

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y  
Métodos Cuantitativos para la Gestión

**Sección de Investigaciones Contables**

**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS  
CUESTIONES AMBIENTALES**

**INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI**

Dra. INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

- Doctora en Contabilidad,  
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Profesora Adjunta, Facultad de Ciencias Económicas –  
Universidad de Buenos Aires.
- Subdirectora del Centro de Investigación en Contabilidad Social,  
Sección de Investigaciones Contables, Instituto de Investigaciones  
en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión,  
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Investigadora de la Universidad de Buenos Aires – Categoría II
- Investigadora del CONICET
- Autora de varias publicaciones nacionales e internacionales

Publicación presentada el 19 de octubre de 2011 – Aprobada el 15 de noviembre de 2011

# **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS CUESTIONES AMBIENTALES**

## **SUMÁRIO**

**Palabras-Clave**

**Key Words**

**Resumen**

**Abstract**

**1. Introducción**

**2. Primeros antecedentes normativos de la contabilidad ambiental**

**3. Normas y proyectos del IASB con inclusiones ambientales**

**4. Marco conceptual**

**5. Propiedades, planta y equipo – NIC 16**

**6. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes - NIC 37**

**7. Derechos de emisión - CINIIF 3 Derogado**

**8. Comentarios de la Gerencia**

**9. Valor razonable**

**10. Actividades extractivas**

**11. Conclusiones**

**12. Bibliografía**

## **PALABRAS CLAVE**

**NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - CONTABILIDAD  
AMBIENTAL - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - MEDIO AMBIENTE  
- SOSTENIBILIDAD**

## **KEY WORDS**

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS - ENVIRONMENTAL  
ACCOUNTING - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – ENVIRONMENT -  
SUSTAINABILITY**

## **Resumen**

La medición del impacto de la actividad empresarial sobre el medio ambiente tiene un tratamiento específico, no sólo en la contabilidad financiera, sino también en la contabilidad de gestión y en la auditoría.

El presente trabajo recoge la normativa contable existente en la actualidad y las propuestas en curso elaboradas o recibidas por el International Accounting Standards Board (IASB) sobre cuestiones ambientales, a la vez que recomienda la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, así como

contingencias, costos y estados financieros referidos al medio ambiente. Finalmente, se apuntan también los pasos de una evolución lógica recomendable de la normativa contable financiero-ambiental.

### **Abstract**

Measuring the impact of business on the environment has a specific treatment, not only in financial accounting but also in management accounting and auditing. This paper covers the existing accounting regulations currently in progress and proposals on environmental issues made or received by the International Accounting Standards Board (IASB), while recommending the inclusion of environmental liabilities and assets in the financial information of companies and contingencies, costs and financial statements relating to the environment. Finally, the steps also point to a logical evolution of environmental accounting standards.

## **1. Introducción**

La medición del impacto de la actividad empresarial sobre el medio ambiente tiene un tratamiento específico, no sólo en la contabilidad financiera, sino también en la contabilidad de gestión y en la auditoría. Este trabajo recoge la normativa contable existente en la actualidad y las propuestas en curso sobre cuestiones ambientales elaboradas o recibidas por el International Accounting Standards Board (IASB), a la vez que recomienda la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, así como contingencias, costos y estados financieros referidos al medio ambiente. Finalmente, se apuntan también los pasos de una evolución lógica recomendable de la normativa contable financiero-ambiental.

## **2. Primeros antecedentes normativos de la contabilidad ambiental**

Una empresa petrolífera produce contaminación en los terrenos que explota y opera en un país donde no existe legislación ambiental -ni siquiera proyectos en curso sobre el tema-; no obstante, posee una política de protección ambiental bien conocida por el público en general, según la cual toma bajo su responsabilidad y efectúa la limpieza de toda la contaminación que genera con su actividad. Esta situación ficticia -o no tanto-, desde el punto de vista de la contabilidad financiera, se encuentra expresamente contemplada en la normativa del International Accounting Standards Board (IASB), estableciendo que, en un caso como el mencionado, la empresa debería reconocer una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos afectados.

Al tratar el impacto que generan las actividades empresarias en el medio ambiente, existe una cuestión a analizar -que debería ser planteada siempre que se estudian novedades en el ámbito contable-: Si las necesidades del tema emergente pueden ser satisfactoriamente reconocidas, medidas y/o informadas a partir de la perspectiva actual contable, es decir, desde el marco conceptual y la normativa establecidos para la contabilidad financiera.

Considerando que la emisión de normas contables vinculadas con el medio ambiente por parte de distintos organismos que elaboran normas profesionales contables, con la correspondiente preparación y presentación de información ambiental que deben efectuar las empresas, ha evolucionado y se ha consolidado en los últimos años, resulta lógico suponer que la temática ambiental plantea problemas que requieren en alguna medida de normativa específica. Para ubicarnos en el panorama actual, a continuación incluimos un cuadro sintético

con los primeros antecedentes normativos sobre el tema. Además de la normativa referida a la contabilidad financiera se ha considerado pertinente mencionar alguna normativa vinculada con la auditoría y con la contabilidad de gestión.

Primeros antecedentes normativos de la contabilidad ambiental (1996-1999)

Ámbito	Organismo emisor	Documentos/Normas	Emisión
EE.UU de América	American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	Statement of Position 96-1	1996
Internacional	International Accounting Standards Committee (IASC)	NIC. N° 37 - Provisiones e información sobre activos contingentes y pasivos contingentes	1998
Internacional	International Federation Accountants (IFAC)	1010 - Consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros	1998
		Study 6 - Environmental Management in Organizations (Contabilidad de gestión)	
Unión Europea	Comité de Contacto	Interpretaciones IV y VII Directivas	1998
Gran Bretaña	The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)	FRS 12 (Contabilidad de gestión)	1998
España	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)	Adaptaciones PGC a planes sectoriales	1998
	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)	Documento N° 13 (Contabilidad de Gestión)	1999

Fuente: Elaboración propia en García Fronti (2000)

El país pionero en lo que respecta a la contabilidad ambiental es Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.), que conforma el grupo de los más avanzados en esta temática junto con Canadá y Australia, entre otros. EE.UU. ha elaborado a través del AICPA (1996) el Statement of Position (SOP) 96-1: Environmental Remediation Liabilities (Pasivos por remediaciones ambientales) que proporciona guías con respecto a situaciones en que las empresas deberían reconocer, medir e informar a los usuarios de sus informes contables -tales como acreedores, inversores y agencias gubernamentales, entre otros- sobre pasivos para la protección del medio ambiente; además la norma incluye un marco de leyes y regulaciones ambientales. Establece que las empresas potencialmente responsables deben, en primer lugar, considerar las provisiones establecidas por la norma SFAS 5: Accounting for Contingencies (Contabilización de las contingencias), emitida por el FASB para luego determinar si deben incrementar dichos pasivos según los parámetros del SOP 96-1.

Del análisis del SOP 96-1 y su comparación con los requisitos establecidos por la normativa vigente, se concluye que el SOP no excede los principios de contabilidad generalmente aceptados en EE.UU., dado que los criterios utilizados para el reconocimiento de los pasivos son los propuestos por la norma SFAS 5; lo que pone de manifiesto el SOP es el creciente interés de la contabilidad por informar sobre los pasivos ambientales.

La NIC 37 del IASB de 1998, referida a Provisiones e información sobre activos contingentes y pasivos contingentes, incluye referencias expresas para la constitución de las provisiones ambientales y en su versión original estaba acompañada por varios ejemplos ilustrativos que resultaban de mucha utilidad.

En el ámbito de la Unión Europea (1998), una comunicación elaborada por el Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas aclaraba algunos aspectos referidos al contenido de las cuarta y séptima directivas y se refería a la temática ambiental: Provisiones por riesgos medioambientales a incluir en el Balance, gastos ambientales a incorporar en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, normas de medición para la capitalización de gastos ambientales e información ambiental a exponer en la Memoria y en el Informe anual.

Como consecuencia de esta Comunicación de la UE, en el ámbito de la normativa contable española, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 1998), emitió varias adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad (PGC) que contenían disposiciones ambientales aplicables a empresas del sector eléctrico, sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua.

Para estos sectores, incorporaron la cuenta Provisión para actuaciones ambientales que recoge las provisiones constituidas para “atender obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente” (ICAC, 1998).

Por otro lado, en el ámbito profesional contable español la Comisión de Gestión de AECA (1999) ha elaborado un Documento que se refiere a cuestiones ambientales, principalmente en el ámbito de la contabilidad de gestión, pero que puede ser utilizado como referencia en la contabilidad financiera. También existen en varios países algunos estudios de corte empírico realizados sobre la base de la información financiera que suministran las empresas, que ponen de manifiesto la inclusión creciente de cuestiones ambientales.

La normativa contable financiero-ambiental mencionada como antecedentes, incluye cuestiones vinculadas con pasivos ambientales -provisiones y contingencias-; en menor medida incorpora los gastos ambientales, las capitalizaciones (activaciones) de los mismos y la información ambiental a exponer en la memoria y en el informe anual. La inclusión de todas estas cuestiones en las diferentes normativas y la elaboración de normas dedicadas exclusivamente al tema ambiental son parte del camino deseable a seguir.

Recientemente la IFAC (2011) ha planteado que el Comité Internacional de Información Integrada (IIRC, por sus siglas en inglés) publicó un Documento de trabajo sobre informes Integrados que incluye los fundamentos de la presentación de este tipo de informes, ofrece propuestas iniciales para el desarrollo de un marco de información internacional integrada, y resume los próximos pasos hacia la creación y adopción de la misma.

Según el mismo, la información integrada permitirá a las organizaciones la emisión de informes más incluyentes y útiles sobre todos los aspectos de rendimiento, incluyendo los ambientales, sociales y de gobierno, así como económicos, en un formato conciso y fácil de usar. Esta inclusión de la información más significativa y comprensible permitirá a las organizaciones proporcionar una evaluación significativa de la viabilidad a largo plazo de una organización, así como satisfacer las necesidades de información de los inversores y otras partes interesadas.

### **3. Normas y proyectos del IASB con inclusiones ambientales**

En cuanto a la metodología, se aclara que se han buscado en la web del IASB todos los documentos que contenían el vocablo “medio ambiente” (environment). Los mismos

corresponden a los últimos 10 años y son aproximadamente 200 documentos. Como los documentos son tanto emitidos por el propio IASB como por otros organismos emisores de normas contables como el FASB de EEUU, organismos reguladores de la profesión contable de diferentes ubicaciones geográficas e interesados en general; en la presente investigación se intenta lograr una aproximación del interés del IASB y los requerimientos de sus stakeholders en lo que respecta a las cuestiones ambientales.

Las normas del IASB que consideramos en el presente trabajo por su inclusión de cuestiones ambientales y que han sido mencionadas en forma reiterada en los 200 documentos analizados son:

<b>Norma</b>	<b>Título de la norma</b>	<b>Cuestión ambiental</b>
MC	Marco conceptual	Impactos ambientales y cumplimiento de regulaciones ambientales
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	Costos iniciales ambientales
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	Contingencias ambientales Pasivos ambientales  Proyecto de incluir CINIIF 5 - Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental
CINIIF 3 - Derogado	Derechos de emisión	Derechos de emisión
Documento en discusión	Comentarios de la gerencia	Terceros solicitan al IASB inclusiones ambientales
Borrador	Valor razonable	Inclusiones ambientales
Proyecto	Actividades extractivas	Evaluaciones ambientales

Fuente: Elaboración propia

#### **4. Marco conceptual**

En la discusión del IASB (2006b) sobre el proyecto de mejora del marco conceptual se establece que los estados financieros pueden incluir tanto información financiera como no financiera y que deben contener los impactos sociales y ambientales de la organización; un ejemplo que brinda el propio IASB sobre este tipo de información está relacionado con lo que una organización está haciendo para asegurar que sus operaciones no alteren la sustentabilidad del medio ambiente, quizá incluyendo pero no necesariamente limitándose a esto, su cumplimiento de las regulaciones ambientales.

Actualmente, este proyecto está en pausa hasta que el IASB concluya sus deliberaciones en curso acerca de su futuro plan de trabajo. El objetivo general del proyecto es crear una base sólida para las futuras normas de contabilidad que están basadas en principios, coherencia interna y convergencia a nivel internacional. Este proyecto, realizado conjuntamente por el IASB y el FASB de EE.UU., ha finalizado su primera fase en 2011 y se retomará a principios de 2012.

También como parte de un proyecto conjunto entre el FASB y el IASB en relación al marco conceptual y a la definición de pasivo como elemento se considera cómo determinar pasivos y cómo es el tratamiento de los mismos en los casos en los que existe incertidumbre, uno de los ejemplos que se discuten se vincula con las obligaciones ambientales.

## **5. Propiedades, planta y equipo – NIC 16**

La NIC 16 -sobre propiedades, planta y equipo- establece en relación a los costos iniciales de dichas partidas que pueden ser adquiridos por razones ambientales (NIC 16, párrafo 11); en la mencionada situación y por ser necesarios para la obtención de beneficios futuros por parte de la entidad son considerados como activos. Incluye al respecto un ejemplo ilustrativo:

“Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos.” (NIC 16, párrafo 11)

Grupos empresarios como Repsol-YPF incluyen hace varios años en sus informes financieros activos ambientales. En los estados financieros 2010 del grupo se encuentran diversos activos ambientales –tanto sus costos como sus amortizaciones acumuladas- que han sido clasificados según su naturaleza: atmósfera, agua, calidad de productos, suelos, ahorro y eficiencia energética, residuos y otros. Entre las principales inversiones ambientales realizadas en 2010 el grupo destaca las destinadas a la optimización en el consumo de agua y a la reducción de la carga contaminante de los vertidos, a la mejora de la calidad ambiental de los productos petrolíferos, a la minimización de las emisiones al aire, al aumento de la eficiencia energética y a la mejora en los sistemas de prevención de derrames.

En estos casos de activos ambientales la normativa del IASB (NIC 16, párrafo 11) establece que dichos activos deben ser objeto de una comprobación para determinar un deterioro del valor que pudiera existir según lo determina la NIC 36 – Deterioro del valor de los activos.

## **6. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes - NIC 37**

La NIC 37 del IASB referida a las provisiones y a la información sobre activos contingentes y pasivos contingentes, incluye referencias expresas para la constitución de las provisiones ambientales, acompañadas por ejemplos ilustrativos. Con respecto al reconocimiento de provisiones la norma establece (NIC 37, párrafo 19) que las mismas deben provenir de sucesos pasados con existencia independiente de las acciones futuras de la organización.

La normativa menciona como ejemplos ilustrativos a las multas ambientales, los costos de reparación ambiental por no respetar la ley y los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear por la obligación de restaurar daños ocasionados por su funcionamiento. (NIC 37, párrafo 19)

Adicionalmente la norma menciona casos en los que “implícitamente” y aún sin existir legislación que la obligue, la organización asuma la responsabilidad pública de reparar daños causados:

“Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.” (NIC 37, párrafo 21)

Con respecto a la puesta fuera de servicio y los fondos de rehabilitación ambiental, se debatió sobre el tema desde 2003 y se consideró un proyecto de interpretación que es el CINIIF 5 - Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental. En el proyecto de 2010 para reemplazar a la NIC 37 se

incluyen los activos puestos fuera de servicio y los pasivos de rehabilitación ambiental (CINIIF 5). El CINIIF 5 ejemplifica en relación a la rehabilitación medioambiental que se podría tratar de depuración de aguas o restauración del terreno de una mina. Actualmente el IASB también discute sobre la medición de los pasivos relacionados con la NIC 37, incluyendo a los pasivos ambientales.



## 7. Derechos de emisión - CINIIF 3 Derogado

Sobre los derechos de emisión, en el CINIIF desde 2003 se discutió el análisis de las observaciones recibidas en respuesta a las propuestas contenidas en el proyecto de IFRIC D1 Interpretación sobre los derechos de emisión expedidos.

Un antecedente de la mencionada norma derogada es el Protocolo de Kyoto, bajo el mismo las instalaciones afectadas en Europa en 2005 eran 12.000 y existen una obligación global para los países industrializados de reducir en el periodo 2008-2012 un 5,2% de las emisiones de gases con respecto a 1990. La Unión Europea (UE) –que es responsable de aproximadamente el 24% de las emisiones- tiene una meta de reducción conjunta de un 8%.

El Protocolo de Kyoto prevé, entre otros, dos tipos de transacciones: el comercio de los derechos de emisión recibidos por empresas de la Unión Europea y las transacciones basadas en los proyectos de mecanismos de desarrollo limpio (MDL) a través de los certificados de reducción de emisiones (CER's), incluyendo a países como Brasil y Argentina.

Con respecto al funcionamiento de los derechos de emisión, existe una entidad que participa en un plan que tiene un objetivo de reducción de emisiones y el gobierno le adjudica derechos de emisión, a título gratuito u oneroso. El plan opera para periodos definidos (anuales), al cabo de los cuales se verifican las emisiones reales.

Las entidades participantes pueden presentar diferentes situaciones al finalizar los periodos definidos: efectuar emisiones iguales a los derechos de emisión recibidos, efectuar emisiones por debajo y vender excedente o efectuar emisiones por encima y comprar derechos de emisión o recibir sanciones.

El IFRIC 3 posee la siguiente cronología: en 2003 se elabora la Propuesta de interpretación, en 2004 se produce la aprobación de la norma, en 2005 se detectan contradicciones y se deja sin vigencia la norma y al 2011 no existe un marco contable definido para estimar y registrar debidamente los derechos de emisión.

Existen varias NIC estrechamente vinculadas al derogado IFRIC 3 sobre los derechos de emisión, se trata de la NIC 20 sobre subvenciones del gobierno, la NIC 38 sobre activos intangibles y la NIC 37 en lo que respecta a la emisión de contaminantes que genera la obligación contingente de la NIC 37.

En relación a los activos intangibles, los derechos adjudicados por el gobierno o adquiridos se consideran activos intangibles y, si se adjudicaron por un valor menor, se llevan a su valor razonable. Las subvenciones aparecen por la diferencia entre el valor razonable y el precio pagado y se imputan como resultado diferido. Con respecto a los activos intangibles, son pasivos contingentes generados al producir emisiones y que obligan a entregar derechos de emisión, la medición del pasivo se efectúa a su valor actual -valor de mercado- al cierre por el número de derechos que sean necesarios para cancelar la deuda.

Las contradicciones de la norma tienen principalmente que ver con: el activo puede ser medido a su costo o por su valor razonable y el pasivo que se mide a su valor actual, el activo que se reconoce al recibir el derecho (inicio del año) y el pasivo que se produce al generar las emisiones (a lo largo del año) y con vulnerar los principios de comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad.

Por ejemplo, en el conocido caso de la empresa Botnia, en el año 2006 los derechos de emisión se medían a 2,5 millones de euros y correspondían a 76.000 derechos por tonelada; la cotización en 2006 osciló entre 7 y 31 euros por tonelada; asimismo la empresa recibió como rentas por los derechos de emisión 6,2 millones de euros y por las ventas de los derechos de emisión 2,2 millones de euros.

En 2010 FASB e IASB han emitido una opinión conjunta sobre cuestiones de gerencia ambiental acordando en forma tentativa que las entidades participantes en los mercados de derechos de emisión reciben una asignación en la figura de subvención que debe ser reconocida como un pasivo.

## **1. Comentarios de la Gerencia**

El documento en discusión sobre los comentarios de la gerencia (IASB, 2006a) no está diseñado para incluir otro tipo de información narrativa, que suele encontrarse en informes generalmente denominados reportes de sostenibilidad, reportes de impacto ambiental o reportes de responsabilidad social corporativa.

Con respecto al documento en discusión sobre los comentarios de la gerencia, son varias las opiniones de organismos de la profesión contable y de académicos – OIC de Italia (2010), Nielsen (2007), ICAC de España (2007), FEE de Europa (2006), IDS (2006), DASB de Alemania (2006), DRSASC (2006), CIMA (2006) – que plantean que la propuesta debería incluir temas tales como la información medioambiental, las perspectivas sociales y la sostenibilidad; aunque el mencionado documento de la gerencia no reemplazaría a los reportes de sostenibilidad que se presentan con diferentes nombres.

En el caso particular del organismo que agrupa a los contadores de Canadá, CGA (2009), el mismo propone que el Reporte de Sostenibilidad podría formar parte de los Comentarios de la Gerencia, como así también menciones explícitas que destaquen los impactos que la huella ambiental de la entidad podría tener sobre sus negocios a futuro.

## **9. Valor razonable**

Con relación al borrador sobre las mediciones a valor razonable, terceros le han indicado al IASB que en el caso de los instrumentos financieros no son suficientes las indicaciones para los activos y pasivos no financieros, mencionando el caso especial de las obligaciones por remediaciones ambientales junto con el de los activos tangibles e intangibles y las propiedades de inversión.

## **10. Actividades extractivas**

Con respecto a las actividades extractivas, el IASB en su documento para discusión de 2010 establece que con respecto a las evaluaciones de las actividades extractivas, las mismas deben incluir factores económicos, de “marketing”, legales, ambientales, sociales y gubernamentales.

## **11. Conclusiones**

Es realista admitir que desde el punto de vista de la utilidad de la información contable, los organismos emisores de normas contables siempre están uno o varios pasos atrás de los requerimientos de los diferentes interesados, pero es positivo observar que ya se han dado importantes avances. Hay cuestiones ambientales que aún no se han podido delimitar adecuadamente, por ejemplo el impacto que ocasiona a los diversos actores involucrados un derrame de petróleo en el mar. Del avance en cuestiones tales como las mencionadas en este trabajo, depende la evolución de la normativa contable ambiental; la misma debe continuar analizándose teniendo en cuenta principalmente la normativa legal y las normativas vinculadas con la auditoría y la contabilidad de gestión.

En síntesis y a modo de conclusión, la normativa contable financiero-ambiental no puede dejar de incluir los pasivos ambientales, los activos ambientales, las contingencias ambientales, los costos ambientales y los estados financieros referidos al medio ambiente. Además, se debe trabajar en las normas de reconocimiento y medición relacionadas con el medio ambiente referidas al inmovilizado material e inmaterial, a los inventarios y a las contingencias.

La evolución recomendada de la normativa contable financiero-ambiental, podría definirse en los siguientes pasos: inclusión de situaciones ambientales en la normativa existente, por ejemplo la NIC 37 emitida por el IASB, la elaboración de normas exclusivamente dedicadas a la temática ambiental, tal es el caso del SOP 96-1 elaborado por el AICPA y un último avance sería el análisis crítico de los diferentes marcos conceptuales para la contabilidad financiera con el objeto de establecer si la problemática ambiental puede ser reconocida, medida e informada adecuadamente a partir de las pautas establecidas en los mismos.

## 12. Bibliografía

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), Principios de Contabilidad de Gestión (1999): Documento Nº 13 - Contabilidad de Gestión Medioambiental, Madrid

AICPA (1996): "Statement of Position 96-1-Environmental Remediation Liabilities", USA

BOTNIA (2006): Estados financieros y Reportes de Sostenibilidad, botnia.com

CERTIFIED GENERAL ACCOUNTANTS ASSOCIATION OF CANADA CGA (2009): "Exposure Draft: Management Commentary (ED/2009/6)/, ifrs.org

CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – CIMA (2006): "Invitation to comment: Management Commentary", ifrs, org

CIMA (1998): "FRS 12 – Provision, contingent liabilities and contingent assets, Management Accounting", United Kingdom

DEUTSCHES RECHNUNGSLEGUNGS STANDARDS ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE - DRASAC - Committee of Germany (2006): "Management Commentary – Discussion Paper", ifrs.org

DUTCH ACCOUNTING STANDARDS BOARD DASB (2006): "IASB Discussion Paper Management Commentary", ifrs.org

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS FEE (2006): "IASB Discussion Paper on Management Commentary", ifrs.org

FOWLER NEWTON, E. (2010): Contabilidad Superior, Ed. La Ley, Buenos Aires

GARCÍA FRONTI, I. (2000): "Tendencias en la normativa contable financiero-medioambiental", Boletín AECA, abril julio, España

IASB (2006a): "Discussion paper - Management Commentary A paper prepared for the IASB by staff of its partner standard-setters and others", ifrs.org

IASB (2006b): "Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information", ifrs.org

IASB (2010): "Extractive activities", Discussion paper DP/2010/1, ifrs.org

IASB (2011): ifrs.org IASB (2008): "Project: Management Commentary / (Agenda Paper 6)", ifrs.org

IFAC (1998a): 1010 - Consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros, en Normas Internacionales de Auditoría, IFAC - IACJCE, Madrid

IFAC (1998b): Financial of Management Accounting Committee, Study 6 - Environmental Management in Organizations - The Role of Management Accounting

IFAC (2011): ifac.org

INSTITUTE DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IDW (2006): "Discussion Paper - Management Commentary", ifrs.org

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ICAC del Ministerio de Economía y Hacienda de España (2007): "Spanish Accounting and Auditing Institute (ICAC) comments on management comentary – discussion paper", ifrs.org

ICAC (1998): Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad. Empresas del Sector Eléctrico, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998a): Orden 10/12/98, Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles puentes y otras vías de peaje, B.O.E. 23/12/98, Madrid, pp.43311 a 43351

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998b): Orden 10/12/98, Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, B.O.E. 24/12/98, Madrid, pp.43557 a 43601

NACIONES UNIDAS (1998): Protocolo de Kyoto, <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>

NIELSEN, C. (2007): "Comments on the IASB discussion paper concerning Management Commentary", ifrs.org

Organismo Italiano di Contabilità OIC (2010): "IASB Exposure Draft Management Commentary", ifrs.org

Repsol-YPF (2010): Informes financieros

TUA PEREDA, J.: "NIIF y Ambiente", [www.crefige.dauphine.fr/recherche/espagnol/Tua.ppt](http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/espagnol/Tua.ppt)

UNIÓN EUROPEA, COMITÉ DE CONTACTO SOBRE DIRECTIVAS DE CUENTAS (1998): Desarrollos de la IV y VII directivas sobre cuentas anuales, Partida Doble Nº 94, Nov., Madrid, pp.85-89