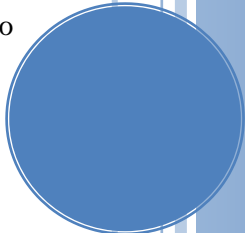


HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA CONTABILIDAD AMBIENTAL PARA COLOMBIA

Elkin Echeverry Villa
Astrid Suley Moná Ciro
Frank Rivillas Correa

Estudiantes de Decimo Semestre de Contaduría Pública de la
Universidad de Antioquia

Este trabajo es presentado al Comité de Investigaciones del Departamento de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia con el fin de culminar los estudios de pregrado y aspirar al título de Contadores Públicos, con la asesoría temática del profesor-Investigador: Jack Alberto Araujo Ensuncho



RESUMEN

Se presenta un estudio a la normatividad contable medioambiental de España y se compara con la colombiana para identificar algunos avances presentados en el país español que fuesen susceptibles de incorporar a la legislación colombiana, dicho estudio deja entrever que son mayores los esfuerzos y avances que presenta Colombia en el tema de Contabilidad Ambiental; y en general en todo lo referente a reglamentación ambiental. Colombia ha sido reconocida en América Latina como pionero en este campo, dejando rezagado, incluso, a otros países mas desarrollados que el nuestro.

PALABRAS CLAVES:

CONTABILIDAD, AMBIENTE, CONTABILIDAD AMBIENTAL, NORMATIVIDAD CONTABLE MEDIOAMBIENTAL, DESARROLLO SOSTENIBLE.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	2
INTRODUCCION	5
HACIA LA CONSTRUCCION DE UNA CONTABILIDAD AMBIENTAL PARA COLOMBIA	7
1. GENERALIDADES	7
1.1 Empresas y Medio Ambiente	7
1.2 Empresas y Contabilidad Ambiental	7
1.3 Contadores y Contabilidad Ambiental	8
2. ASPECTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN: EL CASO DE COLOMBIA Y ESPAÑA	8
2.1 Procedimiento Metodológico	8
2.2 Desarrollo Normativo: Medio ambiente	8
2.3 Inserción de la Contabilidad Ambiental en la Legislación	9
2.4 Aporte desde la Investigación a la Contabilidad Ambiental	10
3. POSICIÓN DE COLOMBIA FRENTE A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL	10
3.1 Procedimiento Metodológico	10
3.2 Concepción de la Contabilidad Ambiental en Colombia	11
3.3 ¿Cómo incorporar la Contabilidad Ambiental en las empresas?	11
4. CONTABILIDAD AMBIENTAL: COLOMBIA VS ESPAÑA	12
4.1 Procedimiento Metodológico	12
4.2 Gastos y Activos Medioambientales	13
4.3 Provisiones y Contingencias de Naturaleza Medioambientales	14

4.4 Compensaciones a Recibir de un Tercero	15
4.5 Otros Aspectos a Incorporar en la Contabilidad Ambiental Colombiana	15
5. CONCLUSIONES	16
6. RECOMENDACIONES	17
7. FUENTES BIBLIOGRAFICAS	18
8. ANEXOS	23

INTRODUCCIÓN

Las crecientes críticas que ha recibido la contabilidad por no reflejar de manera adecuada la realidad de las empresas, sumado a la problemática ambiental cada vez mayor, han generado la necesidad de relacionar la contabilidad con el medio ambiente. La reunión de Estocolmo en 1972, fue una gran demostración de esta preocupación a nivel mundial, la Organización de las Naciones Unidas convocó a la Conferencia sobre el Medio Ambiente, en la cual se dieron los primeros pasos.

Es así como surgen temas como contabilidad ambiental, gestión medio-ambiental, entre otros, que han sido objeto de estudio de la ciencia contable desde hace algún tiempo, produciendo buenos resultados en ciertos países, aunque no se puede desconocer que todavía falta mucho camino por recorrer, principalmente en el caso colombiano.

Al respecto es importante resaltar que Colombia se ha convertido en un marco de referencia en lo que respecta a temas medioambientales, ya que son numerosas las leyes, decretos y resoluciones que se han emitido para tratar de aminorar el problema medioambiental; entre ellas se encuentra el Plan General de Contabilidad Pública, que incluye un grupo de cuentas que refleja de manera independiente los recursos aplicados en el medio ambiente para las entidades públicas. Así mismo, son evidentes los avances que en la teoría contable se han hecho en este campo, al punto de haberse planteado propuestas interesantes para regular la Contabilidad Ambiental.

No obstante, es innegable el atraso en materia de regulación contable medioambiental en el sector privado colombiano, ya que no se cuenta con un marco legal definido para la contabilidad ambiental en dicho sector, y simplemente se da cabida a ésta como un conjunto de subcuentas que pueden ser aplicadas por las empresas de ser necesario. Lo anterior no puede ser considerado contabilidad ambiental de ninguna manera, pues ésta es una disciplina que proporciona información acerca de cómo el ambiente, y particularmente los recursos naturales, contribuyen al bienestar económico y social, al igual que muestra las inversiones y costos en que incurren las empresas en su relación con su entorno; y lógicamente, para reflejar esto no es suficiente un grupo de subcuentas sino que se hace necesaria la ejecución de una serie de cuentas, indicadores e informes que permitan la correcta visualización de la relación empresa-ambiente.

Se requiere entonces de la implementación de un marco normativo que sirva de guía para la aplicación de la contabilidad ambiental en el sector privado colombiano, ya que la mayoría de los empresarios colombianos aún se encuentran renuentes a su utilización dado que no existe una ley que los obligue. Para ello, es preciso el esfuerzo conjunto de la comunidad académica, los profesionales y por supuesto de los legisladores y de la empresa misma para el adecuado desarrollo de la contabilidad ambiental en nuestro país.

Al respecto cabe mencionar que algunos estudiosos y legisladores se han preocupado por plantear la posibilidad de adoptar para Colombia las Normas Internacionales de Información Financiera mientras que otros tantos se han interesado por buscar nuevos desarrollos, teniendo en cuenta los desarrollos alcanzados en otros países y las necesidades propias de nuestro país. Es así como algunos han tomado como referencia a los países pertenecientes a la Unión Europea, ya que éstos se han preocupado desde hace algún tiempo por el impacto de la economía en el entorno y han logrado avances significativos relacionados con la gestión

contable-medioambiental que han ido poco a poco ofreciendo resultados positivos no solo para las empresas sino también para la sociedad.

Es así como vemos que en numerosas investigaciones y publicaciones realizadas en nuestro país se toma como referencia a España ya que pertenece a la Unión Europea y, además, tiene cierto grado de afinidad con Colombia, tanto a nivel idiomático como cultural. Cabe entonces hacernos la pregunta ***¿Qué desarrollos existen en la regulación contable española que sean susceptibles de incorporar en la legislación colombiana en materia de contabilidad ambiental?***

Pues bien, una forma de responder esta pregunta es realizar un estudio comparativo de la regulación contable ambiental de España y de Colombia, para determinar qué aspectos contempla la normatividad de cada país. Así mismo, se deben identificar las necesidades de regulación de la contabilidad ambiental en Colombia; es decir, se deben conocer los aspectos a tener en cuenta en la contabilidad ambiental en nuestro país. Por otro lado, es necesario conocer las potencialidades del sistema de regulación de contabilidad medioambiental español; dicho de otra forma, se deben identificar aquellos avances en normatividad que debido a su importancia y adecuado desarrollo puedan ser tenidos en cuenta al momento de desplegar un marco normativo de la contabilidad ambiental en nuestro país. Finalmente, se confrontan los avances de la norma española con las necesidades nuestras para dar respuesta al interrogante que hemos planteado.

Para facilitar la lectura, los anteriores elementos se han estructurado en capítulos dentro del artículo, atendiendo el mismo orden que hemos planteado. El capítulo 1 contiene un breve marco de referencia; es decir, se contextualiza al lector dentro de la problemática medio ambiental y su relación con la contabilidad. En el capítulo 2 se presenta un breve análisis de los aspectos más relevantes contenidos en la regulación española y colombiana en materia medio ambiental y contable. El capítulo 3 contempla aquellas necesidades que se perciben en nuestro país en cuanto a contabilidad ambiental se refiere. En el capítulo 4 se incluyen los principales hallazgos referentes a la normatividad española que podrían ser tenidos en cuenta en nuestro país; es decir, se presenta la respuesta al interrogante inicial: se presentan aquellos desarrollos de regulación en contabilidad ambiental presentes en España susceptibles de ser incorporados en la legislación colombiana.

Cabe resaltar la importancia de este artículo, en la medida que aportará elementos que podrán guiar la construcción de una regulación para nuestro país en materia de contabilidad ambiental, lo cual contribuiría a un mejor uso de la información de las empresas y por supuesto, a reducir el impacto negativo de la actividad económica del hombre en el entorno.

HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA CONTABILIDAD AMBIENTAL PARA COLOMBIA

1. GENERALIDADES

1.1 EMPRESA Y AMBIENTE

La preocupación por la relación entre empresa y medio ambiente ha generado la necesidad de realizar una gestión medio ambiental ya que es innegable que la conducta de las empresas tiene una gran incidencia en el entorno y que, actualmente, tienen conocimiento sobre diversas alternativas para que, al realizar su actividad económica, se minimice el daño a los recursos naturales.

La permanente difusión de la existencia de problemas y riesgos medio ambientales ha contribuido a que se tome conciencia de la presencia real de éstos, lo que ha ayudado a modificar el comportamiento empresarial de forma que se pueda prevenir, mitigar o reparar el daño ambiental. Esto ha sido provocado especialmente por presiones del poder político, a través de legislación; de grupos ecologistas, por medio de acciones públicas; e incluso desde los mismos consumidores, que comienzan a exigir “productos y servicios verdes” en los mercados. De esta manera la variable ambiental se ha convertido en un factor crítico de éxito para las empresas, por lo que se ha visto la necesidad estratégica de implementar un sistema de gestión ambiental; dicho sistema requiere de herramientas de información y control entre las que encontramos la que hoy por hoy es llamada contabilidad ambiental.

1.2 EMPRESA Y CONTABILIDAD AMBIENTAL

La Contabilidad Ambiental es una disciplina en desarrollo que pretende, como menciona Juan Antonio Lezca (2003, Marzo), “mejorar el nivel de comunicación, las normas de registro y gerenciamiento contable, así como la contribución contable a las prácticas de administración del asunto ambiental en las empresas y descontaminar los balances que hoy omiten activos consumidos ambientales y que precisan ser mensurados y registrados”. Ésta, de la misma manera que la contabilidad tradicional, deberá valerse de herramientas como las cuentas ambientales, los informes financieros y gerenciales; que le permitan cumplir con el objetivo de medir los hechos económicos que afectan a la empresa y así proporcionar “información fidedigna, confiable, oportuna, comprensible, objetiva e íntegra” (2003, Marzo)

Es así como las cuentas ambientales serán el medio y la oportunidad para integrar la contabilidad y el medio ambiente; por lo que el principal problema que se tiene es la clasificación y registro de los diferentes conceptos ambientales. Por su parte los informes financieros en el contexto de la contabilidad ambiental darán cuenta de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos ambientales que se presenten en las empresas y de la cual todos los usuarios de la información contable deban tener conocimiento, a fin de facilitar la toma de decisiones. En lo que respecta a los informes de gestión, la contabilidad ambiental tendrá como propósito identificar, recopilar y analizar información que ayude a la toma de decisiones a nivel interno.

1.3 CONTADORES Y CONTABILIDAD AMBIENTAL

Los nuevos campos de acción de la disciplina contable representan un reto para los contadores actuales, toda vez que ellos, en su actuar profesional, deberán preparar a la organización para la incursión en los sistemas de contabilidad ambiental; por lo tanto, serán ellos los encargados de desarrollar políticas ambientales, preparar programas de acción, proponer inversión en ciencia y tecnología ambiental, auditar, monitorear e informar la evolución de la política ambiental.

2. ASPECTOS MEDIOAMBIENTALES DE LA LEGISLACIÓN: EL CASO DE COLOMBIA Y ESPAÑA

2.1 PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO

Con el fin de determinar qué aspectos ambientales contempla la legislación de España y de Colombia, se realizó una recopilación de la diversa normatividad encontrada en éstos países; luego se procedió a elaborar un cuadro comparativo teniendo en cuenta el orden jerárquico de la legislación emitida; es decir; se inicio con un análisis de las Constituciones Políticas, para continuar con las Leyes, Decretos y Resoluciones y se dedico un aparte del cuadro a la legislación encontrada sobre Contabilidad Ambiental específicamente. En principio se realizo un análisis teniendo en cuenta los elementos comunes hallados, así como los elementos diferenciadores, después de un análisis más exhaustivo de esta primera etapa se han obtenido los siguientes resultados.

2.2 DESARROLLO NORMATIVO: MEDIO AMBIENTE

Colombia tiene un amplio marco teórico en materia ambiental definido desde la Constitución Política, en la cual existen por lo menos 13 artículos que hacen expresa referencia a este tema y donde se define al ambiente como condición necesaria para el desarrollo económico de mediano y largo plazo. Por el contrario, la carta magna española se pronuncia en forma muy generalizada sobre cuestiones ambientales, dándoles cabida solamente en cuatro artículos, los cuales no son suficientes para incluir todos los aspectos que se refieren al tema. Partiendo de esto, se podría decir que ya desde de la Constitución de 1991, Colombia deja entrever lo fortalecida que está su legislación y la claridad que se tiene en cuanto al tema ambiental; así mismo, de España se puede destacar el hecho de que desde la promulgación de su Constitución Política ha dejado claro que las agresiones contra el medio ambiente son delitos y por tanto las sanciones, además de monetarias, pueden llegar a ser penales.

Además de la Constitución, existe diversa normatividad referente al ambiente que ha hecho posible que día a día se concrete más el marco conceptual, pues ya desde la reunión de Estocolmo de 1972, donde se dejó clara la necesidad de implementar conductas amigables con el entorno natural, Colombia empezó a considerar urgente la implementación de una normatividad que controlara el uso de los recursos naturales, que en otra época se consideraban infinitos, y que hoy se agotan rápidamente por la acción del ser humano. De ahí que se expida en Colombia la Ley 23 de 1973, que autorizó la redacción del Código de los

recursos naturales y del medio ambiente, promulgado al año siguiente, como producto del trabajo de un equipo técnico y jurídico que integra y recoge normas que estaban dispersas e introdujo principios innovadores en la Legislación Ambiental.

Por lo antes mencionado, es importante anotar que el Código de Recursos Naturales Renovables y protección del Medio ambiente que se elaboró, se ha convertido en uno de los más completos del mundo y está en vigencia desde el año de 1974.

A partir de entonces, Colombia se ha convertido en uno de los países con mayor preocupación por los temas medioambientales, siempre bajo el precepto de que el medio ambiente no es solamente calidad física del entorno rural y urbano, sino que también están inmersos los componentes sociales, económicos, políticos y espirituales, ya que son los pilares para crear y fomentar todas las condiciones que los seres humanos necesitan para lograr un **Desarrollo Sostenible** que corresponda a su dignidad y naturaleza. Es por esto que se ha dotado de una extensa legislación, buscando garantizar una vida decorosa para el hombre y la sociedad, donde se interprete que el deterioro ambiental y la devastación de todos los recursos (agua, suelo, aire y biodiversidad) detienen el desarrollo y generan el empobrecimiento de la sociedad. Con este propósito se ha emitido normatividad forestal, normatividad sobre agua y aire, sobre suelo y biodiversidad, entre otros aspectos relacionados con el ambiente.

Alguna de la normatividad que se tiene actualmente ha sido emitida a nivel nacional y otra ha sido creada por los diferentes entes territoriales de la nación: departamentos, distritos, municipios; con el objetivo de controlar la contaminación y el uso indebido de los recursos naturales, para lograr un **Desarrollo Sostenible** que mejore la calidad de vida y el bienestar de las generaciones presentes y las que están por venir.

En cuanto a España, es claro que no ha sido indiferente en lo que al tema ambiental se refiere; no obstante, los avances con los que cuenta en torno a éste distan mucho de los realizados en Colombia. Si bien es cierto ambos países han legislado en cuanto a aspectos como sanciones para los agresores del medio ambiente, impartir educación ambiental en todos los niveles educativos, manejo de residuos tóxicos y desechos peligrosos, entre otros; el país español no ha mostrado avances en otros temas en los que Colombia si ha orientado esfuerzos.

2.3 INSERCIÓN DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA LEGISLACIÓN

Al observar los avances que se tienen concretamente en contabilidad ambiental se puede ver como en Colombia desde la promulgación del Decreto 2649 de 1993 se ha planteado la necesidad de que la contabilidad refleje el impacto ambiental de las empresas; así pues, en el numeral 9 del artículo 3, que determina los objetivos básicos de la información contable se indica que ésta debe servir para “Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la sociedad”. Así mismo, en el sector público se tiene definido dentro del Catálogo General de Cuentas el grupo 18, que comprende los recursos naturales y del medio ambiente. Para el caso español, se tiene un Plan General de Contabilidad acorde con los planteamientos de la Unión Europea, en el cual también se da cabida a la información relativa al medio ambiente y emitido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante la Resolución del 25 de marzo de 2002.

No obstante, al realizar un análisis comparativo entre la aplicación de dicha resolución y lo que sucede en Colombia, sin tener una normatividad específica sobre Contabilidad Ambiental, se podría concluir que en términos generales se da el mismo tratamiento contable a los recursos ambientales. Esta afirmación se fundamenta en el hecho de que la mencionada resolución incorpora en la contabilidad unas subcuentas de carácter ambiental y hace claridad en cuanto a que dichas subcuentas tendrán razón de ser solo si los rubros por estos conceptos son representativos,; de lo contrario, se asumirán como otros gastos o costos, dependiendo de la partida que sea; es decir, que aunque tengan carácter de medioambientales no serán reconocidos en las cuentas de Resultados y es posible que ni siquiera aparezcan en la memoria (equivalente español de las notas a los estados financieros), esto por el concepto de “relevancia”.

En el caso colombiano el tratamiento es similar, ya que los Planes de Cuentas que se han creado permiten introducir las subcuentas que sean necesarias con el objetivo de reflejar más fielmente la realidad de la empresa; es decir, las empresas han optado por incluir en su contabilidad subcuentas que les permitan dar claridad sobre sus actividades en el medio ambiente, esto en la medida que dichos rubros sean representativos, de lo contrario se incluirán en las cuentas “Otros” dependiendo de la naturaleza de la actividad. En cualquier circunstancia estos rubros, excepto cuando sean muy significativos, no serán tomados en cuenta ni siquiera para ser explicados en las notas a los estados financieros.

2.4 APORTE DESDE LA INVESTIGACION A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

A pesar de no tener regulada en Colombia la Contabilidad Ambiental, diversos investigadores y profesores han planteado propuestas interesantes en torno al tema, que dejan muy rezagada la normatividad española, entre las más sobresalientes, encontramos la planteada por Jack Alberto Araujo Ensuncho, quien en su libro “Contabilidad social: contabilidad del recurso humano, contabilidad del balance social, contabilidad ambiental” propone implementar un sistema de cuentas ambientales e indicadores que permitan analizar e interpretar la realidad de las empresas. Así, por ejemplo, las cuentas ambientales “recolectarán entonces información relativa a los costos, gastos e inversión para evitar el deterioro, reponer los daños causados y conservar el ambiente sano y los recursos naturales. A partir de la información contenida en las cuentas ambientales se prepararían informes que reflejen el efecto producido en la ecología y el ambiente por la actividad de la empresa y los esfuerzos que ésta realiza por remediarlo”. Araujo (1995).

3. POSICIÓN DE COLOMBIA FRENTE A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

3.1 PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO

En Colombia se tienen distintas percepciones de lo que se entiende por Contabilidad Ambiental y de lo que se debería incluir en un Sistema de Contabilidad Ambiental, por tanto, se ha ejecutado un trabajo de campo para el cual se preparó una entrevista con el objetivo de conocer los puntos de vista de los agentes que, a nuestro parecer, serán los responsables de la

ejecución de la Contabilidad Ambiental. Desde la academia están los profesores y estudiantes de Contaduría Pública encargados de generar nuevos desarrollos en esta disciplina, y desde el ámbito empresarial están los Contadores Públicos y los Administradores de Empresas encargados de poner en práctica los conocimientos generados por la investigación.

Así pues, la entrevista consta de seis preguntas cuyas respuestas, en primera instancia, fueron tabuladas en una matriz, diferenciadas por cada grupo entrevistado, de esta manera se realizó un primer análisis que dio como resultado la percepción que los diferentes grupos tenían sobre cada pregunta, luego se procedió a un segundo análisis que nos ayudó a entender las expectativas del total de los entrevistados sobre Contabilidad Ambiental, la última fase de este trabajo consistió en la elaboración del documento que se presenta a continuación, donde se articulan las diversas opiniones. Por consiguiente, se puede decir que se realizó un estudio por el Método analítico, el cual consiste en dividir el todo en partes, y nos permite generar conocimiento de un tema partiendo del análisis con una pequeña muestra.

3.2 CONCEPCIÓN DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN COLOMBIA

La contabilidad ambiental es una disciplina que estudia los sistemas ambientales y naturales en su relación con la actividad económica, pues las empresas impactan de forma negativa al medio ambiente, y generalmente las consecuencias se ven en el largo plazo, por lo que ha tomado fuerza la contabilidad ambiental como una herramienta que contribuye a superar el problema ambiental; toda vez que permite mejorar la calidad de vida de las personas ya que busca medir y por tanto controlar el impacto que generan las empresas en su entorno, tratando de reparar los daños causados y prevenir los futuros. Sin embargo, para poder ver los resultados de esta práctica, se hace necesario sumar los esfuerzos individuales de las empresas que actualmente procuran un desarrollo sostenible. (Administrador 3, P 1). Los beneficios de este tipo de empresas serán producto de una responsabilidad ambiental ejercida de manera permanente y continuada que contribuirá al incremento de productividad y competitividad del negocio ya que al gestionar el impacto en el entorno se pueden implementar acciones correctivas que permitan reducir costos, prevenir riesgos y evitar posibles sanciones y multas. Así mismo, se genera credibilidad y confianza en los diversos agentes del mercado, los cuales preferirán los productos de este tipo de empresas. (Administrador 3, P 4).

Colombia, siendo un país preocupado por el tema ambiental, y consciente del daño que se está provocando sobre los recursos naturales, ha decidido promover iniciativas ambientales en las empresas creando beneficios tributarios para quienes hacen inversiones de carácter ambiental, aun así, este tipo de estímulos no han sido suficientes y se hace necesario crear más para que se empiece a ver participación activa de las empresas en la solución del problema ambiental.

3.3 ¿CÓMO INCORPORAR LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LAS EMPRESAS?

Para que un sistema de contabilidad ambiental sea eficiente y se convierta en un elemento que genere información útil para la toma de decisiones, es importante definir el método a

utilizar para incluir las operaciones ambientales en la contabilidad que llevan las empresas; en primera instancia definir si se realizarán informes contables y administrativos por separado de la contabilidad tradicional o se incluirán cuentas nuevas, específicas de la gestión ambiental, al plan de cuentas existente en cada empresa, incorporando así los rubros ambientales a la contabilidad tradicional. En cualquier caso, es importante que las empresas realicen una adecuada diferenciación de las cuentas de la gestión ambiental de aquellas en las que se lleva la situación financiera, puesto que de esta manera se le dará un uso más eficiente a los recursos naturales que se poseen; así pues; en lo que respecta a las cuentas ambientales, consideradas el medio utilizado por las empresas para generar información detallada de las operaciones realizadas por la compañía con el tema ambiental, es necesario aclarar que los conceptos y por ende los nombres de las misma; en las cuales se van a realizar los registros; tendrán relación directa con el sector económico y la actividad productora de las empresas, sin embargo, igual que una contabilidad financiera, se puede afirmar que las empresas cuentan con Activos, pasivos, patrimonio, Ingresos, costos y gastos ambientales; por lo tanto, una empresa que haga una diferenciación de la parte ambiental y la financiera; deberá registrar en la parte ambiental solo aquellas gestiones realizadas estrictamente con fines ambientales. (Profesor 2, P 3 a).

Así también, los informes financieros contendrán en forma resumida las operaciones que se registraron en las cuentas ambientales, el orden en el cual se presentaran las cuentas en el informe debe estar previamente establecido, esto dependerá del concepto que se haya registrado, ya que bien puede ser un activo pasivo, patrimonio, ingresos o costos y gastos ambientales, esto es porque la información debe presentarse ordenadamente para que se convierta en un verdadero apoyo para la toma de decisiones en las empresas, toda vez que este es uno de los objetivo principales de la contabilidad.

Por su parte, el informe de gestión; que constituye una parte importante de la información contable; del mismo modo que las cuentas ambientales o el informe financiero tiene la opción de presentarse separadamente de la contabilidad tradicional, ya que aquí se presenta una síntesis de la política ambiental implementada en la empresa; y por ende; deberá reflejar los resultados obtenidos con dicha política, los beneficios y consecuencias en el corto y largo plazo de la ejecución de la misma y las acciones previstas para mejorarla; todo esto orientado a lograr un Desarrollo Sostenible de la empresa y de la sociedad.

4. CONTABILIDAD AMBIENTAL: COLOMBIA VS ESPAÑA

4.1 PROCEDIMIENTO METODOLOGICO

Los recientes avances de España en materia de Contabilidad Ambiental, en principio podrían interpretarse como progresos sustanciales de éste país en lo que al tema se refiere; es por tanto que a continuación se presenta un análisis más profundo; en particular de la Resolución del 25 de marzo de 2002 emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España; específicamente de sus artículos 4, 5, 6 y 7; con el firme objetivo de establecer los elementos que serían susceptibles de incorporar en Colombia, cuando se empiece a elaborar la reglamentación de los sistemas de contabilidad ambiental para el sector privado, dichos elementos serán confrontados y complementados con la percepción que se tiene en Colombia de la Contabilidad Ambiental.

Se desarrollarán en particular los artículos 4, 5, 6 y 7 porque hacen referencia a temas como Activos, Gastos, Provisiones, Contingencias y Pasivos Medioambientales, los cuales fueron los principales temas tratados en el trabajo de campo que se realizó.

4.2 GASTOS Y ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES

Los artículos 4 y 5 hacen referencia a los Gastos y los Activos de Naturaleza Medioambiental respectivamente; así pues; la resolución define los gastos medioambientales como “los importes devengados, de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable”.

El hecho de presentar una definición de un gasto ambiental, es un gran mérito en la legislación española, pues es de resaltar que no es tarea fácil establecer una delimitación de lo que es un gasto medioambiental; esto porque puede suceder que las compañías tratasen de incluir dentro de gastos ambientales algunos conceptos que no lo son, simplemente por el hecho de que al registrar estos rubros podrían tener mayores beneficios.

La definición que se presenta en la resolución es bastante sencilla y plantea que dentro de estos gastos están los “ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoría”. Por otra parte, en Colombia se plantea que los conceptos por los cuales se registrarían los gastos deberán tener relación con el sector económico y la actividad productora de cada empresa (Administrador 3, P 3 A), y se le darán tratamiento de gastos a las erogaciones que se realicen con el fin de mitigar los efectos negativos en el medio ambiente. (Contador 2, P 6).

Lo que es verdaderamente controvertido es el tratamiento contable que se le da a estas partidas en España, pues en la resolución no se plantea que se crearán las cuentas debidas por tales conceptos, sino que se estipula que estos gastos medioambientales se considerarán gastos de explotación y manifiesta claramente que solo cuando el importe sea significativo se creará una partida específica con la denominación Gastos medioambientales la cual estará dentro de la agrupación Otros Gastos de Explotación. Al comparar esta situación con lo sucedido en Colombia, podríamos afirmar, sin temor a equivocarnos, que Colombia cuenta exactamente con el mismo sistema sin necesidad de contar con una normativa que lo especifique, ya que tradicionalmente, las empresas colombianas se han valido de las subcuentas que consideran pertinentes para el registro de todos los rubros ambientales, de esta manera no se desconocen los conceptos ambientales. Sin embargo, esto no debe ser reconocido como contabilidad ambiental, ya que en ningún momento estos conceptos quedarán explícitos en los informes que se presenten a los diferentes usuarios de la información; ya que en estos se muestran solo los resúmenes de las operaciones (Profesor 2, P 3 B); y las subcuentas constituyen el detalle de las actividades que realiza la empresa.

En cuanto a los activos, la resolución los define como aquellos elementos “cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medio ambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad”. El tratamiento contable que se le debe dar a estos activos es similar al establecido para el registro de cualquier otro activo que la compañía adquiera, por

lo que este se mostrará en el apartado de los activos que se presenta en los Balances que presenta la compañía. En este sentido, la principal deficiencia que se presenta con esta norma es que solo hace referencia al inmovilizado material; es decir, no se tienen en cuenta activos como aplicaciones informáticas de control ambiental, patentes, licencias, permisos de contaminación, entre otros que hacen parte del inmovilizado inmaterial, los cuales serían elementos importantes a la hora de implementar un sistema de contabilidad ambiental.

En Colombia se tiene una percepción parecida sobre los activos ambientales, ya que se piensa que solo se deben registrar en la contabilidad cuando estén orientados a mejorar el ambiente (Profesor 2, P 3 A), a diferencia de España, en Colombia se considera que deben incluirse como activos en la contabilidad ambiental, las erogaciones realizadas por algunos conceptos intangibles y las aplicaciones informáticas que estén encaminadas a hacer mas eficiente la labor ambiental de las empresas (Administrador 2, P 6).

4.3 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DE NATURALEZA MEDIOAMBIENTAL

El artículo 6 por su parte, plantea la definición de provisiones de naturaleza medio ambiental como aquellos “gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medio ambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”. En lo que se refiere a las contingencias, la resolución especifica que se registrará “cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir” o “cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos”.

Al momento de realizar el registro ocurre lo mismo que con los gastos medio ambientales; puesto que aparecerá como una subcuenta de las “Provisiones para riesgos y gastos” y solo cuando su importe sea significativo se creará la partida específica denominada “Provisión para actuaciones medio ambientales”, la cual estará en la parte del balance donde se indican los pasivos. No se puede desconocer que las provisiones y contingencias son elementos indispensables en la contabilidad ambiental; por lo que sería conveniente replantear o reevaluar el tratamiento que se presenta en España para estas partidas; ya que el problema más relevante de éstas radica en la inexistencia de criterios precisos para su valoración por parte de la regulación contable española; y así poderlas incorporar en una futura legislación contable medioambiental en Colombia, siendo así, se puede proponer la creación de cuentas específicas de provisiones y contingencias medioambientales que se encuentren en las partidas del pasivo y que den cuenta de todas las obligaciones de carácter medioambiental de la empresa que podrían o no generar una salida de recursos. Los criterios que en Colombia se utilizan para contabilizar una partida como provisión o como contingencia son similares a los empleados por España ya que según el diccionario de términos contables para Colombia una contingencia es: “condición, situación, o conjunto de circunstancias existentes que involucran un cierto grado de incertidumbre, la cual puede resultar, mediante la consumación de un hecho futuro (...)”, y la provisión se define como la “apropiación los resultados de un periodo para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables y disminuir los activos a su valor de mercado, en los casos necesarios; toda provisión debe ser justificada, cuantificable y verificable”. (Aguilar, Cadavid y otros, 1998).

4.4 COMPENSACIONES A RECIBIR DE UN TERCERO

Las compensaciones a recibir de un tercero suponen un avance significativo en materia de regulación contable ya que se estipula que cuando “exista una obligación de pago que de derecho a percibir una compensación de un tercero, se reconocerá por separado la deuda y el importe del derecho de cobro asumido legal o contractualmente por el tercero, siempre que no existan dudas sobre la viabilidad del cobro y con el límite del importe de la deuda (...)” (Deniz, 2007, p 183). Así, por ejemplo, en el caso que una empresa adquiriera una póliza para cubrir el riesgo de daños al ambiente y en efecto se produzca el daño, la empresa deberá contabilizar el valor a pagar (obligación adquirida) por el daño ambiental y el ingreso recibido de la entidad aseguradora de manera separada, de modo que, al cancelar la obligación, ésta no se disminuya por el ingreso percibido (Deniz).

4.5 OTROS ASPECTOS A INCORPORAR EN LA CONTABILIDAD AMBIENTAL COLOMBIANA

Como se observó, la legislación de contabilidad ambiental en España presenta algunas debilidades; a pesar de esto, Colombia puede retomar algunos aspectos de ésta para dictar su regulación sobre el tema; más importante aún es que llegado este momento, se tengan en cuenta las diferentes propuestas presentadas por los investigadores colombianos; este es el caso de Jack Alberto Araujo Ensuncho, Danilo Ariza y Rafael Franco Ruiz, entre otros.

A continuación, se expondrán los elementos más importantes de la propuesta presentada por el profesor Jack Araujo en su libro “La contabilidad social: la contabilidad del recurso humano, la contabilidad del balance social y la contabilidad ambiental”. Allí se define la contabilidad ambiental como una mezcla de la contabilidad del recurso humano y la contabilidad del balance social; es una perspectiva económica en equilibrio con los recursos sociales, al interior y exterior de la empresa, donde se presentan intereses diferentes, pues unos buscan un progreso y desarrollo económico y otros un progreso en la persona o individuo. De alguna manera estos dos tipos de intereses buscan conciliarse (Araujo, 1995).

Es por eso que aparece la contabilidad ambiental como un sistema informativo que permite plasmar estos intereses a través de sistemas de cuentas y la presentación de informes basados en indicadores e índices usando múltiples unidades de medición (Araujo). El autor plantea algunas cuentas para la contabilidad ambiental entre las que se encuentran los inventarios de materias primas para el medio ambiente, los recursos naturales renovables y no renovables, los recursos ambientales, cuentas de patrimonio, de costos y gastos; estos últimos pueden ser por daños, preventivos, de transacción, de conservación y de reposición, entre otros. También plantea que se deben preparar informes “que reflejen el efecto que produce la actividad de la empresa en la ecología y el ambiente y los esfuerzos que la entidad realice para evitar su deterioro y conservación”

CONCLUSIONES

- ❖ La preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado una considerable importancia en los últimos años, convirtiéndose en tema de interés para las empresas y gobiernos, así como para los ciudadanos y la opinión pública en general. En forma paralela a este fenómeno de creciente concienciación por parte de la sociedad y de los poderes públicos, se va desarrollando en los diferentes países una legislación medioambiental que, en algunos casos, supone un gran esfuerzo de adaptación por parte de las empresas. De hecho, la normativa medioambiental existente ha ido adquiriendo paulatinamente un mayor grado de complejidad y su incumplimiento puede llegar a suponer, en determinados casos, fuertes multas y sanciones de carácter administrativas como penales.
- ❖ Actualmente, la demanda de los usuarios de la información contable, sobre los aspectos del medioambiente relacionados con la empresa y con el entorno va a suponer, para la misma, la necesidad de informar a terceros sobre la incidencia que su actividad provoca sobre el ambiente, y sobre la actitud adoptada por la empresa para evitar, reducir o en su caso reparar los daños causados.
- ❖ La contabilidad financiera, valiéndose de sus diferentes estados informativos, podrá revelar información medioambiental, la cual podrá ser de carácter cuantitativo o cualitativo, toda ella dirigida tanto a los usuarios externos e internos, de forma que ellos pueden observar y en su caso analizar el patrimonio y los resultados de la empresa, contemplando las variables medioambientales. No obstante, somos conscientes de las distintas dificultades que se pueden presentar para incorporar en la contabilidad tradicional y sus estados algunas categorías de información medioambiental, sobre todo a la hora de su medición y cuantificación. A pesar de ello, creemos que toda la información medioambiental puede tener cabida en los referidos estados: si se trata de información financiera, se podrá incorporar en el balance o en el estado de resultados; cuando se trate de mostrar la información cualitativa, se podrá dar cuenta de ella a través de los informes de gestión, o a través de informes basados en índices e indicadores, de ser necesarios.

En Colombia, la preocupación por incorporar a la legislación contable la variable ambiental, se ha hecho presente desde lo académico, ya que el sistema legislativo; hasta el momento, no ha expuesto su posición a este respecto, en el sector privado; aunque es lógico pensar que en poco tiempo se legisle en torno a la contabilidad ambiental, pues hace solo un par de años se hizo en la contabilidad del sector público colombiano, además, la presión actual de la sociedad y del mundo de los negocios en general, lo está exigiendo.

Es Claro que, aun cuando es mucho lo que debemos avanzar en materia de legislación medio ambiental, podemos exhibir en este campo mucho mas de lo que muestran otros países, entre ellos España.

RECOMENDACIONES

- ❖ A la hora de implementar un sistema de regulación sobre contabilidad ambiental en Colombia, se deberá considerar un conjunto de cuentas que permitan la correcta identificación de los conceptos ambientales y que, por ende, faciliten la presentación de informes financieros y de gestión que reflejen la realidad ambiental de las empresas. Las mencionadas cuentas deberán abarcar todos los conceptos que tradicionalmente se manejan en la contabilidad; es decir, deberán existir activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos de naturaleza medioambiental. Para lograr lo anterior, al aplicar las cuentas ambientales se deberá tener en cuenta el principio de asignación; es decir, la clasificación depende del uso o destino de los diferentes rubros. Así mismo, conviene recalcar que las cuentas ambientales se deberán emplear sin importar el monto de los conceptos a incluir en ellas; de otra forma no estaríamos hablando de contabilidad ambiental, simplemente estaríamos incluyendo el ambiente en la contabilidad tradicional.

Los legisladores deberán tener en cuenta las necesidades propias de la contabilidad ambiental en nuestro país a la hora de emitir una normatividad referente a ella; por lo que se hace necesario prestar atención a las diferentes propuestas desarrolladas en nuestro país por diversos investigadores, lo que no implica que se descarten los avances obtenidos en otros países, siempre que estos sean debidamente analizados.

FUENTES DE REFERENCIA

BIBLIOGRAFÍA

Aguiar, H., Cadavid, L. A., Cardona, J., Carvalho, J. A., Jiménez, J. y Upegui, M. E. (1998). Diccionario de términos contables para Colombia (2ª ed.). Medellín: Universidad de Antioquia.

Araujo Ensuncho, J. (1995/2002). *La contabilidad social, la contabilidad del recurso humano, la contabilidad del balance social, la contabilidad ambiental* (3ª reimpresión). Medellín: C-cinco.

Bonilla Priego, M. (2001). La contabilidad de costes medioambientales: Un estudio empírico. *Revista Partida Doble*, 125, 74-87.

Carmona Moreno, S., Carrasco Fenech, F. y Revuelta Pérez, L. (1993). Un enfoque interdisciplinar de la contabilidad del medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 75, 277-305.

Carrasco Fenech, F. y Larrinaga González, C. (1995). Organizaciones, contabilidad y el entorno natural. Una perspectiva andaluza. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 83, 393-416.

Fernández Cuesta, C. (2001). Sistema de Gestión ambiental en la empresa. *Revista Partida Doble*, 125, 48-61

Grosclaude, P. (1995). Contabilidad nacional y medioambiental. *Revista Economía Colombiana*, 255, 35 – 45.

Larrinaga González, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 93, 957-991.

Larrinaga González, C. (1999). ¿Es la contabilidad medio ambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 101, 645-674.

Larrinaga González, C. y Moneva Abadía, J. (2002). Global Reporting Initiative: Contabilidad y sostenibilidad. *Revista Partida Doble*, 135, 80-87.

Lezca, J. (2003). Contabilidad Ambiental. *Revista apuntes contables*, 3, 25 – 57.

Londoño Gaviria, G. y otros. (2000). *Estado del arte de la contabilidad ambiental en el departamento de Antioquia*. Tesis de especialización para optar al Título de Especialistas en Gestión Ambiental, Departamento de Ingeniería Sanitaria y Ambiental, Universidad de Antioquia. Medellín, Colombia.

Mainou Abad, J. y otros. (1998). Enciclopedia de la auditoría. Barcelona, España: Océano Grupo Editorial.

Sáenz Castro, J. (1996). Ecología y economía, una visión en el equilibrio macroeconómico. *Economía Colombiana*, 256, 122-128.

Tejada Ponce, A. (1999). La contabilidad y la gestión medioambiental. *Revista Partida Doble*, 102, 60-78.

Vinasco Torres, L. y Ríos Gallego, S. (2002). Valoración Económica de Activos Ambientales como una alternativa para la planificación y gestión de los recursos naturales: conceptos y métodos. *Revista Ingenierías Universidad de Medellín*, 1, 65-81.

Von Bischhoffshausen, W. (1996). Una visión general de la contabilidad ambiental. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. 29, 139-170.

CIBERGRAFÍA

Álvarez Álvarez, Harold. (2002). Adopción o armonización de la normativa contable. Extraído el 22 de Noviembre, 2007 de: <http://www.gestiopolis.com/recursos2/documentos/fulldocs/fin/adopconta.htm>

Báidez González, A., Rojas Tercero, J. y Tejada Ponce, Ángel. Contabilidad Medioambiental. Extraído el 20 de Noviembre, 2007 del sitio web de la Universidad del Cauca: <http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/contamedioambiental.htm>

Castañón, M. (2008). Avances y retos de la normativa ambiental. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de: www.agendaempresa.com/firmas/manuel/castanon/11023/avances/retos/normativa/ambiental

Deniz Mayor, J. (2002). *La regulación de la información contable medioambiental en España*. Extraído el 25 de Octubre, 2008 de: <http://www.ejournal.unam.mx/rca/221/RCA22108.pdf>

NORMATIVIDAD CONSULTADA

Constitución Española de 1978. Extraído el 21 de Octubre, 2008 de: <http://www.dat.etsit.upm.es/~mmonjas/politica/ce.html>

Constitución Política de Colombia de 1991. Extraído el 21 de Octubre, 2008 de: <http://www.mincultura.gov.co/eContent/library/documents/DocNewsNo227DocumentNo356.PDF>

Ley 23 de 1973. Por la cual se conceden facultades extraordinarias al presidente de la república para expedir el Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente y

se dictan otras disposiciones. Extraída el 22 de Octubre, 2008 de: <http://www.cdm.gov.co/normas/ley231973.htm>

Ley 20 de 1986. Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos. Extraída el 22 de Octubre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r0-l20-1986.html

Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104546_archivo_pdf.pdf

Ley 99 de 1993. Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones. Extraída el 22 de Octubre, 2008 de: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0099_93.HTM

Ley 115 de 1994. Por la cual se expide la ley general de educación. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: <http://menweb.mineducacion.gov.co/normas/concordadas/Decreto115.htm>

Ley 139 de 1994. Por la cual se crea el certificado de incentivo forestal y se dictan otras disposiciones. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0139_94.HTM

Ley 38 de 1995. Sobre el derecho de acceso a la Información en materia de Medio Ambiente. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r1-138-1995.html

Ley 373 de 1997. Por la cual se establece el programa para el uso eficiente y ahorro del agua. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0373_97.HTM

Ley 3 de 1998. Ley General de protección del medio ambiente del País Vasco. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/pv-13-1998.html

Ley 430 de 1998. Por la cual se dictan normas prohibitivas en materia ambiental, referentes a los desechos peligrosos y se dictan otras disposiciones. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0430_98.HTM

Ley 491 de 1999. Por la cual se establece el seguro ecológico, se modifica el Código Penal y se dictan otras disposiciones. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0491_99.HTM

Ley 16 de 2007. De reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Extraída el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.boe.es/g/es/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=2007/13023

Ley 26 de 2007 de responsabilidad medioambiental (España). Extraída el 26 de Octubre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l26-2007.html

Decreto-Ley 2811 de 1974. Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de: <http://www.avesyturismo.com/codigo-de-los-recursos-naturales-decreto-2811-de-1974.html>

Decreto 1541 de 1978. Por el cual se reglamenta la Parte III del Libro II del Decreto-Ley 2811 de 1974. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=1250>

Decreto 1594 de 1984. Usos del agua y residuos líquidos. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de: http://corponarino.gov.co/modules/mimodulo/fuentes/tramites/Dec_1594_1984.pdf

Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Extraído el 24 de Octubre, 2008 de: <http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/ET.HTM>

Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Extraído el 21 de Octubre, 2008 de: <http://actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-93/1D2649-93.htm>

Decreto 2650 de 1993. Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes. Extraído el 21 de Octubre, 2008 de: <http://actualicese.com/normatividad/2001/decretos/PUC/indice.htm>

Decreto 632 de 1994. Por el cual se profieren disposiciones necesarias para la transición Institucional originada por la nueva estructura legal bajo la cual funcionará el Sistema Nacional Ambiental -SINA-. Extraído el 23 de Octubre, 2008 de: http://www.presidencia.gov.co/prensa_new/decretoslinea/1994/marzo/22/dec0632221994.pdf

Decreto 1753 de 1994. Por el cual se reglamentan parcialmente los Títulos VIII y XII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de: <http://www.cdm.gov.co/normas/decreto17531994.htm>

Decreto 1865 de 1994. Por el cual se regulan los planes regionales ambientales de las Corporaciones Autónomas Regionales y de las de Desarrollo Sostenible y su armonización con la gestión ambiental territorial. Extraído el 26 de Octubre, 2008 de: http://www.presidencia.gov.co/prensa_new/decretoslinea/1994/agosto/03/dec1865031994.pdf

Decreto 948 de 1995. Por el cual se reglamentan, parcialmente, la Ley 23 de 1973, los artículos 33, 73, 74, 75 y 76 del Decreto - Ley 2811 de 1974; los artículos 41, 42, 43, 44, 45, 48 y 49 de la Ley 9 de 1979; y la Ley 99 de 1993, en relación con la prevención y control de la contaminación atmosférica y la protección de la calidad del aire. Extraído el 25 de Octubre, 2008 de: http://www.presidencia.gov.co/prensa_new/decretoslinea/1995/junio/05/dec0948051995.pdf

Decreto 1892 de 1999. Por el cual se determinan proyectos u obras que requieren de Licencia Ambiental. Extraído el 22 de Octubre, 2008 de:

http://www.presidencia.gov.co/prensa_new/decretoslinea/1999/septiembre/28/dec1892281999.pdf

Decreto 1220 de 2005. Por el cual se reglamenta el Título VIII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales. Extraído el 23 de Octubre, 2008 de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=16316#41>

Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de Marzo de 2002. Por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. Extraída el 22 de Octubre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/res250302-me.html

Resolución 00189 de 1994. Por la cual se dictan regulaciones para impedir la introducción al territorio nacional de residuos peligrosos. Extraída el 24 de Octubre, 2008 de: www.corantioquia.gov.co/juridica/textos/RTF/00189.RTF

Resolución 4444 de 1995. Por la cual se aprueba y adopta el Plan General de Contabilidad Pública -PGCP, y se dictan otras disposiciones sobre la materia. Extraída el 27 de Octubre, 2008 de: http://www.contaduria.gov.co/InfoGeral_Normatividad.htm

Proyecto de Ley 165 de 2007. Por la cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables. Extraído el 6 de Marzo, 2008 de: <http://actualicese.com/normatividad/2007/10/24/proyecto-de-ley-165-de-2007/>

Proyecto de Ley 131 de 2008. Por el cual se dictan normas sobre la profesión contable, se reorganiza la junta central de contadores, el consejo técnico de la contaduría pública, se asignan funciones públicas al colegio profesional de contadores públicos de Colombia y se le establece a éste los debidos controles. Extraído el 6 de Octubre, 2008 de: <http://actualicese.com/normatividad/2008/09/02/proyecto-de-ley-de-convergencia-contable/>

Real Decreto Legislativo 1302 de 1986. De Evaluación de impacto ambiental. Extraído el 13 de Marzo, 2008 de: http://www.cne.es/cne/doc/legislacion/MA_RDL1302_1986_LN.pdf

Real Decreto 758 de 1996. De reestructuración de Departamentos ministeriales. Extraído el 14 de Septiembre, 2008 de: <http://www.derecho.com/l/boe/real-decreto-758-1996-reestructuracion-departamentos-ministeriales/>

Real Decreto 1514 de 2007. Por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Extraído el 15 de Septiembre, 2008 de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/rd1514-2007.html

Real Decreto 1515 de 2007. Por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Extraído el 15 de Septiembre, 2008 de: http://www.boe.es/g/es/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=2007/19966

ANEXOS

- ❖ Los anexos en los que se sustenta la presente investigación se encontraran en la Memoria Metodológica.