



**UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES**

**IMPLEMENTACIÓN Y APLICABILIDAD DE LA CUENTA AMBIENTAL PARA  
EL REGISTRO DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EL  
RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA COLOMBIANO EN EL MARCO DE  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - NIIF**

**MARIO ALBERTO URREA BUITRAGO**

**UNIVERSIDAD DE MANIZALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**CENTRO DE INVESTIGACIONES EN MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO**

**MAESTRÍA EN DESARROLLO SOSTENIBLE Y MEDIO AMBIENTE**

**MANIZALES**

**2015**



**UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES**

**IMPLEMENTACIÓN Y APLICABILIDAD DE LA CUENTA AMBIENTAL PARA  
EL REGISTRO DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EL  
RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA COLOMBIANO EN EL MARCO DE  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - NIIF**

**Trabajo de investigación presentado como requisito para optar al título de Magister en  
Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente**

**UNIVERSIDAD DE MANIZALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**LINEA DESARROLLO SOSTENIBLE Y MEDIO AMBIENTE**

**MAESTRÍA EN DESARROLLO SOSTENIBLE Y MEDIO AMBIENTE**

**MANIZALES**

**2015**

## TABLA DE CONTENIDO

	<b>Pág</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	11
2. ANTECEDENTES .....	14
2.1. Avances en materia ambiental en Colombia.....	14
2.2. Antecedentes a nivel mundial en materia de contabilidad ambiental y las normas internacionales de información financiera. (IFRS) .....	16
3. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	18
3.1. Registro en los sistemas económicos .....	18
3.2. Información Financiera Estandarizada.....	19
3.3. Desarrollo económico y el medio ambiente.....	20
4. MARCO TEORICO .....	23
4.1. Cuentas ambientales y desarrollo sostenible.....	23
4.2. Régimen de Contabilidad Pública- RCP .....	23
4.3. Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia-RCP.....	28
4.4. Contabilidad Ambiental .....	31
4.5 Información Administrativa y Contabilidad, permiten la evolución de la Contabilidad Ambiental.....	34
4.6 Partidas ambientales en el marco de las normas internacionales de contabilidad.....	36
4.7.Contabilidad Ambiental- Normas Internacionales de Contabilidad ambiental (NIC 37) .....	37
4.8 Cuenta Satélite Ambiental- CSA- DANE.....	40
5. JUSTIFICACIÓN .....	44
6. OBJETIVOS.....	48
6.1. Objetivo General.....	48
6.2. Objetivos Específicos.....	48
7. DISEÑO METODOLÓGICO.....	49
7.1. Metodología Aplicada.....	49
7.2. Selección y entrevista con Expertos.....	50
7.3. Consulta, consecución y recolección de información. ....	53
8. RESULTADOS DE LA INVESTIGACION .....	54
9. RECOMENDACIONES .....	57
10. GLOSARIO Y SIGLAS .....	58

11. REFERENCIAS.....	65
12. ANEXOS .....	71

## LISTA DE ILUSTRACIONES

	<b>Pág</b>
<i>Ilustración 1.</i> Estructura del Régimen de Contabilidad Público Colombiano con la estructura de las Normas Internacionales IFAC e IASB.....	31
<i>Ilustración 2.</i> Boletín Técnico DANE- Indicadores de la Cuenta Satélite Ambiental ICESA .....	31

## LISTA DE CUADROS

	<b>Pág</b>
Cuadro 1. <i>Estándares de Información Financiera relacionados con el medio ambiente</i> .....	71
Cuadro 2. <i>Ejemplo de algunos de los elementos del estado de activos y pasivos separados que se propone y pensados a favor del medio ambiente</i> .....	78

## RESUMEN

A nivel mundial y en Colombia se han desarrollado estudios e investigaciones relacionadas con la contabilidad ambiental y las cuentas ambientales que han generado el interés de diferentes disciplinas.

Los ambientalistas, los ingenieros ambientales, los economistas, los contadores y hasta los psicólogos han opinado y realizado investigaciones de modo que cada disciplina e investigador defiende su tesis.

Lo anterior se ha derivado del interés mundial y de los encuentros realizados que han generado, por supuesto, la necesaria mirada crítica sobre el deterioro y agotamiento de los recursos naturales en el planeta, en especial los relacionados con el cambio climático.

En varios países de Norte y Centro América, Europa, Asia y Oceanía, la disciplina contable ha generado diversas investigaciones y aplica actualmente a la contabilidad ambiental, lo que ha permitido establecer el estado de los recursos naturales tanto renovables como no renovables, proporcionando datos para establecer sus potencialidades, debilidades, generación de ingresos, costos, e información especial para aquellas empresas que producen una mayor degradación. Lo anterior ha permitido generar políticas de interés público estatal para la preservación y mitigación de los impactos ambientales negativos por la explotación exagerada o indebida de los recursos naturales, en especial los renovables. Por lo tanto la regulación que en materia contable ambiental se establezca en los países es altamente importante e impacta en su economía y medio ambiente. De ahí la relevancia de registrar las cuentas ambientales para los recursos naturales tanto renovables como no renovables.

En Colombia se tiene definida por la Contaduría General de la Nación-CGN- en el régimen de contabilidad pública, la cuenta Recursos Naturales No Renovables, y es de anotar

que no se ha avanzado en la cuenta que permita registrar para los recursos naturales renovables.

Esta situación se presenta porque, para poder contemplar la inclusión de la cuenta recursos naturales renovables, se debe contar con una metodología que permita obtener diferentes variables de información. Esta metodología ha sido diseñada por el DANE y se encuentra disponible desde el año 2012, por lo tanto es importante realizar la presente investigación que contribuya a la iniciativa en la utilización de la metodología de valoración ambiental y por consiguiente la creación de la cuenta por parte de la CGN; de igual forma se encuentren estructuradas dentro del ámbito de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF.

*Palabras clave:* Cuentas ambientales, Contabilidad ambiental, Metodología, Recursos Naturales Renovables, Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF

## ABSTRACT

At the global level and in Colombia have developed studies and research related to environmental accounting and environmental accounts that have generated interest from different disciplines.

Environmentalists, environmental engineers, economists, accountants and even psychologists have thought and done research so that each discipline and researcher defends his thesis.

This has been derived from the global interest and conducted meetings that have generated course, the necessary critical eye on deterioration and exhaustion of natural resources on the planet, especially those related to climate change.

In several countries in North and Central America, Europe, Asia and Oceania, the accounting discipline has led to several investigations and currently applies to environmental accounting, which has established the status of both renewable and non-renewable natural resources, providing information establish their potential, weaknesses, revenue generation, cost, and special information for companies that produce further degradation. This has generated public interest state policies for the preservation and mitigation of negative environmental impacts exaggerated or improper exploitation of natural resources, especially renewable. Therefore environmental regulation in accounting matters is established in the countries is highly important and impacts on its economy and environment. Hence the relevance of environmental accounts to record the renewable and non-renewable natural resources.

In Colombia it is defined by the General Accounting Office-CGN- in the public accounting system, the account non-renewable resources, and should be noted that no progress has been made in the account can be registered for renewable natural resources.

This occurs because to contemplate the inclusion of renewable natural resources account must have a methodology to obtain different information variables. This methodology has been designed by the DANE and is available from 2012, thus the importance of this research is to contribute to the initiative in the use of environmental valuation methodology and therefore the creation of the account by CGN; They are similarly structured within the scope of IFRS-IFRS information.

*Keywords:* environmental accounting Environmental accounting, Methodology, Renewable Natural Resources, International Financial Reporting Standards -NIIF

## 1. INTRODUCCIÓN

En la economía y las finanzas el ámbito contable es a menudo acusado de preocuparse demasiado de los números y de no preocuparse lo suficiente sobre los aspectos más intangibles de las operaciones de una empresa. La contabilidad ambiental, también llamada contabilidad social, es un tipo de contabilidad que trata de medir los impactos sociales y ambientales que, sumado a decisiones empresariales en el sector privado, están actualmente llevando al Estado a generar políticas públicas y decisiones en beneficio de la sociedad y del medio ambiente.

En el marco de esta investigación es importante incluir conceptos y consideraciones de lo que es la contabilidad ambiental, la cual debe permitir a las empresas analizar información financiera para tomar decisiones de producción y precios.

Aunque la contabilidad ambiental tiene muchos beneficios y es una buena idea en teoría, puede ser difícil de poner en práctica, pues al instituir prácticas de contabilidad ambiental es necesario recordar que muchos de los costos calculados en ésta son intangibles y difíciles de medir. En lo concerniente a la regulación, las empresas y el Estado deben asegurarse de que se aplican los mismos estándares y se asigna el mismo valor a los recursos para toda una organización, de tal forma que el Estado regule de igual manera para todos.

La contabilidad ambiental también puede ser un reto, ya que los valores ambientales a veces cambian rápidamente. De ahí la importancia de los estándares y la regulación.

Es importante destacar que la contabilidad ambiental tiene el potencial de aumentar la conciencia en la sociedad; esto puede ayudar considerablemente a reducir la contaminación, proteger los hábitats de vida silvestre y salvar las tierras agrícolas y su desarrollo. La contabilidad ambiental también puede ayudar a las empresas y al Estado para fijar los precios de productos y servicios a niveles que tomen en cuenta los costos reales; esto significa que los consumidores tendrán que pagar más por un producto cuyo proceso de fabricación da

lugar a una gran cantidad de contaminación del aire, o requiere el desarrollo de las instalaciones de la planta de fabricación en tierras de cultivo.

En el presente documento, se presenta una investigación con la cual se busca analizar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública en Colombia, en lo relacionado con la contabilidad ambiental y las normas internacionales de regulación contable. Esto, con el fin de evidenciar la necesidad que existe de crear una cuenta ambiental la cual permita medir y registrar en unidades físicas y monetarias, de forma sistémica y para cada período contable, la variación de los stocks de los activos ambientales (los recursos naturales renovables) con resultados que permitan tomar decisiones en materia económica y en beneficio del medio ambiente en el país.

Para ello, se toman como base dos lineamientos. Por un lado, el proyecto se apoya en la investigación realizada por el DANE en 2012 sobre la metodología de la Cuenta Satélite Ambiental (CSA) en la cual propone un modo de aplicar el Sistema de Contabilidad Ambiental Económica. Esto permitiría que lo definido por el ente estadístico se vea reflejado realmente en el ejercicio contable nacional a través de la Contaduría General de la Nación.

Por otro lado, se apoya en la normativa contable internacional sobre recursos ambientales.

A medida que avanza la globalización también lo hace desde el enfoque financiero, los estándares internacionales de información financiera y de auditoría, se están convirtiendo en instrumentos importantes de integración de manera creciente, a finales del 2008 había cerca de 100 países que habían adoptado los Estándares Internacionales de Información Financiera-IFRS (Cabrera, 2008; Barth, et al 2008).

Auspiciada por las Naciones Unidas (que subrayó el vínculo entre el ambiente y las finanzas) se observó en las cumbres de Londres y Pittsburg de los líderes del G20 realizadas en el año 2009, las solicitudes que hicieron los representantes de los países para la

implementación de los estándares globales de contabilidad. Para el 2011 los líderes del G20 reforzaron la influencia de los Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS).

La contabilidad ambiental viene exigiendo a investigadores, profesionales y organismos normalizadores, el aporte de términos comunes con significados idénticos a fin de establecer fundamentos metodológicos sobre los cuales construir un marco conceptual.

Actualmente existen investigaciones y literatura sobre contabilidad ambiental que examinan si los estándares globales de información financiera (IFRS) pueden contribuir al monitoreo y a la protección del ambiente. A pesar de no existir directrices relacionadas con la cuestión medioambiental dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad, existen unas normas que tratan el tema ambiental y direccionan sus necesidades acordes a la afectación del activo o pasivo.

## 2. ANTECEDENTES

### 2.1. Avances en materia ambiental en Colombia

En Colombia, estudios e investigaciones relacionadas con la contabilidad ambiental y las cuentas ambientales han generado el interés de diferentes disciplinas.

El DANE ha avanzado en la estructuración de las cuentas ambientales al tomar como base los documentos metodológicos formulados por Naciones Unidas desde el año 1993 y las experiencias de países, principalmente de la Comunidad Europea, que han implementado la contabilidad ambiental económica.

También es importante la evolución que a nivel de régimen contable ha tenido el país en cabeza de la Contaduría General de la Nación, ente regulador que cobra vida desde el año 1996 a través de la ley 298. Sin embargo, aún se conserva un enfoque financiero faltando fortalecer lo correspondiente a lo ambiental.

Por su parte, el DANE (2012) publicó una investigación denominada “Metodología de la Cuenta Satélite Ambiental (CSA)”, a partir de la cual es posible aplicar el Sistema de Contabilidad Ambiental Económica (SCAE). Este es un importante aporte para esta investigación ya que lo definido por el ente estadístico se verá reflejado realmente en el ejercicio contable nacional a través de la CGN.

La inquietud permanente por identificar y valorar los recursos naturales renovables y no renovables llevó a la Contaduría General de la Nación a expedir la Circular Externa No 23 de 1998, a través de la cual notificó la incorporación del Grupo 18 - RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Plan General de Contabilidad Pública. Con este instrumento, se buscaba medir el alcance, la gestión y los resultados de cada uno de los entes participantes en las actividades relacionadas,

así como los resultados de todos ellos en conjunto, a fin de contribuir a la evaluación, diagnóstico y toma de decisiones.

Según la normativa del Catálogo General de cuentas, las inversiones en recursos naturales y en ambiente se registraban de acuerdo con su naturaleza y destinación y, por ende, eran objeto de análisis con diferentes métodos. Dicha norma, relativa al reconocimiento de los recursos naturales y del ambiente, pretendió además resolver inquietudes en materia contable planteadas, entre otros, por el Ministerio del Medio Ambiente y las Corporaciones Autónomas Regionales.

La aplicación de esta normativa presentó dificultades dada la ausencia de criterios específicos para diferenciar entre las actividades de conservación y aquellas orientadas a la explotación de los recursos naturales. En tal sentido, la CGN intentó subsanar estas deficiencias al definir los criterios para la identificación, clasificación, registro, reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos y sociales relacionados con los recursos naturales y el ambiente, y por ello, emitió la Resolución No 322 de 2004.

Sin embargo, la persistencia de deficiencias en la aplicación normativa y fundamentalmente las dificultades que presentaba en materia de identificación y valoración llevaron a que en el año 2007, con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), se retiraran de la regulación los avances que se habían producido y se optó por el reconocimiento exclusivo de los recursos naturales no renovables en explotación, con su consecuente inversión y agotamiento.

Lo anterior se justificó por el hecho de que claramente la aplicación de dicha normativa no había logrado contribuir con la necesidad de producir información financiera fiable y proponía criterios transversales que no daban lugar al reconocimiento de hechos económicos relativos a recursos naturales renovables.

Dichos criterios eran fundamentalmente los siguientes:

- Que el reconocimiento de un activo se pueda asociar a la generación de beneficios económicos futuros.
- Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

## **2.2. Antecedentes a nivel mundial en materia de contabilidad ambiental y las normas internacionales de información financiera (IFRS)**

A nivel mundial el interés por la actividad contable en relación con lo ambiental es positiva y se deriva, por un lado, del interés que han despertado en el mundo entero los encuentros realizados en materia de preservación del medio ambiente y protección de los recursos naturales y, por otro lado, de la importancia que se le ha dado al desarrollo sostenible a fin de disminuir el deterioro ambiental, preservar los recursos naturales y mitigar los problemas ambientales que se presentan actualmente en el planeta.

Si bien el interés por lo ambiental a nivel mundial y en relación con lo sostenible se da desde la Comisión y el informe Brundtland para la ONU (1987), los aspectos relacionados con la contabilidad ambiental comenzaron a recibir atención durante la crisis energética de la década de 1970. Aunque el asunto se tomó en consideración por un tiempo, la crisis energética terminó en la década de 1980 y marcó el comienzo de una nueva era de prosperidad económica. La práctica de la contabilidad ambiental se desvaneció hacia el fondo antes de que cualquier norma para medir los impactos económicos se hubiera desarrollado.

La legislación y el acuerdo sobre la forma de responder a los factores ambientales y qué factores debían ser contados, eran difíciles de conseguir. En la década de 1990, un repunte importante en el activismo de protección del medio ambiente trajo la contabilidad

ambiental en la conciencia de los consumidores y las empresas. Poco a poco, algunas normas para la contabilidad ambiental se llevaron a cabo por las organizaciones de contabilidad prominentes como Financial Accounting Standards Board y Accounting Standards Executive Committee of the American Institute of CPAs.

Algunos países ya han desarrollado metodologías para medir no solo sus ingresos, sino también los gastos en la explotación y protección de los recursos naturales, tanto renovables como no renovables.

En relación a las normas internacionales de información financiera (IFRS), a partir del cuerpo existente de éstas, se examina la perspectiva ambiental en donde pueden elaborarse una cantidad de ideas. La estructura conceptual y un número de estándares individuales, ofrecen 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 toma de decisiones responsables.

A esto se añade el hecho de que los IFRS tienen respaldo legal en más de 100 países y por consiguiente tienen la ventaja única de ofrecer responsabilidad ambiental tanto en los mercados financieros como en las estructuras regulatorias.

A nivel mundial, algunos países ya han desarrollado metodologías para medir no solo sus ingresos, sino también los gastos en la explotación y protección de los recursos naturales, tanto renovables como no renovables.

### 3. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

#### 3.1. Registro en los sistemas económicos

En los sistemas económicos existen las cuentas nacionales que tienen como objetivo principal describir su estructura. Algunas de ellas sirven para indicar la evolución del PBI en el tiempo, así como de otras variables macroeconómicas que son sustento para la formulación de políticas económicas; por ello, es fundamental que estas expresen la verdadera riqueza de un país en el corto y mediano plazo.

En el proceso de elaboración de las cuentas, es necesario contabilizar las transacciones de la economía, tanto desde la actividad económica, como desde el punto de vista institucional; para ello, se crea una clasificación especial de los agentes económicos que mejoran la interpretación de las cuentas. Las nomenclaturas correspondientes a cada una de las actividades económicas se han elaborado de tal manera que exista una clasificación y sectorización de la economía.

La Contaduría General de la Nación, que tiene como función la regulación contable Pública<sup>1</sup> en Colombia, recoge información contable de las entidades públicas de todo el país y ésta es utilizada para estructurar las cuentas nacionales en el componente que corresponde al Gobierno y a las empresas públicas.

Esta información macroeconómica es entregada por todas las entidades contables públicas, con lo cual se elabora cada año el Balance General de la Nación. Este informe presenta los agregados económicos a un nivel de detalle adecuado para la toma de decisiones e investigación. Complementariamente, se realizan diversas publicaciones con información específica sobre determinados campos de la economía.

---

<sup>1</sup>La regulación contable se define como el proceso de emisión de estándares de contabilidad.

Sin embargo, estos resultados que se publican en el Balance General de la Nación no consideran los aspectos referentes a la incidencia del desarrollo de la vida económica y social del país en el medio ambiente y los recursos naturales; por lo tanto, los indicadores económicos del grado de bienestar de la población elaborados en el marco de esta metodología no incluyen, en buena forma, el impacto de los cambios en el medio ambiente y los recursos naturales.

### **3.2. Información Financiera Estandarizada**

La globalización como hecho vigente, se asocia necesariamente con los fenómenos de apertura y competitividad enmarcados en estrategias de crecimiento y desarrollo sostenible, de ahí la importancia de que la generación de información financiera estandarizada no puede entenderse exclusivamente como la simple aplicación uniforme de principios y normas de contabilidad en todos los países que implementen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Dicha implementación ha de verse desde una perspectiva de costo beneficio en materia de competitividad, productividad y beneficio social que incluya el medio ambiente.

Por esto la globalización y, en especial, el creciente número de tratados internacionales obligan a que la lectura y análisis de los estados financieros que se producen según lineamientos internacionalmente reconocidos, redunden en la confianza del cliente que se ubica más allá de las fronteras.

Lo anterior, se traduce en un tema de eficiencia y reducción de costos, tanto financieros como de transacción. Desde el punto de vista fáctico, incursionar en mercados internacionales para vender, comprar o invertir, demanda la capacidad de demostrar solidez

financiera y con énfasis en lo ambiental. Ello ha implicado procesos de reconversión y actualización en sus estructuras de información financiera, según NIIF.

Para el Gobierno y las entidades que lo conforman, es importante tener los referentes de modelos contables aceptados internacionalmente; entre ellos, el referente primordial a la hora de observar o calificar las prácticas de buen gobierno es precisamente la generación de información financiera confiable en relación con los recursos naturales, que haya sido obtenida bajo la aplicación de los criterios normativos internacionalmente reconocidos.

El gobierno colombiano, en cabeza de la Contaduría General de la Nación (como órgano rector regulatorio en virtud del ordenamiento constitucional), ha iniciado un camino de realineamiento hacia la modernización de la gestión gubernamental en lo relativo a la contabilidad pública con el propósito de determinar las nuevas políticas, principios y normas de contabilidad que deben regir próximamente en el país para el sector público, para lo cual el componente ambiental no es la excepción.

### **3.3. Desarrollo económico y medio ambiente**

El desarrollo de la economía así como el de la población, sin duda ocasiona cambios en el medio ambiente, los cuales deben contemplarse cuando se formulan los indicadores económicos y sociales.

Para examinar el significado y la relación entre el desarrollo de la economía, la sociedad y el medio ambiente, es fundamental conocer el estado de la situación actual y las características de la información estadística existente en relación con el medio ambiente; y en función de ello, diseñar y orientar un conjunto de actividades que permita producir, organizar y sistematizar esta información, de tal manera que se cuente con una herramienta útil para orientar la toma de decisiones en lo referente al medio ambiente.

No es posible investigar las interrelaciones entre el sistema económico y el medio ambiente sin usar datos físicos, en particular si se desea describir y cuantificar el flujo de materias que va del medio ambiente natural al sistema económico, su transformación en procesos productivos y el flujo de residuos que el sistema económico devuelve.

La creciente explotación de los recursos naturales, como el petróleo, carbón, gas natural, recursos hídricos, etc., puede incrementar la producción, el ingreso y la riqueza nacional, aunque esto también podría debilitar las bases del crecimiento económico a largo plazo.

Por esta razón en los últimos años, los entendidos en el desarrollo económico han advertido que es necesario ampliar los conceptos económicos vigentes al respecto para introducir los costos económicos (agotamiento y degradación) como resultado de las actividades económicas sobre los recursos naturales y el medio ambiente.

Por ello, es menester que las magnitudes de acumulación neta de capital reflejen las variaciones netas de todas las formas de capital como son el capital físico, el social, el humano y el natural (entendido este último como la reserva de recursos hídricos, pesqueros, forestales y marinos).

El capital natural que utiliza el sistema económico para la producción de bienes y servicios afecta la riqueza de la nación de dos formas:

- a) La utilización de un recurso natural en forma permanente o temporal reduce su cantidad; esta reducción en los activos naturales se conoce como agotamiento.
- b) La utilización de un recurso natural reduce su calidad; dicha reducción cualitativa en el activo natural se denomina degradación.

Varios problemas conceptuales y técnicos han afectado la implementación de una normatividad contable orientada a recoger información sobre los recursos naturales. En la

actualidad, las estimaciones de cuentas ambientales no consideran los cambios cualitativos ni cuantitativos en los recursos naturales, por las siguientes razones:

- No existen inventarios, pese a que se cuenta con una metodología para inventariar, la cual no se ha puesto en práctica y los inventarios que existen (de flora y fauna) no están centralizados.
- No es posible registrar las adiciones en la reserva de recursos naturales ni las adiciones, por ejemplo, de nuevas edificaciones.
- No se contempla una partida que permita la contribución de los recursos naturales a la producción corriente y el registro en el producto interno bruto.
- Existen deficiencias conceptuales entre actividades de explotación, de conservación y de mitigación en materia de recursos naturales.
- No existe un registro de agotamiento y degradación de los recursos naturales, paralelo al consumo de capital fijo de las edificaciones y equipos, que posibilite la abstracción del Producto Nacional Neto.
- Existen dificultades para identificar el concepto de inversión o gasto en materia de recursos naturales.
- No existe una política pública de compilación, centralización y desarrollo metodológico.

Todo esto podría generar sesgos importantes en la medición de la riqueza nacional y la información económica. Es por esto que cobra importancia la posibilidad de incluir dentro del Régimen de Contabilidad Pública la cuenta ambiental: recursos naturales renovables, aplicando la metodología diseñada por el DANE y contemplada desde el marco de las normas internacionales de información financiera NIIF.

## **4. MARCO TEORICO**

### **4.1. Cuentas ambientales y desarrollo sostenible**

El interés por elaborar cuentas ambientales en los países de América Latina y el Caribe surge a comienzo de los años noventa ante la necesidad de describir y cuantificar, en forma explícita y coherente, las interrelaciones entre el medio ambiente y la economía (CEPAL, 2005).

La contabilidad ambiental surgió como una respuesta a la creciente preocupación mundial sobre el desarrollo sostenible y la necesidad de los países de medir y describir de mejor manera las conexiones entre el medio ambiente y la economía (Ruiz Marmolejo, 2002)

El Desarrollo sostenible se define como aquel que “satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades”. (Ciro Serna, U. Manizales).

Fuente:

DANE: [http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Metodologia\\_CSMA\\_2012.pdf](http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Metodologia_CSMA_2012.pdf)

### **4.2. Régimen de Contabilidad Pública- RCP**

La metodología que se utiliza en la construcción del marco conceptual del RCP es lógico-deductiva. Ésta, parte de un proceso de reconocimiento del entorno por medio de la inducción, para identificar las necesidades y objetivos de los usuarios. De allí, se deducen los propósitos del SNCP, los objetivos y características cualitativas de la información contable pública, y los principios y las normas técnicas de contabilidad pública, de modo que satisfagan las necesidades de los usuarios.

Constituye el referente teórico que define y delimita el ámbito del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), así como la estructura y los elementos intangibles del mismo, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública; por lo tanto, presenta la caracterización del entorno, la definición de la entidad contable pública, los usuarios de la información, los propósitos del SNCP, los objetivos de la información, las características cualitativas de la información, y los principios y las normas técnicas de contabilidad pública.

Tal como lo expone la Contaduría General de la Nación (2012) en el Plan General de Contabilidad Pública, el marco conceptual de la contabilidad pública en Colombia tiene los siguientes objetivos:

- Servir de base para el proceso metodológico de la regulación; establecer los conceptos centrales que definen el SNCP.
- Servir de guía al regulador para la evaluación permanentemente de las normas vigentes y para el desarrollo normativo sustancial y procedimental de la contabilidad pública, además de apoyar a los usuarios en la interpretación y aplicación de las normas.
- Aportar en el proceso de construcción de la información contable por parte de quienes preparan y emiten la información.
- Apoyar a los evaluadores de la información en el proceso de realizar un juicio sobre la contabilidad pública.
- Servir de base para el desarrollo doctrinal.

La definición de los objetivos de la información a partir de la satisfacción de las necesidades de los usuarios, es conocida metodológicamente como un alcance de mayor eficiencia. Sin embargo, cuando los objetivos están dirigidos a propósitos específicos, no todas las necesidades que puedan tener los usuarios son satisfechas, sino que se satisfacen

razonablemente aquellas que se encuentran dentro del conjunto de propósitos para los que ha sido construido el SNCP.

Pese a ello, la información contable pública a través del plan general de contabilidad pública de la Contaduría General de la Nación, puede servir de insumo para otros propósitos y sistemas informativos. Por ejemplo, el sector público y las entidades que lo componen pueden requerir información estadística que mida el valor agregado de la producción. Esta necesidad no es satisfecha completamente por el SNCP, sino por el sistema de cuentas nacionales, puesto que el SNCP ha sido diseñado para propósitos de control de recursos, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

El sector público está inmerso en un entorno definido por variables jurídicas, económicas y sociales. La caracterización del entorno permite definir cuáles son los condicionantes del SNCP para evidenciar las exigencias más importantes del entorno, definir los propósitos del SNCP y concretar los usuarios de la información y sus necesidades y objetivos. Al mismo tiempo, la caracterización del entorno permite identificar el concepto de entidad contable pública como unidad mínima productora de información.

Una vez definido el entorno, la entidad contable pública, los usuarios y sus necesidades, se plantean los propósitos del SNCP. Se busca construir una estructura de regulación y normalización centrada en el sistema y no solamente en sus productos o salidas, es decir, en la información. Por su parte, los propósitos son los supuestos básicos que expresan los fines del SNCP con sujeción a las restricciones y condiciones que le imponen el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano, la entidad contable pública y los usuarios de la información.

Los propósitos se refieren a los fines del SNCP y se expresan a partir del siguiente enunciado: el SNCP debe permitir el ejercicio del control sobre los recursos y el patrimonio públicos, ser instrumento para la rendición de cuentas, viabilizar la gestión eficiente por parte

de las entidades y generar condiciones de transparencia sobre el uso, gestión y conservación de los recursos y el patrimonio públicos. Estos propósitos son condicionantes del desarrollo conceptual e instrumental de la regulación contable pública.(CGN 2013)

Los objetivos están relacionados con los fines de la información contable pública, según las necesidades de los usuarios. Estos objetivos buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables (considerados de manera individual, agregada y consolidada) provistos por el SNCP a fin de satisfacer el conjunto de necesidades específicas y demandas de los usuarios. Los objetivos de la información contable pública son: gestión pública, control público, y divulgación y cultura. Estos han sido definidos luego de identificar y clasificar a los usuarios reales y potenciales.

La información contable debe observar características cualitativas que constituyen atributos inherentes al producto del SNCP, otorgándole la identidad y especificidad que permiten diferenciarla de información contable preparada con otros propósitos. Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, ésta debe ser confiable, relevante y comprensible.

Cada una de las características cualitativas de la información contable pública tiene condiciones que garantizan su consecución. Así, para que la información sea confiable debe antes observar la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad; por su parte, para que la información sea relevante debe satisfacer antes las condiciones de oportunidad, materialidad y universalidad. Finalmente, la información contable pública es comprensible cuando está condicionada por la racionalidad y la consistencia.

Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida en que la información incluye todas las transacciones,

hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos y atiende a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume que revela de manera certera la situación o actividad y que tiene capacidad para prestar servicios a una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado.

Los principios y normas técnicas, que en congruencia con los propósitos del SNCP, configuran los fundamentos contables vinculados a objetivos específicos, se derivan utilizando la metodología lógico-deductiva mencionada antes. Estos principios constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen la producción de la información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, y sustenta el desarrollo de las normas técnicas y del manual de procedimientos.

Además, los principios hacen referencia a los criterios de medición de las transacciones, hechos y operaciones; al momento en el cual se realiza el reconocimiento contable; a la forma en que deben revelarse los hechos; a la continuidad del ente público; a la esencia de las transacciones y a la correlación entre ingresos, costos y gastos, entre otros.

Todo ello, teniendo en cuenta las limitaciones propias que impone el entorno a las organizaciones.

Los principios de contabilidad pública son: gestión continuada, registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, período contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre.

Las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el manual de procedimientos a través del catálogo general de cuentas, los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre

la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública.

### **4.3. Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia-RCP**

La permanente evolución de los mercados ha generado cambios estructurales económicos, financieros y de regulación tanto para el sector público como para el sector privado. El desarrollo de nuevas posibilidades financieras para los diferentes actores de los mercados, demanda de la regulación contable una actualización constante de sus directrices.

Actualmente en Colombia, a partir de la expedición de las leyes 1314 de 2009 y 1450 de 2011, la convergencia de la regulación contable con estándares internacionales de información financiera se convierte en una actividad prioritaria en la gestión de los reguladores.

La política de regulación en el ámbito de la contabilidad pública, a cargo del Contador General de la Nación, reconoce como referentes válidos para orientar el Régimen de Contabilidad Pública -RCP- en esa perspectiva internacional, la realidad del entorno económico, jurídico y social en el que operan las empresas de propiedad estatal así como de las entidades de gobierno; los avances en las normativas internacionales emitidas por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB ) y de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y las prácticas de regulación seguidas en otras economías del mundo.

En tal sentido la CGN ha realizado una publicación en referencia a este tema denominado: “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, y como lo manifiesta el Contador General de la Nación Dr. Pedro Luis Bohórquez Ramírez en su presentación: “El ordenamiento de las finanzas públicas

y la provisión de información financiera del sector público consolidado y de las entidades que lo conforman, se constituyen en herramientas fundamentales para el logro de objetivos de buen gobierno, estabilización y crecimiento económico del país". En el escenario de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad e información financiera, la Contaduría General de la Nación (CGN) emprendió un proyecto investigativo que, en consonancia con dicho escenario, dirige sus esfuerzos a la modernización de la regulación contable.

Para ello se pretende, de un lado, estructurar una normatividad que se funde en los estándares internacionales como referentes aplicables al entorno del sector público colombiano y, de otro lado, implementar prácticas líderes en materia de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades gubernamentales y de las empresas de propiedad estatal, como parte de una estrategia de fortalecimiento de la competitividad, de la gobernanza y del desarrollo empresarial.

Lo anterior, considera realidades inocultables actualmente como la creciente financiación de las entidades estatales a través de los mercados de capitales, la globalización financiera, los dinámicos procesos de integración regional, el reconocimiento de la información financiera estatal de calidad como elemento de competitividad y buen gobierno, la expansión de la administración pública y la inserción de empresas estatales en el contexto internacional, la imperativa acción en torno a lo ambiental y su problemática, entre otros elementos.

Estas realidades justifican que, según un enfoque de aplicabilidad y gradualidad, se avance en la modernización de la gestión financiera pública a través de la propuesta de política de regulación contable pública que desarrolle aspectos técnicos y conceptuales, debiéndose enfatizar en los criterios acogidos a partir de las brechas identificadas entre el

actual RCP y los referentes internacionales e identificar los aspectos en los cuales se tiene previsto apartarse o acogerse de lo prescrito en esos mismos referentes.

Los criterios de regulación contable internacional pretenden lograr uniformidad en el lenguaje y en las prácticas contables de cada país, con el fin de permitir la comparabilidad, ya sea de un periodo a otro en una misma entidad o entre entidades que desarrollen la misma actividad. Debido a esto, han surgido varios entes emisores de normas, tanto de carácter público como privado, cada uno de los cuales se ha dedicado al estudio de algo específico, aunque pretenden alcanzar el mismo fin.

Siguiendo a Mejía Soto (2010), Mejía Soto (2003) y Padilla (2008), a continuación se presenta una comparación entre las instituciones que internacionalmente regulan la materia contable:

IAS (International AccountingStandards, emitidos por el IASC y los IFRS (International AccountingReportingStandards), emitidos por el IASB:

- Una diferencia entre los IAS y los IFRS radica en el hecho de que en los primeros se habla de preparación y presentación de estados financieros, mientras en los segundos, se habla de preparación y presentación de reportes financieros.
- Una similitud entre las IAS y los IFRS está en que los apéndices son amplios, lo cual permite un mayor entendimiento por parte de los usuarios de la información. Los IFRS, para continuar con el trabajo de las IAS, han optado por implementar ejemplos que facilitan aún más su comprensión. Además, los IFRS y los IAS son realizados según un mismo parámetro o esquema.



*Ilustración 1.* Estructura del Régimen de Contabilidad Pública Colombiano con la estructura de las Normas Internacionales IFAC e IASB

Nota: Tomado de Contaduría General de la Nación- CGN

#### 4.4. Contabilidad Ambiental

El término contabilidad ambiental hace referencia a la inclusión, dentro de las cuentas de una compañía o de un país, de elementos que hacen referencia al impacto ambiental de sus acciones. De esta manera, se extiende el concepto de "beneficios o pérdidas" al sacarlo de un ámbito puramente monetario. Se puede saber así, de una forma rigurosa y estandarizada, si las actuaciones corporativas o estatales son beneficiosas o perjudiciales para el medio ambiente.

La contabilidad ambiental identifica y mide el uso de recursos, su impacto y sus costes. Estos últimos pueden incluir la limpieza de lugares contaminados, multas de carácter ambiental, impuestos, compra de tecnología verde, tratamiento de residuos y, en última instancia, la integración de externalidades ambientales.

Un sistema de contabilidad ambiental se compone de una cuenta ecológica, y de una cuenta convencional adaptada. La cuenta convencional adaptada mide los impactos en el

medioambiente en términos monetarios, mientras que la cuenta ecológica mide el impacto que una empresa tiene en el medio ambiente en términos físicos (kilogramos de residuos producidos y kilojulios de energía consumida).

La contabilidad ambiental, al igual que la contabilidad convencional, puede aplicarse en distintos ámbitos. Hay tres áreas donde actualmente se aplica: en la contabilidad ambiental global, la contabilidad ambiental estatal y la contabilidad ambiental corporativa.

La contabilidad ambiental global se refiere a la escala planetaria y contempla aspectos energéticos, ecológicos y económicos. En ella, la Tierra es el sistema en estudio y su presupuesto energético se basa en las recepciones y pérdidas de energía solar.

La contabilidad ambiental estatal contempla indicadores de los recursos naturales, emisiones, generación de residuos, etc., en una determinada área geográfica o país. Los recursos naturales quedan incluidos en esta contabilidad, y ayudan a la toma de decisiones políticas que afecten a la economía. Dado que convencionalmente dentro de un país, el producto interno bruto (PIB) es el indicador básico del funcionamiento económico y, por extensión del funcionamiento general, la contabilidad ambiental plantea la preocupación de incluir en los análisis, indicadores sociales y ambientales, además de los económicos.

La contabilidad ambiental corporativa tiene su fundamento en la Responsabilidad Social Empresarial –RSE–, en donde la maximización de las utilidades de la empresa o riqueza no puede ser el elemento más importante para la continuidad y permanencia de los negocios en el tiempo. Debe incluir también lo asociado a la salud, la seguridad, la equidad y la protección del medio ambiente, bajo un esquema donde lo ambiental y lo social debieran ser igual de importantes que lo económico y lo financiero.

Muchas empresas ya elaboran periódicamente reportes que dan cuenta de los avances de su gestión ambiental, reportes sociales, ambientales o de sostenibilidad. De hecho muchas de ellas cuentan con un área dentro de la empresa encargada de gestionar la RSE. El sistema

financiero recoge información relevante sobre el gasto y la inversión ambiental y puede impulsar acciones a través de instrumentos financieros de fomento productivo y apoyo a actividades relacionadas con mejoras en producción limpia, que obliga a las empresas a dar información a los entes financieros públicos y privados.

La contabilidad financiera ambiental estudia el reconocimiento, valoración, registro y divulgación de información financiera ambiental en el ámbito de las cuentas anuales y del informe de gestión.

Los recientes cambios experimentados en la normativa contable en Colombia, para su armonización con las normas internacionales de información financiera, han introducido diversos requerimientos informativos sobre aspectos ambientales en las cuentas anuales y en el informe de gestión, en especial para los recursos naturales no renovables. Falta profundizar en el análisis, la implementación y el impacto de la regulación contable ambiental.

Los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados contables, constituyen los aspectos que se deben tener en cuenta para incorporar una partida en los reportes cuantitativos y cualitativos de las entidades.

El reconocimiento contable es el proceso mediante el cual se define qué partidas se incluyen en los procesos contables y en qué momento es necesario incluirlas dependiendo del método de medición-valoración, de los conceptos de capital y su mantenimiento, de los criterios de presentación, y de las políticas de revelación de información.

La contabilidad ambiental ha utilizado fundamentalmente los mismos criterios de reconocimiento contable que los utilizados para el registro de transacciones mercantiles tradicionales. Esta situación ha impedido que se incluya, en los reportes contables de las entidades, información importante distinta de la económica-financiera. En consecuencia, la medición y presentación-revelación no es adecuada para propósitos socio-ambientales cuando se incluyen los criterios de reconocimiento, los conceptos de capital y el mantenimiento.

#### **4.5 Información Administrativa y Contabilidad, permiten la evolución de la Contabilidad Ambiental.**

Por otro lado los bienes y servicios ambientales carecen de un mercado donde intercambiarse y, en consecuencia, se desconoce su precio. La ausencia de la valoración de estos recursos puede llevar a la sobre explotación o al uso inadecuado en las empresas, y por lo tanto, a que dejen de generar los flujos de beneficios necesarios para mantener el bienestar social del medio ambiente.

Por lo tanto se hace necesario contar con métodos de valoración económica que permitan estimar un valor del impacto ambiental de las actividades productivas y de consumo, apareciendo así diferentes herramientas de solución con ideas, conceptos y principios que contribuyan positivamente al desarrollo evolutivo de esta problemática. Tal es la Contabilidad Ambiental: una herramienta de gestión para la toma de decisiones que conduzcan a la solución de problemas de tipo ambiental.

El éxito en la efectiva implementación contable en relación con lo ambiental, depende de la calidad de la información disponible para los administradores dado que las compañías confían en los más tradicionales tipos de información financiera.

En el corto plazo los contadores pueden centrarse en aquellas áreas claves de desempeño identificadas en la política, y considerar su contribución mientras trabajan con los sistemas contables y financieros existentes. Esto puede hacerse en dos frentes:

- 1) Costeando aquellas áreas relevantes para los objetivos ambientales, tales como tratamiento y disposición de desechos, energía, mantenimiento de lugares, como una manera de hacerlos identificables y más controlables por separados.
- 2) Trabajando para resolver los conflictos inevitables existentes entre la administración ambiental y los sistemas tradicionales de administración financiera. Esto ocurre

principalmente en la valoración de inversiones donde se necesita sean desarrolladas nuevas guías.

Una última observación con respecto a este interesante tema es que está claro que la crisis ambiental requiere algo más profundo que un lustre verde de las prácticas existentes. Es crecientemente evidente que lo requerido es un tipo especial de restauración completa de subestructuras conceptuales, más exactamente del intelecto occidental, un repensar por completo de la estructura institucional y ética de nuestra actividad económica.

Aunque los negocios se vean en la necesidad de hacer esto, no existe ninguna manera mediante la cual los negocios, por sí mismos, lo puedan conseguir. Ello requiere cambios a lo largo de la educación, las profesiones, economías, políticas, y las éticas de la sociedad moderna.

Otro elemento a considerar a la hora de hablar de contabilidad ambiental, es el costo que determina el daño causado por una empresa durante el desarrollo de su objeto social.

El costo es tomado como valor económico que se le asigna a los efectos negativos de una actividad productiva para la sociedad (contaminación, deforestación, pérdida de fertilidad del suelo, etc.).

Una vez hecha esta precisión, sería más acertado hablar de contabilidad de costos, teniendo en cuenta el impacto ambiental producido al medio ambiente en el desarrollo de su objeto social, denominado por algunos autores como “costos ambientales o costos verdes” (Mowen, Hansen. 2006 ).

La contabilidad ambiental provee datos que resaltan tanto la contribución de los recursos naturales al bienestar económico, como los costos impuestos por la contaminación o el agotamiento de estos.

Al destacarse el grado de importancia que tiene la contabilidad como instrumento para medir los fenómenos económicos y la utilidad para la toma de decisiones de los diferentes individuos, la contabilidad ambiental toma una gran relevancia para establecer el grado del impacto que presenta la aplicación de políticas y los instrumentos para su regulación y control sobre el medio ambiente. Por ello es necesario establecer los parámetros que esta pueda brindar, toda la información que sea pertinente, viable, y relevante para su conformación, y la preservación del medio ambiente en general.

#### **4.6 Partidas ambientales en el marco de las normas internacionales de contabilidad.**

No obstante la ciencia contable también ha introducido conceptos básicos a través de organismos como el IASC (International AccountingStandardsCommittee) y el IASB (International AccountingStandardsBoard), los cuales son emisores de estándares y principios contables. A través de las diversas regulaciones, han distinguido las siguientes partidas y conceptos ambientales:

- Bien Ambiental
- Activos ambientales
- Pasivo ambiental
- Pasivo ambiental contingente o potencial
- Provisiones ambientales
- Gastos ambientales
- Ingresos ambientales
- Costos ambientales

Las dimensiones consideradas por los recursos ambientales comunes que definen a su vez la riqueza de una nación, son cuatro (4):

- ✓ Capital Físico
- ✓ Capital Humano (Sociedad)
- ✓ Capital Institucional
- ✓ Capital Ecológico. (Ecosistema).

El capital natural es el conjunto de dinámicas valiosas que la naturaleza provee a los seres humanos, que incluye la formación y regeneración de los recursos naturales y de donde fluye constantemente una serie de servicios ambientales.

#### **4.7.Contabilidad Ambiental- Normas Internacionales de Contabilidad ambiental (NIC 37)**

De muy reciente reconocimiento, la contabilidad ambiental viene exigiendo a investigadores, profesionales y organismos normalizadores el aporte de términos comunes con significados similares a fin de establecer fundamentos metodológicos sobre los que construir un marco conceptual.

A pesar de no existir directrices relacionadas con la cuestión medioambiental dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad, hay que reconocer el aporte que ha realizado la International StandardsBoards IASB en la búsqueda de concretar asuntos de racionalidad ecológica.

El IASB ha publicado varias normas internacionales de contabilidad en las que se establecen las disposiciones y los principios contables pertinentes a la hora de abordar la regulación en materia ambiental:

NIC 36: Afecta la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales

NIC 37: Afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales.

NIC 38: Trata sobre inmovilización de material.

La importancia de esta norma subyace en el hecho de que la misma, por una parte, se convierte en una herramienta que da soporte teórico a los pronunciamientos del IASB, permite hacer un análisis retrospectivo de las NIC existentes y sirve de base al sustento de las NIC posteriores.

El alcance de las NIC conduce a que la norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar sus provisiones e informar sobre activos y pasivos de carácter contingente.

Actualmente continúan las evaluaciones significativas a las empresas, se destaca la decidida tendencia hacia la consideración creciente del efecto de sus actividades medio ambientales en la información financiera. Pérez, Vélez y Blandón (2004) consideran que la misma se puede dividir en varias etapas:

1. Contempla intentos de aplicación no relacionados específicamente en normas de medio ambiente, provisión, o política ambiental.
2. El IASB en su NIC 37 emite pronunciamientos en reparación del medio ambiente.
3. La responsabilidad ambiental del Estado y por ende de las empresas es cada vez con mayor fuerza un compromiso jurídico ético y empresarial.
4. La gran riqueza de las naciones es su producción intelectual.
5. El fortalecimiento de sistemas contables se inscribe en un lineamiento general que pregona una mayor transparencia de la información financiera.
6. Los procesos de regulación contable no son ajenos a las instituciones que son objeto de los mismos.

Precisamente estas conclusiones se circunscriben alrededor de la importancia que significa la Norma Internacional de Contabilidad N° 37, para las consideraciones al medioambiente, ya que a pesar de no haberse expedido ningún estándar específico que aborde el tema ambiental, la norma se convierte en referencia obligada cuando se consideran los

aspectos ambientales en la información financiera, como sucede en la explotación minera y la degradación de los afluentes hídricos que la rodean , debiendo pagar las compañías por su deterioro y recuperación.

Al destacar los aspectos más importantes de la Norma Internacional de Contabilidad, NIC 37, se debe reconocer la vinculación de esta norma con la declaración complementaria de auditoría 1010 de la IFAC que trata sobre los temas del medio ambiente, definiéndolas en principio como:

1. Iniciativas para prevenir, disminuir o remediar el deterioro del medio ambiente, o para procurar la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser requeridas por leyes o regulaciones relativas al medio ambiente, por las cláusulas de un contrato, o ser acometidas de manera voluntaria).
2. Consecuencias de la transgresión de las leyes y de la regulación relativas al medioambiente.
3. Consecuencias del deterioro del medioambiente debido a terceros o a causas naturales.
4. Consecuencias de obligaciones de impuestos por la ley (por ejemplo, por daños causados por los anteriores propietarios). IFAC 1998.

En lo atinente a la preservación del medio ambiente, la Norma Internacional de Contabilidad, N.I.C. 37, determina:

Se obligará a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.Plantea reconocer la oportuna provisión por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza.Plantea el tratamiento cuando la legislación se refiere a terrenos contaminados.

Al considerar las provisiones medio ambientales la empresa se obliga:

- Por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al medioambiente.

- Se encuentre frente a una obligación asumida, es decir, tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medio ambiental, por ejemplo cuando su política o sus objetivos, la práctica del sector, o las expectativas públicas, dejan a la dirección poco margen de maniobra para no intervenir, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al medio ambiente, bien internamente a otro órgano de la empresa, o bien externamente. Túa(2001)

El protagonismo que adquiere la NIC 37 es significativa porque encara el reconocimiento de las responsabilidades hacia el medio ambiente asumidas por las empresas; unas nacidas como consecuencia de la normativa jurídica o contractual y otras por propia voluntad que acogen como política medio ambiental, lo anterior también en relación con las medidas voluntarias de conservación del medioambiente que determinan los países.

#### **4.8 Cuenta Satélite Ambiental- CSA- DANE.**

La Cuenta Satélite Ambiental (CSA) tiene como objetivo general medir en unidades físicas y monetarias de forma sistémica y para cada período contable, la variación de los stocks de los activos ambientales, las interacciones entre el ambiente y la economía, dentro de la economía y de la economía al ambiente. De forma paralela y en coherencia con el Sistema de Cuentas Nacionales, la cuenta satélite mide el esfuerzo de los diferentes sectores económicos para conservar, mitigar o proteger el medio ambiente.

Es una herramienta estadística de análisis en el ámbito del desarrollo sostenible; a través de ella se puede realizar seguimiento y evaluación de políticas asociadas a la mitigación de los efectos del cambio climático, la reducción de la contaminación del agua, la seguridad energética, la gestión de recursos y la productividad, conservación de flora y fauna, calidad de vida, entre otras.

A través de la CSA se obtienen los indicadores que constituyen una medida que permite realizar el seguimiento de los avances en relación al medio ambiente y el crecimiento económico. Esto permite observar el aprovechamiento eficaz y la productividad de los recursos, así como el consumo y producción sostenible del patrimonio natural.

## Ficha metodológica Cuenta Satélite Ambiental – DANE- Fecha: 31-10-2012

<b>Nombre de la investigación</b>	<b>CUENTA SATÉLITE AMBIENTAL (CSA)</b>
<b>Sigla de la investigación</b>	<b>CSA</b>
<b>Antecedentes</b>	<p>Colombia aborda la temática de la contabilidad ambiental económica a partir de la creación del Comité Interinstitucional de Cuentas Ambientales (CICA) en el año 1992. Esta tarea la continúa el DANE bajo el marco jurídico del Decreto 262 de 2004, en el cual se incorpora, dentro de las funciones de la Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales, la elaboración de las cuentas satélites, entre ellas la de medio ambiente.</p> <p>El DANE ha avanzado en la estructuración de la CSA, basándose en los documentos metodológicos formulados por Naciones Unidas desde el año 1993 y de las experiencias de países, principalmente de la Comunidad Europea, que han implementado la contabilidad ambiental económica.</p> <p>Para mayor detalle, se puede consultar la metodología de la CSA donde se presenta entre otros temas los antecedentes del Sistema de Contabilidad Ambiental Económica (SCAE), en cuanto a su evolución histórica y un resumen de las experiencias internacionales relevantes, que han enmarcado la evolución de la contabilidad ambiental económica en el mundo; así como los fundamentos conceptuales y metodológicos sobre los que se basan los pilotos en los cuales el DANE ha avanzado: a) la cuenta de activos del recurso mineral y energía; b) la cuenta del agua; c) la cuenta de energía y d) la cuenta de actividades ambientales y flujos relacionados, en lo referente al gasto en protección ambiental.</p>
<b>Objetivo general</b>	<p>La CSA tiene como objetivo general medir en unidades físicas y monetarias, de forma sistémica y para cada período contable, la variación de los stocks de los activos ambientales, las interacciones entre el ambiente y la economía, dentro de la economía y de la economía al ambiente. De forma paralela y en coherencia con el Sistema de Cuentas Nacionales, la cuenta satélite mide el esfuerzo de los diferentes sectores económicos para conservar, mitigar o proteger el medio ambiente.</p>
<b>Objetivos específicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar los activos ambientales del país y registrar la variación de los stocks y sus flujos asociados en términos físicos y monetarios.</li> <li>• Establecer los flujos del ambiente a la economía, dentro de la economía y desde la economía al ambiente y registrar estos flujos a través de las tablas oferta - utilización en términos físicos y monetarios.</li> <li>• Identificar, dentro las cuentas nacionales, las transacciones ambientales en términos monetarios, para conformar la cuenta de gasto en protección ambiental.</li> <li>• Registrar, en términos monetarios, otros flujos y transacciones de interés ambiental, que permitan la estructura de cuentas de producción (tablas oferta – utilización), cuentas de distribución y uso del ingreso, cuentas de capital y cuentas financieras.</li> <li>• Integrar en la cuenta satélite, información social, demográfica y de empleo entre otros aspectos, que permita establecer las relaciones entre el ambiente, la economía y la sociedad.</li> <li>• Identificar y producir indicadores e índices de interés para el país, que permitan soportar la toma de decisiones en el contexto de los objetivos de la política ambiental y su interacción con las políticas económicas y sociales.</li> </ul>

<b>Definiciones básicas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuenta Satélite: El estudio y registro de los aspectos ambientales, en el marco de la contabilidad nacional, se realiza a través de las cuentas satélites, las cuales se constituyen en una extensión del SCN donde se comparten conceptos básicos, definiciones y clasificaciones (cf. Cepal, SCN 2008:185-186), que permiten ampliar la capacidad analítica de la contabilidad nacional a determinadas áreas de interés socio-económico de una manera flexible y sin sobrecargar o distorsionar el sistema central.</li> <li>• Cuenta de activos. Esta cuenta registra los stocks y los flujos asociados a los activos ambientales. Los activos ambientales que se abordan son: los recursos minerales y energéticos, el recurso madera, el recurso acuático, otros recursos biológicos, el recurso suelo, el recurso tierra, y el recurso agua. La variación en cada período contable de los stocks de cada activo se registra en términos físicos y monetarios.</li> <li>• Cuentas de flujos físicos. Estas cuentas abordan los flujos del ambiente a la economía, dentro de la economía, y desde la economía al ambiente. El registro de cada uno estos flujos se realizan bajo el esquema de las tablas oferta - utilización en términos físicos y monetarios.</li> <li>• Cuentas funcionales de transacciones ambientales. Estas cuentas permiten identificar dentro de las cuentas nacionales aquellas transacciones que se pueden considerar ambientales.</li> <li>• Coordinación de las cuentas económicas. El objetivo de este elemento es registrar, en términos monetarios, otros flujos y transacciones de interés ambiental, como los pagos por la extracción de los recursos naturales; las tasas ambientales; los subsidios ambientales y las concesiones del gobierno a unidades económicas para ejercer actividades de protección ambiental.</li> <li>• Empleo, información social y demográfica (cuentas y tablas). El uso de cuentas y tablas referidas a empleo, población, variables demográficas (edad, nivel de ingreso de los hogares, características de la vivienda) y otras medidas de interés como salud y educación, permiten incorporar, al ámbito de la contabilidad ambiental: a) datos de empleo generados por los bienes y servicios ambientales; b) el uso y el acceso de los hogares al agua y a la energía; y c) la relación entre la salud humana y las emisiones al aire, entre otras.</li> </ul>
<b>Alcance temático</b>	Ambito ambiental económico nacional.
<b>Cobertura geográfica</b>	Nacional
<b>Periodo de referencia</b>	El año anterior
<b>Periodicidad de la recolección</b>	Anual
<b>Frecuencia de entrega de resultados</b>	Anual
<b>Medios de difusión</b>	Página WEB.
<b>Publicaciones</b>	Metodología de la CSA Boletines de resultados

## 5. JUSTIFICACIÓN

La Contaduría General de la Nación actualizó el Régimen de Contabilidad Pública el 29 de julio de 2012. En el libro II de dicho Régimen, se encuentra el Manual de Procedimientos, el cual define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas, y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública – SNCP.

El Manual de Procedimientos Contables está conformado por:

- Procedimientos contables que desarrolla los procesos de reconocimiento y revelación por temas.
- Instructivos contables que aplica los procedimientos para casos específicos.
- Catálogo General de Cuentas que complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámica de la clasificación conceptual.

La CGN tiene la potestad para establecer las CLASES, GRUPOS, CUENTAS Y SUBCUENTAS con las que está estructurado el catálogo. Se contemplan 9 clases: de la 1 a la 3 representan la situación financiera, económica, social y ambiental, y constituyen la base para elaborar el Balance General de la Nación; de la 4 a la 7 son cuentas de resultados financiera, económica, social y ambiental que son la base para elaborar el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental; y la 8 y 9 son contingencias y se utilizan para efectos del control.

Las clases están compuestas por grupos, de modo que los recursos naturales se encuentran de la siguiente manera:

CLASE	1	ACTIVOS
GRUPOS	11	EFFECTIVO
	12	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS
	13	RENTAS POR COBRAR

- 14 DEUDORES
- 15 INVENTARIOS
- 16 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO
- 17 BIENES DE USO PUBLICO HISTORICO Y CULTURALES
- 18 *RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES***
- 19 OTROS ACTIVOS

La realidad de nuestro Sistema Nacional de Contabilidad Pública contempla de manera muy superficial lo relacionado con la contabilidad ambiental, ya que la única cuenta que registra es la que tiene que ver con el grupo No 18 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES. Esa realidad justifica la realización de la investigación, ya que permitiría profundizar y aportar elementos conducentes a realizar una mejor medición y estructuración de las cuentas ambientales para los recursos naturales renovables desde el punto de vista contable, aprovechando los insumos de información que brindan las entidades del orden nacional DANE y CGN (principal ente regulador en materia contable del país).

De igual forma, la CGN ha incursionado cada vez más en la realización de la regulación contable pública del país con base en las normas internacionales. Esto debido a la globalización de la economía que involucra nuestro país en varios tratados y convenios internacionales.

La mayor parte de los métodos de valoración de los beneficios y desventajas no económicas del uso de los recursos naturales se han establecido independientemente de las cuentas nacionales, debido a que no se contemplan en las valoraciones de mercado. Por ello, la explotación de los recursos naturales con fines económicos no se tiene en cuenta en el cálculo de los costos en el Sistema Nacional de Contabilidad Pública - SNCP y por lo tanto,

no se refleja en las cifras globales importantes de las cuentas nacionales, por ejemplo en el Producto Interno Bruto.

Además, se registra no como costo, sino como “otros cambios en el activo”, los cuales reflejan variaciones en el valor de mercado del activo natural de que se trate. A su vez, el costo de la disminución de los recursos naturales incluye solamente los gastos de extracción de recursos no renovables como el petróleo y la minería, mientras que las pérdidas de capacidad de generación de ingresos para períodos de producción y generaciones futuras, causadas por una disminución de la riqueza natural, no se toman en consideración en las cuentas de producción del SNCP.

La regulación de la contabilidad del sector público, entendida como el proceso de emisión de normas o estándares de contabilidad para las entidades que lo conforman, es diferente en cada país. Cada jurisdicción es autónoma en establecer el cuerpo normativo que rige las entidades que hacen parte del sector público, y esto lleva a plantear algunas semejanzas y diferencias entre países.

Cuando se trata de la contabilidad para las empresas, también hay posiciones diferentes entre países. Algunos argumentan que no es necesario hacer excepciones entre estándares internacionales de contabilidad para entidades y las normas aplicables a las demás empresas, pero otros afirman que no es posible aplicar un juego único de estándares y por eso apoyan los procesos de simplificación de los mismos para un grupo específico de empresas y entidades.

A nivel mundial los entes reguladores han hecho énfasis en las empresas del sector privado, sin embargo, dada la globalidad y aún más en razón al interés en materia medio ambiental se ha iniciado también en lo público, se dio comienzo a no diferenciar entre la contabilidad para las empresas, con independencia de si son o no propiedad del Estado, e

igual que la regulación de la contabilidad para las entidades gubernamentales; se propende por un modelo único tanto para empresas como para entidades del gobierno.

Algunos países decidieron aplicar a las entidades del gobierno las normas de contabilidad que rigen para las empresas, mientras que otros han realizado adaptaciones de dichas normas teniendo en cuenta las particularidades del sector público. También existen países que optaron por acoger las normas emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board, de la Federación Internacional de Contadores.

Este contexto de regulación contable internacional necesariamente deberá ser aplicado a la normatividad que la CGN determine en materia ambiental contable y financiera.

Por todo lo anterior, debe permitir ahondar en el establecimiento de una metodología que facilite medir de una manera más acertada lo correspondiente a una cuenta ambiental bien definida que podría coadyuvar al establecimiento de cálculos económicos de mayor trascendencia para la economía nacional en cuanto a recursos naturales y medio ambiente. De igual manera, permitiría la mejor toma de decisiones trascendentales para la economía del país y, en especial, sin mayor perjuicio a la explotación de los recursos naturales renovables.

Ésta metodología, al menos de manera teórica, ya se encuentra establecida por el DANE y actualmente se realizan las primeras pruebas para lograr su aplicabilidad. Lo anterior debe ser contemplado por parte de la CGN en su SNCP, en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

## **6. OBJETIVOS**

### **6.1. Objetivo General**

Contribuir a la justificación para la creación de una cuenta ambiental en la Contaduría General de la Nación - CGN que permita establecer la medición y valoración de los recursos naturales renovables dentro del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, apoyados en la metodología desarrollada por el DANE, Cuenta Satélite Ambiental (CSA), y con lineamientos aplicables a las normas internacionales de información financiera-NIIF.

### **6.2. Objetivos Específicos**

- Incentivar la investigación para la implementación de la cuenta ambiental Recursos Naturales Renovables en el Sistema Nacional de Contabilidad Pública en la CGN.
- Fomentar la utilización de la metodología para valoración de recursos naturales diseñada por el DANE.
- Brindar información para que la implementación de la cuenta ambiental Recursos Naturales Renovables se realice bajo estándares internacionales (NIFF).

## 7. DISEÑO METODOLÓGICO

Esta investigación se desarrolla en una serie de etapas que conducen a la búsqueda de conocimientos mediante técnicas, instrumentos y procedimientos aplicados, con el fin de encontrar una solución al problema aquí planteado.

Propone la búsqueda de nuevos conocimientos e investigaciones aplicables a la contabilidad pública, en especial a la contabilidad ambiental, fundamentada en normas internacionales de contabilidad financiera y a través de la exploración, indagación, descripción y explicación de información recolectada.

La metodología aplicable a esta investigación se basa en la valoración cualitativa y cuantitativa de información y datos, la interrelación de información con expertos, en especial del Departamento Nacional de estadística- DANE, y la Contaduría General de la Nación – CGN, apoyadas en la realización de mesas de trabajo multidisciplinarias con participación de otras entidades del Estado. De igual manera se realizarán consultas con expertos en materia de NIIF.

### 7.1. Metodología Aplicada

El diseño se desarrolla en cuatro momentos:

- Momento teórico: Antecedentes, Formulación del problema de investigación, Marco teórico, Justificación, Objetivos.
- Momento metodológico: Selección de expertos, Elaboración de instrumentos (utilización de medios informáticos y tecnológicos como canales de comunicación) entrevistas a expertos, consulta, consecución y recolección de información especializada, digitalización de información

- Análisis e interpretación de la información.
- Conclusiones.

## **7.2. Selección entrevista con Expertos.**

En la selección de los principales expertos se tuvo en cuenta la participación de estos en las distintas entidades, su profesión, experiencia y ámbito en el cual desarrollan sus actividades, que pudieran aportar a los objetivos de la investigación

Se definió la búsqueda, escogencia y participación de expertos en las siguientes entidades:

- ✓ Contaduría General de la Nación – CGN
- ✓ Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE
- ✓ Colombia NIIF

De igual forma se realizaron entrevistas y reuniones con otras personas de diferentes entidades, profesiones y experiencia que coadyuvaron a la obtención y recolección de información.

En el diseño metodológico se preparó un formato de entrevista que se desarrolló bajo las siguientes pautas:

- I. Presentación del investigador.
- II. Presentación del nombre, justificación y objetivos de la investigación.
- III. Razón de su escogencia para la investigación, conversatorio sobre el desarrollo de la investigación y definición del interés en participar de la misma.
- IV. Sugerencias para la investigación, referencias de otros expertos, bibliografía, documentos de consulta y referencias de información para recuperar por internet.

- V. Establecer los canales de comunicación: Correos electrónicos, celular, teléfono oficina.
- VI. Establecer cronograma o agenda para nuevas entrevistas o reuniones.

Todos los expertos accedieron y aceptaron el desarrollo del formato establecido para las entrevistas o reuniones las cuales se realizaron de la siguiente manera:

### ***7.2.1. Contaduría General de la Nación-CGN.***

En la estructura misional de la CGN existe el grupo interno de trabajo de “Investigación y Normas” con investigadores de este grupo se pudo establecer lo siguiente:

- a) Información sobre la promulgación en años anteriores de una resolución que estableció la cuenta recursos naturales renovables dentro del Régimen de Contabilidad pública, la cual pocos meses después, debió ser derogada por carecer de estructura metodológica para la recolección de información.
- b) Orientación para establecer la consecución de información (con expertos nacionales y de otras nacionalidades) para consultar la metodología que sirviera para valorar los recursos naturales, razón por la cual no se utilizó en años anteriores. Esto permitió dentro del proceso de investigación encontrar que en Colombia ya se tenía una metodología para aplicar y que aún se desconoce en la CGN.
- c) Pocos avances, prácticamente ninguno en la designación de profesionales del grupo de investigación y normas para trabajar en el tema

### ***7.2.2. Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE.***

En información obtenida y apoyado en la página web del DANE se encontró que esta entidad en el Sistema de Cuentas Nacionales, desarrolló una cuenta que se llama Cuenta Satélite Ambiental, con la cual se establece el sistema metodológico que tiene como objetivo general medir en unidades físicas y monetarias, de forma sistémica y para cada período

contable, la variación de los stocks de los activos ambientales, las interacciones entre el ambiente y la economía, dentro de la economía y de la economía al ambiente, mide el esfuerzo de los diferentes sectores económicos para conservar, mitigar o proteger el medio ambiente.

Se establecieron estrategias de trabajo de la siguiente forma:

- a) Programación de visitas a la CGN con el ánimo de dar a conocer y sensibilizar el trabajo interinstitucional realizado y coordinado por el DANE respecto al diseño de la metodología para establecer la cuenta satélite ambiental - CSA.
- b) Participación institucional de la CGN en las mesas de trabajo que interinstitucionalmente han desarrollado y no contaron con la presencia de esta, siendo de suma importancia para la aplicación de la metodología ya en el Régimen de Contabilidad Público-RCP.
- c) Uso interinstitucional del diseño metodológico desarrollado por el DANE, que permita su aplicabilidad en las diferentes entidades del Estado, en cumplimiento de su objeto misional o de apoyo. Para la CGN sirve como instrumento metodológico con el cual se pueda desarrollar en la estructura del RCP (para la cuenta recursos naturales renovables) su aplicabilidad.

Continuando con la interrelación de expertos en las diferentes entidades se logró reunión con el Sr Contador General de la Nación, informándole del desarrollo del trabajo de investigación y del contacto realizado institucionalmente con el DANE, para lo cual accedió a que se llevaran a cabo las reuniones interinstitucionales. La primera cita entre la CGN y DANE para abordar los objetivos de la investigación y lograr inicialmente conocimiento de las actividades, cooperación y compromisos interinstitucionales, se llevó a cabo el día 10 de julio de 2014.

Las reuniones continuaron en cumplimiento de los compromisos establecidos en dicha reunión y se estableció una agenda de trabajo.

### ***7.2.3. ColombiaNIIF – Consultores.***

Uno de los objetivos de la investigación es establecer los lineamientos que en el marco de las NIIF, tengan incidencia en las cuentas ambientales, importante entonces realizar entrevista con un experto en NIIF, que suministre información relacionada con regulación financiera ambiental.

Para el tema medio ambiental es complejo, ya que los organismos de regulación internacional no tienen definidas una mayor cantidad de normas, y muchas se encuentran en investigación para su aplicación, por lo tanto son pocos los expertos en materia de NIIF para cuentas ambientales.

Sin embargo se logró establecer contacto con representantes de la firma Colombia NIIF y obtener su asesoría, con lo cual se mejoró en el entendimiento a las lecturas relacionadas con información para las NIIF ambientales.

### **7.3. Consulta, consecución y recolección de información.**

Desarrolladas las entrevistas, reuniones interinstitucionales, y recomendaciones de expertos, se procedió a recolectar información especializada en aspectos como: Contabilidad pública, régimen de contabilidad pública, metodologías para la valoración de recursos naturales y normas internacionales de información financiera.

## 8. RESULTADOS DE LA INVESTIGACION

1. Surge la necesidad de creación de la cuenta para recursos naturales renovables en el régimen de contabilidad pública -RCP por parte de la CGN, teniendo en cuenta que ya se tienen los insumos de tipo técnico (metodología DANE) para adoptar regulaciones con los lineamientos allí planteados con el fin de lograr que paso a paso se puedan registrar los inventarios y los costos para los recursos naturales renovables en cada entidad del Estado, en especial para las del orden territorial.
2. La CGN con el fin de aunar esfuerzos, tiene vigente un convenio con el Banco Mundial para continuar avanzando con la modernización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad del sector Público para entidades de gobierno (NICSP), esto puede coadyuvar a que se cumplan los objetivos de esta investigación, a través de este convenio o uno nuevo surjan los alicientes para que también, en el RCP, en el catálogo de cuentas se incluya la cuenta Recursos Naturales Renovables, teniendo la aplicación de referentes según normas internacionales de información financiera en materia de medio ambiente, con énfasis en lo público.

En el catálogo nacional de cuentas se podría establecer la cuenta Recursos naturales renovables de la siguiente manera:

CLASE	1	ACTIVOS
GRUPOS	11	EFFECTIVO
18		RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES
<b>19</b>		<b><i>RECURSOS NATURALES RENOVABLES</i></b>

La forma de obtener la información es a través del formulario FUT (Formulario Único Territorial), este nació como parte de la Ley anti trámites, la cual estimó necesario disminuir los múltiples reportes que las entidades estatales del orden nacional solicitan a los

Departamentos y Municipios. La información en el FUT se recopila por categorías de información: presupuestal y financiera, es aquí donde la CGN solicitando la aplicación de la metodología DANE podría agregar una o varias categorías de información en relación a lo ambiental, para la cuenta recursos naturales renovables, lo cual podría iniciarse al menos con un recurso natural renovable (ej.: agua, bosques).

3. Resulta de gran importancia darle uso a la metodología diseñada por el DANE. El área encargada por parte de esta entidad para coordinar el estudio es la **Cuenta Satélite Ambiental- CSA**.

En este trabajo investigativo desarrollado por el DANE, no se presentó acompañamiento por parte de la CGN, para aportar información en materia contable.

Actualmente es importante la vinculación de la CGN a las mesas de trabajo e investigación con el fin de lograr establecer, con el apoyo de la metodología, la regulación contable necesaria para que, a través de las actividades misionales de la CGN, se pueda brindar información financiera importante para el país.

Es importante resaltar en su política de comunicación y difusión que sirve para divulgar material de apoyo investigativo para otras entidades e institutos de investigación, las estrategias de comunicación que ha utilizado el DANE, especialmente a través de su portal web para dar a conocer el diseño de la metodología, resultados de la aplicación de la misma con indicadores, estadísticas y gráficos que se difunden a través de boletines:

- ✓ Metodología de la Cuenta Satélite Ambiental, se encuentra a través del siguiente link:

[http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Met\\_Ctas\\_Sat\\_Amb\\_11\\_12.pdf](http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Met_Ctas_Sat_Amb_11_12.pdf)

✓ Indicadores de la Cuenta Satélite Ambiental - ICASA

Boletines (Anexo 1)

4. Con la incorporación de la cuenta, obtener un beneficio para el país en materia macroeconómica, social y ambiental, pues se podrían mejorar los ingresos del PIB y, como resultado de la información estadística y financiera, estos podrían contribuir para que el estado en cabeza del gobierno nacional y del orden territorial puedan generar políticas, llevar a cabo programas y proyectos en materia ambiental y social, muy especialmente en lo relacionado con la recuperación y reposición de los recursos naturales renovables cuando se han explotado.

Lograr el acompañamiento a través de convenios con organismos internacionales como el Banco Mundial, actualmente se tiene para la información financiera.

## 9. RECOMENDACIONES

- Designar, por parte del Sr. Contador General de la Nación el responsable de coordinar el Grupo Interno de Trabajo de Investigación y Normas de la CGN, para llevar a cabo la investigación que desarrolle los aspectos de regulación y establecer la normativa y estructura de las cuentas ambientales - recursos naturales renovables en el régimen de contabilidad público-RCP.
  
- Llevar a cabo las reuniones y mesas de trabajo necesarias entre la CGN, DANE y demás Entidades públicas que se requieran para lograr la información que permita avanzar en el aprovechamiento de la metodología establecida por el DANE para que se logre la puesta en marcha de la regulación.
  
- Utilizar información y metodología para crear dentro del régimen de contabilidad pública la cuenta RECURSOS NATURALES RENOVABLES e iniciar al menos con un recurso natural e ir estableciendo la incursión de nuevos recursos a medida que la interpretación de la norma y aplicación de la metodología se realice eficientemente.
  
- Establecer, dentro del régimen de contabilidad pública, la aplicación de las NIIF establecidas para la contabilidad ambiental.

## 10. GLOSARIO Y SIGLAS

**Activo Ambiental:** Son los bienes, derechos y servicios ambientales que posee la empresa para desarrollar su actividad.

**Actividad económica:** 1. Conjunto de acciones tendientes a elevar la capacidad productiva de los bienes y servicios de una economía con el fin de satisfacer, en un período, las necesidades de la comunidad. 2. Toda actividad humana que suponga decidir qué necesidades humanas satisfacer con los recursos limitados de los que se dispone. En consecuencia, cada elección lleva incorporado un coste de oportunidad. Se distinguen tres tipos de actividad económica: Producción, Intercambio y Consumo.

**Actividad social:** Conjunto de acciones de la actividad económica que están encaminadas a proporcionar condiciones de calidad de vida al ser humano y defender el medio ambiente en procura del bienestar de la comunidad.

**Actividades:** Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad.

**Activo agotable:** Recurso natural no renovable que es susceptible de agotamiento.

**Administración pública:** Conjunto de organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y demás organismos y entidades de naturaleza pública que, de manera permanente, tienen a su cargo, el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado.

**Agotamiento:** Extinción de un recurso natural no renovable en explotación como consecuencia de su extracción o algún otro medio que reduzca la existencia de tales recursos.

**Análisis de la información financiera, económica, social y ambiental:** Conjunto de procedimientos y técnicas utilizadas para transformar la información revelada en los estados, informes y reportes contables; indicadores; estadísticas y tendencias, para ser utilizados en la toma de decisiones.

**Bien Ambiental:** Son bienes industriales empleados para proveer servicios ambientales con el objeto de atacar la contaminación y los desechos que afectan el agua, el suelo y el aire. Estos bienes suelen tener usos finales múltiples, de los cuales sólo uno es el proveer servicios ambientales.

**Bien de beneficio y uso público:** Activo no transable destinado para el uso y goce de todos los habitantes de un territorio, y orientado a generar bienestar social. Ejemplos de esto son las calles, plazas, puentes y parques.

**Bien de capital:** Activo que utilizado en un proceso productivo, permite producir otros bienes o servicios que generan riqueza.

**Bien de consumo:** Recurso adquirido con la intención de satisfacer una necesidad inmediata, que no necesita transformación productiva alguna y cuyo consumo se realiza generalmente en un corto plazo.

#### **Catálogo General de Cuentas:**

1. Parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámicas de la clasificación conceptual.
2. Instrumento utilizado para reconocer y revelar los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas. Este instrumento permite identificar la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.
3. Estructura compuesta por cinco niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el código contable: el primer dígito corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto a la Cuenta, y el quinto y sexto a la Subcuenta. Las entidades contables públicas podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel.

**Contabilidad General de la Nación:** Sistema de información contable de los órganos que integran las ramas del poder público en el nivel nacional; las entidades u organismos estatales (autónomos e independientes); los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial y que están adscritos a cualquier rama del Poder Público; y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje o administre recursos de la Nación.

**Contabilidad Pública:** Aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. Por lo anterior, el desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública implica la identificación y diferenciación de sus componentes, como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos.

**Costos Ambientales:** Es el valor económico que se le asigna a los efectos negativos de una actividad productiva para la sociedad (contaminación, pérdida de fertilidad del suelo, etc.)

**Cuenta:** Código, etiqueta o símbolo en el que se registran, de manera ordenada y clasificada, los hechos, transacciones y operaciones de una entidad y cuya naturaleza puede ser Débito o Crédito.

**Cuentas Ambientales:** Significa valorar su uso, física y económicamente, desde los puntos de vista de su depreciación presente y de su potencialidad futura. Se trata de darle un costo al recurso madera o agua como tales.

**Doctrina contable pública:** Elemento integrante del Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por los conceptos, que emite el Contador General de la Nación, a través de los cuales se interpretan las normas contables. Estos conceptos son de carácter vinculante y contienen regulación de tipo específico.

**Entidad:** Organización o institución compuesta por personas y recursos económicos que coordina y ejecuta actividades para alcanzar determinados objetivos.

**Entidad contable pública:** Para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos. Dado que la propiedad pública o parte de ella, le permite controlar o ejercer influencia importante y predomina la ausencia de lucro, debe realizar una gestión eficiente y sujeta a diversas formas de control, por lo cual debe rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público.

**Función de cometido estatal:** Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos; la redistribución de la renta y la riqueza; la salvaguarda de los derechos individuales, colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica. Todo ello, a fin de buscar del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional asignadas constitucional y legalmente.

**Información contable pública:** Producto final de la ejecución del proceso contable público que debe observar unas características cualitativas, las cuales constituyen atributos inherentes al producto del SNCP. Esto le otorga una identidad y especificidad que le permiten diferenciarse de la información contable preparada con otros propósitos. Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser confiable, relevante y comprensible.

**Ingresos Ambientales:** Este rubro representa los beneficios económicos que genera la empresa que se generan por venta de materiales reciclado, por reutilización de material reciclado, por sustitución de material contaminante por otro volumen de desechos.

**Licencia ambiental:** Autorización otorgada por la autoridad ambiental competente para la ejecución de un proyecto, obra o actividad que implique el uso, aprovechamiento y/o impacto de los recursos naturales renovables y que pueda producir un deterioro grave a estos o al medio ambiente.

**Organización de las Naciones Unidas:** Organización internacional multilateral, que tiene la finalidad de mantenerla paz y la seguridad internacionales, desarrollar relaciones amistosas entre las naciones y promover el progreso social, los mejores niveles de vida y la acción en favor de los derechos humanos.

**Plan General de Contabilidad Pública:** Elemento integrante del Régimen de Contabilidad Pública que contiene la regulación contable pública de tipo general. Está constituido por el Marco conceptual y la Descripción de las Clases. Es el principal instrumento de normalización contable pública.

**Pasivo Ambiental:** Son las obligaciones que tiene el ente económico con el medio ambiente.

**Patrimonio Ambiental:** Son aquellos bienes, derechos y servicios que no hacen parte del proceso productivo sino que se lo otorgan a los socios.

**Recurso Ambiental:** Son sistemas biofísicos que dan soporte a la vida social.

**Recursos Naturales:** Son factores que afectan la actividad productiva, que han sido hechos por el hombre o por un proceso de fabricación iniciado por el hombre.

**Servicio Ambiental:** Son externalidades positivas generadas por actividades de producción agrícola y forestal sustentable y/o la protección y conservación de la biodiversidad y los recursos naturales.

**Sistema Nacional de Contabilidad Pública:** Conjunto de instituciones, reglas, prácticas y recursos humanos físicos que, a partir de propósitos específicos, busca satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. Está compuesto por el ente regulador, la regulación contable pública, los sistemas electrónicos o manuales que son soporte para la construcción y conservación de la contabilidad, los contadores públicos responsables de la preparación y presentación de la información, las entidades contables públicas que emiten la información contable pública, los evaluadores internos y externos de la información, y los usuarios de la información contable pública.

**Unidad de medida:** Criterio del principio de medición, según el cual la cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando el peso. Así mismo, establece que en el caso de hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente, se aplicará lo reglamentado por las Normas Técnicas de Contabilidad Pública.

**Valoración de costos ambientales:** Principio del control fiscal consistente en que durante el desarrollo de un plan, proyecto, programa o cualquier actividad orientada a lograr una función de cometido estatal, no se comprometan negativamente los recursos naturales y el equilibrio ecológico. Este principio se debe traducir en una cuantificación del impacto ambiental para el uso o deterioro de los recursos naturales y en la evaluación de la gestión de protección, uso y explotación del medio ambiente.

**SIGLAS**

CAR:	Corporación Autónoma Regional
CSA:	Cuenta Satélite Ambiental
CGN:	Contaduría General de la Nación
DANE:	Departamento Administrativo Nacional de Estadística
IDEAM:	Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales
IASB:	(Traducida al español) Junta de Normas Internacionales de Contabilidad
IASC:	Comité Internacional de Normas Contables
IFAC:	(Traducida al español) Federación Internacional de Contadores
NIIF:	(Traducida al español) Normas internacionales de Información Financiera
	IFRS
RCP:	Régimen de Contabilidad Pública
SCN:	Sistema de Cuentas Nacionales
SNCP:	Sistema Nacional de Contabilidad Pública
SCAE:	Sistema de Contabilidad Ambiental Económica
SINA:	Sistema de Información Nacional Ambiental
SSPD:	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
SUI:	Sistema Único de Información
	FUT: Formulario Único Territorial

## 11. REFERENCIAS

Acerca de la contabilidad ambiental - MichelleMiley

[http://www.ehowenespanol.com/acerca-contabilidad-ambiental-sobre\\_163215/](http://www.ehowenespanol.com/acerca-contabilidad-ambiental-sobre_163215/)

Contaduría General de la Nación. (2012) versión 2007. Régimen de contabilidad Pública.

Bogotá: Legis.

Contaduría General de la Nación. (2012). Resolución 355 de 2007. En: Régimen de

Contabilidad Pública actualizado a 31 de Dic.de 2012. Recuperado de:

[www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co)

Contaduría General de la Nación. (Junio de 2013). Modernización de la Regulación Contable

Pública en Colombia. Recuperado de:

<http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/accesos/contaduria-niif>

Contaduría General de la Nación. Recuperado de:

[http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d9588d5d44f4a/estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%3%b3n+contable+p%3%bablica+hacia+niif+y+nicsp.pdf?mod=ajperes)

[8f1d9588d5d44f4a/estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%3%b3n+contable+p%3%](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d9588d5d44f4a/estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%3%b3n+contable+p%3%bablica+hacia+niif+y+nicsp.pdf?mod=ajperes)

[bablica+hacia+niif+y+nicsp.pdf?mod=ajperes](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d9588d5d44f4a/estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%3%b3n+contable+p%3%bablica+hacia+niif+y+nicsp.pdf?mod=ajperes)

Contaduría General de la Nación. Recuperado de:

FUT: Recuperado de [http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/168dddb4-1134-44dd-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/168dddb4-1134-44dd-b210-ee1718aec33c/INFORME+DE+RENDICI%3%93N+DE+CUENTAS+2011+PARA+WEB+VERSION.2_06_28.pdf?MOD=AJPERES)

[b210-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/168dddb4-1134-44dd-b210-ee1718aec33c/INFORME+DE+RENDICI%3%93N+DE+CUENTAS+2011+PARA+WEB+VERSION.2_06_28.pdf?MOD=AJPERES)

[ee1718aec33c/INFORME+DE+RENDICI%3%93N+DE+CUENTAS+2011+PARA+WEB](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/168dddb4-1134-44dd-b210-ee1718aec33c/INFORME+DE+RENDICI%3%93N+DE+CUENTAS+2011+PARA+WEB+VERSION.2_06_28.pdf?MOD=AJPERES)

[+VERSION.2\\_06\\_28.pdf?MOD=AJPERES](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/168dddb4-1134-44dd-b210-ee1718aec33c/INFORME+DE+RENDICI%3%93N+DE+CUENTAS+2011+PARA+WEB+VERSION.2_06_28.pdf?MOD=AJPERES).Pag. 30

DANE. (Octubre de 2012). Metodología de la Cuenta Satélite Ambiental (CSA) Recuperado de:[http://www.dane.gov.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=69&Itemid=87](http://www.dane.gov.co/index.php?option=com_content&view=article&id=69&Itemid=87)

Ecologistas en acción – Greenpeace -SEO/Birdlife - WWF/Adena. 225

Medidas para el desarrollo sostenible. Alternativas a la estrategia española de desarrollo sostenible ecologistas en acción. Recuperado el 18 de octubre de 2013 de:

[http://www.nodo50.org/ecologistasclm/documentos/225\\_medidas.pdf](http://www.nodo50.org/ecologistasclm/documentos/225_medidas.pdf)

Max-Neff, M., et all. (1985). Desarrollo a escala humana. Recuperado el 18 de octubre de 2013 de: <http://habitat.aq.upm.es/deh/adeh.pdf>

Muriel, R.(2004). Ambiente y desarrollo. Relación sistémica entre naturaleza y sociedad. Una vía hacia la sustentabilidad. *Ideasostenibles, año 1* (6), p. 1-4. Recuperado de:

<http://cedum.umanizales.edu.co/mds/ch4/dsh/unidad3/pdf/3.1%20AMBIENTE%20Y%20DESARROLLO.%20RELACION%20SISTEMICA%20ENTRE%20NATURALEZA%20Y%20SOCIEDAD.%20UNA%20VIA%20HACIA%20LA%20SUSTENTABILIDAD.pdf>

Msc. María Mercedes Machín Hernández\* Dra. Mayra Casas Vilardell\*\*

\*Profesora Departamento Economía\*\* Directora del Centro de Estudios de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Universidad de Pinar del Río. Cuba. Recuperado de:

<http://www.monografias.com/trabajos30/valoracion-ambiental/valoracion-ambiental.shtml>

Mejía Soto, E. (2010). Contabilidad Ambiental Crítica al Modelo de Contabilidad Financiera – Eutimio. Colombia Lúmina ed: Universidad de Manizales. v.11 fasc. P.114-137.

Recuperado de:

<http://www.monografias.com/trabajos-pdf4/libro-contabilidad-ambiental/libro-contabilidad-ambiental.pdf>

Mejía Soto, E. Análisis de los criterios de reconocimiento de las cuentas ambientales en los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS. Recuperado de: Revista Luminia 11 Enero – Diciembre de 2010 págs. 114 – 136

<https://app.box.com/shared/62rhatfxqyo7b8hr9u1c>

Mejía Soto, E. (2003). Normas Internacionales de Contabilidad, Introducción a las normas internacionales de contabilidad. Revista Universidad Quindío ed.: Centro de Publicaciones Universidad del Quindío. v.7 fasc.7 p.34-47.

Río+20. Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible.

(2012).Organización de Naciones Unidas. (1992). Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.

<http://www.un.org/spanish/conferences/cumbre&5.htm>

Ortiz, G &Irazustabarrena, A. (2001). Tendencias de futuro en el medio ambiente industrial. Tecnologías y escenarios. Citma,VI (342), 87-94. Recuperado de:

<http://www.minetur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/342/9GregorioOrtiz.pdf>

PNUD. (2011). Informe sobre Desarrollo Humano 2010. La verdadera Riqueza de las naciones: Camino al desarrollo Humano. Recuperado de:

[http://www.undp.org/publications/hdr2010/es/HDR\\_2010\\_ES\\_Complete.pdf](http://www.undp.org/publications/hdr2010/es/HDR_2010_ES_Complete.pdf)

Ramírez Padilla, (2008). Contabilidad Administrativa. McGraw-Hill: México.

Restrepo Montoya, a. (julio, 2013). texto de inauguración. en viii congreso de VIII Congreso Nacional de Contabilidad Pública llevado a cabo en el centro convenciones y exposiciones Plaza mayor de Medellín.

MOWEN, Hansen, “Costos ambientales, medición y control”, En: Thomson (ed). Administración de Costos, Contabilidad y Control. Impreso en México. p.p 695. 2006

RothDeubel, A. (1992). Una introducción para el análisis de las políticas públicas. *Cuadernos de Administración*, Universidad del Valle, n°30, p. 113-128. Recuperado de:

Universidad de Manizales

<http://cedum.umanizales.edu.co/mds/ch4/dsh/unidad3/pdf/Cuadernos%20de%20Adm%20Uv%20alle%20Aroth.pdf>

Sen, A. (2007) El desarrollo como Libertad. Recuperado de:

<http://www2.ine.gob.mx/publicaciones/gacetas/245/amartya.html#top>

Sen, A. Capacidad y Bienestar. (1980). Recuperado de:

[http://www.eumed.net/cursecon/economistas/textos/Sencapacidad\\_y\\_bienestar.htm](http://www.eumed.net/cursecon/economistas/textos/Sencapacidad_y_bienestar.htm)

Explorable.com (Nov 3, 2009). Investigación Cuantitativa y Cualitativa. Recuperado de Explorable.com:

<https://explorable.com/es/investigacion-cuantitativa-y-cualitativa>

Vega, I. (2002). Políticas públicas hacia el desarrollo sostenible y política ambiental hacia la sostenibilidad ambiental del desarrollo. Políticas públicas hacia el desarrollo sostenible y política ambiental hacia la sostenibilidad del desarrollo. Recuperado de:

<http://cedum.umanizales.edu.co/mds/ch4/dsh/unidad3/pdf/3.2%20politicasy20publicas%20hacia%20el%20desarrollosostenible%20y%20politica%20ambientalhacia%20la%20sostenibilidad%20ambiental%20del%20desarrollo.pdf>

<http://hdr.undp.org>

Lic. Sonmer Garrido Díaz. Contador Público Especialista en Auditoría. Chivacoa-Yaracuy-Venezuela

<http://www.estrucplan.com.ar/articulos/verarticulo.asp?IDArticulo=1305>

Objetivos de Desarrollo del Milenio. Informe de 2013. Naciones Unidas. Pág. 44

<http://www.un.org/es>

Germán Andrés Alarcón Leudo. Sostenible. Enero de 2014

<http://aulavirtual.tecnologicocomfenalcovirtual.edu.co/aulavirtual/blog/index.php?entryid=11>

16

Minga Negash: Los IFRS y la contabilidad ambiental

[file:///C:/Users/Cavipo%2040/Downloads/Los+IFRS+y+la+contabilidad+ambiental\[1\].pdf](file:///C:/Users/Cavipo%2040/Downloads/Los+IFRS+y+la+contabilidad+ambiental[1].pdf)

Ricardo Vásquez Bernal: El ABC de las NIIF: Guía básica de preguntas y respuestas para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS-NIIF. Legis. 2013.

## 12. ANEXOS

Cuadro 1.

*Estándares de Información Financiera relacionados con el medio ambiente*

<b>IFRS / IAS Número</b>	<b>Título y/o descripción</b>	<b>Parágrafo(s) relevante(s).  Los números de los parágrafos están entre paréntesis</b>	<b>Comentarios en relación al  Medio Ambiente</b>
Estructura conceptual	Estructura conceptual para la preparación y presentación de estados financieros	Responsabilidad (14), relevancia (26), materialidad (29 & 30), sustancia (35), neutralidad (36), prudencia (37), completitud (38), pasivos & obligaciones (60), mantenimiento de capital (81), probabilidad (85), confiabilidad de la medición (86), reconocimiento de pasivos (91).	Declaración en el sentido de que la sostenibilidad está dentro de las fronteras de la estructura 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 Copenhague, Acuerdo versus tratado, Eficiencia de los sistemas de asignación nacionales y globales, especulación y transferibilidad 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 evaluaciones 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	Revelación del tamaño del fondo, armslength de los fideicomisarios, planes para contribuciones adicionales, responsabilidad por degradaciones pasadas, carácter adecuado del fondo.

		(10), pasivo contingente (10), derechos de reembolso (BC 12).	
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	Políticas de contabilidad (10), aplicación retrospectiva (22),	La extensión en la cual las ganancias pasadas requieren re-emisión, y cómo esto se

	estimados de contabilidad y errores	obligaciones por garantías (32 & 33), errores (41); errores de períodos anteriores (49); impracticabilidad de los ajustes retrospectivos (51, 52 & 53).	va a mostrar en estados financieros pasados, presentes y futuros (ajustes 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	Valor razonable de activos, pasivos y provisiones relacionados con el ambiente.

		desmantelamiento, restauración y similares (25E), información comparativa no-IFRS (36), conciliaciones (39).	
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 2.

*Ejemplo de algunos de los elementos del estado de activos y pasivos separados que se propone y pensados a favor del medio ambiente*

<b>Estado de activos y pasivos ambientales*</b>	
<b>A diciembre 31 de 20XX</b>	
<b>Información financiera:</b>	<b>Año</b>
<b>comparativo</b>	
<b>Activos ambientales:</b>	
Efectivo en fideicomisos	
Inversiones en fideicomisos, a valor razonable	
Derechos de emisión tenidos	
Derechos de emisión tenidos para la venta (a valor razonable)	
Seguros & productos similares tenidos contra riesgos ambientales	
Contribuciones a esquemas voluntarios & obligatorios	
Inventario de activos naturales & biológicos, & agotamientos	
Inversiones en calidad de aire & agua	
Investigación y desarrollo capitalizado	
Costos netos capitalizados de preparación & restauración de sitios	
<b>Pasivos ambientales y pasivos inciertos (provisiones o contra cuenta de activos)</b>	
Valor presente de desmantelamiento, restauración & rehabilitación	
Pasivos legales y constructivos que surgen de eventos pasados	
Ingresos diferidos a partir de autorizaciones gubernamentales de derechos de emisión	

Pasivos inciertos (provisiones o contra cuenta de activos)

Provisión para desmantelamiento, restauración & rehabilitación (corriente)

Provisión para desmantelamiento, restauración & rehabilitación (pasado)

Provisión para pasivos contingentes provenientes de eventos pasados

**Ajustes netos a ganancias retenidas por errores & omisiones materiales pasadas**

**Superávit (déficit) neto por el año actual+**

**Estimado de activos (pasivos) ambientales**

\* El estado puede acompañarse de revelación de información no-financiera mínima tal como los estándares admisibles actual & ISO de emisiones, producción y disposición de desechos, agotamiento de recursos naturales & reemplazo (forestal), proyectos principales de capital que conducen a deterioro de la calidad de aire & agua, y urbanización.

+ Al superávit (déficit) neto se llega luego de considerar los ingresos & desembolsos recurrentes tales como ingresos por intereses y dividendos provenientes de inversiones relacionadas con el ambiente, descuentos y cuotas tributarios, desembolso recurrente en protección ambiental, cargos corrientes por provisiones normales para desmantelamiento & rehabilitación, errores y omisiones pasados, contribución corriente a fondo independiente de rehabilitación ambiental & ganancias y pérdidas tributarias que surgen de actividades de cobertura en productos relacionados con el ambiente, etc.

Ilustración 2. Boletín Técnico DANE- Indicadores de la Cuenta Satélite Ambiental ICSA

[ Boletín Técnico ]

Bogotá, 05 de diciembre de 2014

---

## Indicadores de la Cuenta Satélite Ambiental

### ICSA



- Introducción
- Resumen de resultados
- Indicadores de intensidad ambiental y productividad.
- Indicadores de gasto en protección ambiental
- Indicadores de impuestos ambientales
- Indicadores de activos ambientales
- Bibliografía



**Director**  
Mauricio Perfetti del Corral

**Subdirector**  
Diego Silva Ardila

**Director de Síntesis y Cuentas Nacionales (e)**  
Juan Francisco Martínez Rojas

## Introducción

---

La Cuenta Satélite Ambiental (CSA) es una herramienta estadística de análisis en el ámbito del desarrollo sostenible; a través de ella se puede realizar seguimiento y evaluación de políticas asociadas a la mitigación de los efectos del cambio climático, la reducción de la contaminación del agua y la seguridad energética, la gestión de recursos y la productividad, conservación de flora y fauna, calidad de vida, entre otras.

A través de la CSA se obtienen los indicadores que constituyen una medida que permite realizar el seguimiento de los progresos en relación del medio ambiente y el crecimiento económico, lo cual permite observar el aprovechamiento eficaz y productividad de los recursos, así como el consumo y producción sostenible del patrimonio natural.

En este compendio se presentan los Indicadores derivados de la Cuenta Satélite Ambiental (ICSA) de acuerdo con los avances de implementación del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE), con el fin de establecer un sistema de indicadores que reflejen el agotamiento y degradación de los stocks de recursos naturales y los flujos de bienes y servicios más allá de la medición económica del Sistema de Cuentas Nacionales - SCN tradicional.

---

## Resumen de Resultados

---

- En la última década la intensidad energética en Colombia se mantuvo alrededor de 3 (terajuoles) unidades energéticas por unidad de PIB (miles de millones de pesos).
- En 2012p la actividad con mayor intensidad fue transporte, almacenamiento y comunicaciones con 9,8 tj/va<sup>1</sup>, y la de menor fue establecimientos financieros, seguros, actividades inmobiliarias y servicios a las empresas con 0,27 tj/va.
- Para el año 2012p, del total de los hogares que no cuentan con el servicio de acueducto, la principal fuente de abastecimiento fue aguas superficiales con 33%, aguas subterráneas 29%, captación de precipitación 19% y otras fuentes 19%.
- En el año 2013pr el gasto en protección ambiental respecto al PIB fue de 0,36%; respecto al gasto total del Gobierno fue 1,3% y presentó un incremento de 0,11 puntos porcentuales.
- Para 2012p los impuestos ambientales representan un 0,68% del total de impuestos recaudados.
- El petróleo y el gas, constituyen las principales fuentes de generación de energía en el país, tienen una disponibilidad de 6,6 y 10,1 años respectivamente para 2013pr.

---

<sup>1</sup> Para el análisis sectorial, la unidad de medida es unidades energéticas en terajuoles (tj) por unidad de valor agregado en miles de millones de pesos (va).

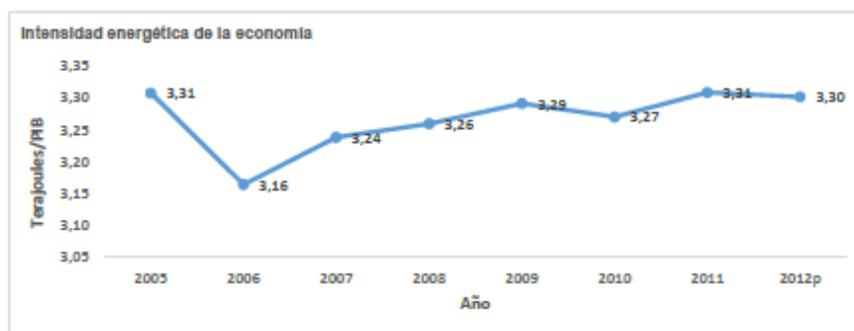
## Indicadores de Intensidad Ambiental y Productividad

Hacen referencia a la intensidad ambiental y productividad de los recursos, están basados en la producción y el consumo. Describen los flujos ambientales (extracción de los recursos naturales y los flujos residuales) directamente usados o generados por la producción nacional y el consumo final.

### a. Indicadores de Intensidad Ambiental: Miden la presión generada al medio ambiente por parte de la actividad económica; y su objetivo es dar cuenta de la eficiencia ambiental.

**Intensidad Energética:** Mide la cantidad de energía utilizada para producir una unidad de PIB o valor agregado; así como el consumo final de energía per-cápita.

Entre el año 2005 y 2012p en promedio el consumo de energía se mantuvo alrededor de 3 (terajuoles) unidades energéticas por unidad de PIB (miles de millones de pesos).



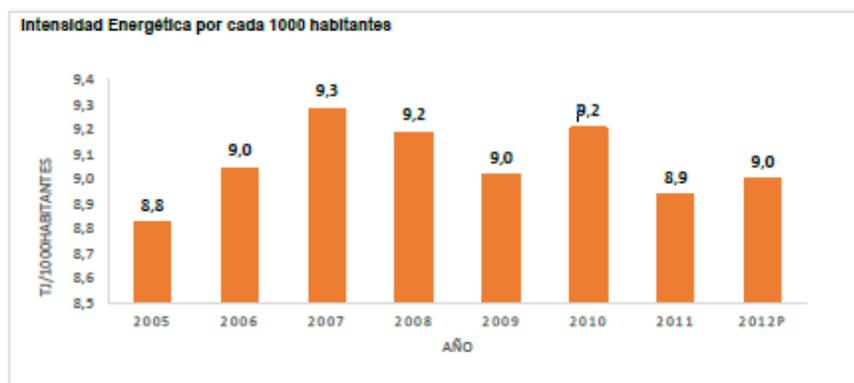
Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

Intensidad Energética por ramas de actividad económica	Intensidad energética (tj/va)	
	(Serie 2005-2012p)	2012p
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca		0.51
Explotación de minas y canteras		0.56
Industrias manufactureras		7.24
Suministro de electricidad, gas y agua		8.60
Construcción		0.26
Comercio, reparación, restaurantes y hoteles		1.26
Transporte, almacenamiento y comunicaciones		9.77
Establecimientos financieros, seguros, actividades inmobiliarias y servicios a las empresas		0.27
Actividades de servicios sociales, comunales y personales		1.45

Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

En 2012p la actividad con mayor intensidad fue transporte, almacenamiento y comunicaciones con 9,77 tj/va, y la de menor fue establecimientos financieros, seguros, actividades inmobiliarias y servicios a las empresas con 0,27 tj/va

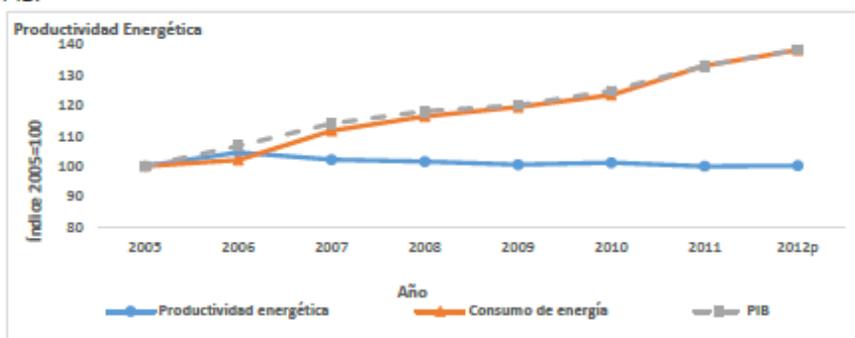
Por su parte, los hogares mantienen una intensidad energética alrededor de 9 terajoules por cada 1000 habitantes.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

**b. Indicadores de productividad:** Caracterizan la eficiencia del uso de recursos naturales tanto en los procesos de producción, como de consumo.

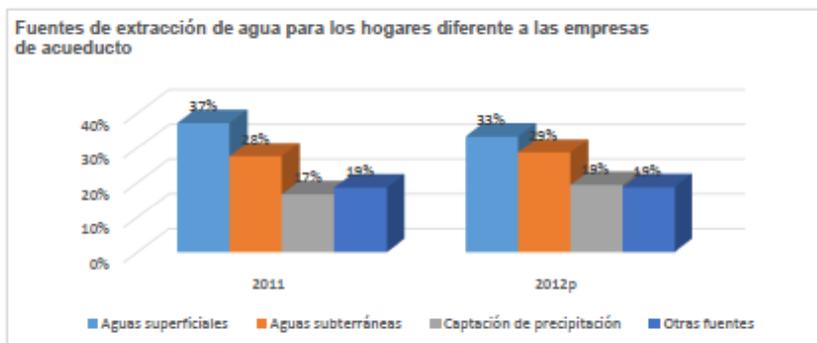
**Productividad energética:** Mide el grado de acoplamiento entre el uso del recurso de energía y el PIB.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

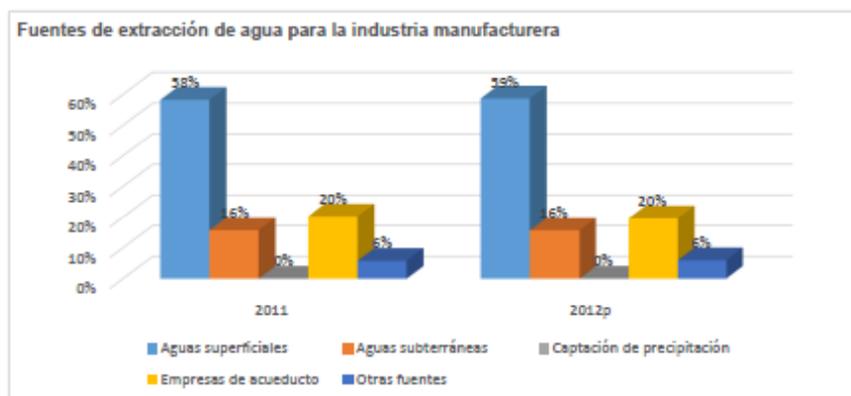
Entre 2005 y 2012p la productividad energética se ha mantenido constante.

**Extracción de agua por fuentes:** Muestra las fuentes de extracción del agua para su uso final de los hogares y la industria manufacturera.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

Para el año 2012p, del total de los hogares que no cuentan con el servicio de acueducto, la principal fuente de abastecimiento fue aguas superficiales con 33%, aguas subterráneas 29%, captación de precipitación 19% y otras fuentes 19%.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

## Indicadores de gasto en protección ambiental.

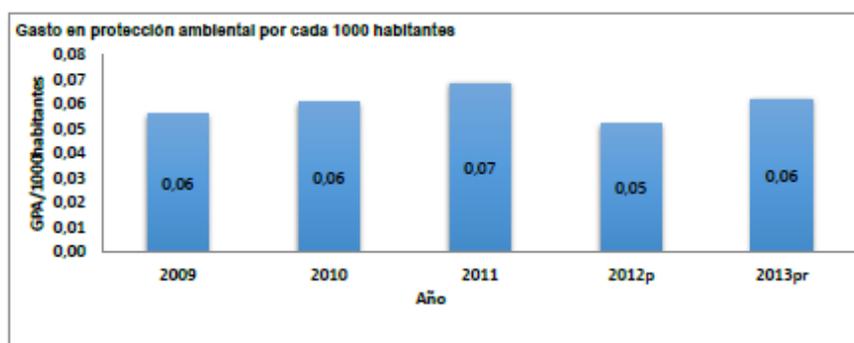
**c. Indicadores de Gasto en Protección Ambiental:** Mide el esfuerzo para reducir las presiones ambientales, usualmente a través de gasto general, público y privado incurrido para financiar las actividades de protección ambiental.

- Participación del gasto en protección ambiental en el PIB.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

- El gasto en protección ambiental por cada 1000 habitantes



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

En el año 2012p el indicador de gasto en protección ambiental respecto al PIB fue de 0.36%, menor que el reportado para el año 2011, el cual fue de 0.51%. El gasto en protección ambiental por cada 1000 habitantes se ha mantenido relativamente constante.

- El gasto en protección ambiental en relación con el gasto total del Gobierno



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

En 2013pr, el gasto total del Gobierno en actividades de protección ambiental, presentó un incremento en 20,5%, pasando de \$2.425,3 miles de millones en el 2012p a \$2.923,3 miles de millones en el 2013pr.

- Gasto en inversión comparado con el gasto corriente.

	2013pr		Variación porcentual	
	(Miles de millones de \$)		2013pr/2012p	2010-2013pr
Gasto total en protección ambiental	2.923		20,5	
Gastos corrientes	1.397		19,6	
Gastos de Inversión	1.527		21,4	

Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

Para el año 2013pr el gasto en protección ambiental en inversión creció más que el gasto corriente.

	Variación porcentual (Serie 2009-2013pr)	Miles de millones de pesos	Variación porcentual 2013pr/2012p
<b>GASTO EN PROTECCIÓN AMBIENTAL</b>		<b>2.923</b>	<b>20,6</b>
Protección de la biodiversidad y los paisajes		818	23,9
Gestión de aguas residuales		802	12,6
Administración y gestión ambiental		584	15,0
Protección del suelo, aguas subterráneas y superficiales		392	48,9
Gestión de residuos		213	20,0
Capacitación ambiental		69	38,3
Protección del aire y del clima		35	-4,6
Investigación y desarrollo		7	-59,2
Reducción del ruido		3	

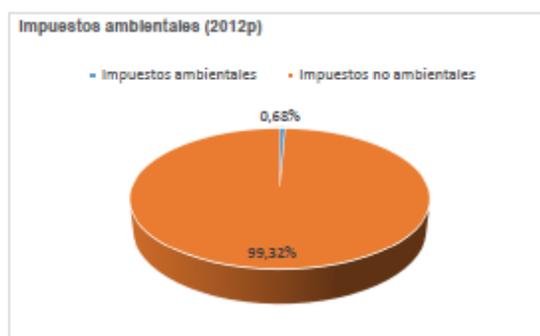
Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

El gasto con mayor representación dentro del gasto total ambiental fue protección de la biodiversidad y los paisajes (28%), seguido de la gestión de aguas residuales (27,4%), y la administración y gestión ambiental (20%).

## Indicadores de impuestos ambientales

Corresponde a los impuestos ambientales, subvenciones y transferencias similares, los cuales son instrumentos económicos usados por el gobierno para alcanzar sus objetivos de política.

- Impuestos ambientales sobre el total de impuestos: Mide el tamaño de los impuestos ambientales frente a los otros impuestos, así como su desagregación.



Los impuestos ambientales en el país tienen una participación del 0.68% respecto a todos los impuestos recaudados en el país para el año 2012p.

Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

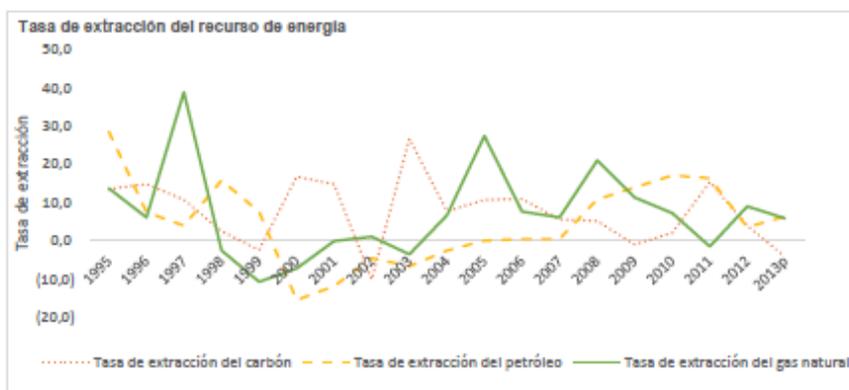
	2013pr		Variación porcentual anual
	(Miles de millones de \$)	Participación	2012p/2013pr
Impuestos ambientales	6.013		32,9
Impuestos ambientales sobre productos energéticos	5.290		35,9
Impuestos a vehículos	612		11,3
Impuestos relacionados a la contaminación	110		35,5

Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

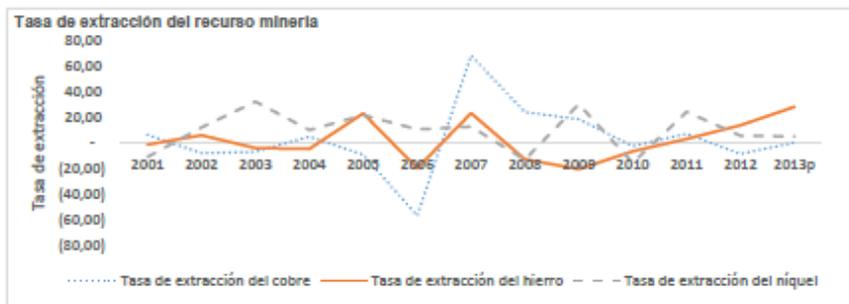
### Indicadores de activos ambientales

Mide los cambios en las existencias de los diferentes activos ambientales. Informa acerca de la disponibilidad de esos activos y sus variaciones, mediante la comparación de las cantidades extraídas con las existencias restantes.

- **Tasa de extracción:** Mide la tendencia de la extracción año a año.



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

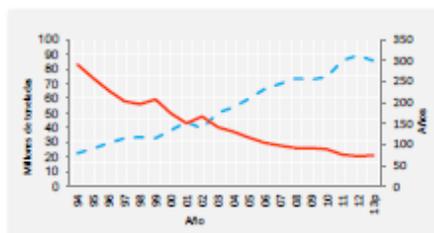
- **Extracción de recursos:** Mide la extracción respecto a la disponibilidad del recurso.

Recurso energía (petróleo, carbón y gas natural) serie 1994-2013p

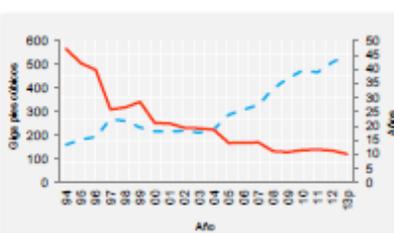
Recurso minería (Hierro, níquel y cobre) serie 2000-2013p

--- Extracción    — Disponibilidad del recurso

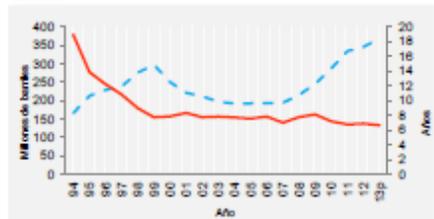
**Carbón**



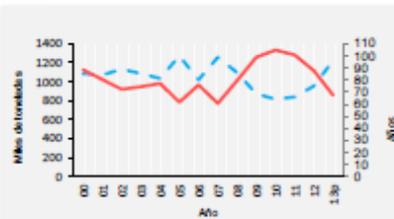
**Gas Natural**



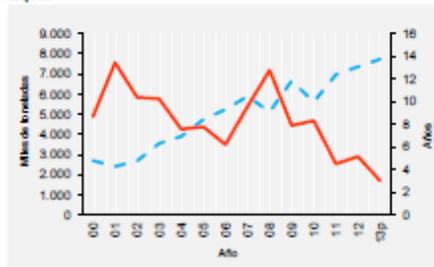
**Petróleo**



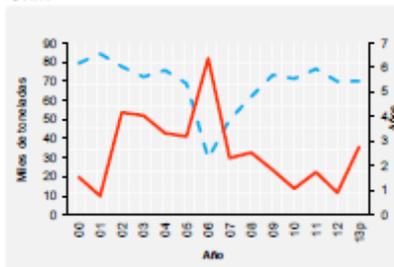
**Hierro**



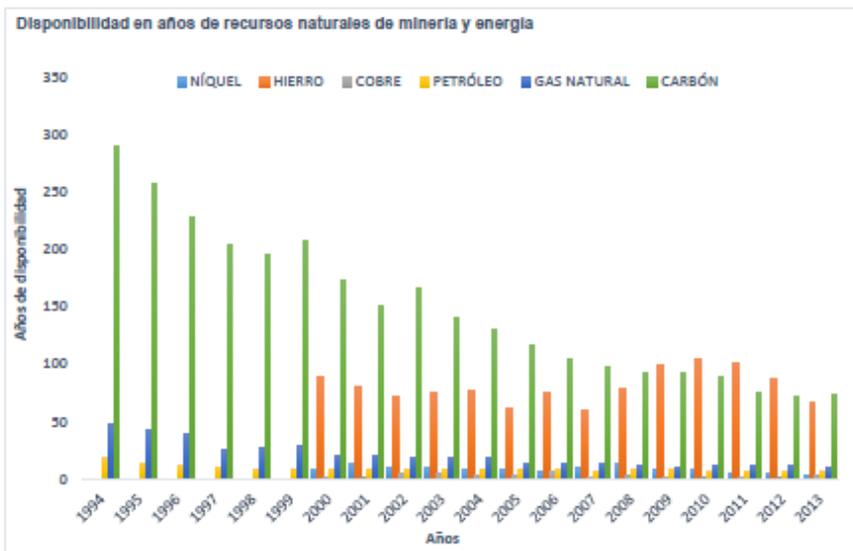
**Níquel**



**Cobre**



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)



Fuente: Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Cuenta Satélite Ambiental (CSA)

En el año 2013p, la mayor disponibilidad de recursos naturales de minería y energía, la tuvieron el carbón y el hierro, con 74,1 y 67,4 años respectivamente. El cobre y el níquel reportaron la menor disponibilidad del recurso con 3 años. El petróleo y el gas, recursos que constituyen la principal fuente de generación de energía en el país, tiene una disponibilidad de 6,6 y 10,1 años respectivamente.

---

## Bibliografía

Comisión Europea, Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Naciones Unidas, Banco Mundial (BM) (2013). Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Comisión para América Latina y el Caribe (CEPAL). Versión oficial en español.

Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) Cuenta Satélite Ambiental. <http://www.dane.gov.co/index.php/medio-ambiente/cuentas-ambientales>

Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) (2008). Censo general 2005 nivel nacional. Bogotá: DANE

Environmental Indicators. Country profile. Spain OECD.

(2012p). Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (Marco Central).

(2012p). SEEA-Water. System of Environmental Economic Accounting for Water. New York.

(2011). System of Environmental Economic Accounting for Energy (SEEA-Energy). Documento Borrador

(2012p). System of Environmental Economic and Environmental Accounting (Extension and applications). Documento Borrador

(2012p) Set of Green Growth indicators in Germany. Test of the OECD. Federal Statistical Office of Germany

(2014) Sustainable Development In Germany. Data Relating To The Indicator Report. Federal Statistical Office Of Germany.

(2014) Green Growth And Sustainable Development Forum "Inclusive Labour Markets For Green Growth. Session 2.

(2014) Selected Green Growth Indicators in the Slovak Republic

## Boletín Técnico



Para mayor información escribanos a [contacto@dane.gov.co](mailto:contacto@dane.gov.co), o comuníquese con la Oficina de Prensa al teléfono 5 97 83 00 Extensiones 2366, 2298 y 2367

*Dirección de Difusión, Mercadeo y Cultura Estadística  
Departamento Administrativo nacional de Estadística (DANE)  
Bogotá, D.C. - Colombia*

Cód.: DIE-020-PD-01-r5\_V4 Fecha: 01/09/2014

Fuente: DANE:[http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Bol\\_ICSA.pdf](http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/Bol_ICSA.pdf)