del patrimonio natural y cuáles son las repercusiones de la actividad económica sobre este patrimonio.

Cuál es el grado de agotamiento y degradación de los recursos naturales del medio ambiente.

Las cuentas ambientales en Colombia comprenden:

- Las Cuentas Económico – Ambientales dentro de las que se encuentran las Cuentas del Gasto en Protección Ambiental – CGPA.
- Las Cuentas Físicas de Activos Naturales: activos del subsuelo.
- Las Cuentas Físicas de Activos Naturales no Contabilizables (vertimientos y emisiones) por actividad económica y área metropolitana, y
- La Matriz de Integración Económico – Ambiental. (CEPAL, 2005)

4.2.3 Normatividad ambiental en el marco de la constitución Política de Colombia.

La Constitución Política define el carácter social del Estado y en atención a ello reconoce la protección del medio ambiente como principio fundamental y derecho colectivo; se establecen y compendian los elementos orientadores en materia ambiental del país: protección del medio ambiente; compromiso con la sostenibilidad y eficiencia económica; control fiscal; participación ciudadana y respeto con la cultura. Mediante la ley 99 de 1993, Ley del Medio Ambiente, se crea el Ministerio del Medio ambiente, se da ordenamiento en el sector público a la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, así como, se organiza el Sistema Nacional Ambiental (SINA). La Constitución Política de Colombia de 1991 considera como principios fundamentales en relación al medio ambiente los siguientes:

Derecho a un ambiente sano

Artículo 79. Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La Ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Desarrollo Sostenible

Este principio se incorpora en la Constitución Nacional mediante el Art. 80. El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación o sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en zonas fronterizas ”.

El medio ambiente como patrimonio común

Este principio es incorporado a la CN por medio de diferentes artículos. **Art 8.** Es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación. **Art. 58** [... ...] La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica. **Art.63.** Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables. Art.95 [... ...] Son deberes de la persona y del ciudadano:

8. Proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano.

La densa normatividad ambiental colombiana tiene fácil consulta en la web y muchas clasificaciones y estudios propuestas por diferentes interesados. La ley 1450 de 2011, mediante la cual se formula el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, indicaba que “durante el cuatrienio 2010-2014 se incorporaran los siguientes ejes transversales en todas las esferas del que hacer nacional con el fin de obtener la Prosperidad para Todos: (...) una sociedad a la cual la sostenibilidad ambiental, la adaptación al cambio climático, el acceso a las tecnologías de la información y las comunicaciones y el desarrollo cultural sean una prioridad y una práctica como elemento esencial del bienestar y como principio de equidad con las futuras generaciones”.

4.3 Contabilidad ambiental y normatividad contable

Desde los años 1970 surge la contabilidad ambiental y social, Gómez expresa: La contabilidad ambiental y social no surgió ni de las prácticas monásticas, ni comerciales, ni industriales, ni de las finanzas o por la regulación del Estado. Su surgimiento es una explosión de posibilidades generada por académicos de múltiples disciplinas, entre ellos los mismos contables (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009). Además, agrega que la inclusión de datos contables y financieros en la contabilidad, en especial en los informes financieros tradicionales, relativos a los impactos ambientales del actuar de la empresa, también se dieron en la década de los 70s (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009). Se puede decir que algunas propuestas primigenias implicaron identificar desembolsos o “partidas” directamente asociadas al impacto ambiental y a la tenencia de bienes ambientales. Quizás también al reconocimiento de posibles contingencias u obligaciones fruto de demandas por “accidentes” para aquellas industrias de alto riesgo medioambiental. En estas fechas, desde la misma academia, se veía a la contabilidad con la responsabilidad casi exclusiva de tasar el patrimonio empresarial y medir el resultado productivo. En contabilidad, las ideas preocupadas por tasar utilidades netas y medir el potencial de ingreso futuro constituyen el paradigma del beneficio verdadero o de la ganancia líquida y realizada

(Cañibano y Angulo, 1998) citado por (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009). El mismo profesor Gómez en su presentación de la evolución contable ambiental agrega: la contabilidad ambiental en las organizaciones y empresas se fue consolidando como un segmento especializado, o un subsistema, de la disciplina contable que se constituía por varias especialidades, a saber: Contabilidad Financiera Ambiental, Contabilidad de Costos Ambientales, Contabilidad de Gestión Ambiental y Auditoría Medioambiental (financiera, de gestión, de cumplimiento) (Gray, Bebbington y Walters, 1999; Pahlen y Fronti, 2008) (Citados por Gómez). Al mismo tiempo, a nivel de los Estados, en la macro-contabilidad, específicamente en el Sistema de Cuentas Nacionales, las variables medioambientales fueron ganando un espacio y una forma cada vez más significativa (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009). En el documento citado se puede ampliar como se ha llegado a las hoy denominadas memorias de sostenibilidad, informes de corte cuantitativo y cualitativo, Triple Bottom Line (triple línea de resultados) económicos, sociales y medioambientales y como desde diferentes organizaciones internacionales como Global Reporting Initiative – GRI – la Federación Internacional de Contadores IFAC, se están promoviendo diferentes criterios para preparar informes, así como, durante los años 2000, algunos países iniciaron el proceso de regulación obligatoria de ciertos requerimientos de información contable medioambiental, como es el caso de España, por medio de la Resolución 25 de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. De la misma manera, en el plano de los organismos internacionales, varias Normas Internacionales de Información Financiera, tales como las NIC 20, 36, 37, 38 y 41, la NIIF 6 y, en su momento, el IFRIC 3, tocan aspectos relacionados con tópicos ambientales o de los recursos naturales. No obstante, en un amplio contexto internacional, la información contable sobre este particular, sigue siendo de carácter voluntario o guiado por los incentivos de mercado y/o tributarios. (Gómez Villegas, Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial, 2009).

La normatividad ambiental y contable se relacionan en lo internacional desde las Normas Internacionales de Información financiera, en lo nacional la legislación contable a la fecha vigente el DR 2649 de 1993.

4.3.1 Normatividad ambiental y Normas Internacionales de información financiera

NIIF es la sigla en español que significa Normas Internacionales de Información Financiera con su equivalente en inglés IFRS International Financial Reporting Standards. Son un conjunto de normas que se han traducido al español para guiar la preparación y presentación de Información Financiera. Los estándares internacionales empezaron a ser emitidos por IASC -International Accounting Standard Comité, en 1973 y posteriormente a partir de 2001 fue reemplazado por IASB International Accounting

Standard Board. Los estándares son continuamente revisados pretendiendo su adecuación a las necesidades de información de los diferentes usuarios.

En su conjunto los estándares están conformados por:

1. Las NIC-Normas internacionales de Contabilidad (en inglés IAS-International Accounting Standards),
2. Interpretaciones de las NIC denominadas SIC-Standards Interpretation Comite, actualmente hay Normas Internacionales de Contabilidad del número 1 hasta el 41 con algunas excepciones.
3. NIIF - Normas Internacionales de Información Financiera, (en inglés IFRS-International Financial Reporting Standards) actualmente hay IFRS de la 1 a la 9, y 4. Interpretaciones de las IFRS denominadas IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Comite).

Tanto las primeras NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) como las nuevas NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) están conformadas por Parte A y Parte B, alguna veces cuentan con Guía de implementación, Guía de Aplicación, y otros. La normas son presentadas bajo la siguiente estructura: primero se encuentra el nombre del tema a tratar, tipo de estándar y el número, por ejemplo: Adopción por primera vez – IFRS 1), un resumen de los principales cambios respecto a la(s) norma(s) anterior(es), si ha sido revisada, después el Alcance, Definiciones, Reconocimiento, Medición Inicial, Medición Posterior y Aplicación.

Una mirada rápida a los estándares de IASB y FASB revela que hay varios estándares e interpretaciones ambientales que de una u otra manera están vinculados con la contabilidad ambiental y de los recursos REA (recurso, evento, acción). Por ejemplo, la IFRIC 3 se refiere a los derechos de emisión (permisos, autorizaciones) y está relacionada con asuntos transfronterizos. El IAS 32, el IFRS 7 y el IAS 39 (nuevo IFRS 9 a partir del 12 de noviembre de 2009) se refiere a la presentación, revelación y reconocimiento y medición de instrumentos financieros. El IFRS 9 (efectivo en enero de 2009) se refiere a la exploración y evaluación de recursos minerales. La IFRIC #1 aborda los cambios en los pasivos existentes por desmantelamiento, restauración, rehabilitación y similares. La IFRIC #5 determina los derechos a intereses que surgen de los fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental. Dado que considera los pasivos que surgen de eventos pasados, el IAS 37 se refiere a provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. En resumen, IASB ya tiene la base a partir de la cual se puede reportar la información ambiental a nivel corporativo. (NICNIIF, 2009). El desafío que tiene la International Accounting Standards Board (IASB) es si el estado de activos y pasivos ambientales hará parte del conjunto obligatorio de estados financieros que deban publicar las firmas que estén en industrias ambientalmente sensibles. En otras palabras,

la pregunta central es si con los IFRS se pueden producir reportes ambientales (sostenibilidad) mejorados. (NICNIIF, 2009)

El cuadro 3 (ver anexo) contiene un resumen de los estándares de información financiera relacionados con el ambiente. El cuadro identifica los términos, frases y párrafos relevantes, y ofrece comentarios. (NICNIIF, 2009). Traducido por Samuel Alberto Mantilla B. / samuelalbertom@gmail.com / Bogotá, enero 2010

4.3.2 Normatividad ambiental y el DR 2649 de 1993

En Colombia con la promulgación de la Ley 1314 de 2009 se inició el proceso conocido como convergencia de la normatividad contable local con las NIIF para buscar calidad de la información mediante mejores prácticas. La normatividad aún vigente en el DR 2649 de 1993 no expresa clara y determinantemente la contabilización de los hechos ambientales, aunque en los objetivos de la información contable se expresa Art.3 numeral 9 Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente representa para la comunidad, que algunos asimilan con lo ambiental, al igual que el Art. 31 Estados preparados sobre base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con los cuales según los entendidos, se puede presentar información en concordancia de las normas ambientales y necesidades de diferentes usuarios.

De los Estado Financieros en cuanto a su Importancia y clasificación desde el decreto mencionado se tiene:

ARTICULO 19. IMPORTANCIA. Los estados financieros, cuya preparación y presentación es responsabilidad de los administradores del ente, son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico. Mediante una tabulación formal de nombres y cantidades de dinero derivados de tales registros, reflejan, a una fecha de corte, la recopilación, clasificación y resumen final de los datos contables.

ARTICULO 21. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL. Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión, claridad, neutralidad y fácil consulta. Son estados financieros de propósito general, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados.

ARTICULO 22. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS. Son estados financieros básicos:

1. El balance general. 2. El estado de resultados. 3. El estado de cambios en el patrimonio. 4. El estado de cambios en la situación financiera, y 5. El estado de flujos de efectivo.

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. Son estados financieros consolidados aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio y en la situación financiera, así como los flujos de efectivo, de un ente matriz y sus subordinados, o un ente dominante y los dominados, como si fuesen los de una sola empresa.

ARTICULO 24. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO ESPECIAL. Son estados financieros de propósito especial aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Entre otros, son estados financieros de propósito especial: el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los estados de costos, el estado de inventario, los estados financieros extraordinarios, los estados de liquidación, los estados financieros que se presentan a las Autoridades con sujeción a las reglas de clasificación y con el detalle determinado por éstas y los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Y la Sección II del DR 2649 de 1993 establece para los elementos de los Estados Financieros:

ARTICULO 34. ENUMERACION Y RELACION. Son elementos de los estados financieros, los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria y las cuentas de orden.

Los activos, pasivos y el patrimonio, deben ser reconocidos en forma tal que al relacionar unos con otros se pueda determinar razonablemente la situación financiera del ente económico a una fecha dada.

La sumatoria de los ingresos, los costos, los gastos y la corrección monetaria, debidamente asociados, arroja el resultado del período.

El CAPITULO II Objetivos y cualidades de la información contable expresan en su numeral 9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

Hechas las primeras revisiones a la presentación de los Estados financieros de diferentes empresas, sectores económicos e instituciones que por convicción o por obligación

empiezan a presentar reportes de tipo ambiental en Colombia, además de no hallarse un estado en los términos aquí pretendidos, se ha encontrado que se presentan reportes según GRI o según las exigencias para empresas cotizantes en bolsas de valores, índices de sostenibilidad Dow Jones (Dow Jones Sustainability Index, DJSI), creado en diciembre de 1998 que demanda de las empresas para poder hacer parte del DJSI información presentada con base en las dimensiones: Económica; Relación con el entorno y Social. Cada una de ellas resume información como sigue:

Económica: gestión de crisis y riesgo; criterios específicos del sector, código de conducta y gobierno corporativo.

Relación con el entorno: se debe relacionar lo hecho en eco-eficiencia, respeto al medio ambiente, análisis ambiental y criterios específicos del sector a que pertenece la empresa.

Social: desarrollo del capital humano, ciudadanía corporativa y filantropía, indicadores laborales, criterios específicos del sector.

La información que las empresas suministran desde los aspectos señalados seguramente cumple con unos objetivos pretendidos por el dueño del indicador, pero para diferentes usuarios es necesario construir un reporte, informe o estado más específico, que resuma y muestre de mejor manera la destinación de recursos financieros a lo ambiental, se quiere decir que la propuesta aquí desarrollada es más clara y práctica puesto que en los aspectos prevención, mitigación y resarcimiento se pueden agrupar importante número de cuentas y/o conceptos que en las organizaciones se identifican como destinación de recursos a lo ambiental. En Colombia que en 2014 según el DANE; SIREM Y CECODES se registraron alrededor de 64.000 empresas, existe suficiente potencial de usuarios para preparar el estado financiero propuesto a medida que voluntariamente o de ley las empresas reporten lo ambiental.

Han originado el presente estudio reconocer en la normatividad vigente en Colombia sobre los Estados Financieros y más directamente en sus elementos constitutivos según la norma y articulado anteriormente mencionados relacionados con el aspecto ambiental. Así por ejemplo: será de revisión cuales recursos a causa de la legislación ambiental deberán ser reconocidos como activos ambientales; su identificación, clasificación y registro contable; interpretación, análisis, evaluación e información relacionada, de igual forma para los demás elementos, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos.

Es de señalar que desde lo teórico contable se tiene grandes retos, puesto que lo expresado en cuanto a problemas para la contabilidad por la aparición de hechos ambientales susceptibles de registro y nueva normatividad ambiental, se esbozó desde su marco conceptual, y por lo visto ello implica profundizar, para mejor comprensión, epistemológicamente. Detenerse en el pensamiento de las diferentes escuelas, tratar las

doctrinas contables como: cuenta- valor; las teorías matemáticos-contables; jurídico-contable; discutir la cientificidad de la contabilidad o de nuevos sistemas de teneduría de libros y la enseñanza de la contabilidad es definitivamente importante, más todo ello desborda, el objeto de este primer trabajo, si pensar en definir y clasificar cuentas que a causa del desarrollo del objeto social en el entorno natural se convierten en hechos ambientales contables y que por tanto deben ser sujeto de identificación, medición y registro, por ello examinar su formalización, cuales son los soportes y requerimientos para el debido registro, ¿Cómo, cuándo y en donde realizarlos? También puede ser importante proponer una clasificación de actividades medioambientales en términos de prevención, mitigación y resarcimiento que posibilite reflejar la destinación de recursos financieros que el ente en cuestión esté realizando; determinar y clasificar los hechos ambientales por actividad económica; proponer estrategias para el entendimiento y aplicación de la normatividad ambiental por parte de las empresas; formular procedimientos de control para el cumplimiento de la normatividad ambiental de utilidad a la administración empresarial, así como, aportar elementos para la generación de informes de gestión ambiental y el balance social útiles a la profesión contable pueden derivarse del trabajo aquí presentado.

4.4. Definición de términos ambientales relacionados con el Balance general y el Estado de resultados

4.4.1 Cuentas en el Balance General

Activo: Según IFRS es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Como parte de los activos se clasifica los **Activos biológicos** definidos como sigue: están compuestos por los vegetales y animales vivientes empleados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados y se los denomina:

Activos biológicos en desarrollo
Activos biológicos en producción
Activos biológicos terminados

Activos ambientales: Son todos los bienes y derechos de la empresa, relacionados con la protección, preservación y recuperación ambiental que están en condiciones de generar beneficios económicos futuros (Panario Centeno, 2010).

ACTIVO CORRIENTE

Existencias ambientales: Deben ser clasificados en esta cuenta todas las existencias de materiales, productos en proceso o productos terminados, relacionados con el objetivo de protección, preservación y recuperación ambiental. Como ejemplo se cita los

productos reciclados del proceso productivo de la empresa, que antes se descartaban, ya sea para ser vendidos o ser utilizados como materia prima por la propia entidad o por otras empresas.

ACTIVO NO CORRIENTE

Inversiones ambientales: clasifíquese los gastos de reforestación o adquisición de bosques con el objetivo de recuperar el medio ambiente o preservarlo.

Inmovilizado ambiental: clasifíquese las cuentas referidas a bienes materiales destinados al mantenimiento de las actividades de la Compañía o ejercidos con esa finalidad, tales como maquinaria, equipos e instalaciones adquiridas con el propósito de proteger, mantener o restaurar el medioambiente y la reforestación llevada a cabo por la entidad. Son ejemplos la adquisición de filtros para tratamientos de efluentes o motores que emiten menos o no emiten gases tóxicos en el ambiente. Dichos bienes se encuentran sujetos a depreciación o agotamiento, según corresponda y de acuerdo a lo establecido por la ley.

Con respecto a los activos ambientales Mejía cita: El Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas ICAC (2002) señala que “los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad” se contabilizarán como un activo.

Y continúa con la siguiente ampliación de activos ambientales:

“Bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar. Dentro de este grupo se encuentran:

- a. Inventarios de materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables;
- b. Propiedad, planta y equipo que se empleen con los mismos fines;
- c. Cargos diferidos representados por gastos de investigación y desarrollo en la tecnología limpia, así como los gastos de reforestación” (Ablan y Méndez, 2004, 17) citado por Mejía en (MEJIA SOTO, 2010).

Pasivo: Según IFRS un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Pasivo ambiental: “El pasivo ambiental es el conjunto de los daños ambientales, en términos de contaminación del agua, del suelo, del aire, del deterioro de los recursos y de los ecosistemas, producidos por una empresa, durante su funcionamiento ordinario o por accidentes imprevistos, a lo largo de su historia” (UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, 2008).

Otras definiciones de pasivo ambiental relacionadas en el trabajo de consultoría antes citado:

Costo en el cual incurre una persona como consecuencia de una obligación cuantificable económicamente. El pasivo debe ser perceptible, cuantificable y valorable. En términos jurídicos: obligación de pagar o asumir un gasto como consecuencia de un daño o de un impacto, que puede ser de origen legal, administrativo, contractual, o judicial.

Mejía cita que “Una obligación legal de realizar un futuro pago debido a la pasada o actual manufactura, uso, vertido o amenaza de vertido de una sustancia particular, u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente” (USEPA, 1996, citado por Conesa et al, 2006, 103) (MEJIA SOTO, 2010) y agrega que: “Los pasivos ambientales son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en que se incurrirá para liquidar el pasivo, los pasivos ambientales se denominan reservas para pasivos ambientales” (UNCTAD, 1998, 7) (MEJIA SOTO, 2010).

Mejía finaliza con las siguientes citas sobre pasivos: Según Conesa et al (2006, 104 y 105) existe una obligación presente conocida, sea legal, contractual o voluntariamente asumida, como resultado de:

a. Derivada de un daño pasado o presente al medio ambiente, causado por la compañía o por terceros en su nombre, o por propietarios anteriores; b. La compañía se compromete a realizar un conjunto de operaciones tendientes a reducir y/o reparar el daño causado, a no realizar determinados actos susceptibles de causar daños al medio ambiente o a afectar una o varias transacciones económicas pecuniarias como compensación de los mismos.

Conesa et al (2006, 105) analizando la Recomendación de la Comisión Europea (2001) señala que no se reconoce un pasivo ambiental cuando:

a. Se presente la posible existencia de daños futuros, ya que en el momento no se conoce que decisiones adoptará la organización;

b. Los casos en que no se disponga de evidencia razonable de la existencia de una obligación, sea efectiva, probable o condicionada, en el momento en que se considere su reconocimiento; y

c. La obligación de adquirir en el futuro activos destinados a la prevención, corrección o reducción de daños ambientales.

Ablan y Méndez (2004, 17 y 18) anotan que los pasivos ambientales “constituyen un pasivo muy especial, pues trasciende el endeudamiento corriente con proveedores de fondos, para convertirse en una deuda con la existencia misma del planeta”.

La UNCTAD (1998, 9) señala que “debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental... para que se reconozca la existencia de un pasivo ambiental no es necesario que exista una obligación legal. Puede haber casos en que una empresa tenga una obligación derivada, ya sea porque no existe una obligación legal o porque se amplíe la obligación legal vigente” (MEJIA SOTO, 2010).

Finalmente en relación a **pasivos** Mejía cita el Pasivo ambiental contingente o potencial como sigue: “Una obligación legal potencial de realizar un futuro pago debido a la actual o futura manufactura, uso, vertido o amenaza de una sustancia particular, u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente. Una obligación es potencial cuando depende de futuros eventos o cuando la ley o regulación creadora del pasivo todavía no es efectiva” (USEPA, 1996, citado por Conesa et al, 2006, 103; Fronti de García, 2000, 17 y 25) (MEJIA SOTO, 2010). Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine salida de recursos o cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que conforma el origen de la obligación” (Larrinaga y Llull, 1999, Citado por Conesa et al, 2006, 109) (MEJIA SOTO, 2010).

Pasivo ambiental por desmantelamiento:

Los pasivos ambientales por desmantelamiento son todas las obligaciones que surgen en el desarrollo del objeto sociales de muchas empresas que como las mineras y todas aquellas que en razón de sus actividades impactan el ambiente y por ello deben a futuro resarcir el daño, la infraestructura montada para explotación debe ser desarmada y en lo posible, reacondicionar los lugares ambientalmente. Ello implica la obligación de crear fondos calculados mediante las matemáticas financieras para efectuar los desembolsos que será necesarios. El abandono de pozos improductivos y la desincorporación de activos industriales son claro ejemplo en la actividad petrolera de necesidad de recursos financieros para el desmantelamiento.

Algunos criterios de pasivos ambientales:

- Los efectos ambientales no manejados, prevenidos, compensados o mitigados.
- Los efectos ambientales por el enterramiento de residuos peligrosos.

- Los efectos ambientales de actividades en ejecución desde antes de la existencia de la ley.
- Los efectos ambientales generados por el cierre de una actividad.

Provisiones ambientales

“Los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probable o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán” (Cita de Conesa et al, 2006, 109; Fronti de García, 2000, 17 y 25; ICAC, 2002) (Mejía Soto, 2010).

4.4.2 Cuentas ambientales en el Estado de resultados

Ingresos ambientales

Citado por Mejía “Bischhoffshausen (1996, 156) identifica como beneficios ambientales el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante” (MEJIA SOTO, 2010).

Costos ambientales

Citado por Mejía Cañibano (2000, 87 y 88) señala que “los costos ambientales son los originados por las medidas adoptadas por una empresa, o por otra en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias o para la conservación de sus recursos renovables o no renovables” (MEJIA SOTO, 2010). Y con respecto a los costos Mejía además agrega: En términos generales y siguiendo a Bischhoffshausen (1996, 147-151) se pueden identificar costos ocultos como los derivados de reparación de daño ambiental, adquisiciones de equipos de protección, seguros ambientales, supervisiones médicas, control de contaminantes, responsabilidad por derrames, administración de desechos, disposición final de residuos, estudios ambientales, reciclaje, indemnizaciones por daños a propiedad y personas.

Los costos ambientales se puede clasificar como, costos financieros y administrativos tradicionales con impacto en lo ambiental, los costos contingentes difíciles de determinar con precisión en un momento dado y los costos sociales o externalidades (Azqueta, 1994, 5; Nemogá, Cortés y Romero, 2008,111; Dixon y Stefano, 1998, 2; Epstein, 2009, 143)” (MEJIA SOTO, 2010).

Costos ambientales sociales: los costos causados por la actividad empresarial al medio ambiente y la sociedad por los cuales la empresa no es legalmente responsable, también conocidos como externalidades (Hoof, Monroy y Saer, 2008, 167) citado por (MEJIA SOTO, 2010).

De Mejía se obtienen las siguientes definiciones adicionales:

Los costos ambientales abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa (UNCTAD, 1998, 6) citado por (MEJIA SOTO, 2010).

Costos ambientales convencionales: los costos involucrados en actividades relacionadas con el manejo responsable del ambiente de trabajo y de los residuos que causa la actividad empresarial” (Hoof, Monroy y Saer, 2008, 166, citando a USEPA (1999) y el Instituto Americano de Ingeniero Químicos (1999), definen las siguientes categorías de costos ambientales) (MEJIA SOTO, 2010)

Gastos ambientales

AECA (1999, citado por Cañibano, 2000, 85) define que “gasto es un decremento de los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciación de los activos, o un incremento de los pasivos exigibles, que originan disminuciones en los fondos propios y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los partícipes en dicho neto patrimonial” (MEJIA SOTO, 2010). La Comisión de las Comunidades Europeas CUE (2001) considera que el gasto medioambiental “engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al 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 de aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biosfera y el paisaje” (MEJIA SOTO, 2010)

El ICAC (2002) señala que “tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados (causados), de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos del sujeto contable” (MEJIA SOTO, 2010).

4.4.3 Otras definiciones relacionadas

La responsabilidad y el daño ambiental: “Responsabilidad: Es la obligación de “resarcir un daño, daño por incumplimiento de una obligación o daño por un encuentro social ocasional. La responsabilidad es la resultante de un juicio descriptivo: ciertamente en los aspectos de daño y autoría, y en oportunidades, además, de un juicio de valor o político: calificación de la conducta del sujeto, autor o autora, de culpabilidad”. “Sin daño no hay responsabilidad. Artículo 42, Ley 99/93: “daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad del recurso” (UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, 2008).

Tipos de responsabilidad:

Responsabilidad Administrativa: Incumplimiento de una norma que establece obligaciones de carácter ambiental, o la realización de una conducta definida como violatoria de la normatividad ambiental. Art. 85 ley 99 de 1993.

Responsabilidad Penal: Realización de una conducta definida como hecho punible. Código Penal

Responsabilidad Civil:

- **Extracontractual:** Es la obligación de reparar un daño causado al medio ambiente o a un tercero como consecuencia de ese daño ambiental, producido como consecuencia de una conducta negligente o ilícita, o simplemente por la producción del daño. Excepcionalmente por superación de la capacidad de carga del medio ambiente.
- **Contractual:** la obligación surge como consecuencia del daño ambiental producido a un tercero en virtud de la violación a una cláusula contractual de contenido ambiental (UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, 2008).

Tipo de daño

Daño Ambiental Puro: El producido directamente a los recursos naturales renovables, la Biodiversidad, el paisaje o al medio ambiente en general.

Daño Ambiental Correlativo o Consecutivo:

Aquel producido a un tercero como derivación de un daño al medio ambiente. Según la Ley 23 de 1973 (Artículo 4) y Decreto Ley 2811 de 1974 (Artículo 8):

Se entiende por **contaminación** la alteración del ambiente con sustancias o formas de energía puestas en él, por actividad humana o de la naturaleza, en cantidades, concentraciones o niveles capaces de interferir el bienestar y la salud de las personas, atentar contra la flora y la fauna, degradar la calidad del ambiente de los recursos de la Nación o de los particulares.

Se entiende por contaminante cualquier elemento, combinación de elementos, o forma de energía que actual o potencialmente pueda producir alteración ambiental de las precedentemente descritas.

De acuerdo a la Ley 430 de 1998 y Decreto 4741 de 2005, artículo 19. De la **responsabilidad** acerca de la **contaminación** y **remediación de sitios**. Aquellas personas que resulten responsables de la contaminación de un sitio por efecto de un manejo o una gestión inadecuada de residuos o desechos peligrosos, estarán obligados entre otros, a diagnosticar, remediar y reparar el daño causado a la salud y el ambiente, conforme a las disposiciones legales vigentes.

Según el código penal en el ARTÍCULO 331. DAÑOS EN LOS RECURSOS NATURALES. El que con incumplimiento de la normatividad existente destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe los recursos naturales a que se refiere este título, causándoles una grave afectación o a los que estén asociados con éstos o se afecten áreas especialmente protegidas incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cien (100) a diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Y el ARTÍCULO 332. CONTAMINACION AMBIENTAL. El que, con incumplimiento de la normatividad existente, contamine el aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas o demás recursos naturales en tal forma que ponga en peligro la salud humana o los recursos fáunicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos, incurrirá, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar, en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de cien (100) a veinticinco mil (25.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta se realice con fines terroristas, sin que la multa supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes.

PREVENCIÓN, MITIGACIÓN Y RESARCIMIENTO AMBIENTAL

Mejía comenta que: “Los aspectos ambientales no pueden ser desconocidos por las empresas. El mercado y sus organizaciones reaccionan ante las exigencias sociales en materia de prevención, reparación y disminución de los deterioros contra la naturaleza. Estas acciones están impulsadas en ocasiones por el afán lucrativo, estratégico mercantil y publicitario; en otros casos, el motor de la implementación de medidas ambientalistas, responden a una verdadera ética y responsabilidad ambiental corporativa” (MEJIA SOTO, 2010). Y se apoya en Senés y Rodríguez (2002, 138) quienes afirman que “la empresa tiene la obligación de evitar, reducir o reparar daños ambientales como consecuencia de sus actividades ordinarias”. Bischoffshausen (1996, 153) explica dicho procedimiento indicando que “puede ser útil distinguir entre costos relacionados con impactos pasados,

costos no relacionados con la operación actual, costos relacionados con el control, reparación o prevención de impactos de la operación actual y costos destinados a prevenir o reducir impactos de futuras operaciones” (MEJIA SOTO, 2010).

El presente trabajo propone un Estado Financiero ambiental en términos de PREVENCIÓN, MITIGACIÓN Y RESARCIMIENTO DEL DAÑO AMBIENTAL en el que se identifiquen partidas pertenecientes a los elementos de los estados financieros Balance General y Estado de Resultados y que refleje la destinación de recursos direccionados por la administración de la empresa a los tres elementos que a continuación se definen:

Prevención del daño ambiental.

Desde la legislación colombiana ambiental se tiene que:

Prevención es el **conjunto de acciones y medidas** dispuestas con anticipación, con el fin de **evitar** la ocurrencia de desastres derivados de eventos naturales o antrópicos, o de reducir sus consecuencias sobre la población, los bienes, servicios y el medio ambiente.

Medidas de prevención: Cuando los eventos naturales o antrópicos pueden ser controlables por las acciones del hombre, éstas se convierten en medidas de prevención, como en el caso de construcción de diques, estructuras de contención y reforestaciones dirigidas (Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, República de Colombia, 2005).

Daño ambiental: la ley 99 de 1993 art. 42 define que se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus recursos y componentes.

Mitigación: significa tomar medidas y/o acciones para **reducir** el nivel de pérdidas esperado ante la ocurrencia del desastre. El término mitigación se emplea para denotar una gran variedad de actividades y medidas de protección que pueden ser adoptadas, tales como el reforzamiento de edificios de forma sismo resistente o la reubicación de viviendas asentadas en zonas de alto riesgo. La mitigación del riesgo supone: i) reducir la vulnerabilidad de los elementos en riesgo y ii) modificar la exposición del lugar ante el peligro o cambiar su función (Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, República de Colombia, 2005). En términos generales mitigar el daño o impacto ambiental tiene como propósito reducir al máximo posible la afectación que se está haciendo al medio ambiente en el cual vivimos.

Resarcir: Según el DRAE (Diccionario de la Real Academia Española) es indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio. Por lo tanto resarcimiento es la acción y efecto de resarcir. Este verbo, tiene origen en un vocablo latino y hace referencia a reparar, compensar o indemnizar un daño o perjuicio. El resarcimiento, por lo tanto, es una reparación compensación o indemnización.

En términos de las personas naturales o jurídicas y para efectos de este trabajo se entenderá el resarcimiento del daño ambiental como todas las acciones que procuren reparar, compensar o indemnizar el daño causado al ambiente, representado en la cantidad de recursos destinados a tal objeto.

Según el DECRETO 2820 DE 2010 Artículo 1°. Definiciones:

Impacto ambiental: Cualquier alteración en el sistema ambiental biótico, abiótico y socioeconómico, que sea adverso o beneficioso, total o parcial, que pueda ser atribuido al desarrollo de un proyecto, obra o actividad.

Medidas de prevención: Son las acciones encaminadas a evitar los impactos y efectos negativos que pueda generar un proyecto, obra o actividad sobre el medio ambiente.

Medidas de mitigación: Son las acciones dirigidas a minimizar los impactos y efectos negativos de un proyecto, obra o actividad sobre el medio ambiente

Medidas de compensación: Son las acciones dirigidas a resarcir y retribuir a las comunidades, las regiones, localidades y al entorno natural por los impactos o efectos negativos generados por un proyecto, obra o actividad, que no puedan ser evitados, corregidos, mitigados o sustituidos.

Medidas de corrección: Son las acciones dirigidas a recuperar, restaurar o reparar las condiciones del medio ambiente afectado por el proyecto, obra o actividad.

Plan de Manejo Ambiental: Es el conjunto detallado de medidas y actividades que, producto de una evaluación ambiental, están orientadas a prevenir, mitigar, corregir o compensar los impactos y efectos ambientales debidamente identificados, que se causen por el desarrollo de un proyecto, obra o actividad. Incluye los planes de seguimiento, monitoreo, contingencia, y abandono según la naturaleza del proyecto, obra o actividad.

5. ESTADO DEL ARTE

5.1 Problemática entorno a la presentación de Estados Financieros que contemplan en sus elementos información de tipo ambiental.

Del origen de la técnica o práctica contable se dice que es tan remota como la necesidad humana de disponer de información para cuantificar el beneficio producto de transacciones en el comercio, lo que nos lleva a retroceder hasta el inicio del intercambio o trueque de bienes, alimento y vestido, evolucionando desde la partida simple, de anotaciones en papiro de activos y obligaciones, usada por los egipcios, tomada posteriormente por griegos y romanos en su gran desarrollo comercial, hasta la llegada de la revolución industrial que marca un hito en la demanda de información apuntalada en la propuesta de partida doble, para otros doble imputación, del fraile franciscano Luca Bartolomeo Pacioli en su libro *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*, más precisamente en la tercera parte que contiene el tratado *De computis et scripturis* (De las cuentas y de las Escrituras). El tiempo entre el gran auge comercial y la revolución industrial se caracterizó por una contabilidad de solo conservación de registros, pero la industrialización trajo como necesidad el desarrollo de estados financieros con que no solo se informara o hiciera rendición de cuentas (medición del beneficio neto) por parte del agente (administrador) a los dueños de las empresas, sino que también, fuera base para tomar futuras decisiones y dicha información llegara tanto a usuarios internos como externos. De ahí en adelante son las crisis financieras del pasado siglo y las muy recientes del presente, y la aparición de contabilidad social y ambiental, en las que la información contable erige su rol protagónico. Es de agregar que la evolución contable se ha dado a partir de diferentes escuelas de pensamiento y doctrinas entre las que claramente se distinguen: Contista y Cincocontista; Jurídico-personalista; Controlista; Patrimonialista y Neopatrimonialista. Para la escuela contista la contabilidad es la ciencia de las cuentas, cuyo objeto es elaborar las adecuadas reglas que rigen las anotaciones en las mismas. Túa Pereda en su trabajo *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones* (Centro Interamericano Jurídico-Financiero., 1995) expresa que la contabilidad en sus inicios tiene correspondencia con las matemáticas y vinculación con la estadística; pero que la relación contabilidad - derecho (Jurídico-personalista) es de vieja data que incluso hoy, se lee en el derecho, el origen de la fundamentación o conceptualización contable, advirtiendo además, el innegable hecho de la regulación inminentemente jurídico-mercantil, además que se argumenta el desplazamiento del objeto de investigación contable inicial de las cuentas y los registros a derechos y obligaciones privativos del patrimonio objeto de administración. La escuela controlista expresa que la práctica contable se da por la necesidad de ejercer control sobre un patrimonio, Fabio Besta (1891) entiende la Contabilidad como ciencia del control económico. Defiende las cuentas que captan los

valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables y sus variaciones, para luego transformarse en controlismo al dirigir la atención de la contabilidad al control de la riqueza de la hacienda. La escuela patrimonialista sostiene que el objeto de investigación contable es el patrimonio en términos de su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, que su fin es el gobierno oportuno, prudente y conveniente de tal patrimonio.

Otros enfoques se han propuesto para explicar la evolución de la contabilidad, desde lo económico los anteriormente señalados controlismo y haciendalismo son complementados o superados por la propuesta de economía de empresa doctrina alemana, cuya mayor preocupación se centra en la determinación y análisis de los resultados (Pérdidas y ganancias) y asignación de una doble función al balance del ejercicio: la primera establecer el valor actual del patrimonio (con base en los costos de *reproducción*) y la segunda, determinar la renta del ejercicio. Así mismo, la Teoría de las causas económicas distingue dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad, primero el origen o financiación (causa) y segundo, el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados. La Contabilidad de costos o contabilidad de gestión, dado el desarrollo industrial y el avance en otras disciplinas, como la Economía y la Ingeniería, las investigaciones contables en torno a la problemática de los costos, fue terreno abonado para nuevas propuestas. El estudio analítico de los costos, inicialmente limitado al cálculo y representación de costos, se profundiza con la contabilidad de Gestión direccionada a la toma de decisiones, el control de las operaciones económicas de explotación y la rendición de cuentas. La Contabilidad no monetaria o de unidades físicas, entre los ensayos desarrollados con un enfoque económico, aquellos que mantienen la vinculación del objeto de la contabilidad a una realidad económica (Mileti, y otros, 2007), se destacan los de Treful, Sigaut e Ijiri, este último en la segunda mitad de los años sesenta propone un modelo en el que diferencia dos grupos de cuentas: el Grupo Cuentas de Activos (presentes y futuros, positivos y negativos) que funcionan como en el modelo acostumbrado de partida doble, pero utilizando en cada cuenta el género de cantidad que le es propio (representan magnitudes stock), y el Grupo Cuentas de Actividad, que representan magnitudes flujo, similares a las cuentas de resultados, pero más amplio, al integrar actividades que no se relacionan directamente con las usuales de resultados. El modelo de Ijiri no proporciona estados valorados de Situación y de Resultados, los cuales deben obtenerse por medio de un conjunto de precios aplicado a las unidades físicas. De nombrar también la propuesta de Contabilidad Social para ampliar en el material de Mileti y otros, Contabilidad Nacional, Macrocontabilidad o Contabilidad Macroeconómica, derivación de la contabilidad que se ocupa de los fenómenos macroeconómicos. En sus primeros desarrollos se encargó del proceso de circulación de valores en las economías y aportó al cálculo estimado de la renta en gran número de países; dada la crisis del treinta, la segunda guerra mundial y el desarrollo de la teoría económica de Keynes se profundiza en la propuesta, es así como

en 1941 Wassily Leontief presenta el modelo cerrado de análisis input-output como instrumento de medición, predicción y análisis económicos, que luego en 1953 reformula para hacerlo dinámico y abierto. En 1945 comienza el mayor auge de esta propuesta, al reunirse en Princeton un subcomité encargado de analizar los problemas relacionados con las estadísticas de la renta y de las cuentas nacionales, escogido por el Comité de Expertos Estadísticos de Naciones Unidas. En 1947 se hace público el informe del subcomité el cual recomienda que en el cálculo de la renta nacional se incluyera en el marco de la contabilidad nacional, definiendo diferentes fórmulas de contabilidad para la totalidad del sistema económico y para los más importantes sistemas del mismo. Se adjuntó a este estudio el Memorándum de Richard Stone (presidente del comité) en relación a la definición y medida de la renta nacional y de las macromagnitudes concernientes a ella. El marco contable es establecido desde la propuesta de Stone y sobre la base del pensamiento keynesiano (equilibrio ahorro e inversión), que a la vez fundamentan los sistemas de la O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y de Naciones Unidas. En 1970 la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas saca a luz el nuevo Sistema de Cuentas Económicas Integradas (S.E.C.) y se pone, al mismo tiempo, en marcha otra modalidad de contabilidad macroeconómica, relacionada con el análisis de los flujos de fondos en la economía de una colectividad. Finalmente desde este enfoque económico habrá de decirse que la llegada de la contabilidad Social abrió puertas al pensamiento contable en dirección de nueva metodología, que ya no se ocupe solo de problemáticas microeconómicas de las unidades económicas individuales o la sola empresa, puesto que la realidad económica es más amplia, macro, en atención a que las empresas en su conjunto contribuyen a la renta nacional (Mileti, y otros, 2007). Así mismo, el avance de la Contabilidad de Gestión cuya finalidad analítica no tenida en cuenta por la contabilidad Financiera tradicional, implica denodados esfuerzos por llevar a cabo investigación orientada a nuevos fundamentos disciplinares contables, de ahí el más reciente enfoque integral de la contabilidad económica en el que según sus exponentes es necesario incluir la Contabilidad Pública, la Contabilidad ambiental y de unidades no lucrativas, para lograr una verdadera integralidad. En atención al anterior breve resumen evolutivo de la contabilidad, se puede decir que la información presentada a partir de la preparación de resúmenes, estados de situación, han tenido en principio un interés particular, medición y conocimiento de la riqueza con que contaba un individuo en un momento determinado, pero que el paso a una economía de industria trajo nuevos actores con otros derechos e intereses, por lo que pasar de una técnica no regulada o sin reglas claras de ejecución a una técnica regulada que protegiera a todos los usuarios, fue imprescindible. Por ello la aparición de enfoques o, los denominados por algunos autores, paradigmas. **El primer enfoque o el de la Ganancia Líquida Realizada** se caracteriza porque: Mide la utilidad operativa de la empresa; está dirigido a satisfacer el interés común del público; dirigido a usuarios indeterminados; su punto de partida o fuente de información son los intereses económicos; como metodología de trabajo utiliza básicamente los principios de

contabilidad generalmente aceptados; y, elabora estados financieros de propósito general (Balance General, Estados de Resultados, etc.) **Mientras que el segundo enfoque**, el de **La Utilidad de la Información**, se caracteriza porque: Produce información útil para apoyar los procesos de toma de decisiones; está dirigido a satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios; dirigido a usuarios determinados, es decir, al usuario individual; su punto de partida o fuente de información es la realidad misma; como metodología de trabajo utiliza la investigación empírica; y, elabora estados contables de propósito especial. Al buscar en cual paradigma matricular una memoria de sostenibilidad es preciso definirla: **Memoria de sostenibilidad**: informe que proporciona una imagen equilibrada y razonable del desempeño en materia de sostenibilidad por parte de la organización informante, que incluye tanto las contribuciones positivas como las negativas. Y además definir **Sostenibilidad corporativa**: modo de gestión de una empresa, mantenido a lo largo del tiempo, que tiene en cuenta el conjunto de valores y expectativas que aseguran su futuro, minimizan sus riesgos, provocan su legitimación social y la elección de los grupos de interés para comprar, invertir, trabajar. La primera definición habla de proporcionar una imagen, no de presentar la situación a una fecha determinada o de corte, qué se ha hecho y que no, para lograr que la imagen sea apreciable por el usuario de la información, es inherente la búsqueda de legitimación social como así lo corrobora la segunda definición y los estudios citados por Minga Negash [.....] otro conjunto de investigación argumenta que el esfuerzo de revelación ambiental de la firma es un ejercicio de auto-servicio para obtener legitimación social. Los investigadores sociales argumentan que la firma logra esto mediante isomorfismo (coerción, imitación y presiones normativas), Veá, por ejemplo, Di Maggio and Powell (1983); Patten (2005); Chen and Chen (2009); Cho, Freedman and Patten (2009). Citados por Minga Negash en (NICNIIF, 2009). En otras palabras, las firmas se comprometen en administración de la impresión y buscan crear una imagen de ser ambientalmente amigables cuando de hecho la naturaleza de su actividad es ambientalmente sensible. Si esto es correcto, se rompen los mecanismos de revelación voluntaria. Por consiguiente, es necesario desvincular la protección del bien público del ejercicio corporativo de relaciones públicas. (NICNIIF, 2009). Es en virtud de lo anterior que se critica frases como **el que contamina paga** porque entiende el derecho a contaminar para los que tienen recursos con que hacerlo, en este concepto se enmarcan la venta de servicios ambientales tales como: servicios de la biodiversidad, ecoturismo y la venta del uso de los bosques como “sumideros de carbono” (a través de los bonos del carbono); y **ser ambientalista paga** doble moral de aquellos abrazados a las últimas propuestas de minorías de sostenibilidad con las que buscan imagen corporativa o legitimación social. Para cerrar este ítem es propicio adjuntar el siguiente texto tomado del trabajo de Minga Negash: Los aportes de este paper son cuádruples. Primero, la revisión de la literatura sugiere que dado que el ambiente es un bien público, las solas soluciones del mercado no ofrecerán la respuesta a los múltiples problemas de degradación ambiental que el mundo está enfrentando. Esto será válido para los

problemas tanto transfronterizos como no-transfronterizos. Segundo, consistente con Freedman and Jaggi (2006) y Bebbington et al (opcit) las observaciones del estudio de caso tuvieron dificultad para diferenciar entre propaganda e información. Tercero, con la estructura conceptual de la información financiera, la conclusión general que se obtiene de los tres estados financieros se puede resumir como sigue: - (i) Desde la perspectiva del cumplimiento, es imposible concluir que las compañías están satisfaciendo los requerimientos de los IFRS, (ii) Ninguna de las tres compañías globales reveló el tamaño y lo adecuado de las provisiones que han establecido, junto con las provisiones y contingencias normales, en relación con el ambiente, (iii) Las notas y las descripciones de las tres compañías parecen similares, señalando la convergencia global de las prácticas de información financiera y el atrincheramiento de la industria de la auditoría. En otras palabras, ninguna compañía global produjo un estado individual sobre el ambiente. Finalmente, a partir de la perspectiva de la calidad de las ganancias, las implicaciones que tienen el no-reconocimiento, la no-revelación y lo inadecuado de las provisiones por responsabilidades ambientales pasadas y presentes apunta a una dirección: la inflación de las ganancias y de los valores (fundamental/intrínseco) de los patrimonios.

Y de no ignorar del estudio de Negash el siguiente comentario: Los hallazgos son consistentes con las observaciones de Freedman and Jaggi (opcit) y de Bebbington et al (opcit) en el sentido de que el análisis reveló que permanece sin claridad el fenómeno a partir del cual se prepararon los reportes de responsabilidad social y de sostenibilidad, quién los preparó y si los reportes están sujetos a auditoría. Más específicamente, los reportes anuales raramente contenían datos cuantitativos no-financieros. Las presentaciones no siguieron un estándar o un formato específico, y parece que se cumple de manera inadecuada con las guías GRI y otras de carácter similar. Las secciones de responsabilidad social de los reportes también parece que se refieren más a un trabajo de filantropía. Los reportes no señalaron las contribuciones que causan las firmas a partir de las inversiones en salud y seguridad. Y más adelante se continua con el comentario de lo encontrado en las compañías estudiadas: La sección del reporte anual relacionada con los estados financieros tampoco es diferente de la sección de la información no-financiera. Los reportes anuales 2008 de las tres compañías fueron inspeccionados con relación al IFRS 6 (para la adopción temprana), IFRIC 5, IAS 37, IAS 8, IAS 32, IFRS 7 e IAS 39. Los hallazgos son los siguientes:

(a) Los tres reportes anuales señalan que los estados financieros anuales fueron preparados de acuerdo con los IFRS (IFRS 1 e IAS 1). No obstante ello, Petro China también señala que fueron usados los Chinese Accounting Standards, así como ciertas interpretaciones de los Chinese GAAP provenientes de un departamento del gobierno. El reporte de auditoría de PWC también señala que los estados financieros fueron auditados de acuerdo con los Chinese Auditing Standards.

(b) Anglo American Plc señala que los costos para la restauración de los daños del sitio son suministrados a sus valores presentes netos y cargados contra utilidades en la medida en que progresa la extracción. Los cambios en la medición del pasivo relacionado con el desmantelamiento o la preparación del sitio se ajustaron al costo del activo relacionado en el período corriente.

Continuando la identificación Minga agrega: el IFRS 6 (en implementación desde enero 2009), por ejemplo, se refiere de manera directa a las industrias extractivas, y la IFRIC 5 ofrece orientación para los desembolsos por desmantelamiento, rehabilitación y restauración relacionados con el ambiente. La IFRIC 3 (todavía en discusión) y el IAS 38 (intangibles) tratan los derechos de emisión asignados por el gobierno, el comercio con esos derechos y el deterioro de los derechos de emisión. Además, es importante observar que otros estándares ofrecen respaldo indirecto para el reconocimiento, la medición y la revelación de los activos y pasivos ambientales. El IAS 37 (provisiones por pasivos y activos contingentes) puede ser vinculado con los pasivos ambientales. IFRS 3, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 24 e IFRS 8, respectivamente, se refieren a combinaciones de negocios, inversiones en negocios conjuntos y asociadas, revelaciones de partes relacionadas y especifican los segmentos reportables de la compañía global geográficamente dispersa. Las compañías globales registradas, sujetas a ciertas exenciones, se espera que cumplan con los IFRS. La perspectiva ambiental ofrece una nueva luz para los estándares globales de información financiera; una luz que es útil para monitorear y proteger el ambiente.

A su vez los IFRS han llevado a que las empresas consideren los factores ambientales como riesgos a tener en cuenta en el balance ante la dificultad de una debida presentación. Por eso Negash en su paper propone un esquema conceptual para sintetizar las causas y los efectos de las degradaciones ambientales, y argumenta que el modelo global de contabilidad REA (recurso, evento, acción) en el contexto de los bienes públicos y de los IFRS es necesario para monitorear el comportamiento ambiental de las firmas globales (Negash, 2009).

5.2 Estrategias o propuestas de contabilidad de gestión ambiental a partir de las cuales se genera memorias, información útil para la toma de decisiones de diferentes usuarios.

En documentos con resultados de investigaciones relacionados con la contabilización de hechos ambientales Haripriya (2000) citado por Minga Negash en (NICNIIF, 2009) subraya cuatro sistemas de contabilidad ambiental que no son mutuamente excluyentes. Son (i) contabilidad de los desembolsos por contaminación; (ii) contabilidad física que mide en el tiempo los inventarios de activos ambientales; (iii) indicadores verdes: un sistema vinculado de manera estrecha con la medida convencional del PIB y ajustada a

la medida Nordhaus-Tobin de bienestar económico; y (iv) el sistema de cuentas nacionales (SNA = System of National Accounts) de Naciones Unidas.

5.2.1 Contabilidad de los desembolsos por contaminación

De acuerdo a las necesidades de las empresas y de los países han sido presentadas propuestas de clasificación para el registro de hechos ambientales como en el caso de Europa CEPA 1994 con versión posterior CEPA 2000 Classification of Environmental Protection Activities and Expenditure (Clasificación de Actividades y Gastos de Protección del Medio Ambiente) para la contabilidad nacional. Es una clasificación funcional genérica, con posibilidades de desagregación y de usos múltiples para la protección ambiental, usada para clasificar actividades, productos, desembolsos y otras transacciones. También las empresas podrían usar esta clasificación para diferenciar sus gastos ambientales y por consiguiente adaptarlos a sus necesidades de información, creando cuentas contables con estos conceptos ambientales (Reynaldo Argüelles, 2011). Tiene la siguiente estructura: (Ver anexo pág. 111: CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES Y GASTOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE (CEPAL 2000))

5.2.2. Contabilidad física que mide en el tiempo los inventarios de activos ambientales.

La Estructura del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada (SCAEI) propone las **Cuentas de flujos físicos**. El SCN se preocupa de valorar los stocks en un determinado momento, y a la vez, de los cambios de esos valores en el tiempo o flujos. A su vez, el SCAEI considera stocks y flujos tanto en términos monetarios como físicos, y su punto de partida es la descripción de los flujos físicos dentro de y entre las esferas económica y ambiental. Los flujos físicos se contabilizan en unidades de cantidad, los cuales deben ser pertinentes con las características físicas del flujo en consideración (CEPAL, 2005). En el documento citado se puede ampliar la información sobre **Tipos de cuentas de flujos físicos** a su vez tratadas como: *Cuentas de flujos de productos*; Cuentas de flujos de recursos naturales; Cuentas de flujos de insumos ecosistémicos y Cuentas de flujos de residuos. Y la propuesta de presentación, agrega **Cuentas presentadas en forma matricial** en diferentes tablas: Tablas de oferta y utilización en términos físicos; Tablas de oferta y utilización en términos monetarios; Tablas híbridas de oferta y utilización.

5.2.3 Indicadores verdes asociados al Producto Interno Bruto (PIB)

Gómez Olaya y otros en su investigación en cuanto a la temática expresan: La aceptación generalizada que el PIB está relacionado con el bienestar humano, dado que su crecimiento permite a la sociedad acceder a un mayor número de bienes y servicios, es

correcta hasta cierto punto; pero es incompleta, puesto que existen aspectos importantes de la actividad económica y del Bienestar que la medida del PIB no tiene en cuenta; diversos analistas han señalado factores como la equidad, la justicia social, la dimensión ecológica y ambiental, la dimensión psicológica, etc., los cuales no están incluidos en el PIB, o están considerados de una manera inadecuada (Gómez Olaya, Sánchez Rengifo, & Herrera, 2006). En este trabajo se hace el siguiente comentario: Los intentos de corregir el PIB con el propósito de obtener un indicador que nos permita evaluar el bienestar económico, en situaciones de crecimiento económico, se remontan, cuando menos, al trabajo pionero de Nordhaus y Tobin de 1973, en el que propusieron una versión modificada del Ingreso Nacional denominada “Measure of Economic Welfare” (MEW), para la economía de los Estados Unidos de Norteamérica. Y que en 1989, Herman Daly y John B. Cobb Jr. presentaron el Índice de Bienestar Económico Sostenible - IBES (Index of Sustainable Economic Welfare– ISEW) para la economía de los Estados Unidos de Norteamérica en el período 1950-1986. El cálculo del IBES incluye ajustes por distribución del ingreso, daños ambientales, el valor del trabajo de la mujer en el hogar, y agotamiento de los recursos entre otras características. Se basa, en términos generales, en los trabajos de Nordhaus y Tobin, entre otros, aunque incluye nuevas variables y usa metodologías diferentes para el cálculo de algunas de ellas (Gómez Olaya, Sánchez Rengifo, & Herrera, 2006). El índice de bienestar económico sostenible (isew/ ibes) o Índice de Progreso Genuino (GPI) fue construido inicialmente por Herman Daly y John Cobb Jr, en colaboración con Clifford Cobb. Se trata de un índice de bienestar económico sostenible que pretende encontrar una medida de bienestar, más adecuada que el PIB, compuesto por las siguientes variables (marcadas con un signo positivo si representan adiciones al bienestar económico y con signo negativo en caso contrario): (Ver anexo **Cuadro 4** Pág. 112 Variables ISEW/GPI).

De señalar que el estudio citado presenta posteriores desarrollos de estos índices en países como Austria, Alemania, Italia, Suecia, Países Bajos, Estados Unidos, Reino Unido, Australia, y se hace mención del trabajo del investigador Roberto P. Guimaraes, en un estudio denominado “Fundamentos territoriales y biorregionales de la planificación”, realizado en el año 2001 en el que se muestra una estimación del IBES (Índice de Bienestar Económico Sostenible) para 12 países de Latinoamérica, entre los que se incluye Colombia (empleando un conjunto de 9 variables, para el período comprendido entre 1980 y 1996). Son trabajos desde la economía de traer a colación en este estado del arte por cuanto aporta el camino seguido desde diferentes áreas del conocimiento, de ser tomados por la contabilidad a la hora de categorizar o clasificar, hacer registros y producir informes. De agregar los siguientes comentarios extractados del mismo estudio: El GPI permite apreciar de forma directa el mejoramiento o deterioro experimentado por una economía, incluyendo ajustes en términos de beneficios y costos no considerados en el PIB; sin embargo no puede decirse, en el sentido estricto del término, que muestre de manera directa la evolución del bienestar económico. Y además, en cuanto a las

limitaciones derivadas de sus características metodológicas, pueden señalarse las siguientes: su estimación implica monetizar una serie de costos y daños ambientales en el corto y largo plazo (agua, aire, ruido, etc.), así como el agotamiento del capital natural (recursos renovables y no renovables); y estos cálculos enfrentan los usuales problemas técnicos de la valoración de los bienes y servicios ambientales que no pasan por los mercados convencionales y que además enfrentan una serie de conflictos conceptuales, como considerar el capital natural y el económico como sustitutos (Gómez Olaya, Sánchez Rengifo, & Herrera, 2006).

5.2.4 El sistema de cuentas nacionales (SNA = System of National Accounts) de Naciones Unidas.

Según la versión para comentarios presentada por CEPAL en 2008 el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) es el conjunto normalizado y aceptado internacionalmente de recomendaciones relativas a la elaboración de mediciones de la actividad económica de acuerdo con convenciones contables estrictas, basadas en principios económicos. Las recomendaciones se expresan mediante un conjunto de conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables que incluyen las normas aceptadas internacionalmente para la medición de partidas como el producto interno bruto (PIB), el indicador de los resultados económicos utilizado con mayor frecuencia. El marco contable del SCN permite elaborar y presentar los datos económicos en un formato destinado al análisis económico, a la toma de decisiones y a la formulación de la política económica. En el capítulo 29 **Cuentas satélite y otras extensiones** se establece: Una forma mucho más amplia de flexibilidad es la cuenta satélite [...] Esas cuentas satélite cubren, por lo general, cuentas específicas y vinculadas con esferas determinadas como la educación, el turismo y los gastos de protección del medioambiente y pueden considerarse como una extensión de las cuentas de un sector clave. En cuanto a la **Contabilidad ambiental** define: Las cuentas ambientales tienen por objeto describir, en un marco basado en el SCN, la repercusión de la utilización (y en ocasiones el agotamiento) de los recursos naturales y la generación de residuos que contaminan el aire y las aguas. Asimismo, permiten identificar las actividades específicas que se dedican a prevenir o combatir los efectos de la actividad humana sobre el medioambiente. Y seguidamente se agrega: En 1993 se publicó una versión provisional de las cuentas satélite del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada (System of Environmental-Economic Accounting) (conocido como *SEEA por sus siglas en inglés*). En 2003 se publicó una versión actualizada. Se trabaja actualmente en una revisión ulterior con miras a su publicación durante el año 2012. Los objetivos del *SEEA* son:

- a. promover la adopción de clasificaciones estandarizadas en materia de estadísticas ambientales que permitan ampliar el valor y la relevancia de la información ambiental existente;

- b. aportar una nueva dimensión a las estadísticas ambientales mediante la aplicación de las tradicionales normas de la contabilidad económica, que permita establecer un vínculo entre los flujos y los stocks;
- c. proveer un vínculo con la información económica contenida en las cuentas económicas convencionales, y que permita el fortalecimiento de la confiabilidad y la coherencia entre ambos conjuntos de información;
- d. identificar el uso y la propiedad y, en consecuencia, la responsabilidad por los impactos ambientales;
- e. promover la elaboración de conjuntos de datos integrados y uniformes en el tiempo;
- f. facilitar la comparación internacional (CEPAL, 2008)

Un Cuadro combinado de oferta y utilización de bienes y servicios para la protección ambiental y más información sobre el SCN y sus cuentas satélites, específicamente las ambientales se puede encontrar en la web de CEPAL. Todo lo anterior tiene tratamiento desde la contabilidad nacional si bien puede tenerse en cuenta como aporte para el estudio de temáticas y variables que deban ser informadas en los estados financieros, en su concepción distan mucho de ellos. El solo enfoque de la contabilidad nacional para establecer un PIB o PNN no tiene punto de comparación con Estados de situación o de renta de una empresa.

5.3 Propuestas para la presentación de memorias de sostenibilidad.

5.3.1 Desde el GRI la memoria se propone construirla a partir de tres dimensiones: económica, ambiental y social. No siendo objeto de este trabajo lo económico y social se toma la descripción sugerida para informar la dimensión ambiental de la cual se expresa: La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua. Los indicadores ambientales cubren el desempeño en relación con los flujos de entrada (materiales, energía, agua) y de salida (emisiones, vertidos, residuos). Además, incluyen el desempeño en relación con la biodiversidad, cumplimiento legal ambiental y otros datos relevantes tales como los gastos de naturaleza ambiental o los impactos de productos y servicios. Y a continuación se enuncian los elementos sobre los cuales debe informar el enfoque de gestión ambiental:

- Materiales
- Energía
- Agua
- Biodiversidad
- Emisiones, vertidos y residuos
- Productos y servicios
- Cumplimiento normativo
- Transporte

➤ Aspectos generales

Además se solicita proponer los objetivos y desempeño, Política, Responsabilidad de la organización, Formación y sensibilización, Evaluación y seguimiento, Información contextual adicional y finalmente los indicadores de desempeño ambiental para cada uno de los elementos o aspectos sujetos a medición. Como guía realmente solo pretende sugerir sobre que informar y cómo hacerlo, mas no de donde hacerlo, es claro que se precisa tener un sistema de gestión contable ambiental con el que se pueda producir un estado contable ambiental de la organización.

5.3.2. Desde los índices sostenibilidad Dow Jones es necesario decir que un índice es una medida en el tiempo de variables pertenecientes a un sistema, que informa sobre el comportamiento o tendencias de ese sistema. Que Dow Jones es un índice bursátil, muestra la evolución en un determinado mercado. Técnicamente se refiere al promedio estadístico calculado con base al valor de las acciones de las empresas representativas del sector que conforman el índice a través del tiempo, en otras palabras, representa un precio promedio ponderado de las treinta compañías más grandes y conocidas de la industria y, que a su vez se encuentran registradas en la bolsa de Nueva York. Fue creado el 31 de diciembre de 1998 por las entidades Dow Jones Indexes (indicador con sede en la ciudad de Nueva York), Stoxx Limited (administrador del índice europeo) y SAM (Sustainable Asset Management), encargada de la evaluación de candidatos a partir de criterios de sostenibilidad elegidos para el índice, los cuales son:

- **Económica:** código de conducta, gobierno corporativo, gestión de las crisis y riesgos y otros criterios específicos para cada sector.
- **Medioambiental:** implantación de Sistemas de Gestión Medioambiental, estrategia de prevención y lucha contra el cambio climático, respeto y fomento de la biodiversidad, ecoeficiencia y otros criterios generales. También se tienen en cuenta otros específicos para cada sector.
- **Social:** desarrollo del capital humano, atracción y retención de talento, indicadores de ámbito laboral, acción social y criterios específicos de cada sector.

En virtud de lo trabajado hasta aquí del estado del arte se colige no existir en el momento un verdadero estándar para la presentación de memorias de tipo ambiental ni mucho menos de un estado ambiental a partir de la contabilidad ambiental, si muchas propuestas con diferentes enfoques y variables a tener en cuenta.

5.4. Presentación de Estados financieros

La contabilidad como fue expresado en otros apartes de este trabajo ha tenido evolución desde su definición, pero también desde los objetivos de información que satisface. Así por ejemplo la contabilidad financiera es una técnica basada en los Principios Generales de Contabilidad, que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones en relación con dicha entidad económica. Existen otros tipos de contabilidad que por razones del objeto de este trabajo no serán tenidas en cuenta, pero que como sistemas de información son importantes para diferentes usuarios. Con base en la contabilidad financiera se preparan los estados financieros que son resumen de información que se preparan para dirigirlos a diferentes usuarios. Se profundizará en dos estados el Balance General y el Estado de Resultados dado que ellos están conformados por los denominados elementos de los estados financieros sobre los cuales se tratará de ubicar partidas ambientales que los afecte, que deban ser o están siendo incluidas en ellos, para entrar a responder la pregunta de investigación.

Del Balance General o estado de situación financiera en su marco conceptual NIIF expresa: La situación financiera de una empresa se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y solvencia, así como, por la capacidad para adaptarse a los cambios habidos en el entorno en que opera. La información acerca de los recursos económicos controlados por la empresa y de la capacidad que tuvo para modificar tales recursos, es útil al evaluar la posibilidad que la empresa tiene para generar en el futuro efectivo y demás equivalentes de efectivo. La información acerca de la estructura financiera es útil para predecir las necesidades futuras de préstamos, así como para entender cómo las utilidades y flujos de efectivo futuros serán distribuidos entre los que tienen participación en la propiedad de la empresa; también es útil al predecir si la empresa tendrá éxito en la obtención de nuevas fuentes de financiamiento. La información acerca de la liquidez y solvencia es útil al predecir la capacidad de la empresa para cumplir sus compromisos financieros según vayan venciendo. El término liquidez se refiere a la disponibilidad de efectivo en un futuro próximo, después de haber considerado el pago de los compromisos financieros del período. El término solvencia se refiere a la disponibilidad de efectivo con una perspectiva a largo plazo, para cumplir con los compromisos financieros según vayan venciendo las obligaciones. Muchos hechos de tipo ambiental pueden estar afectando la liquidez, la estructura financiera y la solvencia del ente y al no ser debidamente identificados, clasificados y registrados no son visibles ni reciben el debido análisis en términos de su incidencia pasada, presente y futura.

5.4.1 Partidas o elementos que conforman los Estados financieros actuales

Desde Normas Internacionales de Información Financiera los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y de otros hechos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son denominadas los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medición de la situación financiera en el balance general son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medición del desempeño en el estado de resultados son los ingresos y los gastos y desde la norma colombiana DR 2649 de 1993 Art. 34. Enumeración y relación. Son elementos de los estados financieros, los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria y las cuentas de orden. Los activos, pasivos y el patrimonio, deben ser reconocidos en forma tal que al relacionar unos con otros se pueda determinar razonablemente la situación financiera del ente económico a una fecha dada. La sumatoria de los ingresos, los costos, los gastos y la corrección monetaria, debidamente asociados, arroja el resultado del período. Se observa en cuanto a cuentas del estado de resultados que NIIF no categoriza el costo.

5.4.1.1 Definiciones

Cuadro comparativo de definiciones	
Según NIIF	Según DR 2649 de 1993
Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de hechos pasados, del cual la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.	Activo. Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.
Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de hechos pasados, al vencimiento de la cual y para pagarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.	Pasivo. Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes.
Patrimonio es la parte residual en los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.	Patrimonio. El patrimonio es el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos.
Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo	Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de

<p>largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien, como disminuciones de las obligaciones que dan como resultado aumentos del Patrimonio y que no están relacionados con los aportes de capital efectuados por los propietarios.</p>	<p>recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.</p>
	<p>Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.</p>
<p>Gastos son las disminuciones en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de egresos o disminuciones del valor de los activos, o bien, como surgimiento de obligaciones que dan como resultado disminuciones en el Patrimonio y que no están relacionados con las distribuciones de Patrimonio efectuadas a los propietarios.</p>	<p>Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.</p>

Cuadro 5 Fuente marco conceptual NIIF y DR 2649 /93

Dejando de lado el concepto de costo que aparece en la reglamentación colombiana más no en la norma internacional no se encuentra significativas diferencias en las definiciones de los elementos de los estados financieros. Es por ello que se continúa con la presentación de definiciones desde la contabilidad ambiental para elementos relacionados con los estados financieros:

5.4.1.2 Partidas ambientales a tener en cuenta en los elementos de los estados financieros.

Activos

Según NIIF: **Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente a los flujos de efectivo y de otros equivalentes de efectivo de la empresa**¹. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes de efectivo, **o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción**. A partir de este elemento en NIIF y principalmente del resaltado en negrita se colige que la destinación de recursos a la adquisición de Bonos de CO₂, la reconversión industrial y tecnológica vía la implementación de Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL), como maquinaria y equipos para la prevención y resarcimiento del daño ambiental son plenamente identificables como activos. Una definición que aporta a la claridad conceptual y la identificación de activos ambientales la trae Mejía Soto, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC (2002): "los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad" se contabilizarán como un activo (Mejía Soto, 2010). Y el referido autor a continuación cita: "Bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizarlos daños que se le pudieran ocasionar. Dentro de este grupo se encuentran:

- Inventarios de materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables;
- Propiedad, planta y equipo que se empleen con los mismos fines;
- Cargos diferidos representados por gastos de investigación y desarrollo en la tecnología limpia, así como los gastos de reforestación" (Ablan y Méndez, 2004, 17), (Mejía Soto, 2010).

Otras definiciones propuestas por otros entes reguladores contables se pueden consultar en el libro del profesor Mejía.

Pasivos

Según NIIF: Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de hechos pasados, al vencimiento de la cual y para pagarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Y en comentarios se agrega: Una característica esencial de todo pasivo es que la empresa tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de

¹ La negrita no es del texto original

actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente, como consecuencia de la ejecución de un contrato o de una obligación de tipo legal, por ejemplo, cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también se originan por la actividad normal de la empresa, por las costumbres comerciales y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar de forma equitativa. **Si, por ejemplo, una empresa decide, como política comercial, reembolsar a clientes por deficiencias en los productos incluso cuando surjan después del período normal de garantía, los montos que se espere desembolsar respecto de los bienes ya vendidos representan también pasivos para la empresa².** El ejemplo permite proponer que en el mismo sentido la empresa buscando prevenir o resarcir el daño puede incurrir en pasivos ambientales.

Mejía en su libro cita, **Ingresos ambientales:** “Bischhoffshausen (1996, 156) identifica como beneficios ambientales el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante” (MEJIA SOTO, 2010).

Costos Ambientales: En términos generales y siguiendo a Bischhoffshausen (1996, 147-151) se pueden identificar costos ocultos como los derivados de reparación de daño ambiental, adquisiciones de equipos de protección, seguros ambientales, supervisiones médicas, control de contaminantes, responsabilidad por derrames, administración de desechos, disposición final de residuos, estudios ambientales, reciclaje, indemnizaciones por daños a propiedad y personas. Los costos ambientales se puede clasificar como, costos financieros y administrativos tradicionales con impacto en lo ambiental, los costos contingentes difíciles de determinar con precisión en un momento dado y los costos sociales o externalidades (Azqueta, 1994, 5; Nemogá, Cortés y Romero, 2008,111; Dixon y Stefano, 1998, 2; Epstein, 2009, 143) (MEJIA SOTO, 2010).

Gastos ambientales

La Comisión de las Comunidades Europeas CUE (2001) considera que el gasto medioambiental “engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al 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 de aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biosfera y el paisaje” (MEJIA SOTO, 2010).

² La negrita no es del texto original

5.4.2 Dinámica de las cuentas o rubros ambientales Activos, costos y gastos ambientales son de naturaleza débito que quiere decir que son cuentas que nacen o aumentan en el débito y se cancelan o disminuyen en el crédito. Las cuentas de pasivos e ingresos ambientales son de naturaleza crédito que quiere decir que son cuentas que nacen o aumentan en el crédito y disminuyen en el débito.

5.4.3 Reportes relacionados con la gestión contable y ambiental presentados actualmente por las empresas

Hoy se habla de reportes de sostenibilidad algunas empresas como ECOPETROL en 2010 y en adelante, mediante la siguiente tabla hace la siguiente presentación:

Tabla 66 Distribución de gastos ambientales 2010 Ecopetrol	
Gastos ambientales relacionados con la operación de la empresa (estudios ambientales, trámites legales, interventorías, mantenimiento de equipos, monitoreos) Inversión en programas de recuperación y protección de recursos naturales renovables (optimización de tratamientos de aguas, adquisición de tecnologías, etc.)	2010 Inversión en millones de pesos \$95.609
Inversión operativa (manejo de aguas residuales, residuos, etc.)	2010 Inversión en millones de pesos \$306.240
Inversión en programas de recuperación y protección de recursos naturales renovables (optimización de tratamientos de aguas, adquisición de tecnologías, etc.)	2010 \$574.995 Inversión en millones de pesos
Inversión ambiental en flora y fauna (biodiversidad)	2010 \$11.440 Inversión en millones de pesos

Cuadro 6 Fuente: Ecopetrol de Vicepresidencia de Servicio

Como apartes del informe de gestión ambiental se encuentran algunas temáticas como las siguientes:

Contratación verde

La contratación verde se define como la adquisición o utilización de bienes o servicios con un impacto ambiental reducido durante todo su ciclo de vida, en comparación con bienes y servicios con una función equivalente.

En 2010 Ecopetrol desarrolló los pilares que dan soporte a la estrategia de contratación verde, con el soporte de Ecosistemi SRL, consultora italiana experta en la materia. Igualmente, se instaló la metodología de contratación verde enmarcada en los principios establecidos en el grupo de trabajo de Contratación Pública Sostenible del Proceso de Marrakech (2003).

Durante el desarrollo de la metodología se priorizaron los bienes y servicios a los cuales se incluirán criterios ambientales en el corto, mediano y largo plazo, y se construyó un plan al 2015 donde se incorporarán criterios ambientales a 115 líneas de bienes y servicios, cubriendo así el 100% de lo que Eurostat considera contratación verde. Adicionalmente se enuncian los trabajos y metodologías empleadas en el manejo del Agua; manejo de residuos sólidos; Gestión integral de residuos peligrosos; residuos no peligrosos; compromisos con el medioambiente, Incidentes ambientales y programas de prevención; Control de atentados a los oleoductos; además se presenta información sobre Ecoeficiencia; Biodiversidad; Cambio climático; Biocombustibles; Cultura ambiental; Cumplimiento normativo y Tabla de indicadores G3 GRI; en este tipo de informe no se encuentra una clasificación que permita establecer o identificar que rubros corresponden a elementos de Estados Financieros, tampoco que destinación de recursos se clara y directamente se direccionó a prevención mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

En el caso de NUTRESA el índice o contenido del informe anual y de sostenibilidad Reporta un aparte en la página 14 titulado INFORME DE GESTIÓN Y SOSTENIBILIDAD

Ni en el informe de gestión ambiental y de sostenibilidad ni en los rubros de los estados financieros y notas existe una clasificación que permita establecer la destinación de recursos en términos de la prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

Banco de la República de Colombia informe de sostenibilidad 2013 en su presentación reza “En el aspecto ambiental se destaca la implementación de medidas enfocadas a la **prevención, control y mitigación**³ de los impactos generados en sus operaciones y el uso eficiente de recursos. Así mismo, la incorporación de diseños arquitectónicos amigables con el medioambiente como una estrategia para la renovación de los edificios que integran su planta física, como la construcción de la Biblioteca de la ciudad de Neiva, y las adecuaciones en algunos edificios para permitir el acceso y movilidad de personas con discapacidad” (BANCO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA, 2013).

³ El resaltado no es del informe original

6. METODOLOGÍA

La metodología empleada es de carácter descriptivo. Se relaciona la revisión bibliográfica y documental de artículos, normas nacionales e internacionales contables y

ambientales base para la definición de los conceptos e identificación de cuentas asociadas a los estados financieros y otros tipos de informe ambientales. Se auscultó: conceptos, partidas o cuentas relacionadas con lo ambiental en los estados financieros Balance general, Estado de Resultados susceptibles de una taxonomía integrada por los elementos: Prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

El primer objetivo específico se logró al hacer un breve recuento histórico de la contabilidad y su relación con el derecho y otras ciencias que han incidido definitivamente en el pensamiento de diferentes tendencias o escuelas, para la construcción de paradigmas contables, de ello se da cuenta en el estado del arte y el marco conceptual.

Identificar la destinación de los recursos financieros en relación a lo ambiental, segundo objetivo, se alcanzó al revisar diferentes informes ambientales presentados por las empresas, si bien, los estados financieros no ofrecen mayor detalle, los llamados informes de sostenibilidad acusan la existencia de destinaciones en la materia, que involucra destinación de recursos financieros.

La clasificación en términos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental se logra al comprender la importancia que tienen estos conceptos en la normatividad ambiental internacional y nacional existentes y la posibilidad de agrupación de diferentes cuentas contables bajo los expresados conceptos, también producto del trabajo presentado en las unidades marco conceptual y estado del arte.

El logro de los anteriores objetivos permitió identificar la necesidad de un estado financiero ambiental, contribuyo a idear y poder desarrollar la propuesta de un estado contable financiero ambiental con base en los tres elementos ya determinados: Prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental elementos que incorporan destinación de recursos financieros por parte de las empresas, objetivo general de la investigación y que da respuesta a la pregunta de investigación ¿Cuál sería la estructura de un estado financiero ambiental empresarial construido desde los elementos prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental?. La técnica empleada fue la revisión del material bibliográfico: libros, revistas, documentos, páginas Web de las empresas seleccionadas, de entes internacionales y nacionales relacionados con lo ambiental; bases de datos con información financiera ambiental como CECODES, Índice de Sostenibilidad Dow Jones Global y el Índice de Mercados Emergentes, así como, otras agencias relacionadas con el desarrollo sostenible citadas en el desarrollo del trabajo. La descripción y definición de términos se logró con base en la lectura de la normatividad internacional y nacional, debidamente referenciada en el trabajo. La población determinada fue empresas nacionales cotizantes en bolsa de valores y la muestra la selección de colombianas que hacen parte del Dow Jones índice Global: Bancolombia; Cementos Argos; Grupo Argos; Ecopetrol; Grupo de inversiones Suramericana; Grupo Nutresa y del Dow Jones Índice Mercados Emergentes: Almacenes Éxito; Banco Davivienda; Bancolombia; Cementos Argos; Ecopetrol; Empresa de energía de Bogotá; Grupo Nutresa e Isagen. Aparentemente pocas empresas pero suficiente población y muestra, dado que, son las que se han comprometido de alguna forma con el ambiente y son las obligadas a reportar en cuanto a este aspecto, si bien podrán existir otras con igual compromiso no cotizan en bolsa y sus informes cuando más siguen las directrices del GRI y por lo tanto no presentan el detalle para el fin de este trabajo.

A continuación se describen los diferentes pasos que se llevaron a cabo en el desarrollo de la investigación.

Pasos en el desarrollo del proyecto

6.1 Primer paso: se realizó una búsqueda bibliográfica temática, es decir, relacionada con la normatividad internacional contable, economía, finanzas y derecho ambiental. Seleccionados los temas de interés se compiló la que permitiera escribir un marco conceptual y definición de términos para proponer una aproximación al potencial estado financiero ambiental desde la destinación de recursos que en el trabajo de investigación se propone.

6.2 Segundo paso: Se identificaron los estados financieros que la normatividad colombiana obliga. Se definieron los elementos de dichos estados, principalmente el Balance General y Estados de resultados para establecer si desde sus estructuras actuales pueden proveer la información para el nuevo estado a proponer.

6.3 Tercer paso: se definieron los conceptos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental, así como, cuales destinaciones de recursos financieros pueden clasificarse en cada concepto.

6.4 Cuarto paso: Como cuarto se determinó la estructura del potencial estado en la siguiente forma: Encabezamiento que consta del nombre o razón social del ente; cuerpo integrado por los tres elementos prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental empresarial; y Firmas de los Responsables del estado e información que se presente.

6.5 Quinto paso: Se ausculto los estados financieros Balance general, estado de resultados, notas a los Estados financieros con sus respectivas notas o anexos, así como, los diferentes informes en materia ambiental presentados por las empresas seleccionadas bajo el criterio de empresas colombianas que preparan información para el índice de sostenibilidad Dow Jones global o el más específico Índice Dow Jones de Mercados Emergentes, que mide el rendimiento empresarial de cotizantes en bolsa de valores locales de los países en desarrollo, se analizó la información compilada y se construyó un cuadro resumen, que se presenta numeral 7 titulado resultados y discusión, conformado por los siguientes ítems: Nombre de la empresa u organización; Nombre del estado financiero u otro relacionado con lo ambiental; Año; Nombre de la cuenta o Concepto en el estado financiero u otro relacionado con lo ambiental; Valor en miles detectado o comentario. Este cuadro se acompaña de un resumen individual comentando los hallazgos importantes de señalar en relación a la necesidad de proponer un estado financiero de tipo ambiental que muestre cifras en la moneda funcional que se puedan clasificar como parte de los conceptos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental.

6.6 Sexto paso: Se construyó el formato de presentación del Estado financiero ambiental con base a la destinación de recursos al aspecto ambiental y discriminado bajo los conceptos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental. Finalmente se enunciaron las conclusiones y recomendaciones, el material anexo: cuadro de siglas, el glosario y el referente bibliográfico.

7. RESULTADOS Y DISCUSION

El primer hallazgo significativo de señalar, después de efectuada la revisión de la normatividad contable colombiana vigente con relación a estados financieros, es que no existe un estado de ese tipo que permita el detalle de la destinación de recursos por

parte de las empresas a lo ambiental. Los estados financieros según el DR 2949 de 1993 son:

De propósito General

Básicos

El balance general.
El estado de resultados.
El estado de cambios en el patrimonio.
El estado de cambios en la situación financiera, y
El estado de flujos de efectivo.

Consolidados

Los mismos anteriores pero en cabeza de la matriz del grupo económico.

De propósito especial

Balance inicial
Estados financieros de periodos intermedios
Estados de costo
Estado de inventario
Estados financieros extraordinarios
Estados de liquidación
Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
Ninguno de ellos con denominación alguna en términos del aspecto ambiental.

Más aún, al revisar diferentes reportes o informes empresariales de sostenibilidad y los estados financieros bajo normatividad internacional y nacional no se ha encontrado informe alguno que clasifique la destinación de recursos en términos de la propuesta PREVENCIÓN, MITIGACIÓN Y RESARCIMIENTO, y a continuación se presenta un cuadro resumen según la metodología descrita en la unidad anterior, que se acompaña de anotaciones sobre la revisión individual hecha a los diferentes informes de las empresas seleccionadas.

7.1 Cuadro resumen del examen a los estados financieros y notas, de la muestra de empresas seleccionadas según el criterio de cotizantes en bolsas de valores locales Índice Dow Jones de mercados emergentes. Ver cuadro anexo Pág. 108.

En términos generales las empresas presentan reportes integrales descriptivos de políticas, biodiversidad, Gestión del impacto y de externalidades, energía, agua, construcción sostenible y otros, dependiendo del objeto social y el reporte de tipo GRI que han acogido o de las necesidades de información para el índice de sostenibilidad

Dow Jones global o el más específico Índice Dow Jones de Mercados Emergentes, que mide el rendimiento empresarial de cotizantes en bolsa de valores locales de los países en desarrollo, dado que a las empresas ya no se les mide únicamente desde sus estados financieros también desde los aspectos social, ambiental y de gobierno corporativo para hacer el reconocimiento de sostenibilidad y continuidad a futuro. El cuadro resultante del examen a Estados Financieros y de información sobre sostenibilidad ambiental presentado permite establecer que son pocas las cifras o muy globales con respecto a la destinación de recursos financieros a lo ambiental. Los Balances y Estados de resultados que se publican no tienen nivel de detalle puesto que la mayoría se construyen a niveles de Clase, grupo o a lo sumo cuentas. El caso de la empresa acueducto de Bogotá se referencia porque es del sector público y porque su objeto social obliga mostrar como gasto operacional el grupo 55 Medio ambiente, pero esta cifra estará más al detalle a nivel de cuentas, subcuentas y auxiliares; la revisión a las empresas del sector privado permite señalar que en el balance y el estado de resultados no aparecen rubros identificables con lo ambiental, si algunos referentes en las notas o anexos de los estados financieros explicativas a las cifras globales, y que la gran mayoría presenta un reporte denominado Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental en donde ni quiera es clara la clasificación en el cuerpo del estado presentado, es decir no se diferencia que cuentas se relacionan con cada uno de los aspectos con que se titula el estado que se está presentando. Mucho menos se encontró, un reporte ambiental en los términos de prevención, mitigación y resarcimiento, de por si más exigente y específico, en ninguna de las publicaciones examinadas. Es de anotar que algunas empresa no publican sus estados financieros gratuitos es el caso de Basf que realiza cobros por cada uno de sus diferentes informes, si bien se respeta la política de la empresa, es una restricción para muchos usuarios que en ultimas pretenden información para la toma de decisiones con respeto a su futura relación con la empresa, y que de alguna manera corrobora lo que se ha dicho sobre poca información en lo ambiental suministrado por las empresas.

7.2 Comentarios individuales de aspectos ambientales encontrados en las empresas referenciadas en el cuadro

A continuación se presentan algunos comentarios individuales de aspectos generales de las empresas referenciadas en el cuadro:

Empresa de Energía de Bogotá (EEB)

Está en la lista del Índice de Sostenibilidad Dow Jones (DJSI) en mercados emergentes por tercer año consecutivo. En esta oportunidad, EEB subió cinco puntos con respecto al año pasado al pasar de 66 puntos en 2013 a 71 puntos en 2014 (REVISTA DINERO, 2014) Muestra como gasto operacional el grupo 55 Medio ambiente, pero esta cifra estará más al detalle a nivel de cuentas, subcuentas y auxiliares.

Bavaria

En los Estados financiero Balance y Estado de resultados así como en sus notas o anexos no se encontraron cuentas o anotaciones relacionadas con lo ambiental, su reporte de sostenibilidad 2013 rinde cuentas de los siguientes aspectos: Pág. 22 Gestión sostenible; Pág. 60 Producir más cerveza utilizando menos agua. La instalación de un nuevo reactor anaeróbico implicó una inversión de \$2.500 millones con los que se redujo significativamente el consumo de agua pasando de 5.1 a 4.85 hectolitros de agua consumida por un hectolitro de cerveza producida; Pág. 68 Reducir el consumo de energía y las; pág. 76 Fomentar la reutilización de empaques y el reciclaje emisiones de carbono; Pág. 72 Trabajar para que las operaciones tengan cero desperdicios, todos estos conceptos se pueden relacionar de acuerdo a la destinación de recursos financieros en un potencial estado de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental que muy seguramente al consultar la contabilidad empresarial se encontraran registrados en un nivel de sistematización contable de más detalle que con los presentados en el Balance y Estado de resultados.

Bancolombia

Revisados los estados financieros Balance general, Estados de Resultados y todas sus notas y anexos no se encontraron cuentas relacionadas con lo ambiental y en el índice del informe denominado de gestión ambiental se relacionan solo dos ítems vinculados con el ambiente: pág. 5 Modelo de gestión ambiental y Pág. 24 Crecimiento sostenible, los demás como: Análisis de materialidad; Personas comprometidas con la Banca más Humana; El valor de la confianza, entre otros, generan una mezcla si bien válida para un informe integral no son propios del informe que se está titulando, de gestión ambiental. Adicionalmente, el informe ofrece cifras de importancia relacionados en el cuadro que a continuación se presenta, que no pertenecen al sistema contable pero que la realización de los proyectos si generan destinación de recursos financieros que muy seguramente se puede clasificar en las categorías del estado de que trata este trabajo. En el informe se leen las siguientes notas que apoyan lo dicho en cuanto a la destinación de recursos financieros para llevarlos a cabo: Se desarrollaron dos nuevos cursos virtuales para fomentar el conocimiento de nuestros colaboradores en sostenibilidad; y en otros se agrega durante 2013 se realizaron capacitaciones presenciales y mediante cursos virtuales, logrando así que durante el año se formarán 647 colaboradores en temas de análisis de riesgos ambientales y sociales, negocios sostenibles y ecoeficiencia (BANCOLOMBIA, 2014), este tipo de actividades necesariamente necesita de importante destinación de recursos financieros.

Educación ambiental

Colaboradores capacitados	12.077
Ecoeficiencia	864
Análisis de Riesgos Ambientales y Sociales banco y leasing	2.780
Negocios Sostenibles	650

Cuadro 8 elaboración propia: Fuente BANCOLOMBIA informe de sostenibilidad 2013

Corona

De igual forma que en anteriores empresas se revisó los estados financieros Balance General y estados resultados con sus notas y anexos hasta marzo de 2014, sin resultados positivos con relación a la destinación de recursos financieros a lo ambiental. Su informe de sostenibilidad ambiental del año 2013 presentado en el 2014 y titulado “Seis promesas sostenibles” es un informe integral, el ítem ambiental se denomina ser responsables con el medio ambiente y se discrimina de la siguiente forma:

Página	Tema
70	Huella hídrica y reducción de huella gris
72	Huella hídrica corporativa
74	Testimonio David Penagos
75	Modelo de eficiencia energética
76	Resultado del modelo de eficiencia energética
78	Huella de carbono
80	Cultura medio ambiental en corona
81	Reserva natural en la unión. Materiales de empaques y embalajes

82	Indicadores
90	Balance ambiental

Cuadro 9 Elaboración propia a partir del informe de sostenibilidad 2013 CORONA

El informe es de gran detalle y muestra a las claras la importancia y apropiación que la empresa tiene de la temática.; Vertimiento total de aguas residuales, según su naturaleza y destino, cifras no financieras que no permiten determinar ni los ahorros en \$ ni las destinación de recursos financieros que lo han permitido, susceptibles de ser clasificados en la propuesta de que trata el presente trabajo.

Ecopetrol

El Balance General y estados de resultados con sus anexos revisados a hasta junio 30 de 2014 no incluye cifras relacionados con lo ambiental. El Reporte Integrado de Gestión Sostenible 2013 presentado en 2014, en su aparte de inversión ambiental muestra importantes cifras financieras como: \$303.098 millones, en inversión ambiental, en gestión del riesgo; \$378 millones, en inversión gestión ambiental urbana; \$473.871 dirigidos a la ejecución de estudios ambientales y otras más que se presentan en el cuadro posterior a este comentario, pero que no se reflejan en los estados financieros Balance General y Estado de resultados por lo resumido de los ítems con que se construyen dichos estados para su publicación, que con seguridad los han afectado y que las cuentas de más detalle de la contabilidad registran, lo que acusa necesidad de un estado financiero con corte ambiental como la aproximación que se pretende en este trabajo, donde se pueda presentar estas cifras y hacerlas más visibles a los grupos de interés.

ECOPETROL	
Inversión ambiental	
En 2013 Ecopetrol invirtió \$1.312.264 millones en programas ambientales, lo que representó un incremento del 13% con respecto al 2012	
INVERSIÓN EN MILLONES DE \$	COMENTARIO A LA CIFRA
\$303.098	En inversión ambiental en gestión del riesgo representada en programas de prevención de desastres, apoyo

	en la atención de desastres y actividades pos desastres
\$378	En inversión gestión ambiental urbana
\$473.871	Dirigidos a la ejecución de estudios ambientales, diagnósticos, trámites legales, interventorías, operación y mantenimiento de equipos y redes de monitoreo, y otros asociados a la gestión ambiental, tales como inversiones de educación, fomento y temas administrativos.
\$217.122	En inversión ambiental en agua potable y saneamiento básico representada en proyectos y programas de tratamientos de aguas residuales, construcción e implementación de obras de abastecimiento de agua potable y manejo y disposición de residuos sólidos y peligrosos.
\$161.743	En programas de recuperación y protección del recurso natural suelo, representada en la gestión y en obras físicas de protección de suelos (programas de protección geotécnica).
\$30.328	Representados en programas de recuperación y protección del agua, compra y montaje de equipos para control y seguimiento de la cantidad y calidad del recurso hídrico superficial o subterráneo.

\$19.893	En inversión ambiental en biodiversidad, destacándose las inversiones en programas y proyectos de preservación, conservación, y uso racional de la biodiversidad tanto a nivel corporativo, como en las áreas operativas de la empresa.
\$43.467	Dirigidos a programas de recuperación y protección de bosques.

Cuadro 10 Elaboración propia con base en Reporte Integrado de Gestión Sostenible 2013 (ECOPETROL, 2014)

Grupo NUTRESA

Como en las demás empresas en los Estados financieros y notas a los mismos no se encontró información relacionado con lo ambiental. Este grupo muestra en su informe sostenibilidad importantes cuadros de indicadores en forma comparativa desde año 2010 hasta el 2013, con abundante cifras financieras e ítems de potencial clasificación y presentación en un estado financiero ambiental relacionado con la prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental. Ver cuadro Pág. 101 titulado: Indicadores consolidados del desempeño ambiental en Colombia. Cubren las operaciones industriales de acuerdo con la guía G4 del GRI (GRUPO NUTRESA, 2014).

GRUPO ÉXITO

Revisados los estados Financieros consolidados del grupo y sus notas o anexos, no se encontró cuentas ambientales ni referencia alguna a lo ambiental, pero en su informe de sostenibilidad 2013 se muestran entre otros datos significativos con relación a la dimensión ambiental: 1.037 millones en inversiones y gastos ambientales; 23% de ahorro en energía gracias a la iniciativa Green Yellow; 21.938 toneladas de residuos separados para la recuperación. Necesariamente los estados financieros fueron afectados por las actividades pro ambientales, la destinación de recursos financieros a inversión y gastos ambientales así lo constata; el ahorro en energía disminuye los gastos operativos, ítem del Estado de Resultados con la respectiva incidencia en la utilidad, la separación de residuos tiene implicaciones tanto en gasto como en ingresos, puesto que se necesita de mano de obra y equipos para realizarla y por lo tanto destinación de recursos financieros, así como, se genera la potencialidad de ingresos por la venta o comercialización y que su producido por política del grupo se

dirección a la educación infantil como se relata en el informe, es libre decisión del grupo para apoyar sus políticas de responsabilidad social .

Residuos separados con fines de recuperación			
Elemento reciclado	2011	2012	2013
Cartón	17.449	18.339	18.022
Plástico	1.570	1.644	1.225
Otros	1.497	1.327	2.691
Total	20.516	21.310	21.938

Cuadro 11 Fuente informe de sostenibilidad Grupo éxito 2013

Según el informe los datos totales de reciclaje equivalen a 71.300 árboles o a 53.500 M³ de relleno sanitario. El cuadro como se observa no enuncia en que está expresado \$ COP, \$US ni se explica cómo se obtienen las equivalencias, además, en la descripción se anota que: Más del 28% del total de los recursos de la Fundación Éxito, son producto de la donación que hace el Grupo Éxito del material reciclable que se genera por su operación (Grupo éxito, 2014), como si ocurre en otros cuadros del informe, por ejemplo:

Gastos e inversiones ambientales Expresados en millones de pesos (\$COP)		
Concepto	2012	2013
Tratamiento y disposición de residuos	644	773
Servicios externos en gestión ambiental	234	223
Estudios de ruido y vibración	10	4.3
Concepto técnico y permisos con autoridades ambientales	2.2	9.4
Dotación de insumos ambientales	62	37
Otros	117.2	
Totales	1069,4	1037,2

Cuadro tomado del Informe de sostenibilidad Grupo éxito 2013

Los conceptos tratados en los anteriores cuadros y muchos más encontrados en el informe de sostenibilidad, se relacionan con la gestión de recursos financieros y son potencialmente útiles y clasificables en la construcción de un estado financiero ambiental en términos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental. Pero los problemas de forma en la presentación como la falta de unidad de medición en algún caso, se convierte en hecho detractor de las cualidades de la información

contable: comprensible, útil, comparable. Así como, la densidad del informe no amigable para todos los grupos de interés y termina generando espacios abonados para los críticos, que los sentencian como la búsqueda de legitimación social, de imagen, explotación de la moda verde a favor de la competitividad empresarial.

7.3 Resultados diseño propuesto de estado contable Financiero ambiental en términos de la clasificación prevención, mitigación y resarcimiento

A continuación se propone de manera general los elementos o cuentas potencialmente útiles en cada elemento: prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental. Es de anotar que su conformación en cuanto a las cuentas a relacionar debe ser específica, cada empresa dependiendo de su objeto social tendrá partidas diferentes, así por ejemplo, las mineras y de petróleo tendrán destinación importante de recursos en los tres elementos pero principalmente en la mitigación y resarcimiento, en este último elemento el desmantelamiento definitivamente es una partida que demanda gran cantidad de recursos; en la mayoría de empresas comerciales y de servicios los rubros hacen parte básicamente de los elementos preventivo y mitigación; en empresas de transformación diferentes a las relacionadas con la explotación de recursos naturales las partidas dispuesta dependerán del tipo de contaminación o daño que se quiera controlar o incluso del elemento aire, agua, tierra... para el cual se desea prevenir, mitigar o resarcir el daño. También es impórtate anotar que muchos de los conceptos o partidas que se proponen pueden estar en cada elemento es decir en PREVENCIÓN, MITIGACIÓN Y RESARCIMIENTO, solo será el contador y en ultimas el agente (administrador) que dependiendo del análisis de la destinación de recursos financieros comprometidos identifique en que elemento clasificar el concepto o partida, tampoco se pretende listar todos, ni todos los listados serán útiles a todas las empresas, éstas de acuerdo a sus necesidades, seleccionarán o propondrán las partidas a considerar. También con respecto a la relación de conceptos aquí propuesta, se debe informar que se obtienen de diferentes fuentes como la clasificación de actividades y gastos de protección del medio ambiente (cepa 2000) y, las definiciones de términos tomadas del trabajo y libro del profesor Eutimio Mejía; así como, de gran cantidad de informes de sostenibilidad estructurados desde diferentes propuesta internacionales como GRI y Triple botton line presentados por las empresas.

Es de agregar, que lo pretendido con la propuesta es solo una aproximación a un nuevo informe contable financiero ambiental, por lo que cada empresa de acuerdo a sus actividad podrá relacionar los rubros necesarios y con el tiempo ir perfeccionado la información a presenta.

Compañía XYZ
Informe financiero ambiental
Día ___ Mes ___ Año ___

PREVENCIÓN (destinación de recursos)

CONCEPTO O PARTIDA	DESTINACIÓN DE RECURSOS \$
Protección del aire y del clima	
Medición, control y análisis de las emisiones	XXX
Tratamiento de gases de escape y aire de ventilación	XXX
Modificación de procesos para prevención de contaminación atmosférica	XXX
Otras actividades	XXX
Subtotal protección aire y clima	XXX
Gestión de las aguas residuales	
Medición, control y análisis de aguas	XXX
Aguas: Prevención de la contaminación por modificación de procesos	XXX
Redes de saneamiento	XXX
Tratamiento de las aguas residuales	XXX
Tratamiento de las aguas de refrigeración	XXX
Prevención de la infiltración de contaminantes	XXX
Limpieza de suelos y masas de agua	XXX
Otras actividades	XXX
Subtotal Gestión de las aguas	XXX
Gestión de residuos:	
Medición, control y análisis de residuos	XXX
Prevención de la producción de residuos por modificación de procesos	XXX
Recogida y transporte	XXX
Tratamiento y eliminación de residuos peligrosos	XXX
Tratamiento y eliminación de residuos no peligrosos	XXX
Prevención de la salinización del suelo	XXX
Otras actividades	
Subtotal Gestión de residuos	XXX
Reducción del ruido y las vibraciones	
Medición, control, análisis del ruido	XXX

Modificaciones preventivas en origen	XXX
Construcción de dispositivos anti ruido y anti vibraciones	XXX
Otras actividades	XXX
Subtotal Reducción del ruido y vibraciones	XXX
Protección de la biodiversidad y los paisajes	
Medición, control y Análisis en biodiversidad y paisajes	XXX
Protección y recuperación de las especies y el hábitat	XXX
Protección de paisajes naturales y seminaturales	XXX
Otras actividades	XXX
Subtotal Protección biodiversidad y paisajes	XXX
Protección contra las radiaciones	
Medición, control, análisis de radiaciones	XXX
Protección de los entornos	XXX
Transporte y tratamiento de residuos con alto índice de radiactividad	XXX
Otras actividades	XXX
Subtotal Protección contra las radiaciones	XXX
Investigación y desarrollo para prevención del daño ambiental	
Medición, control, análisis relacionado con investigación y desarrollo para prevención del daño ambiental	XXX
Protección del aire y el clima	XXX
Protección del agua	XXX
Residuos	XXX
Protección de los suelos y las aguas subterráneas	XXX
Reducción del ruido y las vibraciones	XXX
Protección de las especies y el hábitat	XXX
Protección contra las radiaciones	XXX
Otras actividades de investigación vinculadas al medio ambiente	XXX
Subtotal Investigación y desarrollo	XXX
Otras actividades de protección del medio ambiente	
Medición, control y análisis resultante de otras actividades e protección del medio ambiente	XXX
Administración y gestión del medio ambiente	XXX
Educación, formación e información	XXX
Subtotal Investigación y desarrollo	XXX
TOTAL EN PREVENCIÓN (destinación de recursos)	XXX

Cuadro 12 elaboración propia

MITIGACIÓN (destinación de recursos)

Como ya fue expresado la clasificación propuesta para prevención también aplica para mitigación y/o resarcimiento por lo que en lo posible no se repetirán en esta presentación o se muestra el rubro general, y se agregarán solo aquellos que se identifiquen con estos elementos sin haber sido antes propuestos.

CONCEPTO O PARTIDA	DESTINACIÓN DE RECURSOS \$
Control de Vehículos, Equipos y Maquinaria Pesada así como su mantenimiento	XXX
Control de Emisiones Gaseosas, Material Particulado, Ruidos y Vibraciones	XXX
Control de la Correcta Gestión de los Residuos Tipo Sólido Urbano y Peligrosos	XXX
Control de la Correcta Gestión de Efluentes Líquidos	XXX
Control de Notificaciones a la comunidad de las Tareas a Realizar	XXX
Control de Excavaciones, Remoción del Suelo y Cobertura Vegetal	XXX
Control del Acopio y Utilización de Materiales e Insumos	XXX
Forestación de Reposición con Especies Nativas	XXX
Control del Plan de Prevención de Emergencias y Contingencias Ambientales	XXX
Control de la Señalización de la Obra	XXX
Consideraciones y Medidas de Mitigación Específicas para el Medio Antrópico	
Planes de Contingencias” y sistemas de alarma específicos	XXX
Calidad de Vida Condiciones Higiénico Sanitarias	XXX
Seguridad de los Operarios y Seguridad de las Personas (Plan de Evacuación)	XXX
Por actividades de disminución del impacto Histórico y Cultural: Paisaje (Estético); Restos Arqueológicos (Revalorización Cultural)	XXX
TOTAL MITIGACIÓN (destinación de recursos)	XXX

Cuadro 12 elaboración propia

RESARCIMIENTO (destinación de recursos)

CONCEPTO O PARTIDA	DESTINACIÓN DE RECURSOS \$
Compensaciones o retribuciones por el uso del Territorio, Áreas urbanas menores, Áreas rurales. Estructura de Propiedad	XXX
Compensaciones o retribuciones por la interrupción de las Actividades Económicas: Agropecuarias, Industriales, Comercio y Servicios	XXX
Restauración de las funciones ecológicas, y protección de flora y fauna silvestre	XXX
Tratamiento, control de calidad y disposición final de lodos removidos	XXX
TOTAL RESARCIMIENTO (destinación de recursos)	XXX
SUMATORIA TOTAL PREVENCIÓN MITIGACIÓN RESARCIMIENTO	XXX

Cuadro 12 elaboración propia

7.4 Otros resultados derivados de la investigación

La revisión bibliográfica permitió establecer la abundancia normativa en materia ambiental, gran parte de ella sin conocimiento y mucho menos aplicación por parte de las empresas colombianas.

Si bien la definición de nuevos elementos conceptuales, cuentas términos y clasificaciones para ser incluidos en la presentación de estados financieros enriquece el glosario contable, se puede estar en presencia de elementos que sometidos a la normalización científica alcancen su sanción, con la consecuente contribución al desarrollo investigativo contable.

La propuesta conlleva revisar, como fue expresado en la justificación, el ciclo contable, identificar, medir, clasificar para registrar los nuevos elementos a que da lugar el aspecto ambiental en el desarrollo del objeto social. Implica también cambios a tener en cuenta en el sistema de control interno, de aseguramiento de la información y muy seguramente en la sistematización de la información para que se evidencie claramente el aspecto ambiental en los estados financieros.

La propuesta de un estado financiero ambiental en principio, como el construido, puede ser base para idear razones o indicadores financieros ambientales de acuerdo a la destinación de recursos, y entrar a hacer parte del análisis financiero, la imprescindible inclusión de los cálculos de cifras con base en matemáticas financieras puede aportar en proyecciones y cifras con más exactitud para el registro contable, por ejemplo en el cálculo del costo de futuros desmantelamientos. También el estado propuesto puede

contribuir a la planeación, específicamente en los presupuestos, el estado financiero ambiental se puede hacer proyectado y ser importante en la evaluación de proyectos de tipo ambiental. No menos importante es el aporte a la formación profesional de los contadores en cuanto a que se pueden derivar nuevas técnicas y métodos de medición y contabilización; nueva metodología para auditar, se incrementan los cuestionarios para la evaluación de resultados, se puede estar aportando nuevos elementos para el vademécum y la bitácora instrumentos importantes en el Dictamen de Estados financiero que lleva a cabo la Revisoría fiscal de corte latino, pero principalmente mejorar en esencia y forma, el reporte de la información financiera ambiental de gran significancia en la rendición de cuentas responsabilidad del agente a quien se le evalúa en términos de eficiencia, eficacia y efectividad de la estrategia puesta en marcha.

En la exposición del marco conceptual en cuanto NAFI en un aparte y con relación a la información financiera se comenta de generar un conjunto unificado de buenas prácticas en el tratamiento de fondos de capital o fondos de alto riesgo normalizando las prácticas que se han ido llevando hasta ahora, de modo regular, sin transparencia, con gran opacidad u ocultación y, por tanto, sin que queden rigurosamente registradas en las cuentas de las empresas, sin establecer mecanismos que pudieran desincentivarlas. Si bien este aparte no hace referencia estrictamente a fondos o recursos destinados a lo ambiental, el que se pueda presentar un reporte más exacto y específico de la destinación de recursos financieros a lo ambiental puede ayudar al esclarecimiento del manejo de los recursos financieros en las empresas.

Así mismo, en el estado del arte se referencio el siguiente comentario: Finalmente, a partir de la perspectiva de la calidad de las ganancias, las implicaciones que tienen el no-reconocimiento, la no-revelación y lo inadecuado de las provisiones por responsabilidades ambientales pasadas y presentes apunta a una dirección: la inflación de las ganancias y de los valores (fundamental/intrínseco) de los patrimonios. Esta clara problemática detectada en la investigación de Minga Negash puede ser empezada a resolver con un estado financiero más claro y específico, como el que aquí se propone.

No menos importante es el comentario en un aparte del estado del arte de este trabajo: “Muchos hechos de tipo ambiental pueden estar afectando la liquidez, la estructura financiera y la solvencia del ente y al no ser debidamente identificados, clasificados y registrados, no son visibles ni reciben el debido análisis en términos de su incidencia pasada, presente y futura, hallazgo que fortalece la necesidad de un estado financiero ambiental como el que se propone, la sola nueva taxonomía puede empezar a contribuir a la solución de la situación problemática

7.5 DISCUSION

Según los resultados obtenidos la discusión se puede dar desde los siguientes elementos:

7.5.1 Contable. Existe desde la normatividad internacional por ejemplo IFRS, claros parámetros en dirección de la inclusión de partidas ambientales en los estados financieros que por lo tanto implicará notas o anexos y el hecho de aún no encontrarse al examinar en estados de presentación reciente de empresas que voluntariamente, por norma o para cotización en bolsa de valores deben acoger los expresados lineamientos, deja claro la necesidad contable de modificar sus elementos básicos, complementarlos o proponer un nuevo estado específico para el aspecto ambiental. Es de anotar que las empresas por diferentes intereses están apropiando cultura ambiental y por lo tanto se están destinando recursos financieros con este objeto, pero los niveles de clase, grupo o cuenta a lo sumo, con que se presentan los estados financieros básicos y consolidados no ofrecen el detalle necesario para conocer de los recursos en cuestión.

7.5.2 Grupos de interés. Usan los estados financieros para la toma de decisiones diferentes con respecto a su futura relación con las empresas u organizaciones y la información que reciben en dichos estados en que no visualizan lo ambiental no permiten mejor base para dicha toma de decisiones, adicionalmente, al encontrarse que la información es restringida porque el acceso a los estados financieros y demás informes no son con gratuidad como en el caso de BASF y que en muchos de los denominados informes de sostenibilidad no se presente cifras financieras relacionadas con la destinación de recursos, que sean una mezcla de información que considera otras temáticas genera desinformación y hasta sesgo entre los tomadores de decisiones.

7.5.3 El desarrollo sostenible. Se necesita más claridad y visualización de los recursos destinados al aspecto ambiental que genere confianza de la información presentada, los detractores del desarrollo sostenible encuentran terreno abonado para aseverar que lo verde es una moda, simple cuestión de imagen publicitaria. Un estado como el que se propone en la presente investigación, si bien no terminara la discusión si puede mejorar la información contribuyendo a descubrir las empresas que explotan la propuesta de sostenibilidad del planeta con sordidez.

8 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es válida la Hipótesis que: De la normatividad ambiental internacional, se deriva la necesidad de un estado financiero ambiental, en términos de prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental, para mostrar la destinación de recursos realizada por las empresas, que hacen parte de los elementos de los estados financieros: Activo, pasivo, patrimonio ingresos, costos y gastos. Se puede colegir desde el examen efectuado a las empresas tomadas como muestra, según el criterio de selección de empresas colombianas que preparan información para el índice de sostenibilidad Dow Jones global o el más específico Índice Dow Jones de Mercados Emergentes, puesto que los estados financieros básicos examinados Balance general y Estado de Resultados, con sus notas y anexos, no reflejan la destinación de recursos a lo ambiental, de las empresas en cuestión. Si las empresas de alguna forma obligadas, no lo hacen difícilmente, otras lo harán,

El presente trabajo demuestra la necesidad de un Estado financiero de corte ambiental que permita la especificidad suficiente en cuanto a la destinación de recursos financieros al aspecto ambiental dado que los Estados financieros actuales, de esencia y forma, no permiten establecer la expresada destinación, que subyace a cada uno de los elementos constitutivos de dichos estados.

Los estados Financieros actuales necesariamente afectados por diferentes actividades ambientales, no reflejan al nivel que son presentados, los recursos financieros involucrados, destinados o producidos, con la consiguiente afectación de la información que llega a los grupos de interés en detrimento de mejor base para la toma de decisiones.

De facto se corroboró el descubrimiento de otras investigaciones reportadas en el trabajo, la insuficiencia de los reportes de sostenibilidad empresariales que abona el terreno a intencionalidades de solo legitimación social, imagen y publicidad empresarial.

En virtud de lo anterior y a toda la sumatoria evidencial recogida es imprescindible la continuidad investigativa para refinar la aproximación presentada y con base en ello direccionar nuevos desarrollos que como la construcción de indicadores o razones financieras ambientales puede ser útil en la valoración de empresa o de bienes y servicios ambientales, temática poco aborda en la revisión bibliográfica.

Las empresas de servicios, comerciales, de transformación y explotación de los recursos naturales, primero deben empezar a sistematizar la destinación de recursos financieros en relación a lo ambiental, segundo discriminar en términos de la taxonomía propuesta: prevención, mitigación y resarcimiento del daño ambiental, para ir depurando la información a presentar en un nuevo estado financiero que refleje la información oculta en elementos de los estados financieros actuales.

REFERENCIAS

1. CEPAL. (19 de 02 de 2012). *Comisión Económica para América Latina*. Recuperado el 19 de 02 de 2012, de www.eclac.org: <http://www.eclac.org/cgi-bin/getprod.asp?xml=/noticias/paginas/3/43023/P43023.xml&xsl=/tpl/p18fst.xsl&base=/tpl/top-bottom.xsl>
2. COMPAÑIA DE GALLETAS NOEL S.A.S. (Abril de 2014). www.noel.com.co. Recuperado el Abril de 2014, de <http://www.noel.com.co/>
3. AEMA. (Agosto de 2010). www.eea.europa.e. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.eea.europa.eu/es/about-us/who>
4. Aguirre Ormaechea, J. M. (2009). *NUEVA CONTABILIDAD GENERAL* (MMIX ed.). Madrid, España: CULTURAL, S.A.
5. ALCALDIA MAYOR DE BOGOTA D.C. (Febrero de 2014). www.bogotahumana.gov.co/. Recuperado el Mayo de 2014, de <http://www.bogotahumana.gov.co/index.php/Basura-Cero>
6. BANCO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. (02 de Septiembre de 2013). <http://www.banrep.gov.co>. Recuperado el mayo de 2014, de <http://www.banrep.gov.co/es/sostenibilidad-2013>
7. BANCOLOMBIA. (2014). <http://www.grupobancolombia.com>. Recuperado el DICIEMBRE de 2014, de

<http://www.grupobancolombia.com/webCorporativa/responsabilidad/pdf/Informe de Gestion Ambiental 2014.pdf>

8. Bustelo, P. (2005). LA NUEVA ARQUITECTURA FINANCIERA INTERNACIONAL. (U. C. Elcano, Ed.) *Cuadernos de la Escuela Diplomática*(26), 153-181.
9. CEDUM. (Febrero de 2011). [/cedum.umanizales.edu.co](http://cedum.umanizales.edu.co). Recuperado el Marzo de 2011, de <http://cedum.umanizales.edu.co/virtual/course/view.php?id=418>
10. Centro Inte-ramericano Jurídico-Financiero. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. (C. I.-r. Jurídico-Financiero, Ed.) Medellín, Antioquia, Colombia.
11. CEPAL. (2005). [www.eclac](http://www.eclac.cl). (CEPAL, Ed.) Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/3/20993/lcl2229e.pdf>
12. CEPAL. (2006). [www.forumambiental](http://www.forumambiental.org). Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.forumambiental.org>
13. CEPAL. (Noviembre de 2008). www.eclac.c. Recuperado el Marzo de 2012, de <http://www.eclac.cl/cgi-bin/getprod.asp?xml=/publicaciones/sinsigla/xml/2/41572/P41572.xml&xsl=/deype/tpl/p10f.xsl&base=/deype/tpl/top-bottom.xsl>
14. CEPAL. (18 de Noviembre de 2011). www.siac.gov.co. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de http://www.siac.gov.co/contenido/contenido_imprimir.aspx?conID=955&catID=624
15. CICEANA. (2008). Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.ciceana.org.mx/recursos/Tratados%20internacionales.pdf>
16. Colegio de Contadores Públicos de Antioquia. (17,18 y 19 de Agosto de 2007). La resignificación de los "contextos del conocimiento": a proposito de la reconfiguración del plan de formación en contaduría. *XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos y en cuentro contable Latinoamericano*, 293. (C. d. Antioquia, Ed.) Medellín, Antioquia, Colombia: Editorial Lealon.
17. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2006). *El Sector Empresarial en la Sostenibilidad Ambiental: Ejes de Interacción*. Santiago de Chile, America Latina y del caribe.
18. ECOPETROL. (2014). www.ecopetrol.com.co. Recuperado el 29 de Diciembre de 2014, de http://www.ecopetrol.com.co/documentos/ecopetrol_2013.pdf

19. Fernandez Sanz, L. (30 de Noviembre de 1998). <http://www.sc.ehu.es/jiwdocoj/remis/docs/teoriamedicion.html>. Recuperado el Noviembre de 2011, de <http://www.sc.ehu.es/jiwdocoj/remis/docs/teoriamedicion.html>
20. FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. (1 de Abril de 2001). www.imf.org. Recuperado el 30 de Mayo de 2011, de <http://www.imf.org/external/pubs/ft/psta/index.htm#annex>
21. Gómez López, R. (2004). www.eumed.net. Recuperado el Marzo de 2012, de Biblioteca virtual: <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/2004/rgl-conta/1.htm>
22. Gómez Olaya, Á., Sánchez Rengifo, H., & Herrera, A. F. (8 de Septiembre de 2006). bdigital.uao.edu.co. Recuperado el Diciembre de 2011, de <http://bdigital.uao.edu.co/bitstream/10614/13/1/texto.pdf>
23. Gómez Villegas , M. (Mayo-Agosto de 2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional en el entorno: estudio de un caso en Colombia. (M. Acero Gómez, Ed.) *INNOVAR JOURNAL*, 19(34), 147-164.
24. Gómez Villegas, M. (enero-junio de 2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*(54), 55-78.
25. GRANELL, F. (Julio-Agosto de 2010). LA REFORMA DE LA ARQUITECTURA FINANCIERA INTERNACIONAL EN SU PERSPECTIVA HISTÓRICA. (U. d. Barcelona, Ed.) *ICE*(N.º 855), 123 - 136.
26. Grupo Banco Mundial. (28 de Junio de 2007). web.worldbank.org. Recuperado el 12 de Mayo de 2011, de Grupo del Banco Mundial. Proyectos y Programas: <http://web.worldbank.org/external/projects/main?pagePK=64283627&piPK=64624214&theSitePK=2748767&menuPK=2805091&Projectid=P098615>
27. Grupo Banco Mundial. (17 de Junio de 2010). web.worldbank.org. Recuperado el 12 de Mayo de 2011, de Grupo del Banco Mundial Proyectos y Programas: <http://web.worldbank.org/external/projects/main?Projectid=P094335&theSitePK=2748767&piPK=64624214&enableDHL=TRUE&pagePK=64283627&menuPK=2805091&hiPK=2810751>
28. Grupo del Banco Mundial. (26 de Junio de 2008). web.worldbank.org. Recuperado el 12 de Mayo de 2011, de Grupo del Banco Mundial:

<http://web.worldbank.org/external/projects/main?Projectid=P090119&theSitePK=40941&piPK=73230&pagePK=64283627&menuPK=228424>

29. Grupo éxito. (2014). */www.grupoexito.com.co*. Recuperado el Diciembre de 2014, de <http://www.grupoexito.com.co/files/Sostenibilidad/Informe-sostenibilidad-13-baja.pdf>

30. GRUPO NUTRESA. (2014). *www.gruponutresa.com*. Recuperado el 29 de Diciembre de 2014, de http://www.gruponutresa.com/es/informes_anuales

31. HOLCIM Colombia. (abril de 2014). *www.holcim.com.co*. Recuperado el Abril de 2014, de <http://www.holcim.com.co/nuestra-empresa/enfoque-estrategico/vision-mision.html>

32. ISO. (1997). *infoagro.net*. Recuperado el 17 de Abril de 2011, de <http://infoagro.net/shared/docs/a6/ACF21A.pdf>

33. MEJIA SOTO, E. (2010). *Análisis conceptual de las cuentas ambientales de los estándares internacionales de reportes financieros IFRS conforme al modelo IASB 2009*. Universidad de Manizales, Manizalez.

34. Mejía Soto, E. (2010). *Contabilidad Ambiental Crítica al Modelo de Contabilidad Financiera* (Primera ed.). Armenia, Quindío, Colombia: Optigraf Ltda.

35. Mileti, M., Aquel, S., Berri, A., Diaz, D., Doffo, L., Ingrassia, R., y otros. (Noviembre de 2007). EVOLUCION HISTORICA DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD Y. *Duodécimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística*. Rosario, Argentina.

36. Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, República de Colombia. (Agosto de 2005). <http://www.minambiente.gov.co>. Recuperado el Abril de 2014, de http://www.minambiente.gov.co/documentos/42_guia_reduccion_y_preencion_de_riesgos.pdf

37. Negash, M. (2009). (S. A. University of Witwatersrand (Johannesburg, Ed.) Recuperado el Diembre de 2012, de <http://www.google.com.co: http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=las+niif+y+la+contabilidad+ambiental&source=web&cd=1&ved=0CDwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.consultorcontable.com%2Fapp%2Fdownload%2F3431217752%2FLos%2BIFRS%2By%2Bla%2Bcontabilidad%2Bambiental%255B1%255D.pdf%3Ft%3D133>

38. NICNIIF. (2009). *www.nicniif.org*. (M. Negash, Productor, & University of Witwatersrand (Johannesburg, South Africa)) Recuperado el Marzo de 2012, de <http://www.nicniif.org/files/otros/Los-lfrs-y-La-ad-Ambiental.pdf>
39. Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. (Marzo de 2000). *www.rlc.fao.org*. Recuperado el 12 de Mayo de 2011, de <http://www.rlc.fao.org/es/ganaderia/pdf/8929.pdf>
40. Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación FAO. (Septiembre de 2007). *www.rlc.fao.org*. Recuperado el 12 de Mayo de 2011, de <http://www.rlc.fao.org/es/ganaderia/pdf/3105.pdf>
41. ORGANIZACION MUNDIAL DE COMERCIO. (2010). *www.wto.org*. Recuperado el 30 de Mayo de 2011, de http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/utw_chap1_s.pdf
42. Ortega Diaz, F. A. (Agosto de 2007). http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/OrtegaDiaz_Mas_alla_de_los_costos.pdf. Recuperado el Noviembre de 2011
43. Panario Centeno, M. M. (Octubre de 2010). *www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv*. (C. D. CECONTA, Ed.) Recuperado el Mayo de 2014, de http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/rabajos2010/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf
44. PINTUCO. (Abril de 2014). *www.pintuco.com*. Recuperado el Abril de 2014, de <http://www.pintuco.com>
45. PNUMA. (9 de Mayo de 2001). *www.cinu.org.mx*. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.cinu.org.mx/onu/estructura/programas/pnuma.htm>
46. Ramos Puig, G. (Marzo-Abril de 2001). *biblioteca.hegoa.ehu.e*. Recuperado el 30 de Mayo de 2011, de http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/10153/original/Nueva_arquitectura_financiera_intenacional.pdf
47. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2011). *buscon.rae.es*. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=Norma

48. REVISTA DINERO. (Diciembre de 2014). Colombianas en el Índice de Sostenibilidad Dow Jones ¿para qué les sirve? (Enero, Ed.) *DINERO*, 2015.
49. Reynaldo Argüelles, C. (Febrero de 2011). PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE PARA LAS AFECTACIONES AMBIENTALES PROVOCADAS POR LA EXPLOTACIÓN DE YACIMIENTOS MINERALES EN EMPRESAS PRODUCTORAS DE NÍQUEL. (J. C. Coll, Ed.) *DE LOS Revista Desarrollo Local Sostenible*, 4(10), 15.
50. SISTEMA ECONOMICO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE SELA. (8-9 de Abril de 2010). www.sela.org. Recuperado el Mayo de 2011, de [http://www.sela.org/attach/258/EDOCS/SRed/2010/03/T023600003962-0-DT_3_Reforma_Arquitectura_Financiera_\(esp\).pdf](http://www.sela.org/attach/258/EDOCS/SRed/2010/03/T023600003962-0-DT_3_Reforma_Arquitectura_Financiera_(esp).pdf)
51. U.N. (16 de Mayo de 1997). www.ilce.edu.mx. (E. Nizkor, Ed.) Obtenido de http://www.ilce.edu.mx/sunrise/documents/Convencion_de_viena_derecho_tratados.pdf
52. Universidad de Manizales. (27 de Marzo de 2010). www.virtualum.edu.co. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.virtualum.edu.co/educacionv/postgrado/mds/modulo1/unidad1/tema4.html>
53. UNIVERSIDAD ANÁHUAC. (Marzo de 2007). www.anahuac.mx. Recuperado el 18 de Noviembre de 2011, de <http://www.anahuac.mx/gof/documentos/pdfrse/dora.pdf>
54. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. (2008). <http://www.andi.com.co>. Recuperado el JUNIO de 2014, de <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=403341c0-a963-4719-aed4-78a971317688>.
55. UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA. (2011). www.virtual.unal.edu.co. Recuperado el 21 de Agosto de 2011, de <http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/sedes/manizales/4010014/Contenidos/Capitulos%20PDF/CAPITULO%204.pdf>

ANEXOS

Cuadro 3 Resumen de estándares de información financiera relacionados con el ambiente. El cuadro identifica los términos, frases y párrafos relevantes, y ofrece comentarios. (NICNIIF, 2009). Traducido por Samuel Alberto Mantilla B. / samuelalbertom@gmail.com / Bogotá, enero 2010

IFRS / IAS Número	Título y/o descripción	Párrafo(s) relevante(s). Los números de los párrafos están entre paréntesis	Comentarios
Estructura conceptual	Estructura conceptual para la preparación y presentación de estados financieros	<i>Accountability</i> (14), relevancia (26), materialidad (29 & 30), sustancia (35), neutralidad (36), prudencia (37), completitud (38), pasivos &	Declaración en el sentido de que la sostenibilidad está dentro de las fronteras de la estructura

		obligaciones (60), mantenimiento de capital (81), probabilidad (85), confiabilidad de la medición (86), reconocimiento de pasivos (91).	conceptual de IASB y de FASB.
IAS 41	Industrias especializadas		Sensibilidad del sector frente al ambiente. Vea la clasificación ISO y la revelación de puntajes de Wiseman.
IFRS 6	Exploración & evaluación de recursos minerales	Parágrafo (11); requerimiento para provisión y contingencias.	Se refiere a las estadísticas sobre emisiones; producción de contaminantes; sistemas de disposición de desechos tóxicos, contaminación de terrenos y agua & degradación de terrenos; agotamiento, accidentes industriales; estudios de impacto ambiental
IFRIC 3 (retirada)	Derechos y autorizaciones de emisión	Varios párrafos se refieren a si el gobierno asignó los derechos; y el tratamiento contable al inicio de la emisión, así como las provisiones vinculadas a ello.	Acuerdo de Kyoto, Cumbre de Copenhagen; acuerdo versus tratado; eficiencia de los sistemas de asignación nacionales y globales, especulación y transferebilidad de los derechos de emisión; si el cambio climático tiene fronteras; mercado para los derechos de emisión y similares y sus derivados; derechos soberanos; bases de datos globales compartidas (REA).
IAS 20	Subvenciones gubernamentales	Adquisiciones iniciales de derechos de emisión & autorizaciones registrados como activo cuyas valuaciones están sujetas a pruebas por deterioro.	Las subvenciones gubernamentales podrían estar influenciadas por los políticos del momento. El gobierno puede sub/sobre suministrar certificados de derechos; corrupciones endémicas en el sector público pueden frustrar el sistema.

IFRIC 5 Junio 2006	Fondos de desmantelamiento, restauración & rehabilitación ambiental	Propósito del fondo (1), contribución voluntaria & requerida al fondo (2), sitios geográficamente dispersos (2), fideicomisarios independientes, contabilidad de los intereses en el fondo (7), obligaciones para hacer contribuciones adicionales (10), pasivo contingente (10), derechos de reembolso (BC 12).	Revelación del tamaño del fondo; <i>armlslengh</i> de los fideicomisarios; planes para contribuciones adicionales; responsabilidad por degradaciones pasadas; carácter adecuado del fondo.
IFRS 8	Segmentos de operación	Principio central (1), naturaleza del segmento de operación (5), criterio de agregación (12), umbrales cuantitativos (13), revelación (20), utilidad/pérdida/ activos y pasivos (23), medición (25), información geográfica (33).	Para la compañía global si sus sucursales y subsidiarias están operando en sectores ambientalmente sensibles; y si el segmento satisface el umbral cuantitativo, o si se requiere que prepare estados financieros consolidados y si sus segmentos satisfacen los estándares internacionales
IAS 27, IFRS 3, IAS 28 e IAS 31, SIC 12	Consolidación, inversiones en fusiones y adquisiciones, intereses en negocios conjuntos y asociadas; consolidación de entidades de propósito especial.	Algunos párrafos se relacionan con propiedad, riesgo, recompensa e influencia importante.	Estados de grupo & consolidados se preparan para entidades legales registradas. Las compañías registradas y no-registradas pueden ser señaladas de violación de estándares ambientales en países donde sus segmentos operan u operaron en el pasado. Esto a su vez puede tener el efecto de generar una ola de escisiones.
IAS 37	Provisiones, pasivos contingentes & activos contingentes	Algunos párrafos que requieren cargar a las ganancias actuales las provisiones normales y los pasivos contingentes.	Ausencia y carácter inadecuado de las provisiones sugieren inflación de las ganancias, lo cual a su vez afecta los valores intrínsecos (fundamentales) de los patrimonios
IAS 8	Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores	Políticas de contabilidad (10), aplicación retrospectiva (22), obligaciones por garantías (32 & 33), errores (41); errores de períodos anteriores (49); impracticabilidad de los	La extensión en la cual las ganancias pasadas requieren re-emisión, y cómo esto se va a mostrar en estados financieros pasados, presentes y futuros (ajustes

		ajustes retrospectivos (51, 52 & 53).	retrospectivos y prospectivos).
IAS 1	Presentación de estados financieros	Omisiones materiales (7); propósito de los estados financieros (9); presentación razonable (15); rectificación de políticas de contabilidad (18); empresa en marcha (25), provisiones (54), incertidumbre de la estimación (125)	Conjunto mínimo de información que se tiene que incluir en los estados financieros comprensivos de las compañías ambientalmente sensibles
IFRS 1	Adopción por primera vez de los IFRS	Política de contabilidad (97), valor razonable (16), instrumentos financieros compuestos (23), matrices, subsidiarias, negocios conjuntos & asociadas (24), cambios en pasivos por desmantelamiento, restauración y similares (25E), información comparativa no-IFRS (36), conciliaciones (39).	Valor razonable de activos, pasivos y provisiones relacionados con el ambiente.
IFRS 7, IAS 37 & IAS 39, IFRS 9, IAS 38	Revelación, presentación y reconocimiento y medición de instrumentos financieros, intangibles & deterioro.		Revelación de riesgos pasados y presentes relacionados con el ambiente; descripción cualitativa y cuantitativa de la estrategia de cobertura efectiva y no-efectiva; valor razonable de los derivados de carbón y de otros activos y pasivos relacionados con el ambiente.

Cuadro 3: Estándares de información financiera relacionados con el ambiente. Fuente Traducción Samuel Alberto Mantilla B. / samuelalbertom@gmail.com / Bogotá, enero 2010

Anexo de pagina 62 CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES Y GASTOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE (CEPA 2000)

1 Protección del aire y del clima

1.1 Prevención de la contaminación atmosférica por modificación de procesos

1.1.1 para la protección del aire

1.1.2 para la protección del clima y de la capa de ozono

1.2 Tratamiento de los gases de escape y el aire de ventilación

1.2.1 para la protección del aire

1.2.2 para la protección del clima y de la capa de ozono

1.3 Medición, control, análisis, etc.

1.4 Otras actividades

2 Gestión de las aguas residuales

- 2.1 Prevención de la contaminación por modificación de procesos
- 2.2 Redes de saneamiento
- 2.3 Tratamiento de las aguas residuales
- 2.4 Tratamiento de las aguas de refrigeración
- 2.5 Medición, control, análisis, etc.
- 2.6 Otras actividades

3 Gestión de residuos

- 3.1 Prevención de la producción de residuos por modificación de procesos
- 3.2 Recogida y transporte
- 3.3 Tratamiento y eliminación de residuos peligrosos
 - 3.3.1 Tratamiento térmico
 - 3.3.2 Vertederos
 - 3.3.3 Otras formas de tratamiento y eliminación
- 3.4 Tratamiento y eliminación de residuos no peligrosos
 - 3.4.1 Incineración
 - 3.4.2 Vertederos
 - 3.4.3 Otras formas de tratamiento y eliminación
- 3.5 Medición, control, análisis, etc.
- 3.6 Otras actividades

4 Protección y descontaminación de suelos, aguas subterráneas y aguas superficiales

- 4.1 Prevención de la infiltración de contaminantes
- 4.2 Limpieza de suelos y masas de agua
- 4.3 Protección de suelos contra la erosión y otros tipos de degradación física
- 4.4 Prevención de la salinización del suelo y su descontaminación
- 4.5 Medición, control, análisis, etc.
- 4.6 Otras actividades

5 Reducción del ruido y las vibraciones (excluida la protección en el lugar de trabajo)

- 5.1 Modificaciones preventivas en origen
 - 5.1.1 Tráfico por carretera y ferroviario
 - 5.1.2 Tráfico aéreo
 - 5.1.3 Ruido causado por la industria y de otro tipo
- 5.2 Construcción de dispositivos antirruído y antivibraciones
 - 5.2.1 Tráfico por carretera y ferroviario
 - 5.2.2 Tráfico aéreo
 - 5.2.3 Ruido causado por la industria y de otro tipo
- 5.3 Medición, control, análisis, etc.
- 5.4 Otras actividades

6 Protección de la biodiversidad y los paisajes

- 6.1 Protección y recuperación de las especies y el hábitat

6.2 Protección de paisajes naturales y seminaturales

6.3 Medición, control, análisis, etc.

6.4 Otras actividades

7 Protección contra las radiaciones (excluida la seguridad exterior)

7.1 Protección de los entornos

7.2 Transporte y tratamiento de residuos con alto índice de radiactividad

7.3 Medición, control, análisis, etc.

7.4 Otras actividades

8 Investigación y desarrollo

8.1 Protección del aire y el clima

8.1.1 Protección del aire

8.1.2 Protección de la atmósfera y el clima

8.2 Protección del agua

8.3 Residuos

8.4 Protección de los suelos y las aguas subterráneas

8.5 Reducción del ruido y las vibraciones

8.6 Protección de las especies y el hábitat

8.7 Protección contra las radiaciones

8.8 Otras actividades de investigación vinculadas al medio ambiente

9 Otras actividades de protección del medio ambiente

9.1 Administración y gestión del medio ambiente

9.1.1 Administración, ordenamiento y similares

9.1.2 Gestión del medio ambiente

9.2 Educación, formación e información

9.3 Actividades que generan gastos no desglosables

9.4 Actividades n.c.o.p.

Anexo de Pág. 63 Cuadro 4

Variables ISEW/GPI

VARIABLES ISEW	
1. Consumo Personal	
2. Desigualdad Distributiva	
3. Consumo Personal Ajustado Por Desigualdad Del Ingreso	
4. Servicios De Trabajo En El Hogar	(+)
5. Servicios Bienes Consumo Durables	(+)
6. Servicios De Calles Y Carreteras	(+)
7. Gasto Público En Salud Y Educación	(+)
8. Gastos En Bienes Consumo Durables	(-)
9. Gastos Defensivos Privados en Salud y Educación	(-)
10. Gastos en Publicidad Nacional	(-)
11. Costos De Transporte	(-)
12. Costo De La Urbanización	(-)

13. Costo De Los Accidentes Automóvil	(-)
14. Costos De La Contaminación Acuática	(-)
15. Costos De La Contaminación Aérea	(-)
16. Costos De Contaminación por Ruidos	(-)
17. Pérdida De Tierras Húmedas	(-)
18. Pérdida De Tierras Agrícolas	(-)
19. Agotamiento De Los Recursos No Renovables	(-)
20. Daño Ambiental A Largo Plazo	(-)
21. Crecimiento Del Capital Neto	(+)
22. Cambio La Posición Internacional Neta	(+)

VARIABLES GPI	
1. Consumo Personal	
2. Distribución del Ingreso	
3. Consumo Personal Ajustado CPA	
4. Servicios del Trabajo de la Mujer en el Hogar	(+)
5. Valor del Trabajo Voluntario	(+)
6. Servicios de los Bienes Durables	(+)
7. Servicio del Sistema de Carreteras y Calles	(+)
8. Gasto Privado en Bienes Durables	(-)
9. Costo del Rompimiento Familiar	(-)
10. Costo del Desempleo	(-)
11. Costo de Transportarse	(-)
12. Costo de Accidentes de Autos	(-)
13. Costo del Crimen	(-)
14. Costo del Tiempo de Ocio	(-)
15. Costo de la Contaminación del Agua	(-)
16. Costo de la Contaminación del Aire	(-)
17. Costos de la Contaminación por Ruidos	(-)
18. Costo del Abatimiento de la Polución por los Hogares	(-)
19. Pérdida de Humedales	(-)
20. Pérdida de Tierras Agrícolas	(-)
21. Pérdida de Bosques	(-)
22. Agotamiento de los Recursos No Renovable	(-)
23. Daño Ambiental A Largo Plazo	(-)
24. Costo de la Degradación de la Capa de Ozono	(-)
25. Crecimiento Neto del Capital	(+)
26. Cambio en la Posición Internacional	(+)

Cuadro 4 Fuente: Informes ISEW/GPI para USA citada por (Gómez Olaya, Sánchez Rengifo, & Herrera, 2006)

Anexo de Pág. 78 Cuadro 7 resumen del examen a los Estados financieros y demás informes encontrados

Cuadro resumen del examen a los estados de financieros y notas, y reportes de sostenibilidad de la muestra de empresas seleccionadas según el criterio de cotizantes en bolsa de valores locales Índice Dow Jones de Mercados Emergentes,				
Empresa u organización	Nombre del estado financiero u otro relacionado con lo ambiental.	Año	Nombre de la cuenta o Concepto en el estado financiero u otro relacionado con lo ambiental	Valor en miles detectado o comentario
Empresa de acueducto, alcantarillado y aseo de Bogotá Esp nit 899.999.994-1	Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental	2014	Gastos operacionales medio ambiente	1.744.879
Alpina Productos Alimenticios FUNACIÓN	Notas a los estados financieros	2012 2011	Proyectos. Nota 9 biofertilizantes. Literal b. Remediación biológica del suelo	Reducción de costos al productos de leche en un 50 % No se presenta Valor en \$ de la destinación de recursos
Argos	Reporte integrado : sostenibilidad económica social y ambiental	2013	Sostenibilidad ambiental: Gestión de impacto y externalidades ambientales ; Energía, uso eficiente de materiales y	El reporte no muestra cifras en \$ cuando más % de las metas a lograr en el 2022

			coprocesamiento; Agua; Cambio climático y emisiones; Biodiversidad; Construcción sostenible	
BASF	Desarrollo Sostenible	2014	<ul style="list-style-type: none"> •Estrategia BASF 2015 •Código de conducta, valores y principios •Principios de desarrollo sostenible •Política de Calidad Seguridad y Medio Ambiente •Programa de Responsabilidad Integral (Responsibility Care RC) •Directrices Corporativas •Normas y procedimientos operacionales 	En su página de internet solo se muestran estos titulares en su página pero el acceso a los informes específicos como los financieros, investigación y otros no son gratuitos, cada uno tiene su propia tarifa en \$
Bavaria	Informe de sostenibilidad	2013	Pág. 22 Gestión sostenible; Pág. 60 Producir más cerveza utilizando	Instalación de un nuevo reactor anaeróbico implicó una inversión de \$2.500 millones con los que se redujo

			<p>menos agua; Pág. 68 Reducir el consumo de energía y las; pág. 76 Fomentar la reutilización de empaques y el reciclaje emisiones de carbono; Pág. 72 Trabajar para que las operaciones tengan cero desperdicios</p>	<p>significativamente el consumo de agua pasando de 5.1 a 4.85 hectolitros de agua consumida por un hectolitro de cerveza producida</p>
Bancolombia	Informe de gestión ambiental	2013	<p>Pág. 5 Modelo de gestión ambiental Pág. 24 Crecimiento sostenible</p>	<p>El informe ofrece cifras que</p>
Corona	informe de sostenibilidad	2013	<p>Pág. 70- 90</p>	<p>En la parte de indicadores se muestran los asociados a la gestión eficiente del recurso hídrico porcentaje y volumen total de agua reciclada, pero sin cifras financieras</p>
Ecopetrol	Reporte Integrado de Gestión Sostenible	2013	<p>Dimensión Ambiental Pág. 180 Estrategia de gestión</p>	<p>\$303.098 millones, En inversión ambiental en gestión del riesgo...</p>

			ambiental Pág. 182 Inversión ambiental Pág. 192 Biodiversida d Pág. 194 Ecoeficienci a Pág. 204	\$378 millones, En inversión gestión ambiental urbana... \$473.871 millones, dirigidos a la ejecución de estudios ambientales
Grupo Nutresa	Informe anual y de sostenibilidad	201 3	Desarrollo sostenible Pág. 100 Sostenibilid ad ambiental	Indicadores consolidados del desempeño ambiental en Colombia, de acuerdo con la guía G4 del GRI.
Grupo Éxito	Informe de sostenibilidad	201 3	Dimensión Ambiental Pág. 52. Buscamos Reducir nuestro impacto en el medio ambiente Pág. 54	1.037 millones en inversiones y gastos ambientales. 23% de ahorro en energía gracias a la iniciativa Green Yellow; 21.938 toneladas de residuos separados para la recuperación

Cuadro 7 elaboración propia. Fuentes empresas citadas en el cuadro

GLOSARIO

TÉRMINO	DEFINICIÓN
Activo	Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos
ACTIVOS AMBIENTALES	Son todos los bienes y derechos de la empresa, relacionados con la protección, preservación y recuperación ambiental que están en condiciones de generar beneficios económicos futuros
Activos biológicos	Están compuestos por los vegetales y animales vivientes empleados en la actividad agropecuaria
ACTIVO CORRIENTE Existencias ambientales	Deben ser clasificados en esta cuenta todas las existencias de

	materiales, productos en proceso o productos terminados, relacionados con el objetivo de protección, preservación y recuperación ambiental.
ACTIVO NO CORRIENTE Inversiones ambientales	Clasifíquese los gastos de reforestación o adquisición de bosques con el objetivo de recuperar el medio ambiente o preservarlo.
ACTIVO NO CORRIENTE Inmovilizado ambiental	Clasifíquese las cuentas referidas a bienes materiales destinados al mantenimiento de las actividades de la Compañía o ejercidos con esa finalidad, tales como maquinaria, equipos e instalaciones adquiridas con el propósito de proteger, mantener o restaurar el medioambiente y la reforestación llevada a cabo por la entidad.
Contaminación	La alteración del ambiente con sustancias o formas de energía puestas en él, por actividad humana o de la naturaleza, en cantidades, concentraciones o niveles capaces de interferir el bienestar y la salud de las personas, atentar contra la flora y la fauna, degradar la calidad del ambiente de los recursos de la Nación o de los particulares.
Contaminante	Cualquier elemento, combinación de elementos, o forma de energía que actual o potencialmente pueda producir alteración ambiental.
Contaminación ambiental.	La realizada al aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas o demás recursos naturales en tal forma que ponga en peligro la salud humana o los recursos fáunicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos.

Costos ambientales	Son los originados por las medidas adoptadas por una empresa, o por otra en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias o para la conservación de sus recursos renovables o no renovables
Daño ambiental	Se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus recursos y componentes.
Daño Ambiental Puro	El producido directamente a los recursos naturales renovables, la Biodiversidad, el paisaje o al medio ambiente en general.
Daño Ambiental Correlativo o Consecutivo	Aquel producido a un tercero como derivación de un daño al medio ambiente.
Gastos ambientales	Engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al 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 de aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biosfera y el paisaje
Gastos medioambientales	Importes devengados (causados), de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos del sujeto contable.
Impacto ambiental	Cualquier alteración en el sistema ambiental biótico, abiótico y

	socioeconómico, que sea adverso o beneficioso, total o parcial, que pueda ser atribuido al desarrollo de un proyecto, obra o actividad.
Ingresos ambientales	Identifica como beneficios ambientales el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante
Medidas de compensación:	Son las acciones dirigidas a resarcir y retribuir a las comunidades, las regiones, localidades y al entorno natural por los impactos o efectos negativos generados por un proyecto, obra o actividad, que no puedan ser evitados, corregidos, mitigados o sustituidos.
Medidas de corrección	Son las acciones dirigidas a recuperar, restaurar o reparar las condiciones del medio ambiente afectado por el proyecto, obra o actividad
Medidas de mitigación	Son las acciones dirigidas a minimizar los impactos y efectos negativos de un proyecto, obra o actividad sobre el medio ambiente
Medidas de prevención	Cuando los eventos naturales o antrópicos pueden ser controlables por las acciones del hombre, éstas se convierten en medidas de prevención, como en el caso de construcción de

	diques, estructuras de contención y reforestaciones dirigidas.
Mitigación	Significa tomar medidas y/o acciones para reducir el nivel de pérdidas esperado ante la ocurrencia del desastre. El término mitigación se emplea para denotar una gran variedad de actividades y medidas de protección que pueden ser adoptadas, tales como el reforzamiento de edificios de forma sismo resistente o la reubicación de viviendas asentadas en zonas de alto riesgo.
Normatividad Ambiental	Conjunto de reglas a practicar por parte de las personas naturales o jurídicas, que tienen por objeto la protección de la biosfera de la tierra, es decir de los elementos que la conforman: Energía solar; Suelo; Agua y Aire.
Pasivo	Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.
Pasivo ambiental	El pasivo ambiental es el conjunto de los daños ambientales, en términos de contaminación del agua, del suelo, del aire, del deterioro de los recursos y de los ecosistemas, producidos por una empresa, durante su funcionamiento ordinario o por

	accidentes imprevistos, a lo largo de su historia
Pasivo ambiental contingente o potencial	Una obligación legal potencial de realizar un futuro pago debido a la actual o futura manufactura, uso, vertido o amenaza de una sustancia particular, u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente. Una obligación es potencial cuando depende de futuros eventos o cuando la ley o regulación creadora del pasivo todavía no es efectiva
Pasivo ambiental por desmantelamiento	Son todas las obligaciones que surgen en el desarrollo del objeto sociales de muchas empresas que como las mineras y todas aquellas que en razón de sus actividades impactan el ambiente y por ello deben a futuro resarcir el daño, la infraestructura montada para explotación debe ser desarmada y en lo posible, reacondicionar los lugares ambientalmente.
Plan de Manejo Ambiental	Es el conjunto detallado de medidas y actividades que, producto de una evaluación ambiental, están orientadas a prevenir, mitigar, corregir o compensar los impactos y efectos ambientales debidamente identificados, que se causen por el desarrollo de un proyecto, obra o actividad. Incluye los planes de seguimiento, monitoreo, contingencia, y abandono según la naturaleza del proyecto, obra o actividad.
Prevención	Es el conjunto de acciones y medidas dispuestas con anticipación, con el fin de evitar la ocurrencia de desastres derivados de eventos naturales o antrópicos, o de reducir sus

	consecuencias sobre la población, los bienes, servicios y el medio ambiente.
Provisiones ambientales	Los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probable o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.
Resarcir	Según el DRAE (Diccionario de la Real Academia Española) es indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio. Por lo tanto resarcimiento es la acción y efecto de resarcir. Este verbo, tiene origen en un vocablo latino y hace referencia a reparar, compensar o indemnizar un daño o perjuicio. El resarcimiento, por lo tanto, es una reparación compensación o indemnización.
Resarcir el daño ambiental	Todas las acciones que procuren reparar, compensar o indemnizar el daño causado al ambiente, representado en la cantidad de recursos destinados a tal objeto.

SIGLAS

SIGLA	SIGNIFICADO
AEMA	Agencia Europea del Medio Ambiente
Banco del ALBA	Banco de la Alianza Bolivariana para los Pueblos de Nuestra América
BM	Banco Mundial

CEPAL	Comisión Económica para América Latina
CGPA	Cuentas del Gasto en Protección Ambiental
COLSCEA	Sistema de Contabilidad Económico-Ambiental Integrado de Colombia
DJSI	Dow Jones Sustainability Index
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española
FASB	Financial Accounting Standards Board. Consejo de Normas de Contabilidad Financiera
FAO	Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación.
FMI	Fondo Monetario Internacional
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GPI	Índice de Progreso Genuino o IBES
GRI	Global Reporting Initiative Iniciativa de Reporte Global
HIPC	Países Pobres Altamente Endeudados
IAS	En español NIC: Normas Internacionales de Contabilidad
IASB	International Accounting Standards Board. Consejo Internacional de estándares de contabilidad
IASC	International Accounting Standard Comité. Comité Internacional de estándares de contabilidad
IBES	Índice de Bienestar Económico Sostenible
IFAC	International Federation of Accountants Federación Internacional de Contadores por su sigla en español
IFRIC	CINIIF Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera por su sigla en español.

IFRS	International Financial Reporting Standards. Estándares internacionales de información financiera.
ISO	Organización Internacional de Normalización
MOU	Memorandum of Understanding. Memorando de entendimiento
NAFI	Nueva Arquitectura Financiera Internacional
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OIC	Organización Mundial de Comercio
OIT	Organización Internacional del Trabajo
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización de Naciones Unidas
PIB	Producto Interno Bruto
PRSP	Documentos de Estrategia de Reducción de la Pobreza
REA	Recurso Evento Acción
SCAEI	Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica integrada
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SEC	Sistema de Cuentas Económicas Integradas
SIC	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad
SIDA	Síndrome de Inmunodeficiencia Adquirida
SML	Sistema de Pagos en Monedas Locales
SNA	System of National Accounts. El sistema de cuentas nacionales de Naciones Unidas.
SELA	Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe
SUCRE	Sistema Unitario de Compensación Regional de Pagos
UE	Unión Europea

UNCTAD	Del inglés United Nations Conference on Trade and Development. Conferencia de la Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles of the United States Principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos