

La Contabilidad ambiental como herramienta para la incorporación de la sostenibilidad ambiental en las empresas de Economía Social

Maripaz Muñoz Prieto
Vicente Enciso Yzaguirre

RESUMEN: El Medio Ambiente está de actualidad y se ha ido convirtiendo en un tema capital para cualquier ámbito de estudio o investigación. La Contabilidad como ciencia que recoge los cambios económicos y sociales no puede permanecer al margen del actual problema medioambiental que sufre nuestro mundo y es por ello por lo que no debemos ver a la Contabilidad como parte del problema sino como parte de la solución. El presente artículo, tiene como finalidad realizar un análisis descriptivo de como la Contabilidad tradicional recoge los aspectos medioambientales de una organización y como la Contabilidad Ambiental puede ser una herramienta útil para la Economía social, facilitando la aportación de información y el logro de aquellos Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) centrados en los aspectos medioambientales. Para ello se analizan las funciones económicas y empresariales que puede tener el medio ambiente y como las distintas regulaciones contables de la Economía Social han recogido estos aspectos. Entre los principales resultados se puede comprobar que las regulaciones contables no establecen diferencias entre empresas convencionales y empresas de Economía social y que la aportación de información contable por parte de las empresas queda muy lejos de ser totalmente transparente, homogénea y completa. La implementación de un marco conceptual de contabilidad ambiental dentro de las empresas de Economía Social puede ser una oportunidad para ellas y para el cumplimiento de los ODS.

PALABRAS CLAVE: economía social, contabilidad ambiental, desarrollo sostenible, medio ambiente, responsabilidad social corporativa, sostenibilidad, ODS.

CLAVES ECONLIT: Q560, O130, M410

Cómo citar este artículo/How to cite this article: MUÑOZ, M.P. & ENCISO, V. (2020): "La contabilidad ambiental como herramienta para la incorporación de la sostenibilidad ambiental en las empresas de Economía Social", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 103, 249-277. DOI: 10.7203/CIRIEC-E.103.17838.

Correspondencia: Maripaz Muñoz Prieto, Universidad Católica de Ávila, maripaz@ucavila.es, ORCID: 0000-0001-9527-882X; Vicente Enciso Yzaguirre, Universidad Católica de Ávila, vicente.enciso@ucavila.es, ORCID: 0000-0001-5366-209X.

ABSTRACT: The Environment is current and has become a capital topic for any field of study or research. Accounting as a science that gathers economic and social changes cannot remain apart from the current environmental problem that our world is suffering and that is why we should not see Accounting as part of the problem but as part of the solution. The purpose of this article is to carry out a descriptive analysis of how traditional accounting includes the environmental aspects of an organization and how environmental accounting can be a useful tool for the social economy, facilitating the provision of information and the achievement of those objectives of Sustainable Development (SDG) focused on environmental aspects. For this, the economic and business functions that the environment can have are analyzed and how the different accounting regulations of the Social Economy have included these aspects. Among the main results it can be verified that the accounting regulations do not establish differences between conventional companies and social economy companies and that the contribution of accounting information by companies is far from being totally transparent, homogeneous and complete. The implementation of a conceptual framework of environmental accounting within Social Economy companies can be an opportunity for them and for the fulfillment of the SDGs.

KEYWORDS: social economy, environmental accounting, sustainable development, environment, corporate social responsibility, sustainability, SDGs.

Expanded abstract

Environmental accounting as a tool for incorporating environmental sustainability in Social Economy companies

The Environment is current and has become a capital issue for any field of study or research. Accounting as a science that collects economic and social changes cannot remain outside the current environmental problem that our world suffers and that is why we should not see Accounting as part of the problem but as part of the solution.

Currently in Spain there has been a process of institutionalization of the Third Sector, which has led to a stable growth in the number of organizations. For these entities, accounting is even more relevant than for profit-making entities, since many of these entities can be financed through subsidies or donations, which are usually awarded once the projects have been completed. So it is essential that these entities carry out accurate accounting that allows them to carry out their activity with the fewest possible errors, since otherwise they could present a deficit situation until the moment of collecting that subsidy or reach the extreme case, to lose it.

The main objective of this article is to carry out a descriptive analysis of how traditional Accounting collects the environmental aspects of an organization and how Environmental Accounting can be a useful tool for the Social Economy, facilitating the provision of information and the achievement of those Objectives Sustainable Development (SDG) focused on environmental aspects; as well as the contribution it can make to achieve sustainability in social economy entities.

For this, the economic and business functions that the environment may have are analyzed and how the different accounting regulations of the Social Economy have collected these aspects. The level of research presented in this work is descriptive, through an analysis and interpretation of the current situation of the relationship between the SDGs and the social economy. This work is based on a documentary bibliographic research through a review in the main databases such as academic journals, official documents published by international and national organizations on the subject. We also show that a possible limitation would be the lack of empirical work that could corroborate our conclusions.

The concept of environment in the business is very broad, and can be defined as the living environment including within it the natural, cultural and social environment of the entity over a specific period of time. The functions of the environment can be grouped into three blocks: supply of resources (source), absorption of waste (sink) and environmental services. All this makes us think that current production and consumption models are unsustainable, urging a generalized change in business management models. Taking into account all the above, the

production process of companies must move towards a model where companies adopt environmental and social policies.

The company can opt for a traditional position using nature as a resource owned by the company, which can be used, degraded and the costs of this use are borne by society, but it can also choose a position of conservation, preservation or repair of nature. This means, at the accounting level, internalizing environmental costs and expenses instead of externalizing them to society.

These new models of environmentally and socially responsible management are the foundations of the Social Economy, in which we must highlight the special sensitivity of these organizations to the challenges that arise in the 21st century in terms of social and environmental conservation, reflected in the Sustainable Development Goals (SDGs).

Environmental Accounting is a tool that allows measuring eco-efficiency in aggregate economic terms, considering natural assets (whether direct, contingent or intangible) and developing both the economic and ecological dimensions of companies. This accounting will provide some advantages such as knowing the degree of compliance with environmental legislation, a better estimate of real costs, helping managers in making decisions, detecting critical areas of the company or identifying strategic opportunities.

The literature that addresses the relationship between social responsibility, sustainability and accounting has been increasing progressively. There are various works dedicated to the relationship between these concepts over the last decade, but it is undoubtedly necessary to continue in this line of research, even more so now that society has been hit by economic and health crises that have affected the social and environmental values, causing a slowdown in well-being.

Companies with financial statements that include environmental data and a valuation in monetary terms of their investments, allow them to have competitive advantages over those companies that do not have this information, so it can be considered that environmental accounting promotes the sustainable development of companies.

Social Economy entities have the task of balancing the complex interaction between social and economic objectives. From a more positive point of view, they have the strength to combine their economic, social and environmental objectives and their operating principles, contributing to development policies and challenges, poverty reduction and the achievement of the Sustainable Development Goals. (ODS).

If we analyze the SDGs, we can identify the three dimensions: economic development, social inclusion, and environmental sustainability. We can say that the social economy is committed to the SDGs because its business model is people-centered, socially responsible and based on values where participation, transparency, democracy, solidarity and social cohesion are the signs of identity.

Throughout these years we have witnessed an advance in the accounting legislation of the Social Economy, with adaptations of the General Accounting Plan or the drafting of laws such as the Social Economy Law or ministerial orders of specific regulations. Among the main results, accounting regulations do not establish differences between conventional companies

and Social Economy companies and that the contribution of accounting information by companies is far from being totally transparent, homogeneous and complete.

All this leads us to conclude that the demands for environmental information from companies are increasing and financial accounting has been insufficient to meet this objective. For this, companies, especially those in the social economy, must be equipped with tools that facilitate the publication and use of this information. Environmental Accounting can be one of those tools to improve the management of companies' environmental responsibilities and their incorporation into decision-making. The implementation of a conceptual framework of environmental accounting within Social Economy companies can be an opportunity for them and for the fulfillment of the SDGs.

Companies that want to implement the SDGs in their management and guarantee the sustainable use of natural resources must establish policies that seek to be socially and environmentally responsible.

1. Introducción

Una de las grandes preocupaciones actuales es la conservación y uso del medio ambiente y ya no existen dudas de su importante contribución a la economía y al bienestar humano, siendo un elemento esencial en el Desarrollo Sostenible a largo plazo. En los últimos años hemos podido observar cómo se ha dado a paso a lo que los expertos han llamado Crisis ambiental, cuyo origen puede ser debido a los factores meramente económicos, como la producción en masa, la extracción desmedida de recursos naturales, el consumo excesivo, o también a factores sociales como la desigualdad social, el crecimiento de la población o la pobreza, lo que posiblemente ha tenido su origen en una crisis del pensamiento de la civilización occidental. (Guevara & Galvis, 2019).

Esta situación ha sido fundamental para incrementar la presencia de las entidades del sector no lucrativo, también denominado tercer sector; lo que ha provocado que la notoriedad de estas entidades entre la población haya aumentado en los últimos años, dando lugar a una mayor sensibilización de la sociedad española con las entidades del sector no lucrativo. (García Ortega 2015). Actualmente en España ha habido un proceso de institucionalización del Tercer Sector lo que ha dado lugar a un crecimiento estable del número de organizaciones, que ha llevado a cambios internos dentro de las mismas. Desde el punto de vista europeo, los actores que integran la Economía Social están bien delimitados, tanto por las instituciones de la Unión Europea (UE) como por sus propios protagonistas (Social Economy Europe-SEE) y por la literatura científica: se trata de empresas y entidades “basadas en la primacía de las personas sobre el capital, que incluyen formas organizativas como cooperativas, mutuas, fundaciones y asociaciones, así como nuevas formas de empresas sociales” (Conclusiones del Consejo de la UE de 07/12/2015 sobre “La promoción de la economía social como motor clave del desarrollo económico y social en Europa”). (Moza 2019)

Este crecimiento ha venido acompañado de un fuerte aumento de voluntarios y de profesionales, así como, sobre todo, de los recursos financieros, lo que nos ha llevado a un aumento de la complejidad organizativa tanto a nivel interno (diseño de técnicas de gestión, auditorías, gestión de recursos humanos, innovación y desarrollo) como a nivel externo (plataformas, transversalidad, cooperación). (Esteban Pascual 2018)

Ante esta situación adquiere especial importancia la contabilidad, la cual se puede considerar un sistema de información que permite a la entidad o empresa usuaria conocer su situación económico-financiera en cada momento a fin de llevar a cabo una correcta gestión de la misma. Además, para estas entidades la contabilidad tiene aún mayor relevancia si cabe que para las entidades lucrativas, ya que, muchas de estas entidades se pueden financiar a través de subvenciones o donaciones, las cuales en la mayoría de los casos se conceden una vez realizados los proyectos. De modo que es fundamental que estas entidades lleven a cabo una contabilidad precisa que les permita desarrollar su actividad con el menor número de errores posible, ya que de lo contrario podrían presentar una situación deficitaria hasta el momento de cobrar esa subvención o llegar al caso extremo de perder la misma. (García Ortega 2015). Los aspectos contables de este tipo de sociedades han ido adquiriendo en los últimos tiempos,

cada vez más importancia, siendo objeto de análisis por estudiosos en la materia desde principios del siglo XX, época en la que no existía todavía en España, una normalización contable (Genovart Balaguer 2017).

El principal objetivo de este trabajo es realizar un análisis descriptivo de como la Contabilidad Ambiental puede ser una herramienta útil para las entidades de Economía social, facilitando el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) concretamente aquellos centrados en los aspectos medioambientales; así como la aportación que puede hacer para la consecución de la sostenibilidad en las entidades de la Economía social.

2. Materiales y métodos

El nivel de investigación que se presenta en este trabajo es de carácter descriptivo, a través de un análisis e interpretación de la situación actual de la relación entre los ODS y la Economía social. Para ello se ha planteado como herramienta la Contabilidad ambiental, capaz de registrar los aspectos medioambientales e incorporarlos de manera eficaz a la toma de decisiones de las empresas de Economía Social.

El presente trabajo está basado en una investigación bibliográfica documental a través de una revisión en las principales bases de datos como revistas académicas, documentos oficiales publicados por organismos internacionales y nacionales referentes al tema. Los resultados permitieron obtener conclusiones relevantes del tema, invitando al lector a formular sus propias opiniones sobre el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y las metas establecidas en la Agenda 2030. Igualmente ponemos de manifiesto que una posible limitación sería la inexistencia de un trabajo empírico que pudiera corroborar nuestras conclusiones. Sin duda es una futura línea de trabajo interesante que podría aportar información relevante.

3. El medio ambiente en el entorno empresarial

En este artículo nos centraremos en cómo puede contribuir la Economía social, a los Objetivos de Desarrollo Sostenible a través de la aplicación de la Contabilidad ambiental y medir su contribución a la generación de valor social. Para ello primeramente debemos conocer qué representa el medio ambiente en el entorno de las empresas y que supone su utilización.

El concepto de medio ambiente en el entorno empresarial es muy amplio, y puede definirse como el entorno vital incluyendo dentro de éste el entorno natural, cultural y social de la entidad a lo largo de un periodo concreto de tiempo (Fernández Cuesta, 2004). Este medio ambiente físico hace referencia tanto a recursos naturales renovables (agua, aire, suelo, subsuelo, flora y fauna) como no renovables (minerales, petróleo). La tierra cumple con varias funciones

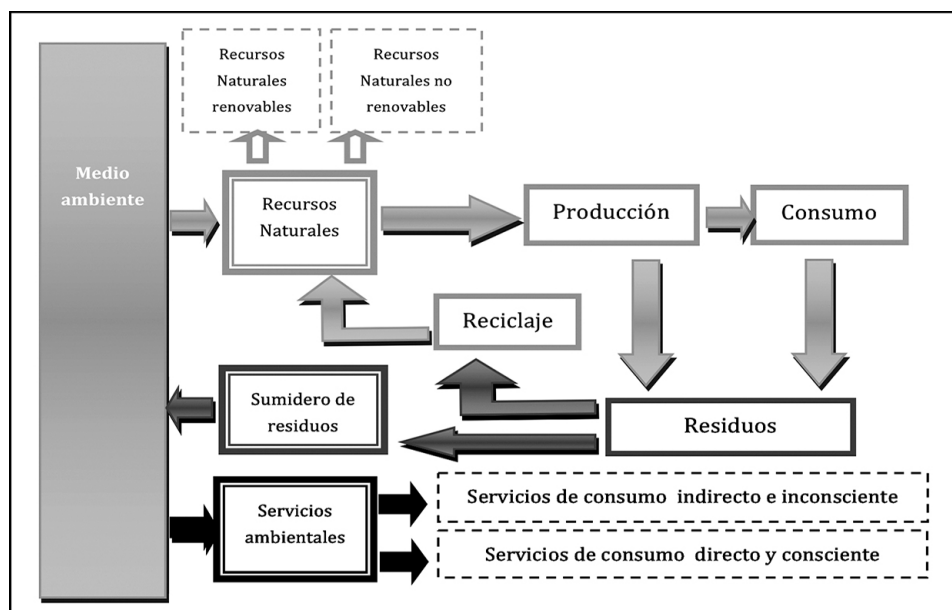
importantes que veremos a continuación, pero algunos de los errores más comunes son considerarla como una fuente de recursos inagotables, o que las operaciones de las empresas no producen efectos que afectan a los ecosistemas (Alvarado & Zamora, 2015). Si analizamos el medio ambiente a partir de sus funciones, vemos que podemos agrupar éstas en tres bloques (Naciones Unidas, 2002)

1. Funciones relativas al suministro de recursos (Fuente): son los recursos naturales llevados a la economía para convertirlos en bienes y servicios. El medio ambiente es la principal fuente de recursos necesarios para el desarrollo de los procesos productivos (agua, combustibles, otras materias primas naturales, etc.) y para el consumo directo (agua, alimentos vegetales o animales). Estos recursos naturales pueden ser de distintos tipos:
 - a) Recursos no renovables: Son aquéllos que una vez consumidos no pueden regenerarse de forma natural en una escala de tiempo humana. Ejemplos de este tipo de recursos son los minerales y combustibles minerales (petróleo, carbón, hierro, etc.), cuyas reservas se están agotando progresivamente. Estos recursos son finitos, y aunque pueden encontrarse nuevas reservas, el encarecimiento de los mismos va a provocar que su explotación sea económicamente inviable, a pesar de que las mejoras tecnológicas pueden alargar el periodo de utilización.
 - b) Recursos renovables: Son los recursos que pueden regenerarse mediante procesos naturales, de manera que, aunque sean utilizados pueden seguir existiendo siempre que no se sobrepase su capacidad de regeneración. Algunos ejemplos de recursos renovables son los animales y las plantas, que pueden reproducirse. También son recursos renovables el aire y las aguas limpias, que pueden renovarse mediante procesos naturales. La actividad humana puede llevar a la sobreexplotación de estos recursos y poner en peligro su conservación. Pero también la actuación del hombre puede evitar la desaparición de algunos de ellos, como por ejemplo mediante la protección de especies en vías de extinción.
 - c) Recursos continuos: Se corresponde con aquellas fuentes de energía que son inagotables y que no son afectadas por la actividad humana. Las principales fuentes de energía continua son el sol, el viento y la gravedad. La primera genera energía solar a través de la radiación, la segunda genera energía eólica por el viento, y la tercera, energía hidroeléctrica mediante saltos hidroeléctricos o las olas y mareas. No deben confundirse con los recursos renovables ya que no existe un proceso de regeneración.
2. Funciones relativas a la absorción de desechos (Sumidero): absorben los productos no deseados por la producción y el consumo, es decir, los residuos, siempre que no se sobrepase un límite. También es llamada función asimiladora de residuos. Esta absorción se realiza de muy diversas maneras, como, por ejemplo dispersión de residuos líquidos en ríos, mares y suelos, dispersión de emisiones gaseosas en la atmósfera, o degradación de residuos sólidos en los suelos o en las aguas. La capacidad asimilativa de residuos tiene un límite, de manera que, si se respeta, el medio ambiente los absorbe y recicla sin ocasionarse impactos ecológicos de relevancia. Si este límite se sobrepasa

es cuando va a aparecer la contaminación. Esta contaminación no se refiere un solo elemento, sino a una variedad de elementos con diferentes efectos en el medio ambiente. Se distinguen dos tipos de contaminación: la contaminación local producida por residuos industriales y domésticos, y la contaminación con efectos globales que se origina en un lugar concreto pero sus efectos se producen en otra parte distinta del planeta como puede ser el efecto invernadero, la lluvia ácida o el agujero de la capa de ozono (Larrinaga Gonzalez, 1995, pág. 24)

3. Funciones relativas a servicios ambientales (una biosfera habitable, actividades de recreo, apreciación estética): no todas las funciones de servicios son esenciales en el mismo grado, pero mejoran la calidad de vida. Podemos identificar las funciones de sobrevivencia o servicios de consumo indirecto e inconsciente (como el aire para respirar y el agua para beber, estabilización de ecosistemas, regulación del clima...) y las funciones de amenidad (relacionadas con el ocio humano) o servicios para el consumo directo y consciente como las actividades de recreo o los conocimientos que facilita para la investigación científica (Blanco Richart, 2006). La Ley 26/2007 también define los servicios de recursos naturales como “las funciones que desempeña un recurso natural en beneficio de otro recurso natural o del público”.

Cuadro 1. Funciones económicas del medio ambiente



Fuente: Elaboración propia a partir de Naciones Unidas 2002.

Estas funciones pueden contribuir al bienestar humano tanto de manera directa (salud humana, conservación de flora y fauna, mantenimiento de ecosistemas...) como de manera indirecta (a través del sistema económico de producción, como fuente y sumidero) (Isa, Ortúzar & Quiroga, 2005). En vista de estas funciones se generan los siguientes grupos de problemas:

- a) Problemas globales: relativos al equilibrio general del planeta, por lo que deben resolverse de manera institucional de una manera mundial.
- b) Problemas de sobreexplotación de recursos: se produce por una imposibilidad de renovación del recurso provocada por su explotación (pesca, bosques, etc.). Su solución pasa por entender la actividad económica como un sistema relacionado con el entorno.
- c) Problemas de desechos: provocado por la eliminación de residuos generados por la actividad humana y que no siempre la naturaleza tiene la capacidad de absorber. Su solución está relacionada con el reciclado y por el seguimiento del ciclo de vida del producto de la cuna a la tumba.
- d) Problemas de marco vital: los problemas del entorno relacionados con el hombre, sus actividades y el urbanismo.

Todo ello nos hace pensar que los actuales modelos de producción y de consumo son insostenibles y esto nos lleva a la responsabilidad que tienen las empresas en estos modelos (Bebbington & Larrinaga, 2014), urgiendo un cambio generalizado en los modelos de gestión empresarial. Teniendo en cuenta todo lo anterior el proceso productivo de las empresas debe avanzar hacia un modelo donde las empresas adopten políticas ambientales y sociales, aporten a la sociedad en general y a sus trabajadores información adecuada y puntual sobre los efectos que su actividad productiva tiene sobre el medio ambiente a través de los distintos informes financieros y no financiero, tener en cuenta en la toma de decisiones los impactos medioambientales y sobre la seguridad y la salud que genere la empresa, proporcionar formación ambiental a sus empleados, utilizar tecnología no contaminante, reducir el uso de materiales contaminantes y modificar su proceso productivo para reducir o eliminar las emisiones (Centeno, 2019).

La empresa puede optar por una postura tradicional utilizando la naturaleza como un recurso propiedad de la empresa, que pueden utilizar, degradar y que los costes de esta utilización sean asumidos por la sociedad. (Centeno 2010). Pero también puede elegir una posición de conservación, preservación o reparación de la naturaleza. Esto supone a nivel contable, internalizar los costes y gastos ambientales en vez de externalizarlos para la sociedad.

Estos nuevos modelos de gestión medioambiental y socialmente responsables son las bases de la Economía social, en las que debemos destacar la especial sensibilidad de estas organizaciones por los retos que se presentan en el siglo XXI en materia social y de conservación del medio ambiente, plasmados en los Objetivos de Desarrollo sostenible (ODS). La Economía Social, cuenta con una amplia experiencia en la puesta en marcha de proyectos de desarrollo de zonas rurales, gestión empresarial de colectivos en riesgo de exclusión, generación de financiación a través de cooperativas de crédito y de microcréditos, o mejorar las condiciones de vida de colectivos vulnerables mediante el acceso a alimentos y a servicios sociales básicos. (CEPES, 2019). Además, no debemos olvidar que según la Carta de Principios de la Econo-

mía Solidaria de REAS (Red de Economía Alternativa y Solidaria), que es una red de redes de economía solidaria del Estado español, uno de los principios de las empresas de Economía Social es la sostenibilidad ambiental que llevará a cabo a través del desarrollo de servicios medioambientales como pueden ser el reciclaje de residuos y materiales, la energía renovable o la producción y servicios asociados a la agricultura orgánica. (Villalba Eguiluz & Pérez de Mendiguren, 2019) (TFSSE-ONU, 2014)

Si nos centramos en la protección medioambiental, según el Grupo de trabajo de las Naciones Unidas sobre Economía Social y Solidaria, las empresas de Economía Social tienen algunas ventajas en comparación con las empresas convencionales, como son la no externalización de costes medioambientales para conseguir una maximización de los beneficios; una menor huella de carbono debido a la naturaleza de sus sistemas productivos; y por último, la existencia de cooperativas forestales y grupos de silvicultura que podrían aportar sus conocimientos en la gestión sostenible de los recursos naturales. (TFSSE-ONU, 2014)

4. La contabilidad financiera y su respuesta ante la problemática medioambiental

En este marco medioambiental debemos analizar la manera en cómo registran las empresas sus actividades medioambientales. Para ello hemos partido de la Contabilidad financiera de uso generalizado en las empresas.

Actualmente el concepto de contabilidad ha evolucionado y según Wirth (2001), la Contabilidad, es una “tecnología social”, es decir, una disciplina que se preocupa de aspectos de la realidad económico-social de las organizaciones, con objetivos pragmáticos de solucionar problemas de información. Esta base social de la contabilidad hace que la información contable refleje diversos aspectos sociales sobre los que la actividad empresarial influye, como pueden ser cuestiones relativas a los empleados, a la comunidad, el medio ambiente, la ética, etc. La Contabilidad, por tanto, como ciencia social debería recoger estos aspectos y ayudar a establecer unos parámetros que ayuden a las empresas y a los distintos grupos interesados tanto a obtener una mejor información como a una mejor toma de decisiones. “La contabilidad deber ser la razón del estado y evolución de los recursos naturales, la finalidad de dicho seguimiento al patrimonio natural no es determinar la posibilidad de explotación económica-financiera de los mismos; por el contrario, su propósito es conservarlos, protegerlos y cuidarlos garantizando su sostenibilidad” (Mejía Soto E., 2010, pág. 73).

Según Rubenstein (1994) y Priego, López y Martín (1999) algunas de las limitaciones que tiene la contabilidad tradicional, relacionadas con la sostenibilidad, son las siguientes:

1. La contabilidad tradicional no recoge los costes de tipo social, es decir, se olvida de las externalidades.

2. Solo contabiliza los costes y las inversiones medioambientales y no reconoce los beneficios intangibles que la empresa pudiera tener por su comportamiento ecológico, lo que transmite una imagen negativa del medio ambiente.
3. La contabilidad tradicional no se ha planteado todavía la cuestión de los límites en el crecimiento económico ni del crecimiento sostenible. No existe ningún instrumento contable que informe de cuando se ha sobrepasado la capacidad de carga del sistema ecológico.
4. La consideración de la sostenibilidad requiere una visión a largo plazo mientras que la contabilidad la tiene a corto plazo. Algunos problemas medioambientales aparecen después de años de haber sido originados y por lo tanto esa información no aparecerá en las cuentas anuales en el momento que deberá.
5. La contabilidad tradicional se basa en la propiedad de los recursos que utiliza, sin embargo, el aire, el agua, etc. no son propiedad de estas empresas, aun cuando supone una polución o un daño, por lo que no se tiene en cuenta.
6. Los riesgos medioambientales no son tenidos en cuenta en el beneficio contable debido a la dificultad de estimar la posibilidad de que ocurran, el momento y las consecuencias del mismo.
7. La valoración de los daños medioambientales derivados de las actuaciones de las empresas es difícil sobre todo en casos en que se vean afectadas zonas de interés ecológico o se generen efectos irreversibles.
8. No está clara la relación causal entre la actividad y el daño provocado al medio ambiente en los casos de contaminación gradual o de contaminación transfronteriza o cuando hay varias empresas que realizan emisiones o vertidos en una misma zona.

En general la contabilidad mide los recursos naturales desde el punto de vista monetario, por lo que cuando se producen hechos como la extracción y explotación de la naturaleza, solamente es capaz de representar la capacidad del recurso para generar utilidades. (Guevara & Galvis, 2019). Podemos decir, por lo tanto, que esta Contabilidad convencional sirve para analizar el funcionamiento y el crecimiento de las empresas, pero no da respuesta a las influencias que ejerce el desarrollo sostenible en éstas, no pudiendo medir el alcance y la cobertura de todos estos inputs en las cuentas anuales de las empresas, no siendo por tanto un modelo pertinente para representar la riqueza ambiental en poder de las empresas (Mejía Soto, 2014).

5. La contabilidad ambiental como herramienta de sostenibilidad

Hace ya 25 años de los primeros trabajos sobre contabilidad social y medioambiental de la Revista Española de Financiación y Contabilidad donde se trataron temas como la contabilidad medioambiental, la inversión ética o la ecología y el medio natural (Larrinaga, Moneva, & Ortas, 2019, pág. 2). Gray, Bebbington y Walters (2004), autores pioneros en cuestiones de

contabilidad medioambiental, mencionan la necesidad de desarrollar nuevas formas de información y valoración de la sostenibilidad para incorporarse a la ortodoxia, ya que la contabilidad tradicional no contempla elementos que se adapten fácilmente a temas medioambientales. Mantilla Pinilla (2006) nos dice que el propósito de la Contabilidad ambiental, según el enfoque económico, “es suministrar información para evaluar la sostenibilidad de los recursos [...] mereciendo especial atención el desarrollo sostenible fundamento de la contabilidad ambiental”.

Algunos autores (Zabala Luna, 2016) (Mera, 2017) (Amigo Casson, 2018) distinguen cuatro periodos en la Contabilidad ambiental. Un primer periodo sería la década de los años 70, en la que surge la contabilidad social y ambiental con las primeras reflexiones teóricas. Un segundo periodo en los años 80 donde se utiliza mayormente el criterio del beneficio verdadero, teniendo en cuenta los costes ambientales y el desarrollo de la contabilidad de costes / gestión medioambiental. En esta época surgen nuevas organizaciones y nuevas regulaciones voluntarias sobre el tema ambiental, como pueden ser SA8000, AA1000, ISO26000. En la década de los 90, el tercer periodo, se dirige hacia la elaboración de información pública social y ambiental, debido a la toma de conciencia por parte de la sociedad, cuestión que se ha seguido desarrollando hasta nuestros días. Las empresas perciben este cambio social como una oportunidad de crecimiento por lo que algunas empresas auditoras y consultoras comienzan a ofrecer servicios asociados con la temática ambiental. Y el último periodo, desde el 2000, recogería el enfoque de la utilidad de la toma de decisiones dando importancia a la contabilidad medioambiental dedicada a los mercados de valores y a los inversores.

La Contabilidad Ambiental es una herramienta que permite medir la ecoeficiencia en términos económicos agregados, al tener en cuenta los activos naturales (ya sean directos, contingentes o intangibles) y desarrollar tanto las dimensiones económicas como ecológicas de las empresas (Leal, 2005). La Contabilidad Ambiental también consigue otros objetivos secundarios:

- a) Mejorar el nivel de comunicación dentro y fuera de la empresa.
- b) Mejorar las normas de registro contable, desarrollando nuevas formas de medir, informar y valorar el medio ambiente.
- c) Mejorar la contribución contable en la toma de decisiones del asunto ambiental en las empresas.
- d) Descontaminar los balances que hoy omiten activos consumidos ambientalmente y que precisan ser cuantificados y registrados.
- e) Reconocer y revelar los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional.
- f) Identificar de forma separada los costes e ingresos afines con el medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales.
- g) Fomentar decisiones administrativas ambientales más benignas.
- h) Identificar, examinar y rectificar áreas en las cuales haya conflicto entre los criterios convencionales (financieros) y los criterios ambientales.

En todo caso, la dirección de la empresa deberá conocer las ventajas (Fundació Fòrum Ambiental, 1999) (Ariel, Fernández, & Gorbach, 2001) que le proporcionará tener implantada en su organización un sistema de Contabilidad Ambiental, es decir, los resultados que espera de ella, que en resumen pueden ser los siguientes:

1. Conocer el grado de cumplimiento en su empresa de la legislación ambiental vigente
2. Proporciona una mejor estimación de los costes reales de una empresa en la producción de sus productos.
3. Ayudar a los directivos en la toma de decisiones y en el diseño de políticas y objetivos de gestión ambiental.
4. Identificar oportunidades para mejorar la gestión ambiental, disminuyendo los costes, mejorando así la calidad ambiental y reforzando los principios de calidad.
5. Favorece cambios en los procesos de fabricación que reducen la producción de residuos, mejoran la utilización de los recursos y el reciclaje, o mejoran la identificación de nuevos mercados para los residuos.
6. Analizar la evolución de la empresa en las actuaciones ambientales para así identificar las tendencias.
7. Detectar las áreas críticas de la empresa
8. Conocer el cumplimiento de objetivos ambientales en el caso de que la empresa tenga implantada ya una política ambiental.
9. Identificar oportunidades estratégicas que le lleven a obtener una ventaja competitiva.
10. Tener información específica para poder aportar a los stakeholders que lo soliciten.
11. Aumenta los conocimientos sobre la salud laboral y la seguridad

Los anteriores podrían ser definidos con beneficios tangibles (Vélez Bunzl, Suarez Zuluaga, Restrepo Taborda, Vélez Moncada & Perea Mesa, 2007), pero también podríamos hablar de que la Contabilidad Ambiental proporciona beneficios intangibles como:

1. Mejora en la imagen ambiental de la empresa o producto.
2. Patrimonio más atractivo para cierto tipo de inversionistas preocupados por la Responsabilidad Social de las empresas.
3. Mayor confianza de autoridades, comunidades locales, asociaciones, clientes y otros usuarios preocupados por el Medioambiente.

Todo esto hace de la contabilidad medioambiental la herramienta más adecuada para el registro de estos aspectos medioambientales en el ámbito empresarial.

6. La Economía Social y la Contabilidad Medioambiental

Según Maldonado Calero y Viteri Martínez (2016) la literatura que aborda la relación entre Responsabilidad social, sostenibilidad y contabilidad ha ido aumentando progresivamente. Algunos de los trabajos dedicados a la relación entre estos conceptos a lo largo de la última década, son los publicados por Lorenzo, Sánchez & Gallego-Álvarez (2009), por Huang & Watson (2015), Catchpole & Smyth (2016), o Yuen, Thai & Wong (2017), pero sin duda sigue siendo necesario seguir en esta línea de investigación, más aún ahora que la sociedad se ha visto golpeada por crisis económicas y sanitarias que han afectado a los valores sociales y medioambientales, provocando una desaceleración del bienestar social (Maldonado Calero & Viteri Martínez, 2016).

También podemos encontrar varios trabajos (Cochran & Wood, 2017)(Dillard, Yuthas, & Baudot, 2016) (Gallego-Álvarez & Ortas, 2017) que abordan la economía del tercer sector a través de un enfoque teórico de la divulgación social a través de informes voluntarios de las empresas sociales, analizando las distintas razones que llevan a estas instituciones a revelar información sobre sostenibilidad. Estos estudios están fundamentados en varias contribuciones anteriores como son las de Gray et al. (1996) o Martínez-Ferrero et al. (2013). Los autores mencionados reflexionan sobre las organizaciones con mayores niveles de revelación concluyendo que estas entidades tienen una estrategia activa con sus grupos de interés, independientemente del tamaño de la organización que no es considerado como determinante claro a la hora de medir los niveles de divulgación. Estos trabajos representan un intento inicial de reflexión sobre lo que significa la responsabilidad social y la sostenibilidad en las organizaciones del tercer sector, además de analizar la complejidad de la apertura de esta nueva vía de investigación en la Economía social española, hasta ahora inexplorado (Maldonado Calero & Viteri Martínez, 2016).

También Avellán Herrera (2019) incluye entre los resultados de su investigación que actualmente las empresas no pueden sólo limitarse a la generación de lucro sin tener en cuenta el entorno tanto interno como externo, sino que deben incluir las dimensiones sociales y ambientales, es decir desarrollar la teoría tridimensional de la contabilidad. Ello implica que se está trascendiendo hacia una responsabilidad ambiental, social y económica de las entidades, y que debería materializarse en estados e informes contables que permitan la verificación objetiva de las acciones concretas de estas organizaciones. (Obregon, 2017). Las empresas con estados financieros que incluyan datos ambientales y una valoración en términos monetarios de sus inversiones para ser ambiental y socialmente responsables, les permite tener ventajas competitivas frente a aquellas empresas que no cuenten con esta información, por lo que se puede considerar que la contabilidad ambiental fomenta el desarrollo sostenible de las empresas (Amay-Vicuña, Narváez-Zurita, & Erazo-Álvarez, 2020). Por lo tanto, la contabilidad no debe limitarse a mostrar información de los resultados económicos de una empresa o país, sino que también debería incluir la riqueza social y ambiental, y más concretamente la contabilidad

ambiental debería generar unos resultados medibles, que permitan analizar los impactos positivos o negativos de la utilización de sus recursos; esta valoración cualitativa y cuantitativa permitirá hacer un seguimiento en el cumplimiento de indicadores de los Objetivos de Desarrollo Sostenible comprometidos por los distintos países. (Avellán Herrera, 2019). Toda esta literatura previa nos ha ayudado a relacionar los conceptos de contabilidad, sostenibilidad y ODS en el entorno del Tercer Sector, por lo que primeramente veremos el tratamiento contable de las empresas de Economía Social, para finalmente comprobar si una contabilidad ambiental podría ser útil para la implantación y medición de los ODS en este ámbito.

Actualmente la economía social es una realidad socioeconómica global incuestionable en España con una facturación que alcanza el 10% del PIB, y aportando 2,2 millones de empleos directos e indirectos (CEPES 2019). Ante esta realidad creciente del sector no lucrativo en nuestra economía y conscientes de la utilidad que la contabilidad tiene a la hora de controlar las actividades desarrolladas para las entidades de este sector, la Administración Pública optó por llevar a cabo una actualización de la regulación contable del sector no lucrativo, a fin de dotar al mismo de un plan de contabilidad propio que permitiera a las entidades sin ánimo de lucro elaborar su información contable de la forma más precisa posible. Si bien es verdad, que la Ley 5/2011 del 29 de marzo o también conocida como Ley de Economía Social es considerada como la ley fundamental de la economía social en España, existe también una normativa contable que es de aplicación al Tercer sector (García Ortega 2015).

En el primer esfuerzo normativo que dio como resultado el Plan Contable de entidades sin fines lucrativos de 1998, la adaptación se hizo a partir del Plan General contable de 1990. Este Plan Contable de 1998 fue el que siguieron las entidades sin fines lucrativos a la hora de elaborar su información contable hasta el año 2007 (García Ortega 2015). El Plan General Contable (PGC) de 1990, demostró ser insuficiente a la hora de registrar determinados hechos económicos, específicos de este tipo de entidades, y más en concreto las cooperativas, dadas las peculiaridades de estas sociedades, que las diferencian del resto de entidades. Es por ello, que las primeras normas contables específicas para cooperativas fueron publicadas en el año 2003, en particular, la orden ECO/3614/2003, la cual aprobó las “Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas”. Esta norma tenía por objeto la adaptación de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales, que se incluían en el PGC de 1990, a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, dándoles un tratamiento contable propio, acorde con sus características y hechos económicos específicos. (Genovart Balaguer 2017).

En el año 2007, en España se realizó una reforma contable a fin de armonizar la regulación contable de los países de la Unión Europea. Como consecuencia de esta reforma surgieron dos nuevos Planes Generales Contables, también conocidos como PGC 2007, uno destinado a PYMES y otro a grandes empresas. Sin embargo esta reforma no se transformó en una gran mejora de la situación contable de las entidades sin ánimo de lucro, ya que en el propio PGC 2007 se establecía que: “Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones en materia contable, seguirán aplicándose en todo aquello que no se opongan a lo dispuesto en el presente Plan General de Contabilidad”, y más adelante añadía: “En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles obligadas, por sus disposiciones específicas, a aplicar

alguna adaptación del Plan General de Contabilidad seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de PYMES, en los aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas". (García Ortega 2015).

A raíz de esta aprobación, en el caso de las entidades cooperativas, por lo tanto, podían seguir aplicando sus normas contables específicas (aprobadas en 2003), en todo lo que no se opusieran al nuevo PGC, exceptuando el criterio de distinción entre fondos propios y ajenos que se establecía en las normas. Este último criterio, era en sí mismo, radicalmente opuesto al abogado por el nuevo PGC para calificar las diferentes fuentes de financiación de la empresa. Sin embargo, se permitió que las cooperativas pudieran seguir aplicándolo, transitoriamente, hasta 31 de diciembre de 2009, aunque posteriormente se amplió el plazo en un año más, hasta 31 de diciembre de 2010. (Genovart Balaguer 2017).

De manera general en las entidades sin fines lucrativos, tendrían que recurrir a la adaptación del Plan General de Contabilidad de 1998 para regular aquellos aspectos contables que no hubieran sido tenidos en cuenta dentro del nuevo Plan General de Contabilidad de 2007. Esto supuso que las entidades sin fines lucrativos tenían que recurrir tanto al Plan Contable de entidades sin fines lucrativos de 1998, como al PGC 2007 y a ciertas recomendaciones que iba publicando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para poder elaborar su información contable, lo que provocó una situación claramente ineficiente. (García Ortega 2015).

El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), haciendo uso de sus competencias, publicó la Orden Ministerial EHA/3360/2010, de 21 de diciembre por la que se aprobaron las nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, que derogó la Orden ECO/3614/2003. Esta nueva normativa, actualizó las normas anteriores incluyendo los postulados del actual Plan General de Contabilidad y en el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. (Genovart Balaguer 2017). Aunque el objetivo de las nuevas normas es proporcionar a las cooperativas una normativa contable eficaz a la hora de suministrar información financiera, también podemos encontrar muchos de los criterios y reglas establecidos en las normas del 2003, procediendo en muchos casos, a una simple revisión formal de su contenido (Calvo, 2011).

La adaptación del PGC 2007 para las entidades sin fines lucrativos llegó en el año 2011 con el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprobaban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, fue en el año 2013 cuando la legislación contable de las entidades sin fines lucrativos llegó a su fin, como consecuencia de la Resolución, de 26 de marzo, de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; por la que se aprobaba el Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos y el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. Ambos planes continúan en vigor en la actualidad y son sobre los que hemos trabajado en el presente estudio. (García Ortega 2015).

La evolución de esta normativa a lo largo del tiempo se puede comprobar en la siguiente tabla:

Tabla 1. Evolución de la normativa contable de la Economía social

Año	Norma	Estado
1998	Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.	Derogado por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre
2003	ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.	Derogada por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre
2010	Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.	En vigor
2011	Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.	En vigor
2013	Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos.	En vigor
2013	Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.	En vigor

Fuente: Elaboración propia.

Como primer paso vamos a establecer algunas de las diferencias entre el PGC 2007 y el Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos, para ver si alguna de ellas afecta a la recogida de información medioambiental por parte de las entidades sin fines de lucro. Haciendo un análisis comparativo de ambos planes contables podemos establecer una pequeña relación con las diferencias más importantes encontradas: para las entidades sin fines de lucro tanto el estado de flujos de efectivo como el estado de cambios en el patrimonio dejan de ser estados contables; la denominada “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” en el PGC 2007 pase a denominarse “Cuenta de Resultados” en el Plan Contable de entidades sin ánimo de lucro; cambios en los conceptos de activo y de ingreso al carecer de ánimo de lucro estas empresas, concretamente distingue entre “Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo” y “Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo; otra diferencia entre ambos planes es la aparición de los denominados inmovilizados cedidos por la entidad sin contraprestación en el Plan Contable de entidades sin fines lucrativos, siendo estos las entregas o cesiones que la entidad hace de

un inmovilizado sin esperar una contraprestación; aparición de los denominados bienes de Patrimonio Histórico; en el Plan Contable de entidades sin ánimo de lucro las subvenciones no reintegrables se contabilizan directamente en el patrimonio neto, mientras que en el Plan General Contable de 2007 las subvenciones de este tipo representaban un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias; la memoria, pasa a integrar el estado de flujos de efectivo, y se incluye el apartado 24 denominado “Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración” (García Ortega, 2015).

Como se puede comprobar, ninguna de estas diferencias afecta al registro de la información contable medioambiental directamente, por lo que trabajaremos directamente sobre las partidas que puedan verse afectadas por actividades medioambientales.

Además de todo lo anterior, también es importante para estas empresas la calidad, relevancia, la fiabilidad y neutralidad, así como su correspondencia con la sostenibilidad, de la información social y medioambiental que publican (Larrinaga, Moneva, & Ortas, 2019).

Esto supondrá la generación de un marco contable conceptual adaptado específicamente a la Economía Social y que recoja los aspectos medioambientales clásicos, pero también aquellos que la contabilidad tradicional no es capaz de recoger en sus informes financieros, tal y como se ha expuesto anteriormente, mejorando la transparencia y la participación de los distintos grupos de interés en la toma de decisiones.

Para la empresa van a existir principalmente cuatro motivaciones (Fundació Fòrum Ambiental, 1999) para usar la Contabilidad Ambiental:

1. Exigencias legales: el empresario cumple, en un primer momento, con la normativa legal vigente.
2. Razones económicas: la creciente normativa puede obligar a los directivos a controlar con más exactitud sus riesgos ambientales ante la amenaza de sanciones, multas o proceso administrativo-penal, pero también para reducción de costes de producción y posibilidades de acceder a determinados mercados.
3. Razones medioambientales o de gestión interna: la propia empresa elige implementar la gestión ambiental y su control y seguimiento periódicos
4. Demandas de los stakeholders o de imagen social: las empresas cada vez están sometidas a mayor presión de los grupos de interés.

Podemos encontrar varios precedentes en nuestra legislación a la hora de incluir información de carácter social en las cuentas anuales, pero el principal es la obligación, para las sociedades de capital, de incluir en la memoria información sobre el medioambiente -las actuaciones medioambientales, los activos adquiridos con el fin de minimizar el impacto medioambiental y las contingencias relacionadas con la protección y mejora del medioambiente (Genovart Balaguer 2017).

Primeramente, vamos a comprobar las subcuentas presentes en los Balances o en las cuentas de resultados que “oficialmente” son utilizadas para recoger las partidas medioambientales específicamente. Estas cuentas son las señaladas por la Resolución de la ICAC 2002. Según esta resolución las cuentas a utilizar en la gestión ambiental serían las siguientes:

- 143. Provisión para desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizados. Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo. Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:
- 145. Provisión para actuaciones medioambientales. Las constituidas como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente.
- 622. Reparaciones y conservación. Son los gastos de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, así como los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados de los Sistemas Integrados de Gestión de Residuos (Ley 11/1997, de 24 de abril, y Ley 10/1998, de 21 de abril). Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:
 - 6220. Reparaciones y conservación en general.
 - 6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente.
- 623. Servicios de profesionales independientes. Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de Economistas, Abogados, Auditores, incluidos los medioambientales, Notarios, etc., así como las Comisiones de Agentes mediadores independientes. Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:
 - 6230. Servicios profesionales independientes.
 - 6233. Servicios medioambientales.
- 7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales: Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Tabla 2. Cuadro de cuentas medioambientales

Grupo	Cuenta	Concepto
Financiación básica	143	Provisión para desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizados
	145	Provisión para actuaciones medioambientales.
Inmovilizado	No hay cuentas específicas	
Existencias	No hay cuentas específicas	
Acreedores y deudores	No hay cuentas específicas	
Cuentas financieras	No hay cuentas específicas	
Compras y gastos	6223	Reparaciones y conservación del medio ambiente
	6233	Servicios medioambientales
Ventas e ingresos	7955	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.

Fuente: Elaboración propia.

Además de las subcuentas antes indicadas, según el PGC 2007, la Memoria es el único estado o cuenta anual en el que la empresa puede aportar información específica sobre el Medioambiente. Dentro de la Memoria, en su apartado 15. Información sobre medio ambiente, la empresa facilita información relevante medioambiental, con la siguiente estructura:

- a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.
- c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 14. Provisiones y contingencias.
- d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente. Es lo que hemos identificado como responsabilidad medioambiental contingente.
- e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.
- f) Compensaciones a recibir de terceros.

También en otros dos apartados de la Memoria se deberá aportar información significativa sobre otros elementos relacionados con la actividad medioambiental de la empresa y más concretamente en los siguientes:

1. En el apartado «4. Normas de registro y valoración», se indicarán los Criterios de valoración. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente. Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental. Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.
2. En el apartado «12. Situación fiscal» se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.

Como se puede observar, la información medioambiental de las empresas solamente queda reflejada en cinco subcuentas específicas y en tres epígrafes de la memoria, lo que resulta claramente insuficiente para mostrar la riqueza de información sobre el Medio ambiente que pueden aportar las empresas de Economía social.

7. La Economía Social y los Objetivos de Desarrollo Sostenible

Brown y Hicks (2007), afirman en su trabajo que las entidades de Economía Social tienen la tarea de equilibrar la compleja interacción entre los objetivos sociales y los económicos y que la información del rendimiento es un componente necesario de la rendición de cuentas y una valiosa herramienta de gestión. Desde un punto de vista más positivo, podríamos decir que las organizaciones de Economía Social tienen la fortaleza que le confiere la conjugación armónica de sus objetivos económicos, sociales y medioambientales y sus principios de funcionamiento, de contribuir a las políticas y desafíos del desarrollo, a la reducción de la pobreza y al logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). (González 2019).

Si analizamos los ODS podemos identificar las tres dimensiones: el desarrollo económico, la inclusión social y la sostenibilidad ambiental. Podemos decir que “la economía social está comprometida con los ODS porque su modelo empresarial está centrado en las personas, es socialmente responsable y se basa en unos valores donde la participación, la transparencia, la democracia, la solidaridad y la cohesión social son las señas de identidad”. (CEPES 2019). El Grupo de Trabajo Interinstitucional de las Naciones Unidas sobre Economía Social y Solidaria, en su documento “Aplicar la Agenda 2030 a través de la economía social y solidaria” (Naciones Unidas 2015) pone de manifiesto que la Economía Social puede desempeñar un papel clave en la implantación de los ODS “mediante la promoción de un desarrollo inclusivo y sostenible a través de innovaciones y prácticas sociales, institucionales y tecnológicas concretas”. Los ODS medioambientales en los que se podría trabajar dentro del ámbito de la Economía Social podrían ser los siguientes:

- ODS 2: poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible,
- ODS 6: Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos.
- ODS 7: garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos
- ODS 12: garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles
- ODS 13: adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos
- ODS 14: conservar y utilizar sosteniblemente los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible
- ODS 15: proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad.

Teniendo en cuenta que gran parte de la actividad de la Economía Social se centra en la agricultura y suministro de alimentos a través de cooperativas, el comercio justo y las redes alimentarias alternativas y que muchas de estas organizaciones utilizan prácticas agroecológicas, además de abordar cuestiones como la economía circular, la reducción de desperdicio, el papel de las organizaciones de Economía Social será crucial para transformar las modalidades de consumo, contrarrestando las tendencias al consumo excesivo, así como conjugar el crecimiento económico y la sostenibilidad medioambiental (Naciones Unidas 2015)

8. Discusión

Podemos comprobar como cada día proliferan más conceptos e ideas como pueden ser los ODS, economía circular, capital natural, límites del crecimiento, informes integrados o aseguramiento. Estos conceptos deben ser desarrollados y estudiados dentro del marco de la Contabilidad medioambiental (Larrinaga, Moneva, & Ortas, 2019).

Macías Ruano (2018) también concluye que «las cooperativas y otras empresas de tipo mutualista y asociativo tienen una larga tradición en combinar viabilidad económica y responsabilidad social gracias al diálogo entre las partes interesadas y a la gestión participativa, y pueden servir de referencia a otras organizaciones». Por otro lado, el artículo 4 de la Ley 5/2011, de la Economía Social en el tercer principio orientador de las entidades de la economía social, relaciona directamente el concepto de desarrollo sostenible con el de economía social, exigiendo que el agente económico que pretenda ser considerado como entidad de la economía social, procure el desarrollo local, la cohesión social, y la sostenibilidad.

Vistos los apartados anteriores, comprobamos que la información sobre el desempeño social podría revelarse tanto en el informe de gestión, como en la memoria. Con independencia de que su ubicación natural sea en el informe de gestión, siempre que dicha información conste en la memoria de las cuentas anuales, ésta deberá tener carácter cuantitativo, aunque

también se podrá incluir información cualitativa, siempre que dicha información, si procede, pueda ser verificable por los auditores. (Genovart Balaguer 2017).

En el documento “Marco conceptual de la información financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos” (AECA, 2008), se afirma que para la adecuada interpretación de la información que reza en los estados financieros, debe “replantearse la utilidad de ciertas magnitudes tradicionales, así como la introducción de otro tipo de información complementaria que pudiera ser útil a la hora de analizar adecuadamente las actividades que realizan”.

En julio de 2012, AECA presentó su nuevo documento “Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos”, elaborado por la Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos. En dicho Documento se manifiesta, que la Cuenta de Resultados por sí sola no es capaz de informar sobre la gestión llevada a cabo por una entidad, por lo que consideran necesario el uso de indicadores para “revelar de forma directa y sintética la adecuación de la gestión al logro de los objetivos y fines sociales”.

9. Conclusiones

Las empresas de Economía Social son un claro ejemplo de compromiso e implicación con la sostenibilidad y por lo tanto deberían recoger en sus estados financieros los aspectos medioambientales a través de la implantación de un sistema de cuentas y partidas medioambientales específicas, siguiendo las premisas de la Contabilidad medioambiental.

En el caso de las entidades de Economía social, la principal motivación para el uso de la Contabilidad Ambiental será medioambiental y de gestión interna, al ser entidades comprometidas con su entorno, que no buscan la maximización de los beneficios para captar inversionistas. Esto también les permitirá analizar más claramente el cumplimiento de las exigencias legales y por supuesto una mejora de su imagen social.

Todo esto nos lleva a concluir que las demandas de información medioambiental a las empresas cada vez son mayores y la contabilidad financiera ha resultado insuficiente a la hora de cumplir este objetivo. Para ello las empresas, especialmente las de Economía social, se deben dotar de herramientas que les faciliten la publicación y utilización de esta información. La Contabilidad ambiental puede ser una de esas herramientas para la mejora de la gestión de las responsabilidades medioambientales de las empresas y su incorporación en la toma de decisiones. Todo ello pasa por el desarrollo de un marco conceptual de la Contabilidad medioambiental adaptado a las empresas de economía social que recoja los principales conceptos y principios contables específicos aplicables, como pueden ser los conceptos de responsabilidad ambiental, externalidad, prevención o evitación, reparación o gestión de riesgos medioambientales, además de desarrollar indicadores específicos para la Economía social que recojan la evolución de los aspectos medioambientales.

El establecimiento de los Objetivos Mundiales (ODS) se han convertido en un llamado universal a la adopción de medidas para poner fin a la pobreza, al cambio climático, la desigualdad económica y potenciar la innovación, el consumo sostenible, la paz y la justicia. Todo ello ha

constituido un cambio de paradigma y de actitud de la sociedad y de las organizaciones, quedando reflejado en la aparición de conceptos como la responsabilidad social corporativa, la economía circular, el capital natural, los límites del crecimiento, o los informes integrados, formando parte ya de nuestra cultura socioeconómica. La preocupación por el Medio ambiente se ha convertido en un objetivo permanente de la Economía Social, siendo un reto y a la vez una oportunidad para la consecución de los ODS. Las empresas que quieran implantar los ODS en su gestión y garantizar el uso sostenible de los recursos naturales, deberán establecer políticas que busquen ser responsables social y ambientalmente.

Una futura línea de trabajo podría ser el estudio de los efectos de la implantación de la contabilidad ambiental en organizaciones de Economía social y su evolución. Además, esta línea de trabajo tiene la capacidad de unir varias áreas complementarias, economía, derecho, sociología, ética y medioambiente, por lo que la convierte en una investigación multidisciplinar. Las posibilidades de investigación en esta área son infinitas por lo que un trabajo interesante sería identificar las interrelaciones entre el desarrollo sostenible y la contabilidad en entidades de Economía Social, para poder establecer vínculos, roles y efectos.

Bibliografía

AECA (2008): *Marco conceptual de la información financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos*.

AECA (2012): *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*.

ALVARADO, E. & ZAMORA, V. (2015): "Contabilidad ecológica, reflexión sobre las normativas", *Revista DELOS Desarrollo Local Sostenible*. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/delos/28/contabilidad.html>

AMAY-VICUÑA, R., NARVÁEZ-ZURITA, C. & ERAZO-ÁLVAREZ, J. (2020): "La contabilidad ambiental y su contribución en la responsabilidad social empresarial", *Dominio de las Ciencias*, 6, 68-98. DOI: <http://dx.doi.org/10.23857/dc.v6i1.1137>

AMIGO CASSON, A. (2018): "¿Qué es la contabilidad social y ambiental?", *Revista Activos*, 16 (30). DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5063>

ARIEL, D., FERNÁNDEZ, S. & GORBACH, L. (2001): "Concepto sobre contabilidad y medioambiente: referencias a un caso regional", *Anuario Facultad Ciencias Económicas*, Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco (U.N.P.S.J.B).

AVELLÁN HERRERA, N. (2019): "Contabilidad ambiental y la responsabilidad social empresarial dentro del panorama mundial del desarrollo sostenible", *ECA Sinergia*, 10 (2), 105-115. DOI: [10.33936/eca_sinergia.v10i2.1596](https://doi.org/10.33936/eca_sinergia.v10i2.1596)

BEBBINGTON, J. & LARRINAGA, C. (2014): "Accounting and sustainable development: An exploration", *Accounting, Organizations and Society*, 39 (6), 395-413. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>

BLANCO RICHART, E. (2006): *Influencia de la legislación en la información medioambiental suministrada por las empresas. Un estudio regional*, Tesis Doctoral, Universidad Rey Juan Carlos. Disponible en: <https://eciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/504/TESISBLANCORICHART.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

BROWN, L. & HICKS, E. (2007): "Accounting for the Social: Incorporating Indicators of the Co-operative Difference into Strategic Planning", CIRIEC conference in Victoria.

CALVO, L.C. (2011): "Convergencia de la normativa contable internacional: una visión desde Europa", *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 93, 3-4. Disponible en: <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista93/93.pdf>

CATCHPOWLE, L. & SMYTH, S. (2016): "Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis", *Accounting Forum*, 40(3), 220-234. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.05.001>

CENTENO, M. (2010): "Un Plan de cuentas Integrado. ¿Si o no?", *Foro virtual de Contabilidad y Social*, Buenos Aires, FCE-UBA, CONICET. Disponible en: http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf

CENTENO, M. (2019): "Medio ambiente, Empresa y Contabilidad", *Gestión Joven*, 19(5). Disponible en: http://elcriterio.com/revista/contenidos_19/5.pdf

CEPES (2019): *La contribución de la Economía Social a los objetivos de desarrollo sostenible. 4º Informe sobre la experiencia de las empresas españolas*. Disponible en: <https://www.cepes.es/files/publicaciones/117.pdf>

COCHRAN, P. & WOOD, R. (2017): "Corporate social responsibility and financial performance", *Academy of management Journal*, 27(1), 42-56. DOI: <https://doi.org/10.5465/255956>

DILLARD, J., YUTHAS, K. & BAUDOT, L. (2016): "Dialogic framing of accounting information systems in social and environmental accounting domains: Lessons from, and for, microfinance", *International Journal of Accounting Information Systems*, 23, 14-27. DOI: [10.1016/j.acinf.2016.10.001](https://doi.org/10.1016/j.acinf.2016.10.001)

ESTEBAN PASCUAL, P. (2018): *El Tercer Sector en la economía española*. Disponible en: <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/34244/TFG-E-546.pdf?sequence=1>

FERNÁNDEZ CUESTA, C. (2004): "El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate", *Contabilidad y Auditoría*, 19 (10), 29-38. Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v10_n19_03.pdf

FUNDACIÓ FÒRUM AMBIENTAL (1999): *Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa*, Agencia Europa del Medio Ambiente, Disponible en: http://wp.forumambiental.org/wp-content/uploads/2017/11/991109_contabilidad_ambiental.pdf

GALLEGO-ÁLVAREZ, P. & ORTAS, P. (2017): "Corporate environmental sustainability reporting in the context of national cultures: A quantile regression approach", *International Business Review*, 26(2), 337-353. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.09.003>

GARCÍA ORTEGA, J.A. (2015): *La economía social en España: el caso de Cruz Roja*. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/16763/TFG-0%20712.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

GENOVART BALAGUER, J.I. (2017): *Aspectos económico-contables de las sociedades cooperativas*, DOI: <https://doi.org/10.5209/REVE.61932>

GONZÁLEZ, Y.M. (2019): "La Economía Social y Solidaria y los Objetivos de Desarrollo Sostenible", *Cooperativismo y Desarrollo: COODES*, 7(3), 286-289. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7122044.pdf>

GRAY, R., BEBBINGTON, J. & WALTERS, D. (2004): *Contabilidad y auditoría ambiental* (No. 657.73 G781c), Bogotá (CO): Ecoe Ed.

GRAY, R., OWEN, D. & ADAMS, C. (1996): *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall.

GUEVARA, A. & GALVIS, M. (2019): "Una mirada a la contabilidad ambiental en Colombia desde las perspectivas del desarrollo sostenible", *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 27(1), 87-106. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.3196>

HUANG, X. & WATSON, L. (2015). "Corporate social responsibility research in accounting", *Journal of Accounting Literature*, 34, 1-16. DOI: 10.1016/j.acclit.2015.03.001

ICAC (2002): *Resolución de 25/03/2002 por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*. BOE 4/04/2002. Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2002/04/04/pdfs/A12831-12834.pdf>

ISA, F., ORTÚZAR, M. & QUIROGA, R. (2005): *Cuentas ambientales: conceptos, metodologías y avances en los países de América Latina y el Caribe* (Vol. 30). United Nations Publications. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/4730/1/S0412954_es.pdf

LARRINAGA GONZALEZ, C. (1995): *La relación entre las practicas contables y el medio ambiente*. Universidad de Sevilla. Disponible en: http://riubu.ubu.es/bitstream/10259/92/5/T_37.pdf

LARRINAGA, C., MONEVA, J. & ORTAS, E. (2019): "Veinticinco años de Contabilidad Social y Medioambiental en España: pasado, presente y futuro", *Spanish Journal of Finance and Accounting*. DOI: <https://doi.org/10.1080/02102412.2019.1632020>

LEAL, J. (octubre de 2005): *Ecoeficiencia: marco de análisis, indicadores y experiencias. Serie Medio Ambiente y Desarrollo*, 105. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5644/S057520_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y

LORENZO, J., SÁNCHEZ, I. & GALLEGO-ÁLVAREZ, I. (2009): "Características del consejo de administración e información en materia de responsabilidad social corporativa", *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 38(141), 107-135. DOI: 10.1080 / 02102412.2009.10779664

MACÍAS RUANO, A. (2018): *La Economía Social y el Desarrollo Sostenible, un camino común que marcan sus principios*. XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. Disponible en: <http://ciriec.es/wp-content/uploads/2018/09/COMUN-075-T10-MACIAS.pdf>

MALDONADO CALERO, J. & VITERI MARTINEZ, M. (2016): "Contabilidad, responsabilidad social corporativa y sostenibilidad", *Revista Publicando*, 3(9), 579-588. Disponible en: https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/383/pdf_239

MANTILLA PINILLA, E. (2006): "La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible", *Revista Internacional Legio de Contabilidad y Auditoria*, 25, 133-160.

MARTÍNEZ-FERRERO, J., PRADO-LORENZO, J. & FERNÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. (2013): "Responsabilidad social corporativa vs. responsabilidad contable", *Revista de Contabilidad*, 16(1), 32-45. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(13\)70004-9](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(13)70004-9)

MEJIA SOTO, E. (2010): *Contabilidad Ambiental, Crítica al Modelo de Contabilidad Financiera*. Armenia: Universidad del Quindío.

MEJIA SOTO, E. (2014): "Marco conceptual de la biocontabilidad", *Sinapsis*, 6(6), 147-178. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4955412.pdf>

MERA, P. (2017): "Desarrollo y carácter normativo de la Contabilidad Ambiental en el Ecuador", *Revista científica retos de la ciencia*, 1(2), 180-191. Disponible en: <https://retosdelacienciaec.com/Revistas/index.php/retos/article/view/153/100>

MOZAS, A. (2019): *Contribución de las cooperativas agrarias al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Especial referencia al sector oleícola*, CIRIEC-España.

NACIONES UNIDAS (2002): "Contabilidad ambiental y económica integrada. Manual de operaciones", *Estudios de métodos*, Serie F, N° 78. N° de venta: S.00.XVII.17. Disponible en: https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_78s.pdf

NACIONES UNIDAS (2015): *Aplicar la Agenda 2030 a través de la economía social y solidaria*. Disponible en: http://unsse.org/wp-content/uploads/2014/08/ES_Final_Position_Paper_SSE_SDGs_FAO_Geneva_es.pdf

OBREGON, L. (2017): "La ética, el desarrollo sostenible y la responsabilidad social, en las organizaciones", *Dictamen Libre*, 20, 59-64. DOI: <https://doi.org/10.18041/2619-4244/dl.20.2890>

PRIEGO, M., LÓPEZ, J. & MARTÍN, F. (1999): "Introducción de los factores medioambientales en el Plan General de Contabilidad. Hacia una nueva normalización contable en España", *I Jornada de Contabilidad Financiera*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, 171-182.

RUBENSTEIN, D. (1994): *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation*. London: Quorum Books.

TFSSE-ONU (2014): *La Economía Social y solidaria y el reto del Desarrollo sostenible*, Disponible en: http://unsse.org/wp-content/uploads/2014/08/Position-Paper_TFSSE_Esp1.pdf

VÉLEZ BUNZL, A.C., SUAREZ ZULUAGA, A., RESTREPO TABORDA, L., VÉLEZ MONCADA, J. & PEREA MESA, Y. (2007): "Contabilidad Ambiental", *Semillero de Investigación*, Medellín: Departamento de Ciencias Contables. Universidad de Antioquia.

VILLALBA EGUILUZ, U. & PÉREZ DE MENDIGUREN, J. (2019): "La economía social y solidaria como vía para el buen vivir", *Iberoamerican Journal of Development Studies*, 8 (1), 106-136. DOI: https://doi.org/10.26754/ojs_ried/ijds.338

WIRTH, M. (2001): *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento. Editorial La Ley*, Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1156_WirthMC.pdf

YUEN, K., THAI, V. & WONG, Y. (2017): "Corporate social responsibility and classical competitive strategies of maritime transport firms: A contingency-fit perspective", *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 98, 1-13. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.tra.2017.01.020>

ZABALA LUNA, M. (2016): *Relación de la contabilidad ambiental y las normas internacionales de información financiera: mini revisión de literatura*, Bachelor's thesis, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Disponible en: <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/21016/ZabalaLunaMariaCamila2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

