

## Normas de contabilidad ambiental

Quintero, Luis

Recibido: 23-09-21- Revisado: 20-10-21 - Aceptado: 15-12-21

Quintero, Luis  
Licenciado en Contaduría Pública. Magíster  
en Ciencias Contables. Participante del  
Doctorado en Ciencias Contables.  
Universidad de Los Andes. Venezuela.  
luis.quinte61@gmail.com  
<http://orcid.org/0000-0003-2051-3092>

El presente artículo tiene como finalidad estudiar la normativa relacionada con la contabilidad ambiental. Para tal sentido, se desarrollaron antecedentes ambientales, una definición de contabilidad ambiental, marco legal venezolano, y el marco normativo establecido en las Normas de Auditoría Ambiental (ISA 1010).

**Palabras clave:** Normativa; ambiental; contabilidad; auditoria.

*RESUMEN*

The purpose of this article is to study the regulations related to environmental accounting. For this purpose, environmental background, a definition of environmental accounting, Venezuelan legal framework, and the regulatory framework established in the Environmental Auditing Standards (ISA 1010) were developed.

**Keywords:** Normative; environmental; accounting; auditing.

*ABSTRACT*

## **1. Introducción**

En los últimos años, han ocurrido muchos cambios en el saber científico, sobre todo en lo concerniente a los paradigmas, se refiere en esta investigación a lo referente con la formación del profesional y muy particularmente el de la contaduría pública. Uno de los cambios más importantes ha sido, el que la contabilidad ya no es vista como una simple técnica y, pasó al estatus de ciencia de corte social. Entre los cambios paradigmáticos más relevantes ha sido el de la información financiera; ya que, los estados financieros de las entidades deben presenten razonablemente la situación de las mismas, se debe considerar, además de la información tradicional, toda la relativa a los recursos naturales y como resultado la determinación de los costos ambientales. El problema principal se presenta en el sistema de medición y de valoración, elementos que constituyen los puntos polémicos que se debaten actualmente en el campo contable.

La contabilidad, como transversal de las ciencias (particularmente de las ciencias sociales), tiene un papel preponderante ya que tiene una metodología propia referida a la cuantificación de los costos y a la valoración de los activos ambientales. Esto permite informar a los internos y externos a la entidad sobre la situación patrimonial.

Como derivación del planteamiento anterior, se considera que la gestión medioambiental en la empresa está enfocada a la entidad, al cumplimiento de la normativa tanto la ambiental internacional y cualquier otra norma que sea relacionada a la misma y de cada país en particular, al control y al funcionamiento de las variables medioambientales. Todos estos aspectos tienen elevada singularidad e importancia como cualquier otra área sometida a la responsabilidad de la gestión por parte de la dirección tales como: personal, compras, tesorería, entre otras.

De todo lo anterior se puede deducir que, un investigador de las ciencias contables tiene que conocer: todo lo relacionado con las cuestiones ambientales, el concepto de contabilidad ambiental, el marco legal venezolano o de cualquier país con el que esté trabajando, las normas de contabilidad ambiental y por último la auditoría ambiental.

## **2. Antecedentes**

El primer examen mundial de los compromisos asumidos en la Cumbre de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo (CNUMAD, Río de Janeiro 1992), tuvo lugar en el año 1997, es decir, a los cinco años de dicha Cumbre (Río

+5). Luego de esto, la Asamblea General de las Naciones Unidas, mediante Resolución S/19-2, aprobó un programa para la posterior implementación de la Agenda 21 y estableció el segundo examen y evaluación del progreso sobre su implementación y de los otros compromisos asumidos a raíz de la CNUMAD (2002):

Los residuos, contaminación, fluidos, polución, gases son los principales problemas que presenta la prevención en la contaminación del medio ambiente en la cual nace la terminología de reducir estos efectos. Para lo cual hay que reparar a través de leyes, reglamentos, decretos, contratos y acuerdos para minimizar el impacto que tiene la contaminación en el bienestar social

## **2.1. Normas**

### **Aplicación**

1. Responsabilidades de naturaleza medioambiental
2. Definición
3. Gastos de naturaleza medioambiental
4. Activos de naturaleza medioambiental
5. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental
6. Compensaciones a recibir de un tercero
7. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente
8. Información a suministrar en la memoria

## **3. Contabilidad ambiental**

Se puede definir como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económica y ambiental de la empresa y construir una empresa sostenible, basada en un desarrollo sustentable.

La contabilidad ambiental es el proceso que facilita las decisiones directivas relativas a la actuación ambiental de la empresa a partir de la selección de indicadores, la recogida y análisis de datos, la evaluación de esta información con relación a los criterios de actuación ambiental, la comunicación, y la revisión y mejora periódicos de tales procedimientos.

## **4. Objetivo de contabilidad ambiental**

La contabilidad ambiental debe servir a la dirección de la empresa para contar con información fiable, verificable y periódica para determinar si la actuación ambiental de la compañía se desarrolla de acuerdo con los criterios establecidos por la citada dirección.

## **5. Aspectos legales en Venezuela del ambiente**

### **Capítulo IX Constitución de Venezuela De los Derechos Ambientales**

Artículo 127. Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, genética, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.

Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.

Artículo 128. El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento.

Artículo 129. Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y socio cultural. El Estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y uso de armas nucleares, químicas y biológicas. Una ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de las sustancias tóxicas y peligrosas.

En los contratos que la República celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que involucren los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviera expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico, de permitir el acceso a la tecnología y la transferencia de la misma en condiciones mutuamente convenidas y de restablecer el ambiente a su estado natural si éste resultara alterado, en los términos que fije la ley.

Ley Orgánica del Ambiente

Ley Penal del Ambiente

Ley de Diversidad Biológica

Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio

Ley Forestal de Suelos y de Aguas

Protocolos Internacionales (Kyoto, Cumbre de la Tierra, Agenda 21, entre otros).

ISO 14001. (Protocolos ambientales para certificación ambiental)

## **6. Reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales**

Dadas las repercusiones financieras que esta situación tiene en las entidades, es indudable que la contabilidad, como disciplina que se encarga de transmitir a través de las cuentas anuales información económica a terceros ajenos al sujeto contable, debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera.

Normas de Contabilidad Ambiental, BOE 81 4 Abril de 2002

Primera norma: Aplicación.

La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

Segunda norma: Responsabilidades de naturaleza medioambiental.

1. A efectos de la información a incorporar en las cuentas anuales, se consideran responsabilidades de naturaleza medioambiental las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.
2. Las obligaciones a que se ha hecho referencia vienen determinadas por:  
Una disposición legal o contractual. Una obligación implícita o tácita, cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse. Se entiende que se ha creado esta expectativa cuando la entidad ha aceptado una responsabilidad ambiental en una declaración pública o su actuación tradicional ha sido la asunción de dicha responsabilidad. La evolución probable de la regulación medioambiental, en particular, proyectos y propuestas normativas, de la que la entidad no podrá sustraerse.

La tercera norma. Definición de actividad medioambiental.

A los efectos de la presente resolución, se considera actividad medioambiental, cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente. Así se entiende por medio ambiente, el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.

Cuarta norma: Gastos de naturaleza medioambiental.

1. Tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados, de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la Entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoria medioambiental.
2. El importe de los gastos medioambientales derivados de las citadas actividades, se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias (Resultados del periodo) en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación "Gastos medioambientales" dentro de la agrupación "Otros gastos de explotación" del debe de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias (Estado de Resultados).
3. Si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos.
4. Se calificarán como gastos extraordinarios aquéllos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espere que no se produzcan con frecuencia. Entre estos gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos extraordinarios aquéllos que surjan de actuaciones medioambientales que sea preciso acometer en la actualidad, o en un futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, salvo en los supuestos de cambio de criterio o corrección de un error contable de ejercicios anteriores.

#### Quinta norma. Activos de naturaleza medioambiental.

1. Los elementos incorporados al patrimonio de la Entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la Entidad, se contabilizarán en las correspondientes partidas de la agrupación Propiedad Planta y

Equipos, del activo del balance.

2. A estos efectos, el registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar, se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración sobre Propiedad, Planta y Equipos. Igual situación se aplica a las Ampliaciones y Mejoras. (Norma Internacional de Contabilidad No.16)
3. En cualquier caso, a efectos del cálculo de las correcciones valorativas a efectuar en determinados activos, deberán tenerse en cuenta los factores medioambientales que pudieran afectarles.

Sexta norma. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental.

1. Motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental, los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán. (NIC 37, Provisiones y Contingencias).
2. En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance. Dicha estimación se realizará teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: Su cuantificación no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la Entidad directamente relacionados con el origen de la obligación. La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible.

Asimismo, cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión. La incertidumbre relacionada con la determinación de este importe no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación.

Estas provisiones figurarán en la agrupación "Provisiones para riesgos y gastos", rubro, "Otras provisiones", del pasivo del balance. Si el importe de dicha provisión fuera significativo, se creará una partida específica, en la

agrupación indicada del pasivo, con la siguiente denominación: “Provisión para actuaciones medioambientales”.

La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes: Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos. Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación. Séptima. Compensaciones a recibir de un tercero.

1. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no deberá suponer una minoración del importe de la deuda y, en su caso, se reconocerá en el activo de la entidad el derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.
2. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado el riesgo medioambiental, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

Octava norma. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente.

1. Los gastos relativos a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que la Entidad tenga que atender dicha obligación.
2. Cuando la utilización de un inmovilizado produzca daños al medio ambiente a reparar al finalizar su vida útil, la Entidad deberá efectuar una dotación sistemática en cada uno de los ejercicios en que se utilice, por la parte proporcional de la estimación del importe necesario para reparar el daño producido.
3. Para el registro y valoración de los hechos descritos en los apartados anteriores serán de aplicación las normas de la presente resolución.

Novena norma. Información a suministrar en la memoria.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa en relación con los elementos descritos en las normas anteriores, y en particular:

1. En el apartado “Normas de valoración”, se indicará: Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines



anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente. Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental. Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.

2. En el apartado "Situación fiscal" se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.
3. Se crea un nuevo apartado "Información sobre medio ambiente" en el que de forma sucinta se debe facilitar, entre otras, la siguiente información:
  - a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material (PPE) y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.
  - b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.
  - c) Riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:
    - Saldo inicial
    - Dotaciones
    - Aplicaciones
    - Saldo final
  - d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental.
  - e) Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, las compensaciones a recibir.

f) Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente

## **7. Normas Internacional de Auditoría ISA 1010**

Consideraciones de asuntos ambientales sobre los estados financieros

Introducción de leyes y reglamentos ambientales.

Incumplimiento de requisitos legales concernientes a problemas ambientales.

Responsabilidades ambientales como consecuencia de las actividades operativas de la entidad.

Responsabilidad ambiental por iniciativa voluntaria de la entidad, como parte de una política sobre el ambiente.

Revelación de un pasivo contingente.

Peligro sobre la continuidad de la entidad por incumplimiento de leyes.

## **8. Consideraciones sobre la auditoría ambiental**

Se realizan por expertos internos o externos, a discreción de la gerencia.

En la práctica profesionales de diversas disciplinas pueden calificar para desempeñar auditorías ambientales. Pueden referirse a diversos asuntos, incluyendo contaminación del lugar o cumplimiento con leyes o regulaciones ambientales. El auditor financiero puede considerar usar los resultados de la "Auditoría ambiental" como evidencia apropiada de auditoría, verificando el cumplimiento de los criterios incluidos en la ISA 610 (Consideración del Trabajo de Auditoría Interna) o la ISA 620 (Uso del trabajo de un Experto).

## **9. Conclusiones**

Una tarea importante de cualquier política ambiental consiste en equilibrar las necesidades de los seres humanos con las de otros organismos vivos.

El objetivo del sistema de contabilidad medioambiental debe ser vigilar los cambios ambientales causados por las actividades económicas y, por ende convertirse en una base de datos de las políticas ambientales y económicas integradas.

Para que los estados financieros sean reales deben considerar información relativa a los recursos naturales y costos ambientales, el problema está en el sistema de medición y valoración que son los puntos polémicos que actualmente se debaten en la literatura contable.

Debemos tomar conciencia de lo importante que es llevar a cabo un

inventario de recursos naturales, creación de partidas y cuentas e incluso en los planes de cuentas nacionales.

Se debe transformar o desplazar la contabilidad tradicional, basada en la partida doble, en un sistema unitario de información global y el cual será de carácter multidimensional.

Educar a los niños desde los primeros niveles, que sea un eje transversal en todos los niveles educativos.

Crear organismos y consolidar los existentes de forma que se incentive a la población en cuanto a programas y campañas educativas para que colaboren con el medio ambiental y su preservación

La contabilidad de la nación consolida y valora todos los bienes incluso puentes, carreteras y recursos naturales, esta valoración debe ir desde las Alcaldías u organismos locales hasta llegar al Balance General Consolidado de la República.

## 10. Referencias

Aranda, D. (2003). *El Sistema Integrado de Contabilidad Económica y Medioambiental Propuesto por las Naciones Unidas*. Federación de Cajas de Ahorro Vasco-Navarras, Victoria.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (2003a). *Norma Internacional de Contabilidad N° 37* (Documento en línea, disponible en <http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/NIC/NIC37.pdf>). [Consulta: 16/09/2008].

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas: Patín & asociados.

Ludevit, M. (1999). *Contabilidad Ambiental*. Barcelona: Echevarria & Asociados

Organización Internacional para la Estandarización (1998). *Contabilidad Ambiental: Medida, evaluación y Comunicación de la Actuación ambiental de la Empresa*. ISO/DIS 14.031, Barcelona: Fundación Forum Ambiental