

Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela

Recibido: 20-06-2012 - Revisado: 28-10-2012 - Aceptado: 23-11-2012

Chirinos, Alira
Lcda. en Contaduría Pública
Magister en Gerencia de Empresas.
Universidad del Zulia, Venezuela
alirachirinos@gmail.com

Rodríguez, Guillermo.
Lcdo. en Contaduría Pública
Magister en Gerencia de Empresas
Doctor en Ciencias Mención Gerencia.
Universidad del Zulia, Venezuela
rodrigueguillermo@gmail.com

Urdaneta, Mary
Lcda. en Contaduría Pública
Magister en Gerencia de Empresas.
Especialista en Responsabilidad Social.
Universidad del Zulia, Venezuela
maryudta@gmail.com

Este trabajo planteó como objetivo, analizar las normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela. Se realizó una investigación analítica, con diseño documental, obteniendo como resultado que en Venezuela no existen normas contables en materia medioambiental específicamente; se asume lo establecido de manera indirecta en las normas internacionales de información financiera (NIIF), en cuanto al reconocimiento de activos y provisiones medioambientales. Además, se evidencia una falta de difusión y de uniformidad en las diversas normativas de adhesión voluntaria que se han emitido a nivel internacional, que tratan sobre la determinación de indicadores de ecoeficiencia, registro y clasificación de costos, cuantificación de pasivos y emisión de informes medioambientales.
Palabras clave: Normativa contable, contabilidad de gestión, contabilidad medioambiental, normas medioambientales.

RESUMEN

This study proposes to analyze international accounting standards applicable to environmental management accounting in Venezuela. An analytical documentary research was carried out, resulting that there are no specific accounting standards on environmental issues in Venezuela; and it is assumed as indirectly provided by the international financial reporting standards (IFRS) in the recognition of environmental assets and provisions. Also, a lack of diffusion and consistency across the different international standards of voluntary adherence is observed, such standards deal with the determination of eco-efficiency indicators, cost registration and classification, liabilities quantifying, and environmental report releases.

Keywords: Accounting policies, management accounting, environmental accounting, environmental standards.

ABSTRACT

1. Introducción

El crecimiento económico, ha alcanzado mejoras en el nivel de vida de la población, las cuales muchas veces tienen efectos negativos a nivel mundial a largo plazo. La creciente demanda de recursos escasos, el incremento en el consumo de materias primas, energía, productos químicos y sintéticos y, en la generación de emisiones y desechos contaminantes, se consideran las principales causas de los actuales problemas medioambientales. Estos aspectos, fueron considerados por la Comisión Mundial de Medioambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas (1987), en su reporte: "Nuestro futuro común", donde se define por primera vez el concepto de "desarrollo sostenible", como aquel que satisface las necesidades del presente sin comprometer a las futuras generaciones.

El desarrollo sostenible, propone combinar los objetivos de protección ambiental con los de crecimiento económico, satisfacer las necesidades de hoy, sin afectar el bienestar de mañana y alcanzar las metas de crecimiento y productividad sin destrucción de los ecosistemas; induce a las empresas, a considerar seriamente una estrategia de desarrollo centrada en las personas, favoreciendo la productividad y el crecimiento sin destruir el entorno. Estas nuevas estrategias, deben estar soportadas por la información adecuada, que debe incluir, tanto el impacto que pueden ocasionar en el medioambiente las operaciones y el proceso productivo de la empresa, como el efecto de la consideración de estas variables

sobre la situación financiera de la empresa. Es en este punto, donde se evidencia la necesidad de incorporar el efecto de la variable medioambiental a la contabilidad, y de ofrecer información adecuada para la toma de decisiones en cuanto a la gestión medioambiental.

Comúnmente se afirma que los estados financieros de una organización reflejan su realidad económica. Sin embargo, si éstos, no consideran el efecto de todas las variables que la afectan, y entre ellas las medioambientales, dicha afirmación, se aleja de la realidad, por lo que la consideración del medio ambiente cobra significado contable. Los estados financieros producidos por la contabilidad financiera tradicional, y los reportes de la contabilidad de gestión, son la base fundamental para la toma de decisiones, por lo tanto, si estos no incluyen factores importantes como los costos, activos, pasivos y riesgos medioambientales, los directivos no cuentan con la información completa y sus decisiones pudieran orientar a la empresa por caminos equivocados.

Sobre este particular, Ablan y Méndez (2004), consideran que la contabilidad, como ciencia, debe ser repensada; probablemente la estructura conceptual de la contabilidad convencional tenga que ser reconstruida, para dar paso a la formulación de principios contables en función del compromiso social y de la responsabilidad con el ambiente.

Esta situación resalta la importancia de considerar en las normativas contables, el tratamiento que debe darse a los diversos aspectos medioambientales, que pueden afectar la situación financiera de las empresas. Por lo cual, en este trabajo, se planteó como objetivo, analizar las normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela, enfocándose como una investigación analítica, documental; la cual se inicia, con una revisión de los procesos de regulación contable a nivel nacional e internacional, posteriormente, se identifican los ámbitos de actuación de la contabilidad medioambiental y, se presenta un análisis de los principales aspectos medioambientales considerados por las normativas contables en los ámbitos de la contabilidad financiera y de gestión, centrando la atención específicamente en la contabilidad de gestión medioambiental.

2. Regulación contable nacional e internacional

Cada país tiene establecidos una serie de criterios generales, que rigen el funcionamiento de la contabilidad y que se les suele denominar “normas contables” o “normas de información financiera”. En ellas, se explica de qué forma deben recogerse las transacciones y presentarse en los estados financieros. Para ello, en cada país, existen cuerpos reguladores y/o profesionales encargados de promulgar las normas contables a través de pronunciamientos, leyes, normativas, principios, reglas contables, prácticas y todo cuanto sea necesario para preparar los estados financieros que la empresa revela al exterior (Montesinos *et al*, 2007).

En Venezuela, le corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), emitir a través de los distintos Comités Técnicos adscritos a la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la Federación, los Principios de Contabilidad, Normas de Auditoría y demás normas que guíen la actuación profesional del Contador Público en el país, según lo establecido en el artículo 4, numeral 1 de sus Estatutos (FCCPV, 2000).

Al igual que Venezuela, cada país tiene un organismo encargado de regular la profesión contable, entre los cuales se pueden citar algunos ejemplos de países, cuyas regulaciones han servido de referencia a nivel internacional.

Estados Unidos, cuenta actualmente con tres instituciones encargadas de regular diferentes aspectos de la profesión contable: 1) *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), es el encargado de establecer las normas éticas para la profesión y las normas para las auditorías de las empresas privadas, organizaciones sin fines de lucro y los gobiernos federal, estatal y local; 2) *Financial Accounting Standards Board* (FASB), se dedica a establecer y mejorar los estándares de contabilidad e información financiera, para la emisión de informes correspondientes a entidades no gubernamentales; y 3) *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), encargada de supervisar las auditorías de las empresas públicas y corredores de bolsa, con el fin de proteger a los inversionistas y el interés público, mediante la emisión de

reportes informativos y la auditoría precisa e independiente, para dar cumplimiento a lo establecido en la ley *Sarbanes-Oxley* (2002).

En Canadá, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), apoya el establecimiento de normas de contabilidad, auditoría y seguridad para las empresas, organizaciones sin fines de lucro y el gobierno; desarrolla y ofrece programas de educación, además, de una amplia gama de servicios para miembros y consulta de bibliografía especializada, comprometido con la investigación y el desarrollo de la propiedad intelectual, la orientación en temas de gestión de riesgos y gobernabilidad, fomentando las relaciones con los principales interesados a nivel nacional e internacional.

En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, con competencia propia en contabilidad, en lo relativo al control de la actividad auditora y a la planificación y normalización contable, mediante la realización de trabajos técnicos y propuestas del Plan General de Contabilidad, adaptado a las Directivas de la Unión Europea y la aprobación de los planes específicos, adaptados a los distintos sectores de la actividad económica.

En muchas ocasiones, existen diferencias muy importantes entre las normas de los distintos países, debido a sus propias diferencias demográficas, fiscales, culturales, económicas y políticas. Ello, dificulta la comparabilidad de la información, publicada por empresas de diferentes países. Evidentemente, este hecho resulta de gran trascendencia en el entorno actual globalizado, en el que los usuarios de la información empresarial, deberían ser capaces de entender y por supuesto, de confiar en los estados emitidos en cualquier parte del mundo (Montesinos *et al*, 2007).

En el marco de la globalización, se ha manifestado la preocupación por lograr internacionalizar las prácticas y principios contables, en respuesta al nuevo entorno de la empresa, que trasciende las fronteras nacionales. A raíz de esto, surgen varias iniciativas, tanto de carácter público como privado, que intentan alcanzar cierto grado de armonización contable mundial.

Sanz (1996), clasifica como manifestaciones de normalización pública los intentos realizados por la Organización de las

Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ya que en dichos organismos participan los correspondientes países a través de sus respectivos gobiernos.

Actualmente, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD por sus siglas en inglés), cuenta con un Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR por sus siglas en inglés), el cual fue creado en 1982 por el Consejo Económico y Social de la ONU. Este grupo de trabajo, ayuda a los países en desarrollo y economías en transición, en la aplicación de las mejores prácticas en materia de transparencia corporativa y contabilidad, a fin de facilitar los flujos de inversión y desarrollo económico. El grupo de trabajo, tiene una serie de áreas, incluyendo: Implantación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES), información sobre la gobernanza corporativa, responsabilidad corporativa, y la presentación de informes ambientales.

Por su parte, el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales de la OCDE, creó en 1978 un grupo de trabajo sobre normas contables, cuyo objetivo, es promover los trabajos comunes en el ámbito internacional en materia contable, el cual ha elaborado hasta el momento, varios estudios comparativos sobre temas concretos, como relaciones entre contabilidad y fiscalidad, el estado de origen y aplicación de fondos, gastos de investigación y desarrollo, prácticas de consolidación, entre otros.

En cuanto a las iniciativas de normalización privadas, surgen los organismos de carácter profesional como el *International Accounting Standards Comitee* (IASC) y la *International Federation of Accountants* (IFAC), cuyo objetivo, es el de unificar prácticas de educación, contabilidad, ética y calificación profesional, entre otras.

El *International Accounting Standards Committee* (IASC), tiene su origen en 1973, y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino

Unido), para la formulación de una serie de normas contables, que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países, con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

Sustituyendo al IASC, en la emisión de normas contables, se crea en abril del 2001 el *International Accounting Standards Board* (IASB), que funcionaría bajo la supervisión de la *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF), actualmente *International Financial Reporting Standard Foundation* (IFRS), con sede en Londres, siendo su principal objetivo el establecimiento de una información financiera armonizada, recayendo en él la responsabilidad de aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs o IFRSs por sus siglas en inglés) y demás documentos relacionados con ellas, como son las interpretaciones, desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF o IFRIC por sus siglas en inglés).

La *International Federation of Accountants* (IFAC), fundada en 1977, es una asociación registrada en Suiza, cuya dirección general y administración es proporcionada por la Secretaría de la IFAC con sede en Nueva York, entre sus miembros actuales, figuran más de 160 organismos profesionales de contabilidad, que representan 119 países. La IFAC, se creó con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológica y profesional. En la organización, funcionan comités de educación, ética, normas técnicas de auditoría, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión (Sanz, 1996).

Con la finalidad de asegurar la coordinación entre los dos organismos mundiales de carácter profesional, la IFAC y el IASC (actualmente IASB), firmaron un acuerdo de compromisos recíprocos en 1982, en el cual la IFAC reconoce a el IASC como única corporación responsable y con capacidad para publicar en su propio nombre Normas Internacionales de Contabilidad, comprometiéndose a respaldarlas y a requerir de sus miembros que las publiquen y que procuren su máxima difusión y aceptación (Sanz, 1996).

Además de estos dos organismos mundiales de carácter profesional, en el ámbito de la Unión Europea, se puede considerar la actuación de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE - *Fédération des Experts-comptables Européens*), una organización internacional sin fines de lucro con sede en Bruselas, que representa 45 institutos de contadores y auditores profesionales de 33 países europeos, incluyendo los 27 Estados miembros de la Unión Europea.

La FEE, es la voz de la profesión contable europea, hacia las instituciones de la Unión Europea y otras organizaciones internacionales. Los objetivos de la FEE, incluyen analizar y contribuir al desarrollo profesional, políticas públicas y reguladoras de relevancia para la profesión, garantizar la información a tiempo de los organismos miembros y, el liderazgo que ofrece en la representación de la profesión.

Ante todas estas iniciativas orientadas a lograr la armonización contable internacional, y eliminar las posibles diferencias en la información financiera, presentada de acuerdo con normativas contables diferentes, las instituciones de profesionales de diversos países han decidido plegarse a las normas internacionales. Este es el caso de Venezuela, donde la Federación de Colegios de Contadores Públicos Venezolana (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure en el año 2004, decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, emanadas por el consejo del IASB, lo que origina la derogación de los PCGA venezolanos (DPC y PT); por los VEN NIF y los Boletines de Aplicación o Adopción (BA VEN NIF).

Las fechas aprobadas para la aplicación de VEN-NIF, en la preparación y presentación de estados financieros, fueron para las grandes entidades a partir de los ejercicios económicos iniciados el 01 de enero de 2008, y para las pequeñas y medianas entidades, partir del 01 de enero de 2011.

La mayoría de estos adelantos en normalización contable internacional, se refieren específicamente a la contabilidad financiera, ya que regulan la presentación de la información financiera en los informes externos y las normas de auditoría; sin

embargo, algunos de estos organismos como el ISAR y el IFAC, han emitido informes o documentos guía en el ámbito de la contabilidad de gestión, los cuales no son de obligatorio cumplimiento, debido a las características propias de esta rama de la contabilidad, que no se rige por principios y normas contables, sino, que busca adaptarse a las necesidades de cada organización, pero que pueden resultar sumamente útiles para la recopilación, registro y presentación de información, tanto financiera como no financiera, que permita a los usuarios internos de las organizaciones tomar decisiones acertadas y oportunas.

Además de estos organismos internacionales, dedicados especialmente a la emisión de estándares contables y guías de actuación profesional, existen en algunos países instituciones dedicadas exclusivamente al estudio de la contabilidad de gestión como el caso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), dedicada a la emisión de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión empresarial.

Por otra parte, aunque no se trate de un organismo encargado de regular los aspectos contables propiamente dichos, se puede destacar la labor del *Global Reporting Initiative* (GRI), una organización no gubernamental fundada por la *Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES), y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), en el año 1997, la cual se dedica a impulsar la elaboración de memorias de sostenibilidad en todo tipo de organizaciones, mediante la producción de las guías para la elaboración de memorias y el establecimiento de principios e indicadores que las organizaciones pueden utilizar para medir y dar a conocer su desempeño económico, medio ambiental y social. Las guías emitidas por el GRI, son ampliamente utilizadas a nivel mundial y pueden apoyar a la contabilidad de gestión en lo que respecta a la presentación de informes de sustentabilidad.

3. Los ámbitos de la contabilidad medioambiental

La contabilidad medioambiental, se refiere al conjunto de

instrumentos y sistemas que permiten a la empresa medir, evaluar y comunicar su actuación ambiental a lo largo del tiempo. 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 en relación con los criterios de actuación ambiental, la comunicación, y la revisión y mejora periódica de tales procedimientos (Fundación Forum Ambiental, 1999).

La contabilidad ambiental, es definida como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera, destinada a integrar las políticas económica y ambiental de la empresa, para la construcción de una empresa sostenible. 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 (Fundación Forum Ambiental, 1999).

Para Gray *et al* (1999, p.13), la contabilidad ambiental es:

- Reconocimiento y búsqueda para mitigar los efectos ambientales negativos de la práctica contable tradicional;
- Identificación separada de los costos e ingresos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables tradicionales;
- Dar pasos activos para establecer iniciativas en orden a aminorar los efectos ambientales existentes en la práctica contable tradicional;
- Idear nuevas formas de sistemas contables, sistemas de información y sistemas de control, financieros y no-financieros, para fomentar decisiones administrativas ambientalmente más benignas;
- Desarrollar nuevas formas de medición de desempeño, información y valoración para propósitos tanto internos como externos;
- Identificar, examinar y buscar para rectificar áreas en las cuales estén en conflicto los criterios convencionales (financieros) y los criterios ambientales;
- Experimentar maneras mediante las cuales la sostenibilidad

pueda valorarse e incorporarse en la ortodoxia organizacional.

Calvo (2006), justifica la necesidad de una contabilidad medioambiental, mediante dos argumentos: 1) el hecho de que la información contable sea la base para el proceso de toma de decisiones y 2) la responsabilidad corporativa que se debe manifestar.

El primer argumento, se sustenta en que la toma de decisiones es un proceso que busca alcanzar las metas propuestas, por lo tanto, si las decisiones se basan en la información contable, la contabilidad debe ser capaz de medir, valorar, cuantificar y registrar todos los datos que guarden relación con dichas metas. Por el contrario, las decisiones que se toman sin contar con una base informativa adecuada, se consideran arriesgadas y carentes de fundamento.

En cuanto al segundo argumento, la información contable permite a la alta gerencia de las empresas (a través de la contabilidad privada), y a las instituciones gubernamentales (mediante la contabilidad pública), comunicar los resultados de su gestión, para que los diferentes grupos de interés, tanto internos como externos a la organización, tengan la oportunidad de evaluar si han actuado de manera responsable.

El valor que está adquiriendo el factor medioambiental en la dirección de las organizaciones exige un replanteamiento de los modos de pensar y actuar. De las relaciones entre los sistemas contables, el entorno, la gestión de la información y la responsabilidad de las corporaciones. Se hace necesario proponer una ampliación de los objetivos de los modelos contables convencionales, que incorpore las consecuencias medioambientales y económicas de los conceptos de sostenibilidad y eficiencia ecológica corporativas... Una contabilidad en la que se visualice el medioambiente debe reflejar dos aspectos propios de un sistema de valoración: las consecuencias del factor verde sobre los resultados financieros, y los impactos que, sobre el medio natural, tienen las actividades de la entidad (Calvo, 2006, p.29).

La Agencia de Protección Medioambiental (1996), internacionalmente conocida como la EPA por sus siglas en

inglés (Environmental Protection Agency), establece que el término contabilidad medioambiental, proviene de tres contextos diferentes, por lo cual se puede clasificar en tres tipos: La contabilidad nacional, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.

La contabilidad nacional, es considerada por la EPA (1996) como una medida macroeconómica, citando como ejemplo el Producto Interno Bruto (PIB), que es una medida del flujo de bienes y servicios a través de la economía, el cual es considerado una medida clave del desarrollo económico de una sociedad. El término contabilidad medioambiental, puede estar referido a este contexto económico nacional. Por ejemplo, el término contabilidad medioambiental, puede ser usado en unidades físicas o monetarias, de acuerdo al consumo de recursos naturales de la nación sean renovables o no renovables. En este contexto, la contabilidad medioambiental, ha sido denominada "contabilidad de recursos naturales".

Sobre este tipo de contabilidad ambiental, se refiere (Azqueta, 2002), cuando señala que los decisores públicos deben contar con información sencilla y precisa con respecto al estado del medioambiente, y sus vinculaciones con la evolución general de la economía, que trascienda el nivel microeconómico y se enmarque en el terreno de la macroeconomía; y resalta que, la creciente importancia de las negociaciones internacionales, con respecto a los problemas ambientales, obliga a contar con una base de datos e información común, que haga operativas las discusiones y los eventuales acuerdos alcanzados entre los distintos países.

La contabilidad financiera, según la EPA (1996), le permite a las empresas preparar los estados financieros dirigidos a inversionistas, acreedores y otros, basándose en los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normativas contables aplicadas en cada país. La contabilidad medioambiental, en este contexto está referida a la estimación e información de los pasivos y costos medioambientales.

Para la EPA (1996), la contabilidad de gestión, es el proceso de identificación, recolección y análisis de información, principalmente para propósitos internos, porque el objetivo clave

de la contabilidad de gestión, es apoyar al negocio en la toma de decisiones con visión de futuro. La contabilidad de gestión, puede incluir datos de los costos, los niveles de producción, inventarios, y demás aspectos vitales de un negocio y, a diferencia de la contabilidad financiera, que se rige por los principios y normas contables, los sistemas y prácticas de la contabilidad de gestión difieren de acuerdo a las necesidades de cada organización.

Así como la contabilidad de gestión, se refiere a la utilización de un amplio conjunto de datos sobre los costos y el desempeño de una empresa en la toma de de decisiones; para la EPA (1996), la contabilidad ambiental, en este contexto, se refiere a la utilización de datos sobre los costos ambientales y el desempeño en las decisiones empresariales y las operaciones.

De esta forma, según la EPA (1996), se puede determinar que existen tres posibles contextos donde se aplica el término de contabilidad medioambiental, uno aplicado a la contabilidad nacional que abarca aspectos macroeconómicos, el cual se encuentra fuera del alcance de este trabajo, y los otros dos relacionados más con la realidad microeconómica, con la unidad empresarial.

Cuadro 1
Tipos de contabilidad medioambiental

| Tipos de contabilidad medioambiental | Objetivo | Audiencia |
|---|--|------------------|
| Contabilidad nacional | Nación | Externa |
| Contabilidad financiera | Empresa | Externa |
| Contabilidad de gestión | Empresa, división, planta, línea de producto | Interna |

Fuente: EPA (1996)

Por su parte Llena (1999), aunque emplea el término de contabilidad medioambiental, aclara que no existe una contabilidad medioambiental como materia independiente y, por lo tanto, separada de la disciplina clásica, sino que con dichos términos, se hace referencia a la incorporación en la contabilidad, de los hechos económicos con impacto en el entorno o viceversa; y, considera la misma clasificación realizada por la EPA (1996), pero

agrega una cuarta subdivisión, relacionada con la contabilidad de dirección estratégica medioambiental, sin embargo, no establece una diferencia clara entre ésta, y la contabilidad de gestión medioambiental.

En este orden de ideas, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1996), plantea que no existe una contabilidad de gestión medioambiental como una disciplina independiente de la contabilidad de gestión, sino, que se trata de registrar, valorar, racionalizar, y, en la medida de lo posible, controlar, a través de la contabilidad de gestión, la proyección medioambiental de la empresa.

La AECA (1996), señala que el impacto medioambiental incide en las principales ramas de la contabilidad de la siguiente manera:

La contabilidad financiera, debería reflejar los bienes, derechos y obligaciones relacionados con la protección del medioambiente en el balance general y los gastos e ingresos derivados de la gestión medioambiental en el estado de resultados.

La contabilidad de costos, debe proceder a la determinación de los costos relativos a la protección del medioambiente, con fines de valoración de los correspondientes activos y pasivos, y el cálculo de los resultados relativos a la gestión e impactos medioambientales.

La contabilidad de gestión, debe referirse a la determinación y análisis de información medioambiental, para apoyar la toma de decisiones tácticas y operativas, relativas a la protección del entorno natural en que opera la organización, así como, su programación, presupuestación y control anuales.

La contabilidad de dirección estratégica, procederá a la captación e interpretación de información estratégica suficiente, relevante y oportuna, para apoyar racionalmente: La elección de estrategias producto/mercado con criterios medioambientales, la determinación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y la planificación estratégica relativa a la problemática medioambiental así como, su implantación y control,

Larrinaga *et al* (2002), consideran que aunque las respuestas contables al reto medioambiental son variadas, se pueden distinguir fundamentalmente dos. Por un lado, puede llamarse contabilidad financiera medioambiental a la respuesta que,

basada en el modelo contable tradicional, tiene por objeto la información sobre los aspectos financieros de las actuaciones medioambientales de las empresas. Por otro lado, puede hablarse de reporting medioambiental o información medioambiental, para hacer referencia a información de carácter no financiero sobre las externalidades que produce la actividad empresarial.

Atendiendo a las diferentes concepciones revisadas y coincidiendo con los planteamientos realizados por la AECA (1996) y Llena (1999), se considera que la contabilidad medioambiental no es realmente una nueva rama de la contabilidad o una contabilidad distinta, sino que, el término, hace referencia a que la contabilidad debe reflejar el efecto que tienen los aspectos medioambientales en las actividades económicas de un país u organización, con la finalidad de poder presentar una información ajustada a la realidad actual, que sea confiable y útil para todos los interesados, tanto internos como externos.

En cuanto a los ámbitos de la contabilidad medioambiental se considera pertinente la clasificación realizada por la EPA (1996), que los reduce a las tres principales ramas de la contabilidad, la contabilidad nacional, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión, por asumir que la contabilidad de gestión medioambiental, debe englobar todos los aspectos relacionados con la determinación y análisis de los costos medioambientales, para la emisión de información útil para la toma de decisiones de todo tipo, tanto operativas como estratégicas; por lo cual, para efectos de este trabajo, no se considerarán por separado la contabilidad de costos, contabilidad de gestión y contabilidad de dirección estratégica como plantea la AECA (1996).

Sin embargo, los aspectos relacionados con la contabilidad nacional, están fuera del alcance de este trabajo, en el cual se hará énfasis en la contabilidad de gestión, sin dejar de lado algunas regulaciones de la contabilidad financiera de necesario conocimiento, ya que la contabilidad de gestión aunque no se rige por normas específicas, se apoya en la contabilidad financiera para obtener parte de la información requerida para la toma de decisiones.

3.1. Contabilidad de gestión medioambiental

Según la definición de la AECA (1990, p. 23):

La contabilidad de gestión es la rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.

La contabilidad de gestión, se perfila como uno de los sistemas de información más importantes de las empresas y, para favorecer el proceso de la toma de decisiones empresariales, debe incluir las variables medioambientales y ser capaz de medir y valorar los efectos producidos por la organización en el medioambiente, desde el proceso de diseño de un producto hasta su posterior eliminación después de ser consumido por el cliente (Ripoll y Crespo, 1997).

Las principales características de la contabilidad de gestión medioambiental, según lo señalado por Masanet (2002), quien cita a Birkin (1996), son las siguientes:

- Provee e interpreta la información que asiste a los directores con respecto a la planificación, control, toma de decisiones y mejora del resultado empresarial.
- Su rasgo principal, es que la información suministrada debe ser relevante para los propósitos que persigue.
- Proporciona información con propósitos de futuro, que debe reflejar las realidades económicas y medioambientales, sin restricciones por las convenciones contables.
- Los contables de gestión medioambiental, deben ser conscientes de los efectos de sus acciones y de la información que suministran en las actitudes empresariales, por lo que, deben incentivarse actitudes congruentes.
- Los sistemas de gestión contable medioambiental, deberían diseñarse en concordancia con un sistema de principios y mejorarse con el uso de apropiadas técnicas de investigación operacional y estadística.
- Debido a la existencia de incertidumbre empresarial en todos los ámbitos, la información suministrada por la contabilidad de gestión medioambiental, no puede ser ajena a ella.

La contabilidad de gestión medioambiental, pasa por ser un sistema de información basado en la cuantificación y valoración de una serie de hechos, circunstancias u operaciones, así como, el reflejo de la situación de una unidad económica, siempre en concomitancia y de forma consecuente con dichos hechos. Sin embargo, resalta el autor, que no necesariamente la medición y cuantificación debe realizarse en términos monetarios; aunque la monetarización de las magnitudes, frecuentemente puede clarificar y hacer entender mejor las cosas al usuario de la información, en muchos casos, no son útiles las magnitudes monetarias, ya que pueden introducir factores de subjetivismo e inestabilidad en los cálculos, y generar además ruido en la información, dando lugar a distorsiones que restan validez a la misma (Lizcano, 1995).

Por su parte Blanco (1996), señala que, la contabilidad de gestión medioambiental, es aquella que tiene en cuenta el impacto del medio ambiente, de manera que dicho impacto es recogido en el ámbito de la contabilidad de costos, y racionalizado en el ámbito de la contabilidad de gestión, permitiendo, obtener una evaluación de la gestión medioambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas.

La información recogida mediante un sistema de contabilidad de gestión, se utiliza para planificar, evaluar y controlar de diversas maneras: 1) Planificar y dirigir la atención de la gestión, 2) Informar las decisiones como compras, inversiones de capital, costos y precios de productos, el riesgo de gestión, diseño de productos o procesos, el cumplimiento de estrategias, y 3) La motivación y evaluación del desempeño para mejorar los resultados (EPA, 1996).

Así como la contabilidad de gestión, se refiere a la utilización de un amplio conjunto de datos sobre los costos y el desempeño de una empresa en la toma de decisiones, la contabilidad de gestión medioambiental, se refiere a la utilización de datos sobre los costos ambientales y el desempeño en las decisiones empresariales y las operaciones. La EPA (1996), presenta una lista de muchos tipos de decisiones gerenciales que pueden beneficiarse de la consideración de los costos y beneficios medioambientales.

Por otro lado Milne (1996), establece que de acuerdo con la consideración de los valores económicos, sociales y ecológicos

que conforman las tres dimensiones de la sustentabilidad, pueden derivarse cuatro enfoques diferentes para la toma de decisiones: Explotacionista, conservacionista, naturalista y extensionista. De acuerdo con este autor, la contabilidad de gestión puede abordarse desde diferentes perspectivas, según los enfoques planteados; la contabilidad de gestión tradicional, coincide con el primero de estos enfoques, asociado con la búsqueda de objetivos económicos, mientras que el segundo y tercer enfoque, abren nuevos caminos a la contabilidad de gestión, dando origen a la contabilidad para externalidades, y a la contabilidad para la sustentabilidad; el último de los enfoques, considera que lo más importante es el valor intrínseco de la naturaleza, por lo cual, no considera el uso de la contabilidad para la valoración de aspectos medioambientales.

Cuadro 2
Tipos de decisiones gerenciales beneficiadas de la información de costos medioambientales

| | | |
|---------------------------------|--------------------------|--|
| ✓ Diseño de producto | ✓ Inversiones de Capital | ✓ Gestión de residuos |
| ✓ Diseño de procesos | ✓ Control de costos | ✓ Gestión de riesgos |
| ✓ Localización de instalaciones | ✓ Asignación de costos | ✓ Evaluación del cumplimiento de estrategias ambientales |
| ✓ Compras | ✓ Mezcla de productos | ✓ Desempeño |
| ✓ Operaciones | ✓ Precios de productos | |

Fuente: EPA (1996)

4. Normativa contable en materia medioambiental

En función de los ámbitos de la contabilidad medioambiental ya identificados, las normativas contables en materia medioambiental, para efectos de esta investigación, se clasificaron en dos grandes áreas, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.

4.1. Normas en el ámbito de la contabilidad financiera

En el ámbito de la contabilidad financiera, en Venezuela se debe cumplir con las NIIF emitidas por el IASB, sin embargo, este organismo no ha emitido ninguna norma que considere especialmente el tratamiento contable de los aspectos ambientales. Tal como afirma Larrinaga (2002), la posición del IASB, es no

dedicar atención expresa a las cuestiones medioambientales e incluirlas en otras normas genéricas, considerando, que las cuestiones medioambientales, no son cualitativamente diferentes y que se pueden tratar perfectamente en el marco tradicional de las normas de contabilidad. Sin embargo, al elaborar estas normas no se ha seguido una política de información ambiental sino, de información financiera, por lo cual, tal como señala Fernández (2006), son de muy difícil aplicación sin incurrir en cambios de criterio contable.

Las NIIF, que de algún modo abordan la contabilidad medioambiental son: NIC 1 (Presentación de estados financieros), NIC 2 (Inventarios), NIC 16 (Propiedades, planta y equipo), NIC 36 (Deterioro del valor de los activos) y NIC 37 (Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes).

En un plano multinacional, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), a través del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de las Naciones Unidas (ISAR), desde 1989 ha prestado destacada atención a la contabilidad medioambiental en sus períodos de sesiones anuales. En 1991, formuló su primera guía para contadores, que trataba sobre los aspectos que deben ser revelados en los estados financieros, para que los usuarios puedan tener una visión real del desempeño medioambiental de la empresa. En 1998, aprobó un documento de posición sobre contabilidad y presentación de informes en materia de pasivos y costos medioambientales, con el propósito, de contribuir a la armonización entre los diferentes entes encargados de la emisión de estándares contables, y evitar que se den tratamientos contables diferentes a los mismos problemas ambientales; este documento, sirvió de base para la publicación en el año 2002 de un manual, cuyo objetivo, es informar y servir de guía sobre aspectos de contabilidad medioambiental, e identificar las mejores prácticas que deben ser consideradas para el establecimiento de normas y regulaciones contables (UNCTAD, 2002).

Por otra parte Larrinaga (2002), resalta la importancia que se ha dado en Canadá a la normalización contable de aspectos

medioambientales. En 1993, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), realizó un estudio de las necesidades informativas de diferentes grupos de usuarios relacionados con el impacto medioambiental de la empresa, y, sobre las normas que deberían regular la información que respondiese a estas necesidades. El informe de este estudio, *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting* (CICA, 1993), aunque plantea una serie de recomendaciones que no tienen valor regulador propio, excepto si son interpretaciones de normas obligatorias, es considerado como una referencia obligada en la contabilidad financiera medioambiental.

En el cuadro 3, se presenta un resumen de las principales normativas existentes en el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental, incluyendo su área de aplicación, organismo emisor y principales aspectos medioambientales considerados.

Cuadro 3
Normas en el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental

| Contexto | Organismo emisor | Documentos/Normas | Aspectos ambientales considerados |
|-----------------|---|---|---|
| Internacional | International Financial Reporting Standard Foundation (IFRS, 2011) | NIC 1. Presentación de estados financieros | Informes medioambientales fuera del alcance de las NIIF |
| | | NIC 2. Inventarios | Determinación del costo de los inventarios: métodos y fórmulas aplicables |
| | | NIC 16. Propiedades, planta y equipo | Condiciones para el reconocimiento de los activos medioambientales como parte de la propiedad planta y equipo |
| | | NIC 36. Deterioro del valor de los activos | Consideración de aspectos medioambientales en la determinación del importe recuperable de activos |
| | | NIC 37. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes | Reconocimiento, medición e información a revelar sobre las provisiones medioambientales |
| Naciones Unidas | Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, 2002) | Accounting and financial reporting for environmental costs and liabilities. Guidance Manual | - Reconocimiento de costos y pasivos ambientales - Divulgación de información medioambiental |

| | | | |
|---------------|--|--|---|
| <p>Canadá</p> | <p>Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA,1993)</p> | <p>Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Definición de elementos de la contabilidad ambiental - Tratamiento de costos medioambientales de ejercicios anteriores, actuales y futuros - Depreciación de activos medioambientales |
|---------------|--|--|---|

Fuente: Elaboración propia

4.2. Normas en el ámbito de la contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión, por sus características propias de adaptación, según el tipo de organización donde se aplique, no se rige estrictamente por normas contables, sin embargo, algunas organizaciones han elaborado documentos que, aunque no son de obligatorio cumplimiento, sirven de guía para la aplicación de la contabilidad de gestión medioambiental.

La Agencia de Protección Medioambiental de los Estados Unidos (EPA por sus siglas en inglés), a pesar de que no tiene competencias sobre la materia, ha demostrado su interés en el fomento de la contabilidad medioambiental mediante la publicación de dos documentos guía, "An introduction to environmental accounting as a business management tool: Key concepts and terms" (EPA, 1995) y "Valuing potential environmental liabilities form an aerial decision-making: A review of available techniques" (EPA, 1996).

En la primera de sus publicaciones la EPA (1995), establece la justificación, definición, alcance y clasificación de la contabilidad medioambiental, además, de la definición de una serie de términos clave para su aplicación y, un resumen de cómo se puede emplear la contabilidad de gestión medioambiental para la asignación de costos, presupuesto de capital y diseño de productos o procesos.

En la segunda (EPA, 1996), presenta los resultados de una investigación realizada sobre diferentes enfoques y técnicas para la valuación de pasivos medioambientales. Las técnicas consideradas, no necesariamente son acordes a los estándares contables para la presentación de estados financieros, ya que, el informe se enfoca en la valuación de pasivos con el objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones.

En España, la Asociación Española de Contabilidad y

Administración de Empresas (AECA), publicó en 1996, el Documento 13 de su serie de Principios en Contabilidad de Gestión, que trata exclusivamente sobre la contabilidad de gestión medioambiental, con el principal objetivo de sensibilizar a los directivos empresariales, sobre la importancia de este tema y de ofrecerles unas pautas metodológicas y de cuantificación de esta importante vertiente de la gestión empresarial.

En el plano multinacional, destacan la labor de la Conferencia de las Naciones Unidas, sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Iniciativa del Reporte Global (GRI).

La UNCTAD (2004), publicó *"A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators"*, un manual, para los preparadores y usuarios de indicadores de ecoeficiencia, con el objetivo de describir el método que las empresas pueden utilizar, para proporcionar información sobre el desempeño ambiental en relación con el desempeño financiero, de una manera sistemática y consistente durante varios períodos. En este manual, se proporciona orientación sobre cómo definir, reconocer, evaluar y divulgar la información ambiental y financiera, tal como se especifica dentro de los marcos tradicionales de contabilidad y presentación de informes; y, sobre cómo mejorar y armonizar los métodos utilizados por las empresas, para que sean capaces de presentar indicadores de ecoeficiencia, en un formato estandarizado, de modo que sean significativos para la toma de decisiones y puedan ser comparados entre diferentes empresas.

La IFAC (2005), publicó el *"Environmental Management Accounting. International Guidance Document"*. Este documento, no es un informe de investigación, ni una norma con requisitos definidos, que los organismos miembros de la IFAC deben seguir, o adoptar como parte de sus responsabilidades, sino, que pretende ser un documento de orientación, como punto medio, entre los requisitos reglamentarios, las normas y la información; su objetivo, es reducir parte de la confusión internacional, sobre este tema tan importante, al proporcionar un marco general y un conjunto de definiciones para la contabilidad de gestión medioambiental bastante completo, que sea lo más coherente posible con otras guías

de contabilidad ambiental existentes y ampliamente utilizadas, con las cuales la contabilidad de gestión medioambiental debe coexistir.

El GRI (2000, 2002, 2006, 2011), ha publicado una serie de guías para la elaboración de memorias de sostenibilidad; siendo la más actualizada hasta la fecha, la versión 3.1, publicada en el año 2011, conocida como G3.1. Esta última, consta de un conjunto de principios que tienen como finalidad, definir el contenido de la memoria y garantizar la calidad de la información divulgada, también, incluye los denominados contenidos básicos, que contienen los indicadores de desempeño, así como, una serie de pautas sobre aspectos técnicos, relacionados con la elaboración de memorias.

En el cuadro 4, se presenta un resumen de los principales documentos existentes en el ámbito de la contabilidad de gestión medioambiental, incluyendo su área de aplicación, organismo emisor y principales aspectos medioambientales considerados.

Cuadro 4
Normas en el ámbito de la contabilidad de gestión medioambiental

| Contexto | Organismo emisor | Documentos/Normas | Aspectos ambientales considerados |
|----------------|---|--|--|
| Estados Unidos | Agencia de Protección Medioambiental (EPA, 1995) | An introduction to environmental accounting as a business management tool: Key concepts and terms | - Justificación, niveles y alcance de la contabilidad ambiental - Definición de términos clave - Aplicación de la contabilidad ambiental en la asignación de costos, el presupuesto de capital y el diseño de productos y procesos |
| | Agencia de Protección Medioambiental (EPA, 1996) | Valuing potential environmental liabilities for managerial decision-making: A review of available techniques | Enfoques y técnicas de valuación de pasivos medioambientales para la toma de decisiones gerenciales |
| España | Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1996) | Documento 13. Contabilidad de gestión medioambiental | - Concepto y clasificación de costos medioambientales - Tratamiento de los costos medioambientales - Informes medioambientales para la gestión |

| | | | |
|-----------------|---|---|---|
| Naciones Unidas | Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, 2004) | A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators | <ul style="list-style-type: none"> - Marco conceptual para la contabilidad y presentación de informes de ecoeficiencia - Guía para el tratamiento contable del uso del agua, uso de energía, contribución al calentamiento global, sustancias que degradan la capa de ozono y residuos. - Indicadores de ecoeficiencia |
| Internacional | Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2005) | Environmental Management Accounting. International Guidance Document | <ul style="list-style-type: none"> - Definición de contabilidad medioambiental y contabilidad de gestión medioambiental - Registro del flujo de energía, agua, materiales y residuos - Registro de costos e ingresos medioambientales |
| Internacional | Global Reporting Initiative (2000, 2002, 2006, 2011) | Guías para la elaboración de memorias de sostenibilidad (G1, G2, G3 y G3.1) | <ul style="list-style-type: none"> - Aspectos que deben considerarse como parte de la dimensión ambiental en las memorias de sostenibilidad - Indicadores de desempeño ambiental |

Fuente: Elaboración propia

5. Conclusiones

La revisión realizada, evidencia que en Venezuela no existen normas contables en materia medioambiental, sino, que se acoge lo establecido en las normas internacionales de información financiera (NIIF), en las cuales, sólo se incluye de manera indirecta el reconocimiento de activos y provisiones medioambientales, ya que dichas normas, no hacen énfasis específicamente en el tratamiento de aspectos medioambientales, sino, que los mencionan a manera de ejemplo como parte de algunas normas que tratan aspectos más generales.

En cuanto a la contabilidad de gestión medioambiental, la situación es aún más preocupante, ya que no existe en el país, ninguna institución dedicada al estudio de los procesos inherentes a la contabilidad de gestión. La única institución dedicada a la emisión de normas y principios contables, es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), la cual desde sus inicios ha estado dedicada exclusivamente a la emisión y revisión de normas en el ámbito de la contabilidad financiera.

Las NIIF, cuyo proceso de adopción se inició en Venezuela desde el año 2004, de acuerdo con lo establecido por la FCCPV, no consideran lo relacionado con la emisión de informes medioambientales, lo cual queda claramente establecido en la NIC 1, donde el IFRS (2011a) señala expresamente que los informes medioambientales quedan fuera del alcance de las NIIF.

La emisión de informes medioambientales, debería ser considerada como un elemento fundamental de la contabilidad de gestión, ya que, debe incluir información importante sobre el desempeño medioambiental de la empresa, sus costos y beneficios, que debe ser analizada por las partes interesadas tanto externas (Estado, comunidad, acreedores, inversionistas), como internas (accionistas, directivos y empleados), y tomada en cuenta para la toma de decisiones, con el propósito de lograr la ecoeficiencia, producir bienes y servicios más útiles, a la vez que se reducen los impactos medioambientales negativos, y el consumo de recursos naturales, apoyando así el desarrollo sostenible.

Para poder elaborar informes medioambientales, se requiere que la contabilidad de gestión sea capaz de recolectar, cuantificar, registrar y analizar la información financiera y no financiera relacionada con los aspectos medioambientales que afectan a la empresa; y para ello, se han emitido a nivel internacional diversas normativas de adhesión voluntaria que tratan sobre la determinación y clasificación de costos medioambientales, la cuantificación de pasivos medioambientales, la determinación de indicadores de ecoeficiencia y la emisión de informes medioambientales. Sin embargo, se evidencia una falta de uniformidad en dichas normativas, las cuales han sido poco difundidas en Venezuela.

La regulación de la contabilidad medioambiental, se ha venido desarrollando, en la medida que lo ha hecho la cultura ambientalista, y se ha incorporado a la gestión de las organizaciones. Es un proceso que aún no ha finalizado, y que difiere de un país a otro, a pesar de que a nivel internacional, se han hecho esfuerzos por establecer normas que regulen el registro de los datos relacionados con el medioambiente, todavía, se evidencia una falta de uniformidad entre las normas emitidas. Por lo tanto, para que la contabilidad de gestión medioambiental, pueda desarrollarse

en Venezuela, se hace necesario continuar el estudio sistemático de las guías internacionales existentes sobre este tema, para lograr unificar criterios en cuanto al tratamiento contable de los aspectos medioambientales y adaptarlas a las características propias de las empresas venezolanas.

6. Referencias

- Ablan, N. y Méndez, E. (2004). *Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción*. En Actualidad Contable FACES Año 7 N° 8. Mérida-Venezuela.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1990). *El marco de la contabilidad de gestión. Principios de contabilidad de gestión*. Documento N° 1. Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1996). *Contabilidad de Gestión Medioambiental. Principios de contabilidad de Gestión*. Documento N° 13 (Segunda ed.). Madrid: AECA.
- Azqueta, D. (2002). *Introducción a la economía ambiental*. Madrid: McGraw-Hill.
- Blanco, F. (1996). *El impacto medioambiental en la contabilidad de gestión*. VII Encuentro AECA. Palma de Mallorca.
- CICA, Canadian Institute of Chartered Accountants (1993). *Environmental costs and liabilities: accounting and financial reporting issues*. Toronto: CICA.
- Calvo, J. (2006). *Responsabilidad social y medioambiental*. En Gallizo, José. Responsabilidad social e información medioambiental de la empresa. Madrid: AECA.
- Comisión Mundial de Medioambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas. (1987). *Nuestro futuro común*. Recuperado el 12 de abril de 2012, de <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>
- EPA, United States Environmental Protection Agency. (1995). *An introduction to environmental accounting as a business management tool: key concepts and terms*. Washington, D.C.
- EPA, United States Environmental Protection Agency. (1996). *Valuing potential environmental liabilities for managerial decision-making: A review of available techniques*. Washington, D.C.

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV). (2000). *Estatutos*. Recuperado el 26 de Enero de 2012, de <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Ley-Estatutos-FCCPV.pdf>
- Fernández, C. (2006). *La responsabilidad social y el medio ambiente: Nuevos rumbos para la contabilidad*. En *Contabilidad y Auditoría* N° 24 Año 12. Buenos Aires.
- Fundación Forum Ambiental (1999). *Contabilidad ambiental: Medida, evaluación y comunicación de la actuación medioambiental de la empresa*. Barcelona.
- Gray, R.; Bebbington, J. y Walters, D. (1999). *Contabilidad y auditoría ambiental*. (Traductor: Samuel Mantilla) Bogotá: ECOE Ediciones.
- GRI, Global Reporting Initiative. (2000). *Guía par la elaboración de memorias de sostenibilidad versión G1*. Amsterdam.
- GRI, Global Reporting Initiative. (2002). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad versión G2*. Amsterdam.
- GRI, Global Reporting Initiative. (2006). *Guía par la elaboración de memorias de sostenibilidad versión G3*. Amsterdam.
- GRI, Global Reporting Initiative. (2011). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad versión G3.1*. Amsterdam.
- IFRS, International Financial Reporting Standard Foundation (2011a). NIC 1. *Presentación de estados financieros*. Londres.
- IFRS, International Financial Reporting Standard Foundation (2011b). NIC 2. *Inventarios*. Londres.
- IFRS, International Financial Reporting Standard Foundation (2011c). NIC 16. *Propiedades, planta y equipo*. Londres.
- IFRS, International Financial Reporting Standard Foundation (2011d). NIC 36. *Deterioro del valor de los activos*. Londres.
- IFRS, International Financial Reporting Standard Foundation (2011e). NIC 37. *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*. Londres.
- IFAC, International Federation of Accountants. (2005). *Environmental Management Accounting. International Guidance Document*. New York.
- Larrinaga, C.; Moneva, J.; Llena, F.; Carrasco, F. y Correa, C. (2002). *Regulación Contable de la Información Medioambiental*. Madrid: AECA.
- Lizcano, J. (1995). *La apuesta estratégica de la gestión contable medioambiental*. *Diario 5 días*. Recuperado el 10 de Noviembre de 2011, de <http://www.observatorio-iberoamericano.org/>

[países/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/Apuesta%20estrat%C3%A9gica%20-%20Lizcano.htm](#)

- Llena, F. (1999). *La contabilidad en la integración empresa-medioambiente. Su contribución a la gestión medioambiental*. Zaragoza: Tesis Doctoral . Universidad de Zaragoza.
- Masanet, M. (2002). *Desarrollo e integración de los sistemas de información contable en la gestión medioambiental de la empresa*. Tesis Doctoral. España: Universidad del Jaume I.
- Milne, M. (1996) *On sustainability; the environment and management accounting*. En *Management Accounting Research* , 7. Academic Press Limited.
- Montesinos, V.; Brusca, I.; Castillo, F.; Condor, V.; Costa, A.; García, M.; García, A.; Labatut, G.; Vallverdú, J.(2007). *Introducción a la contabilidad financiera. Un enfoque internacional* (Cuarta edición ed.). Barcelona, España: Ariel.
- Ripoll, V. y Crespo, C. (1997). *VARIABLES medioambientales en empresas industriales*. I Reunión sobre investigación en contabilidad medioambiental. Sevilla.
- Sanz, C. (1996). *Armonización contable mundial: Principales organismos*. En *Acciones e investigaciones sociales* (5), 209-221.
- Sarbanes-Oxley. (2002). *Public Law 107-2004, 107th Congress, 116 Stat 745, United States of America*. Recuperado el 5 de Febrero de 2012, de <http://webserver3.deloitte.com.co/A%20WEB%20Recursos/Rec%20Auditoria/4.%20Otros%20auditoria/SOA%20Espa%C3%B1ol%20Deloitte.pdf>
- UNCTAD, United States Environmental Protection Agency (EPA). (1995). *An introduction to environmental accounting as a business management tool: Key concepts and terms*. Washington.
- UNCTAD, United Nations Conference of Trade and Development. (2002). *Accounting and financial reporting for environmental costs and liabilities. Guidance Manual*. Geneva.
- UNCTAD, United Nations Conference of Trade and Development. (2004). *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators*. New York and Geneva.