

Partidas contables vinculadas a la gestión ambiental: una aproximación según estándares internacionales de información financiera¹

Accounting parts linked to environmental management: an approximation according to international financial information standards

Milagros Villasmil Molero²

Resumen:

La investigación abarcó como objetivo, analizar las partidas contables vinculadas a la gestión ambiental, haciendo una aproximación según estándares internacionales de información financiera, por medio de una revisión sistemática de literatura en la cual se abordó la relevancia de la gestión ambiental como reguladora de la actividad de las empresas extractivas haciendo énfasis en los compromisos de éstas hacia el cuidado del medio ambiente, implicaciones que se precisan además en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Palabras clave:

Gestión Ambiental; Empresas extractivas; Normas Internacionales de Contabilidad.

Abstract:

The objective of the research was to analyze the accounting items linked to environmental management, making an approximation according to international standards of financial information, through a systematic review of literature in which the relevance of environmental management as a regulator of the activity was addressed. Of extractive companies, emphasizing their commitments towards caring for the environment, implications that are also specified in the International Accounting Standards.

Keywords:

Environmental Management; Extractive Companies; International Accounting Standards.

¹ El presente documento hace parte de las actividades del grupo de estudio de las normas internacionales de información financiera, NIIF -NIC, y está asociado al Proyecto "Conversatorios Internos: "Desarrollo de estrategias de capacitación y sensibilización en normas contables NIIF para PYMES" de la línea de investigación Gestión Contable, del grupo TCEA; Tendencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad Libre Seccional Barranquilla. Tiene como objetivo analizar los estándares internacionales a la luz de los requerimientos de su aplicación en la gestión ambiental.

² Doctora en Ciencias Gerenciales (2008), M.Sc. Gerencia Tributaria, (2005) Contador Público (2001) Docente Investigador Senior Colciencias. Facultad. de Ciencias, Económicas Administrativas y Contables. Universidad Libre Seccional Barranquilla. Autor para correspondencia: milagrosd.villasmilm@unilibre.edu.co . ORCID ID: 0000-0002-8222-8871.

INTRODUCCIÓN

El ámbito económico es uno de los más sensibles a las transformaciones y dentro de este contexto, la materia mercantil. El ambiente contable está cambiando rápidamente, el mayor interés en las políticas tributarias y la creciente actividad de los negocios, afectan las metas de cualquier organización, a lo cual no escapan los aspectos del ambiente. Es entonces cuando la comunidad de negocios en el mundo y los organismos que emiten normativa en los países y entes reguladores, concuerdan en que es pertinente utilizar un lineamiento normativo financiero estándar, que actualmente se conocen como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's). Como sustento a lo anterior, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV, 2009), afirma que diferentes países se encuentran manejando el modelo internacional, como son, Alemania, China, Rusia, Japón, USA, Argentina, Cuba, Brasil, Perú, España, Portugal, Chile, Ecuador, Uruguay, México, Unión Europea y República Dominicana. (pág. 33).

Por otro lado, un dilema imperante ha venido siendo el cuestionamiento en cuanto al modo en que debe ser entendida la Contabilidad, siendo entonces importante ahondar en éste aspecto que permita ubicarla como ciencia, técnica o arte. Enfatizando en la problemática anterior, de acuerdo con Pellegrino (2001), la Contabilidad es una ciencia, en tanto que estudia y establece leyes para anotar y registrar debidamente cualquier operación económica dentro de las organizaciones. (pág. 42). El fundamento científico de la contabilidad es también defendido por Zaa (2000), quien señala que la ciencia contable tiende a plantearse problemas que no pueden resolverse mediante antiguos paradigmas, principios y técnicas convencionales, que son abordados a través de reglas propias de la Contabilidad. (pág. 24).

Por lo tanto, en su acción de ciencia y en respuesta a planteamientos propios de la misma, actualmente se está puntualizando en los tratamientos contables aplicados a los hechos económicos derivados de la problemática ambiental. Hasta hace dos décadas, la actividad económica no consideraba las secuelas

que sus acciones tienen en el medio social y físico que les rodea; donde las actividades económicas se podían observar desvinculadas del medio natural.

Como lo expresa Llull (2001), la contabilidad tradicional recoge los costos generados de sus actividades productivas, no contabilizando aquellos en los que la empresa incurre por el consumo de elementos naturales. Agrega el autor, que no se admiten gastos para preservar y rescatar el ambiente, así como tampoco el consumo del llamado capital natural. (pág. 64).

Es preciso aseverar que en pocas ocasiones se incluyen en los indicadores económicos, costos destinados a prevenir los daños ambientales, como filtros de las fábricas altamente contaminantes o equipamiento para la manipulación y almacenamiento de sustancias tóxicas en áreas agrícolas, o aquellos dirigidos a remediar tales daños, incluidos los gastos de reemplazo de propiedades destruidas por altos niveles de contaminación o gastos médicos derivados por intoxicaciones.

Cabe destacar, que las organizaciones pueden considerar la incorporación del uso o agotamiento de bienes y servicios ambientales dentro de la contabilidad; para ello han ido surgiendo tendencias vinculadas al tema, que reposan en la denominada contabilidad ambiental que puede ser entendida también como contabilidad medioambiental o contabilidad de gestión medioambiental. De acuerdo con Scavone, Schapira y Ferrucci (2001), la contabilidad medioambiental, tiene como objetivo, recolectar y procesar datos para así proveer información ambiental útil para la toma de decisiones o para fines contables. (pág. 8).

Dentro de este marco, los estados financieros de las organizaciones deben presentar razonablemente la situación de las mismas, por tanto, además de la información tradicional, conviene incluir también aquella relativa tanto a recursos naturales como a costos ambientales. Asimismo, las organizaciones pueden contar con valoraciones económicas sobre los recursos naturales y ecosistemas, destacando que la perspectiva ambiental y todas las circunstancias que la rodean, son uno de los temas de mayor actualidad en el ámbito mundial, es por ello que organismos internacionales como la

Comunidad Europea, Organización de las Naciones Unidas (ONU), comunidades en general, e incluso gobiernos y distintos sectores empresariales, están interesados en ese tópico.

Atendiendo a las exigencias vinculadas al tema y de acuerdo al documento emitido por la ONU (1998), denominado Protocolo de Kioto de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, firmado en 1997, (documento jurídicamente vinculante de 28 artículos y dos anexos), se obliga a los países firmantes a realizar mayores esfuerzos de control y transparencia sobre sus datos reales de emisiones de gases. (pág. 12). También insta a los países a ofrecer datos más precisos, para verificar el cumplimiento. En este sentido, dicho protocolo entró en vigencia en el 2005 como iniciativa para reducir en 5,2% las emisiones de gases de efecto invernadero para el periodo 2008-2012. (pág. 13).

Cabe destacar, además, la propuesta principal donde las Naciones Unidas (2002), ha centrado también su atención, la cual es el diseño e implementación de un sistema aplicable para todos los países; denominado Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada, con el propósito principal de incluir las variables ambientales en los sistemas de contabilidad. En efecto, este sistema propone la preservación y conservación de los bienes tanto públicos como privados, que tengan efectos e impactos en sus políticas económicas mundiales. (pág. 14).

Desde la Contabilidad, en busca de fortalecer los criterios intrínsecos en la normativa de la Contabilidad Medioambiental, es fundamental que la medición del impacto de la actividad empresarial sobre el ambiente tenga un tratamiento contable específico, expresado por García, García y Cabello (2017, pág. 12), donde se pueda establecer con claridad y objetividad ciertos parámetros de registros contables para el ámbito ambiental y que puedan ser valuados e informados, a partir de las tendencias actuales contables; desde el marco conceptual y la normativa establecida. De esta manera, como lo señala Gray y Bebbington (2006), es importante considerar que adaptar los sistemas de contabilidad a los objetivos del desarrollo sostenible, donde se establezca un

programa de valoración del ecosistema y disposiciones ambientales que cubran las expectativas del ámbito de procedimiento contable. Además, aduce este autor, que si la normativa contable-financiero-ambiental no incluye cuestiones vinculadas con activos, pasivos, costos ambientales, capitalizaciones de los mismos e información ambiental, se podría estar subvalorando los impactos generados por las empresas al ambiente. (pág. 25).

Por ende, resulta una obligación comprender el papel del medio ambiente en la economía de una organización, debido a que éste puede beneficiar tanto a organizaciones pequeñas como grandes, de varios sectores, incluyendo industriales, de servicios y extractivas, especialmente éstas últimas dedicadas a la explotación del capital natural, de donde extraen la materia prima para comercializarla.

De lo anterior que en ese artículo se haga un análisis de las partidas contables en temática ambiental en las empresas extractivas, a través de la metodología *revisión documental*, estableciendo como orden del artículo el tratar primeramente sobre cuál es el papel de las partidas contables ante los problemas medioambientales, para luego, hacer énfasis en el significado de la gestión ambiental, denotando cuál debe ser la actitud de la contabilidad como ciencia ante las situaciones que atentan contra el medio ambiente que implican actividades propias de las empresas extractivas.

METODOLOGÍA

Para la realización de la investigación se hizo pertinente la realización de una *revisión documental*, en la cual se hace énfasis en la documentación relevante en cuanto a la incidencia de la contabilidad como ciencia dentro de las problemáticas medioambientales, enfatizando en la actitud que deben tener las empresas extractivas desde una perspectiva legal y desde la responsabilidad social, establecidas a través de la gestión ambiental.

En cuanto al diseño de la investigación, se hizo uso de la *revisión sistemática de literatura*, puesto que se indagó de manera minuciosa sobre los documentos en que se explicaba cuáles son las implicaciones actuales de la contabilidad en cuanto a las situaciones de riesgo del medio ambiente y las acciones de las empresas extractivas en aras del cumplimiento de la responsabilidad social y el desarrollo sostenible de las sociedades.

Por lo anterior, es posible determinar que la investigación fue de tipo analítica, interpretativa y descriptiva. Se enfatiza en la descripción ya que, se tuvieron presentes las premisas de los autores en cuanto al papel de la contabilidad en respuesta de los problemas medioambientales enfatizando en el papel de las empresas extractivas, haciendo una interpretación de la teorización y normatividad citada a lo largo de la investigación, describiendo además las características propias de la documentación citada, centrándose en las partidas contables y la gestión ambiental.

De lo anterior que la investigación se clasificara en subtemas, profundizándose primeramente en las partidas contables y su relevancia, al ser un segmento de la contabilidad como ciencia, hacia el cuidado del medio ambiente y la concientización empresarial, especialmente de aquellas con actividades que implican algún riesgo en cuanto a la contaminación en general. Acto seguido, se profundiza en el estudio de la gestión ambiental como herramienta reguladora de la labor de las empresas cuyas actividades podrían representar algún riesgo para el medio ambiente, para así analizar las partidas contables vinculadas a la gestión ambiental.

RESULTADOS

Partidas contables y el papel de la Contabilidad en aras del cuidado medioambiental

La Contabilidad en calidad de ciencia, no puede permanecer al margen de la problemática ambiental, pues debe contribuir a su estudio y solución, lo cual significa, en esencia, una participación activa en el contexto del desarrollo sostenible. La modernización contable en opinión de Ariza y Villasmil (2014), constituye un instrumento analítico para la toma de decisiones en cualquier

ámbito y situación, por lo cual puede ser de utilidad en el campo ambiental. De la misma complejidad de la valoración de los recursos, se desprende la dificultad en adoptar el paradigma contable de la partida doble para ejecutar la llamada Contabilidad Ambiental, lo que compromete al surgimiento de un nuevo paradigma contable. (pág. 48).

De hecho, la importancia de la partida doble ha quedado demostrada en su misma historia y trascendencia, por consiguiente, un enfoque diferente no significa una revaluación, ni poner en entredicho su funcionalidad, como tampoco es la razón contradecir las costumbres y las normas contables que rigen la información de la actividad económica nacional; lo importante es complementar los sistemas de información para acceder a la evaluación del desarrollo sostenible. (Villasmil, 2017, pág. 125).

En este sentido, la continua emisión de gases a la atmósfera por la industria ha generado el efecto invernadero, así como alteraciones climáticas en todo el mundo, contaminación de mares y ríos por el derramamiento de petróleo y el vertimiento de desechos químicos, que han deteriorado la biodiversidad y la calidad de vida de los seres humanos. No cabe duda que, la explotación de gases, petróleo y carbón, al igual que los desechos de las grandes industrias, causan efectos que irreparables sobre el medio ambiente.

Bajo las consideraciones anteriores, en la Cumbre de la Tierra, celebrada en 1992, la cual tuvo como resolución un acuerdo que se conoce como la Agenda 21 y es a partir de los compromisos adquiridos por las naciones participantes en esta cumbre que se desliga el surgimiento de las prácticas de contabilidad ambiental. (ONU, 1998, pág. 63). Dentro de este marco, nace la propuesta de cuentas ambientales de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), que se materializaría a través de un Sistema de Contabilidad Económica y Ambiental Integrada (SEEA). (ONU, 2002, pág. 26).

Desde esta perspectiva, según lo señalan Barraza y Gómez (2005), la concepción de Contabilidad Ambiental implícita en la propuesta de la ONU se orienta hacia un instrumento que a través de la representación de las relaciones del desarrollo con el medio ambiente se configure para diseñar

políticas gubernamentales de tipo económico, así como ambiental, ésta en su aspecto macroeconómico, considera cuentas monetarias que incluyen información como gastos, costos ambientales y cuentas físicas que informan acerca de las características de los recursos naturales, también, su uso. (pág. 27).

Lo realmente significativo con la Contabilidad Ambiental, es hacer coherente el origen del valor de cada recurso, su determinación y registro contable, para una correcta evaluación de la sostenibilidad ambiental en contexto con el desarrollo nacional.

En relación a lo anterior, en la Cumbre de Río en el año 1999, quedó planteado el compromiso de incorporar la contabilidad ambiental en las cuentas nacionales. (ONU, 2002, pág. 26). Lo ideal, es contar con la estructura de un subsistema de contabilidad ambiental, como elemento constitutivo de un sistema integral de contabilidad nacional, independiente en su operación, valoración y registro, interrelacionado con las cuentas nacionales y con la contabilidad o balance social por medio de indicadores bien definidos y diseñados objetivamente, según los propósitos de evaluación.

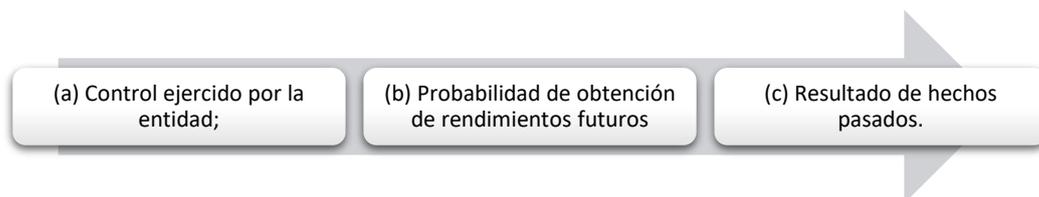
Como sustento teórico a la aseveración anterior, Palma y Cañizares (2018, pág. 127), consideran que la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA), constituye un instrumento valioso que ofrece información financiera y no financiera relacionada con el impacto ambiental. Por su parte Blanco (2006, pág. 30), indica que 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, referido por Villasmil, Leal, Sierra y Márceles (2017), permitiendo obtener una evaluación de la gestión ambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas. (2017, pág. 14).

Ahora bien, dentro de este tipo de contabilidad se pueden generar partidas contables para registrar los hechos económicos relacionados con el ambiente: activos ambientales, pasivos ambientales, costos ambientales y provisiones.

Desde esta perspectiva, se define en principio lo que representa un Activo, por lo cual, en concordancia a lo establecido por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2001), en el marco conceptual de las NIC's, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos y que éste es reconocido en el balance cuando es probable que se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo debe tener un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad. (pág. 10).

Por su parte, la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA, 1999, pág. 71), señala que un activo es un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad, teniendo en cuenta las características fundamentales de los activos, descritas en la Figura 1.

Figura 1. Representación de las características de los activos



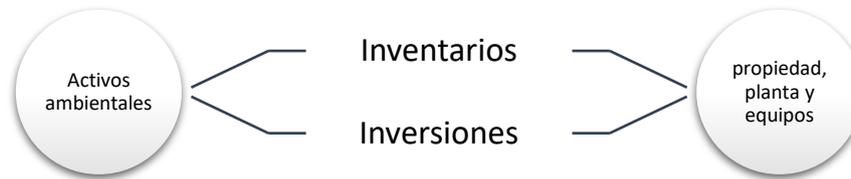
Fuente: Tomada de AECA (1999).

Por tanto, el reconocimiento de un activo se realizará en la medida que se adquieran los derechos a recibir los rendimientos futuros, por haber perfeccionado la transacción y permanecerá contabilizado mientras mantenga su capacidad de generación de estos rendimientos.

Activos Ambientales: de acuerdo con Ablan y Méndez (2004, pág. 9), son bienes e inversiones, propiedades compradas o realizadas por la empresa, con la finalidad de preservar y proteger el ambiente y minimizar los daños que se le pudieran ocasionar, continúan Ablan y Méndez (2004), señalando que

dentro de los activos materiales se encuentran, los inventarios de materiales, propiedad, planta y equipo y los cargos diferidos. (pág. 11).

Figura 2. Activos ambientales



Fuente: Tomada de Ablan y Méndez (2004)

Pasivos Ambientales: En lo referente a los Pasivos según Quintero y Anido (2004), éstos representan una obligación presente de la empresa originada por sucesos pasados, al vencimiento de ésta y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, este rubro se reconoce como auténtico pasivo, porque su cuantía ha sido estimada de forma fiable. Añaden los autores, que los pasivos asociados a la protección ambiental corresponden al tipo de pasivos bajo incertidumbre. (pág. 63).

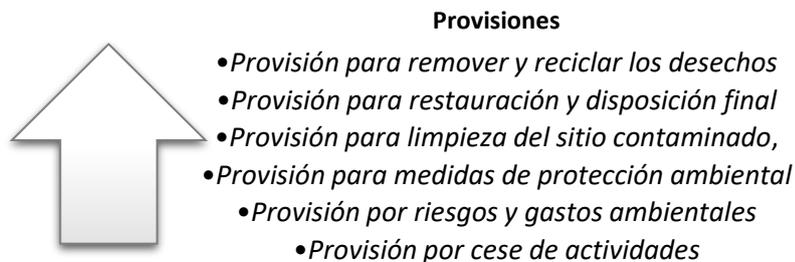
Siguiendo a Scavone (2002), los pasivos ambientales ayudan a hacer que el agente causante del daño ambiental (el que contamina) paga por reparar el daño que ha causado. Según, Gómez (2004), los pasivos ambientales que incorporen responsabilidades con terceros o derechos adquiridos por los mismos y que significan obligaciones presentes, las cuales deberán subsanarse en el transcurso futuro del ejercicio del objeto social. (pág. 4)

Provisiones: según Ablan y Méndez (2004, pág. 15), estas partidas son consideradas un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Para, Túa (2001), desde el punto de vista ambiental, la empresa deberá dotar una provisión por este concepto cuando: (a) esté obligada, por ley o contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al ambiente; (b) se encuentre frente a una obligación asumida, donde tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño ambiental; c) cuando su política, objetivo, práctica del sector, así como las expectativas públicas imponen a la dirección

la necesidad de utilizar esta cuenta; y d) cuando la empresa ha comunicado que tal provisión prevendrá, reducirá o reparará un daño al ambiente. (pág. 7).

En cuanto, a las provisiones por gastos que deben ser admitidas bajo leyes, por mantenimiento y reparaciones diferidos, por postergación de la remoción del material de excavación, así como provisiones para diferir la remoción de la sobrecarga en minería y limpiar los sitios contaminados, deben generalmente no considerarse como, pasivos conforme con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), según criterio de Gómez (2004) y Ablan y Méndez (2004). Sin embargo, estas provisiones, constituyen obligaciones internas que no conllevan ningún pasivo directo con terceras personas

Figura 3. *Provisiones.*

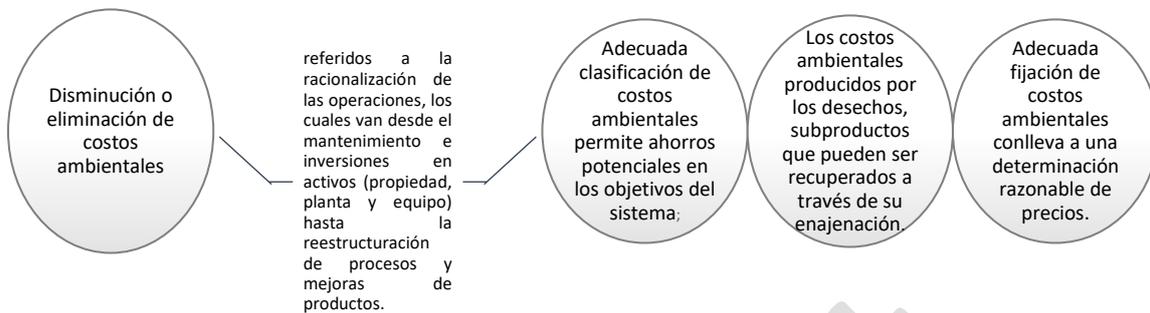


Fuente: Tomada de Gómez (2004) y Ablan y Méndez (2004).

Costos Ambientales: es conveniente señalar, el papel de las partidas relacionadas con el costo, entiéndase por éste el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción de un producto o prestación de servicio. Desde esta perspectiva, los costos son considerados por Blanco (2006, pág. 30), como el sacrificio de recursos que es necesario realizar para poder elaborar un producto, con la posterior finalidad de incrementar el valor añadido del mismo, pues de lo contrario sería un despilfarro desde el punto de vista económico.

Al respecto Bischoffshausen (1996, pág. 162), expresa que la inclusión de los costos ambientales en las empresas conlleva hacia las ventajas que se mencionan en la Figura 4.

Figura 4. *Ventajas de los costos ambientales.*



Fuente: Tomada de Bischoffshausen (1996).

Como magnitud contable, la consideración del costo sólo es posible para los costos ambientales internos, dado que los externos no son captados por el sistema de información contable de la organización. Ahora bien, en cuanto a los costos ambientales que pueden ocurrir en una organización, se pueden mencionar: costos de diseño y apertura, costos de prevención ambiental, costos por daños ambientales y costos de exigencias administrativas.

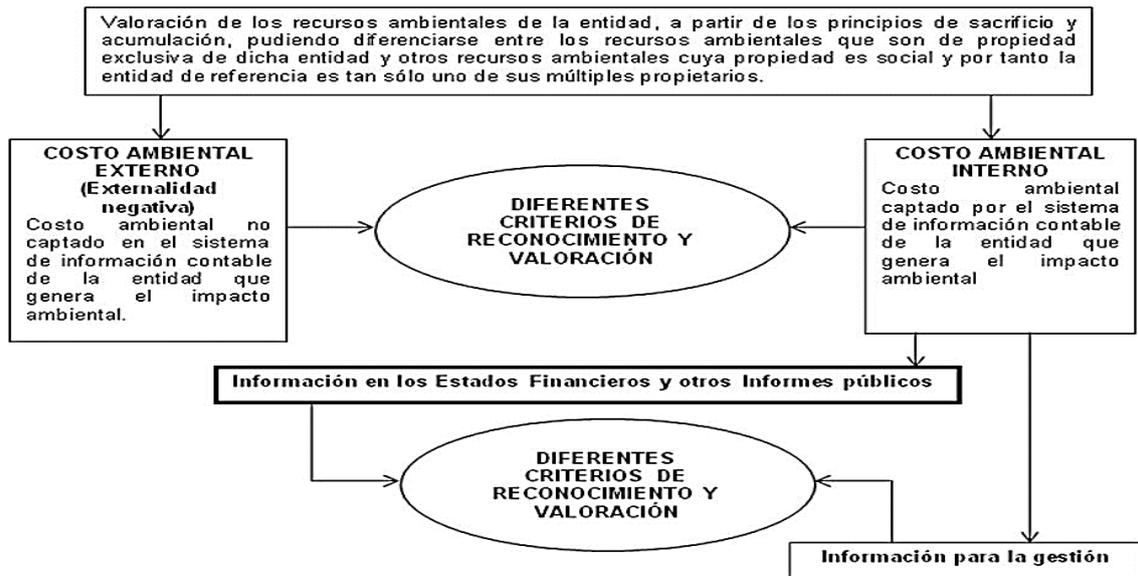
Figura 5. *Tipos de costos.*



Fuente: Tomada de Tejada (1999).

Atendiendo a estas consideraciones, es posible para las empresas considerar el hecho de diferenciar entre costos ambientales internos y externos; los primeros son aquellos que la entidad capta en su información económico-financiera y los segundos no se refleja en dicha información. (Ver Figura 6).

Figura 6. *Concepto de Costo Ambiental.*



Fuente: Tomada de Fronti y Fernández (2007).

Finalmente, para Fronti y Fernández (2007, pág. 12), el costo ambiental es el consumo, necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados con aspectos como: recursos naturales indispensables para las operaciones de una organización, aprovechamiento por el entorno natural de desechos de las actividades de producción y consumo; así como el conjunto de bienes y servicios ambientales que se orientan a las necesidades del ser humano.

La contabilidad hacia el cuidado del medio ambiente: la gestión ambiental

La creciente preocupación por el deterioro del ambiente, conllevó a organizaciones de índole mundial, comunitaria y nacional, tanto de carácter público como privado, a emitir pronunciamientos para atender dicho problema medioambiental. En efecto, la crisis ambiental comprende variables

demográficas, económicas, sociales, políticas, ecológicas, entre otras, lo que ha llevado a que se involucren diversos actores, a fin de solucionar los problemas que esta crisis demanda. Surge entonces, la necesidad de erigir modelos coherentes, transparentes, multidisciplinarios, que ofrezcan prontas soluciones.

Por tanto, la protección y proyección al medio ambiente es una exigencia que adquiere mayor relevancia para la supervivencia de las empresas. Estas deben concentrarse cada vez más en medidas preventivas, por lo cual, las organizaciones deben establecer un sistema de gestión ambiental que les permita estar en conformidad con todas las disposiciones vigentes en normativas ambientales. Desde esta perspectiva, en primer lugar, es importante considerar lo señalado por Amat (2000, pág. 28), sobre lo que significa el término “gestión”, concebida como la dirección de las acciones que constituyan la puesta en marcha concreta de la política general de la empresa, que conlleva a la toma de decisiones orientadas a alcanzar los objetivos marcados.

Asimismo, Cosano y Acosta (2009, pág. 5), expresan que la gestión está caracterizada por una visión más amplia de las posibilidades reales de una organización para resolver determinada situación o arribar a un fin establecido, permite la orientación de las funciones que ayuden a tomar decisiones orientadas a alcanzar las metas trazadas, es medir los resultados logrados para posteriormente orientar la labor hacia la mejora permanente del sistema, encaminadas a alcanzar los objetivos planificados.

Al respecto Villegas, Galván y Reyes (2005, pág. 64), exponen que la utilización de herramientas de gestión ambiental en las empresas se fundamenta en la existencia de mayor conciencia crítica y presión política para articular la dimensión ambiental con la economía. Además, constituye un elemento esencial dentro de las modernas estrategias empresariales, que permiten mejorar el desempeño ambiental de una empresa, sin afectar su rentabilidad e inclusive aumentándola, que su adopción lleva implícitos conceptos de calidad y eficiencia técnica.

Por su parte, Rueda, Aragón y Martín (2006), señalan que una gestión medioambiental avanzada consiste en prevenir voluntariamente sus impactos, más aun, exponen la necesidad que este tipo de gestión sea proactiva, basada en el diseño, alteración de productos y procesos para prevenir conscientemente los impactos al ambiente, además contrasta con la gestión medioambiental reactiva que se basa en la reparación (habitualmente forzada por la ley) de daños o impactos ya causados. (2006, pág. 573).

Referente al tema, para Barraza y Gómez (2005), la gestión ambiental es la combinación de esfuerzos interdisciplinarios, configurado como un todo comprendido por lineamientos y procedimientos en un ente. Agregan los autores, que la gestión ambiental obtiene por la contabilidad ambiental controles o restricciones, permitiendo identificar posibles deficiencias o desviaciones en términos como: materialidad o rompimiento de la cadena del sistema, provocado por las probabilidades de riesgo al implementar controles operativos ambientales adecuados que afectan negativamente el entorno. (2005, págs. 15, 18)

También, la Comisión Nacional del Medio Ambiente (CONAMA, 1998, pág. 3), reseña la gestión ambiental como una función eminentemente pública, de responsabilidad individual y colectiva, donde se requiere del compromiso y la participación de toda la sociedad civil, incluyendo al sector productivo privado, de tal forma que el conjunto de la sociedad esté dispuesto a asumir los costos que implica el implementar tal política. Bajo estos parámetros, significa que debe existir un proceso continuo de mejoramiento de la capacidad de gestión no sólo del país, sino de las organizaciones de manera integral.

En atención a todas las consideraciones anteriores, en Venezuela se promulga la Ley Orgánica del Ambiente (LOA, 2006), en ella se reconoce que la gestión ambiental, como las actividades administrativas, que determinan, así como desarrollan políticas, objetivos y responsabilidades ambientales, también su implementación, a través de la planificación, control, conservación, además de mejorar el ambiente, por el cual el Ejecutivo la declaró de utilidad pública e interés general, aplicándose a todos los componentes de los

ecosistemas, las actividades capaces de degradar el ambiente y la evaluación de sus efectos. (pág. 32).

A los efectos de esta Ley, se consideran como herramientas de la gestión ambiental: la ordenación del territorio, la planificación, la evaluación y el control. Adicionalmente, el Legislador, indica que la corresponsabilidad de la gestión del ambiente se cumplirá mediante: (a) supervisores ambientales acreditados ante la Autoridad Nacional Ambiental; (b) auditorías Ambientales acreditadas ante la Autoridad Nacional Ambiental; (c) equipos adecuados; (d) sistemas de monitoreo ambiental; (e) personal capacitado; (f) mecanismos de prevención como de contingencias; y (g) cualesquiera otras, por iniciativa propia o de acuerdo con la normativa ambiental. (LOA, 2006, pág. 32).

En efecto, la gestión ambiental, es un proceso que está orientado a resolver, mitigar, así como prevenir los problemas de carácter ambiental, con el propósito de lograr un desarrollo sostenible, entendido éste como aquel que le permite al hombre el desenvolvimiento de sus potencialidades, su patrimonio biofísico y cultural, garantizando su permanencia en el tiempo como en el espacio. Por tanto, los aspectos de la gestión global de una organización, incluyen aspectos como: planificación, además se debe desarrollar, implantar, alcanzar y mantener una política de siguiendo de los objetivos ambientales.

Análisis de las partidas contables vinculadas a la gestión ambiental

En busca de responder a la necesidad planteada en la investigación referida a analizar las partidas contables vinculadas a la gestión ambiental: una aproximación según estándares internacionales de información financiera. Los investigadores tomaron como referencias, tres aspectos relevantes, el examen de los activos ambientales, de los pasivos y de las provisiones, lo cual se vinculó con los elementos que caracterizan la gestión ambiental.

Cuadro 1. *Examen de los activos ambientales.*

	Estas partidas deben ser cuando se requiera	Inventario: Se usan en el proceso productivo para
--	---	--

Activos ambientales	contabilizar bienes, inversiones y propiedades realizada por la empresa, o de su pertenencia., que se generaron con la finalidad de preservar y proteger el medio ambiente y minimizar los daños que se le pudieran ocasionar. Un factor importante a considerar para clasificar los activos ambientales, debe ser todo lo que represente bienes que sirven para la preservación, protección y recuperación ambiental.	minimizar el impacto ambiental producto de las operaciones de la empresa.
		<p>Inversiones: Erogaciones que constituyen un componente físico en el desarrollo de la política ambiental, que se prevén como consecuencia de las adquisiciones en la materia medioambiental.</p> <p>Propiedad, planta y equipos: Se emplean en la reducción del impacto ambiental producido por las empresas, donde el tratamiento contable debería ser el mismo que el seguido para cualquier otro tipo de inmovilizado de características similares.</p>

Fuente: Elaboración propia.

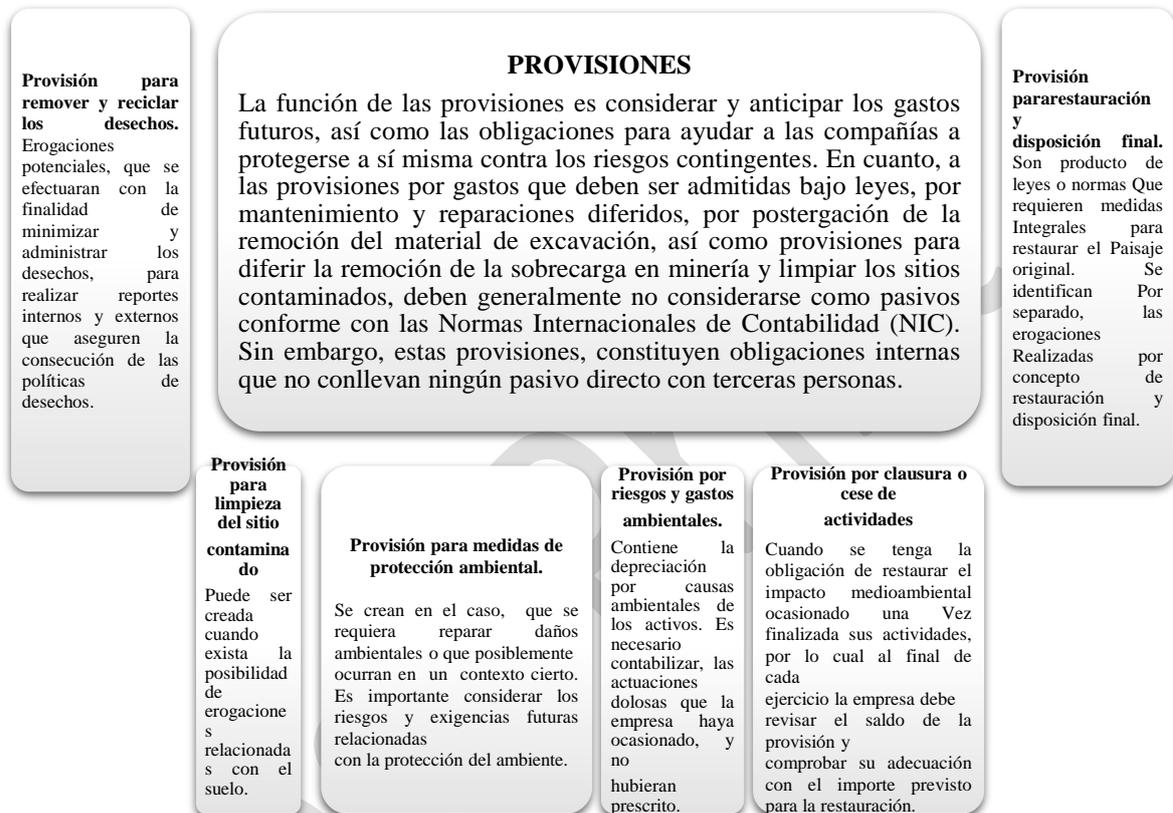
Cuadro 2. Examen de los pasivos ambientales.

Pasivos ambientales	Están constituidos por aquellas deudas en las que probablemente incurrirán las empresas como consecuencia del impacto sobre el entorno físico, aunque no llegue a conocer el importe o el momento en que sucederán. Por lo cual, si el pasivo ambiental existe, debe ser cuantificado, al menos, aproximadamente o si el nivel de incertidumbre es alto, debe ser referenciado al menos en notas a los estados financieros.	Pasivo cierto: Se registra si se tiene la seguridad que en el futuro se debe responder a una determinada responsabilidad de naturaleza medioambiental, y su vencimiento e importe son incuestionables.
		Pasivo contingente: Deuda solamente posible según ocurran acontecimientos futuros que están fuera de control de la empresa, donde su importe no pueda ser determinado de una manera fiable, siendo recomendable

		que esté en las notas a los estados financieros.
--	--	--

Fuente: Elaboración propia.

Figura 7. Examen de provisiones.



Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo a lo planteado es necesario orientar al uso de estrategias de Gestión Ambiental, se considera conveniente responder a una serie de interrogantes; en primera instancia: *¿Cómo hacerlo?*, la otra pregunta que surge es *¿Para qué?*: con la finalidad de diseñar la forma en que la organización alcanzará la sustentabilidad, por lo cual, se presume sea el camino que deben recorrer los directivos para lograr los objetivos y estos serán coherentes con la visión, misión delineados en la Gestión Ambiental. Todo ello apuntará, a la mejora de la competitividad y productividad a nivel de la empresa, además para fortalecer la capacidad de manejo ambiental de la misma.

CONCLUSIONES

A modo de conclusión, cabe aseverar que lo que respalda el presente artículo con respecto al cuidado del medio ambiente, apunta hacia la participación activa de todos los actores sociales, entes gubernamentales, ciudadanos, sector empresarial, trabajadores, socios de las organizaciones que laboran en el sector, responsables de la Gestión Ambiental y en fin a toda la comunidad interesada en general. En tal sentido, las partidas contables en temática ambiental en empresas extractivas, cuya información se desarrolló como documental, se concluye que es necesario para las empresas extractivas considerar, dentro de la información contable partidas que reflejen el impacto ambiental en este aspecto. Entre las partidas contables que pueden contemplarse se encuentran los Activos Ambientales, utilizados para clasificar todo lo que represente bienes, inversiones o propiedades, que sirven para la preservación, protección y recuperación ambiental.

También, estas empresas pueden observar los Pasivos ambientales, con el propósito de registrar aquellas deudas u obligaciones de la empresa, como consecuencia del impacto sobre el entorno físico. Asimismo, se estima conveniente registrar las Provisiones cuando esté obligada, por ley o contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al ambiente, o cuando su política, objetivo, práctica del sector, así como las expectativas públicas lo dejan a criterio de la empresa. Y, además puede contabilizar los Costos Ambientales derivados del consumo de los recursos naturales, de la prevención, reducción y restauración de los impactos ambientales negativos producidos por la actividad productiva.

Referencias

- Ablan, N., & Méndez, E. (2004). Contabilidad y ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción. *Actualidad Contable FACES*, 7(8), 7-22. Obtenido de <http://www.redalyc.org/html/257/25700802/>
- AECA. (1999). Memoria. Asociación Española de Contabilidad y Administración. Obtenido de <https://aeca.es/old/noticias/1999.pdf>
- Amat, J. (2000). *Control de gestión, una perspectiva de dirección* (Quinta ed.). Madrid: Gestión 2000 S.A.

- Ariza, Y., & Villasmil, M. (2014). Teoría contable: fundamento de análisis en el ejercicio profesional y la práctica pedagógica. *Desarrollo Gerencial*, 6(2), 41-71. Obtenido de <http://portal.unisimonbolivar.edu.co:82/rdigital/desarrollogerencial/index.php/desarrollogerencial/issue/archive>
- Barraza, F., & Gómez, M. (2005). *Aproximaciones a un concepto de Contabilidad Ambiental*. Bogotá, Colombia : Universidad Cooperativa de Colombia (EDUCC).
- Bischoffshausen, W. (1996). Una visión general de la contabilidad ambiental. *Contaduría*(29), 139-170. Obtenido de <https://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/25519/21078>
- Blanco, E. (2006). *Influencia de la nueva legislación en la información medioambiental suministrada por las empresas. Un estudio regional*. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos de España. Obtenido de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=2285>
- CONAMA. (1998). Una política ambiental para el desarrollo sustentable. *Consejo de Ministros como política de gobierno*. Santiago, Chile: Comisión Nacional de Medio Ambiente. Obtenido de http://www.conama.cl/portal/1301/articles-26000_pdf_politica.pdf
- Cosano, S., & Acosta, T. (2009). La gestión ambiental, herramienta para el replanteamiento estratégico de la empresa. *Contribuciones a la Economía*. Obtenido de <http://www.eumed.net/ce/2009a/>
- FCCPV. (2009). Comunicado a la opinión pública sobre las Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela (NIIF). *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*. Obtenido de http://www.fccpv.org/cont/data/files/COMUNICADO_FCCPV.pdf
- Fronti, L., & Fernández, C. (2007). El protocolo de Kyoto y los costos ambientales. *Instituto Internacional de Costos*(1), 9-31.
- García, M., García, J., & Cabello, J. (2017). Eficiencia en los recursos y producción más limpia (RECP) para la competitividad del sector hotelero. *Gestão Social e Ambiental*, 11(2), 1-18. Obtenido de <https://search.proquest.com/openview/c34a02fb178ac36f05ff7448cd8023af/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2031968>.

- Gómez, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. *Legis*(18), 1-8.
- Gray, R., & Bebbington, J. (2006). *Contabilidad y Auditoría Ambiental* (Segunda ed.). Bogotá: ECOE.
- IASB. (2001). Constitución de la Fundación IASC. *Junta de Normas Internacionales de Contabilidad*. IASC. Obtenido de https://www.nicniif.org/files/u1/nstituci__n_de_la_fundaci__n_IASC__r_evisada_.pdf
- Llull, A. (2001). *Contabilidad medioambiental y desarrollo sostenible en el sector turístico* (Tesis Doctoral ed.). España: Universitat de les Illes Balears. Obtenido de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=7890>
- LOA. (2006). Ley Orgánica del Ambiente. *Asamblea Nacional de la República*. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Obtenido de http://www.siagua.org/sites/default/files/documentos/legislacion/ley_a_mambiente_venezuela.pdf
- ONU. (1998). Protocolo Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. *Dependencia de Economía y Comercio. División de Tecnología Industrial y Economía 2002*. Organización de las Naciones Unidas. Obtenido de <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>.
- ONU. (2002). Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). *Dependencia de Economía y Comercio. División de Tecnología, Industria y Economía*. Organización de las Naciones Unidas. Obtenido de http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_78S.pdf
- Palma, G., & Cañizares, R. (2018). La contabilidad ambiental como herramienta de gestión para el turismo sostenible. *Confin*(12), 124-146. Obtenido de <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v12n1/cofin09118.pdf>
- Pellegrino, F. (2001). *Introducción a la Contabilidad General* (Primera ed.). Caracas: Texto C.A. Publicaciones UCAB.
- Quintero, L., & Anido, J. (2004). Estimación de pasivos ambientales mediante la técnica Obligaciones Económicas de los usuarios: Caso: Aguas de Mérida C.A. *Actualidad Contable (FACES)*, 7(9), 61-77. Obtenido de

<http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/actualidadcontable/article/view/9315/9270>

- Rueda, A., Aragón, J., & Martín, I. (2006). La medición de las capacidades organizacionales de la empresa: Validación de un instrumento de medida de la gestión medioambiental proactiva. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35(130), 536-582. Obtenido de <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0234>.
- Scavone, G. (2002). Contabilidad de gestión ambiental. La producción limpia como oportunidad de negocio. *Facultad de Ciencias Económicas* (págs. 1-12). Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Scavone, G., Schapira, A., & Ferrucc, M. (2001). Paradigma del usuario en relación con la Contabilidad de Gestión Medioambiental. *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. Universidad de León.
- Tejada, P. (1999). La gestión y el control socio-económico de las interacciones empresa-medioambiente. *Contribuciones de la contabilidad a la gestión sostenible de la empresa*. Madrid, España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC.
- Tua, J. (2001). Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. *Legis de Contabilidad y Auditoría*(7), 1-10.
- Villasmil, M. (2017). La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *Dictamen Libre*(20), 121-128.
- Villasmil, M., Leal, O., Sierra, G., & Márceles, V. (2017). Enfoques de gestión estratégica para promover el arbitraje tributario en gobiernos locales del Estado Zulia, Venezuela. *Espacios*, 38(41), 14. Obtenido de <https://www.revistaespacios.com/a17v38n41/a17v38n41p14.pdf>
- Villegas, L., Galván, A., & Reyes, R. (2005). Gestión ambiental bajo ISO 14001 en Venezuela. *Universidad, Ciencia y Tecnología*, 63-69. Obtenido de http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1316-48212005000200002
- Zaá, J. (2000). Hacia la calidad del conocimiento contable por la vía de la auditoría epistemológica. *I Congreso de Investigadores Contables*. Universidad de los Andes.