

IMPLICACIONES CONTABLES DEL ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD SOCIOAMBIENTAL*

ACCOUNTING IMPLICATIONS OF THE ORIGIN AND EVOLUTION OF THE CONCEPT OF ACCOUNTING SOCIOENVIRONMENTAL

Diego Fernando Rodríguez Jiménez**

Lina Marcela Sánchez Vásquez***

Recibido: 21/07/2013

Aceptado: 28/10/2013

Resumen

El presente documento es una reflexión sobre el origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental en la disciplina contable; para lo cual se pretende desarrollar una investigación descriptiva de tipo cualitativo. En este orden de ideas, la primera parte aborda la evolución del concepto de la contabilidad socioambiental, la segunda parte se ocupa de las posiciones disciplinares de la contabilidad con el ánimo de abrir la discusión de los diferentes enfoques de investigación que se encuentran en la disciplina contable. La tercera abre la discusión sobre el enfoque funcionalista de la contabilidad buscando la caracterización de la contabilidad ambiental desde una perspectiva macrocontable y microcontable. Finalmente, se concluye que la contabilidad deberá ampliar su estructura de cuentas y pasar de un sistema financiero a un sistema contable que tengan en cuenta la dimensión medioambiental en los estados e informes.

Palabras clave: contabilidad socioambiental, cuentas contables ambientales, responsabilidad organizacional.

Abstract

This paper is a reflection on the origin and evolution of the concept of social and environmental accounting in the accounting discipline; by the above is to develop a qualitative descriptive research. In this vein the first part deals with the evolution of the concept of social and environmental accounting, the second part deals with the discipline of accounting positions with the aim of opening the discussion of different research approaches that are in the accounting discipline. The third part opens the discussion on functionalist accounting, looking for the characterization of environmental accounting, on perspective macro and micro of accounting. Finally we conclude that accounting should expand its structure, and changeaccounts of a financial system to a more appropriate accounting system to take into account the environmental dimension in the states and reports.

Key Words: Accounts environmental accounting, social and environmental accounting, organizational responsibility.

Introducción

El presente documento es una reflexión sobre el origen y evolución del concepto de la contabilidad socioambiental en la disciplina contable. La tesis del documento parte de que hasta el momento las consideraciones ambientales han sido observadas por las organizaciones desde una perspectiva económico-financiera, buscando la manera de resolver los problemas ambientales desde la gestión empresarial. En primera instancia el documento muestra la metodología propuesta para el desarrollo del proyecto, posteriormente se aborda la evolución del concepto de

la contabilidad socioambiental en cuatro periodos; el primero situado en la década de los 70, el segundo y el tercero en los años 80 y 90, y el cuarto periodo a partir del año 2000. La segunda parte del documento se ocupa de las posiciones disciplinares de la contabilidad, con el ánimo de abrir la discusión de los diferentes enfoques de investigación que se encuentran en la disciplina contable (enfoque funcional, interpretativo y crítico). La tercera parte del escrito abre la discusión sobre el enfoque funcionalista de la contabilidad buscando la caracterización de la contabilidad ambiental desde una perspectiva macrocontable y microcontable.

* Este artículo es resultado de la fase I del proyecto de investigación denominado: "Elaboración de una estructura conceptual de cuentas contables ambientales para el tratamiento de los recursos naturales en las empresas marroquinerías del sector industrial de los municipios de Cali Valle y Armenia Quindío", realizado en Convenio por la Universidad La Gran Colombia seccional Armenia, grupo de investigación Gestión Contable Financiera y Tributaria GECOFIT, y la Universidad Libre seccional Cali, grupo de investigación Gestión y productividad contable, durante el año 2012.

** Docente investigador Universidad la Gran Colombia seccional Armenia, Contador público Universidad del Quindío, Candidato a Magister en Contabilidad Universidad del Valle. Investigador del grupo de investigación GECOFIT de la Universidad La Gran Colombia; investigador del grupo de gestión y productividad contable de la Universidad Libre seccional Cali. Correo electrónico: dfrrodriguez@gmail.com, Colombia.

*** Docente investigadora de la Universidad La Gran Colombia seccional Armenia. Contadora pública de la Universidad del Quindío. Magister en Desarrollo sostenible y medio ambiente de la Universidad de Manizales. Investigadora del grupo de investigación GECOFIT. Correo electrónico: sanchezvaslina@miugca.edu.co, Colombia.

Implicaciones contables del origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental

La iniciativa para elaborar cuentas contables ambientales por parte de la ONU nace a principio de los noventa luego de ser celebrada la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Ambiente y el Desarrollo (Cumbre de la Tierra) en Río de Janeiro en 1992. En esta cumbre se revelan los problemas ambientales más apremiantes y surge la necesidad de conocer en forma más explícita y coherente las interrelaciones entre el ambiente y la economía. Un año después la División de Estadística de las Naciones Unidas publica el Manual operativo de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada “SCAEI de 1993” y una a publicación posterior del 2002, cuya finalidad radica en proporcionar directrices concretas para aplicar los módulos del Sistema.

En este sentido, Gómez Villegas (2009: 73) argumenta que:

Toda la oleada de la Contabilidad Medioambiental de Costos, la Contabilidad Medioambiental de Gestión, la Auditoría Medioambiental de Gestión, la Auditoría Medioambiental de Cumplimiento, entre todas las otras manifestaciones, se configuran en diferentes maneras de <representar>, de hacer cognoscibles los problemas ambientales y de dar la apariencia de ser actividades y <riesgos> gestionables por la empresa [...] Por esta vía se coordinan las acciones hacia el medioambiente, creando campos de significación y definiciones. Estas significaciones y definiciones se tornaron profundamente economicistas, desde las miradas más ortodoxas de la economía. De esta manera, se comenzó a concebir el medioambiente como un factor intercambiable o sustituible por capital, todo bajo el amparo de las visiones ingenieriles y economicistas. Así mismo, se generó un campo de microanálisis en el cual el ambiente no sólo debería administrarse en términos del impacto negativo, sino que podía gestionarse para generar ingresos y ser rentable.

Se considera importante este tipo de estudios en la disciplina, pues se hace necesario reconocer la importancia de la contabilidad como una práctica social e institucional. Desde esta perspectiva se pretende ampliar los estudios sobre los recursos naturales, su volumen, su estado actual de deterioro, el grado de agotamiento, etc.; es necesario evaluar el alcance y la cobertura de la contabilidad tradicional en cuanto a la descripción y cuantificación de elementos físicos (naturales) y elementos sociales y culturales (intangibles), donde en forma coherente se estudie la aplicación de prácticas alternativas a la financiera en la organización, de tal manera que genere en la contabilidad interrelaciones entre el ambiente natural, la sociedad y las organizaciones. Esta propuesta es una invitación a repensar la disciplina contable y sus métodos tradicionales (medición, valoración y representación), buscando ampliar el alcance y la cobertura de la contabilidad, además de aportar elementos conceptuales para la construcción de sistemas de información alternos

(al financiero) de tipo cualitativo para el segmento social y ambiental.

Materiales y métodos

Este artículo corresponde a la identificación de los elementos conceptuales de la contabilidad en relación con los aspectos social y ambiental, y sus implicaciones en el ámbito contable. El trabajo aquí presentado se enmarca en el desarrollo del proyecto “Elaboración de una estructura conceptual de cuentas contables ambientales para el tratamiento de los recursos naturales en las empresas marroquinerías del sector industrial de los municipios de Cali Valle y Armenia, Quindío”; investigación de tipo empírico-analítica, dado que su campo de estudio lo constituye un referente organizacional directamente observable constituido por las empresas marroquinerías del sector industrial de Cali, Valle del Cauca, y Armenia, Quindío. Tiene por objetivo “Elaborar una estructura conceptual de cuentas contables ambientales para las empresas marroquinerías del sector industrial de los municipios de Cali y Armenia”.

En esta investigación se busca establecer los elementos conceptuales y metodológicos de las cuentas ambientales para los Recursos Naturales de las empresas marroquinerías del sector industrial de los municipios de Cali, Valle del Cauca, y Armenia, Quindío, definiendo las reglas contables concretas, los objetivos y las características que debe cumplir dicha información, de manera que permitan la comprensión con mayor detalle del “capital natural”, para lograr una descripción general y coherente de la situación ambiental y económica en las organizaciones. Este proyecto de investigación es un estudio de tipo mixto con una primera fase cualitativa en el desarrollo de los primeros dos objetivos específicos: a) “identificar los elementos conceptuales de la contabilidad relacionados con los aspectos social y ambiental” y b) “documentar los métodos de valoración, medición y representación asociados al componente ambiental”. Posteriormente, hay una fase cuantitativa en la ejecución de los objetivos c) “describir los procesos productivos y organizacionales de las empresas marroquinerías de los municipios de Cali, Valle del Cauca y Armenia, Quindío”, y d) “proponer una estructura conceptual de cuentas contables ambientales para los bienes y servicios ambientales aplicables a las empresas marroquinerías del sector industrial de Cali Valle del Cauca y Armenia Quindío”.

Los métodos que se usarán en el desarrollo de la investigación serán: la observación, el estudio de caso, el análisis y la síntesis, los cuales varían de conformidad con el acceso a la información



Diego Fernando Rodríguez Jiménez y Lina Marcela Sánchez Vásquez

necesaria para el desarrollo de los objetivos planteados, así como en función de las características y prácticas propias del sector de estudio. Para cumplir con los objetivos específicos de la investigación, se realiza un exhaustivo rastreo bibliográfico en libros y revistas especializadas.

Este trabajo presenta el adelanto de la fase 1 del proyecto, que corresponde a la identificación de los elementos conceptuales de la contabilidad en relación con los aspectos social y ambiental, y sus implicaciones a nivel contable, en este sentido se busca responder al primer objetivo específico de la investigación.

Resultados

Origen y evolución del concepto

Para Toro y Manquiaradt (2010), el derecho ambiental se entiende como el conjunto de conducta, normas, previsiones, restricciones, límites y autorizaciones para acceder o no a los elementos ambientales. El derecho ambiental en Colombia tiene su referente más remoto en la ley 23 de 1973, que autoriza al Gobierno nacional a expedir el código de recursos naturales y la protección al medioambiente y se dictan otras disposiciones a través del decreto ley 2811 de 1974; lo anterior como una respuesta nacional a la dinámica internacional sobre el surgimiento del derecho ambiental con la Cumbre de Estocolmo en el año 1972.

La Constitución de 1991 busca limitar el desarrollo económico, entendido como crecimiento económico basado en la libertad de empresa, por lo cual se le ha dado la denominación de constitución ecológica o ambientalista, puesto que incorpora principios y derechos a favor del ambiente, los derechos colectivos y ambientales. Posteriormente aparece el periodo de sostenibilidad, el cual inicia a mediados de los años ochenta con el Informe Brundtland y tiene su máxima expresión en la Cumbre de Río de 1992; allí se indican los derechos de las futuras generaciones y la definición de desarrollo sostenible. En este periodo se reglamenta el código de recursos naturales mediante la creación del Instituto Nacional para el Desarrollo de los Recursos Naturales Renovables (INDERENA) y la expedición de la ley 99 de 1993 con la creación del Sistema Nacional Ambiental (SINA) y el Ministerio de ambiente.

Estas consideraciones permiten manifestar que la normativa ambiental colombiana es el resultado de la acogida que realiza el país a los tratados y convenios internacionales, en respuesta a los compromisos que el país ratifica en materia ambiental. En cuanto al surgimiento y evolución del concepto de contabilidad ambiental Gómez Villegas (2009: 58) afirma que

[...] los 60 constituyeron una época de convulsión social y política, signada por la aparente crisis de las sociedades industriales que obligó a la re-flexión [...] sobre el deterioro de las condiciones bióticas de diferentes especies, las crisis ambientales en países industriales y el colapso social y medioambiental de comunidades enteras en los llamados países del tercer mundo, entre otras, hicieron evidente que estábamos irremediabilmente circunscritos a este planeta, un sistema finito del que teníamos poca conciencia y del que dependíamos enteramente.

En tal sentido, advierte el autor, la contabilidad ambiental que hoy conocemos es una respuesta a este contexto. En esta evolución del concepto se pueden evidenciar los siguientes momentos:

MOMENTO	PERIODO	CARACTERÍSTICAS
Primer	1970	<ul style="list-style-type: none"> Surgimiento del campo de la contabilidad social y medioambiental Inclusión de datos contables y financieros en la contabilidad, en especial en los informes financieros tradicionales, relativos a los impactos ambientales del actuar de la empresa Identificación de desembolsos o partidas directamente asociadas al impacto ambiental y a la tenencia de bienes ambientales Aplicación del concepto a nivel microcontable u organizacional Inclusión de partidas asociadas a los elementos de los estados financieros que podrían cuantificarse monetariamente
Segundo	1980	<ul style="list-style-type: none"> ONU: origen del programa de Naciones Unidas para el medio ambiente y el desarrollo Promoción y promulgación del concepto de desarrollo sostenible Tendencias, compromisos y exigencias con la producción limpia y la gestión adecuada de los recursos naturales Ampliación de la noción de medio ambiente asociada a las consideraciones sociales, ambientales y humanas. Presiones sociales e institucionales por tasar los costos sociales y ambientales de la producción Surgimiento de la contabilidad de costos ambientales Surgimiento de la estructura de incentivos fiscales y tributarios por el respeto al medio ambiente Surgimiento de la auditoría ambiental Implementación de sistemas de gestión ambiental que implican el uso de la auditoría de gestión y de cumplimiento medioambiental Uso de la macrocontabilidad en los Estados, Sistema de cuentas nacionales Las variables medioambientales ganan espacio significativo
Tercer	1990	<ul style="list-style-type: none"> Discusiones interdisciplinarias por la evidencia de la crisis ambiental que trasciende de la esfera académica y política y llega a la esfera social Surgimiento de nuevas expresiones desde lo económico, la gestión y la contabilidad con visiones heterodoxas del tema Aparición de conceptos tales como: economía ecológica, gestión de calidad para el ciclo de vida completo, contabilidad de costos ecológicos completos Se instaura la concepción "quien contamina no vende" Participación de la contabilidad en la tasación, valoración y reconocimiento de los reconocimientos económicos que deben realizar los países industrializados por la contaminación que generan. Surgimiento del pacto global y los objetivos del milenio promovidos por la ONU Potenciación de la información empresarial que trasciende visiones convencionales: memorias de sostenibilidad (informes sistemáticos, de orden cuantitativo y cualitativo) Informes en la triple línea de resultados: económico, social y medioambiental Proliferación de organismos y estándares que evalúan los informes y verifican la observancia de criterios ambientales a nivel institucional: SAB8000, FRI, AA1000, ISO26000, la ISO 1400, entre otras
Actual	2000 y siguientes	<ul style="list-style-type: none"> Regulación obligatoria por parte de algunos países de requerimientos de información contable medioambiental Consideraciones medioambientales incluídas en las Normas internacionales de información financiera NIIF La generación de informes medioambientales sigue siendo de carácter voluntario o guiado por incentivos de mercado y/o tributarios



Implicaciones contables del origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental

Ángel (1997, citado por Noguera de Echeverri, 2004:101) expresa que

[...] la perspectiva ambiental surge, de una parte, de los desarrollos diversos que tuvieron la ecología y la antropología — como ciencias que no lograban acotar su objeto de investigación según los parámetros de la academia clásica— y, de otra parte, de las presiones que diversos grupos de la sociedad civil europea, norteamericana y posteriormente latinoamericana habían ejercido y continúan ejerciendo sobre la oficialidad científico tecnológica ligada al manejo, en términos de mercancía, de los «recursos naturales renovables y no renovables.

Posiciones disciplinares sobre la investigación en contabilidad

La evolución de la disciplina contable como ciencia se ha dado mediante un proceso histórico. Tascón Fernández (1997:69-94) afirma que la contabilidad ha nacido de la práctica y su origen fue netamente empírico, en este sentido la contabilidad solo respondía a la necesidad del registro. Es importante reconocer que en el periodo clásico se expone la teoría de la partida doble y es siglos después cuando se da inicio al periodo científico, el cual se caracteriza por el proceso de investigación buscando algunas generalizaciones y obteniendo principios contables.

Así surgen las diferentes escuelas del pensamiento teórico de la disciplina contable, las cuales se iniciaron bajo dos enfoques. El profesor Leandro Cañibano (2001) nombra a estos enfoques como el programa legalista y el programa económico: el programa legalista se representa en Cerboni, quien le da un enfoque jurídico cuya primordial razón es conocer la situación patrimonial. El programa económico se inicia con Basta, considerando el atributo económico como un fin principal de cualquier “empresa”. Cañibano elabora, para cada programa, subprogramas de investigación que atienden a temas específicos. Al respecto, Larrinaga (1997) agrega que en una primera etapa la investigación contable se identificó con la que ha venido a llamarse contabilidad del beneficio verdadero. El desarrollo de este tipo de enfoque se basa en la elaboración teórica de una cuenta de resultados que incluya información para el interior de las organizaciones (costes y beneficios). Este enfoque es también adoptado desde una óptica de contabilidad de gestión.

La corriente positiva en contabilidad se considera la matriz de pensamiento dominante. Según Watts y Zimmerman (1986), su objeto de estudio es explicar y predecir las prácticas contables observadas. En este orden de ideas, la

corriente positivista de la contabilidad pasa del paradigma del beneficio verdadero, al paradigma de utilidad para la toma de decisiones cuyo objetivo es proporcionar información en la cual las organizaciones puedan basar las decisiones económicas. Watts y Zimmerman (Ibíd.) argumentan que el paradigma de la utilidad se divide en dos enfoques a los que la información debe satisfacer; el primero es de carácter informativo y el segundo de carácter contractual. Dentro del paradigma de la utilidad para la toma de decisiones subyacen la teoría de la agencia y la teoría de la firma.

Clasificación de la investigación contable

Por una parte se encuentra el extremo objetivista y la racionalidad económica como enfoque dominante en la investigación funcionalista de la contabilidad. Por otra parte los enfoques alternativos de investigación científica, que son una herramienta que permite comprender y mejorar los mecanismos de funcionamiento de investigación en contabilidad.

Por lo anterior, la clasificación de la investigación en contabilidad ha sido influenciada por los métodos utilizados en las ciencias naturales. Belkai (1992 citado por Larrinaga, 1999) identifica en la contabilidad una serie de paradigmas que luchan por su aceptación. Cañibano (2001), en cambio, reduce la investigación contable a programas de investigación, entre los más representativos se encuentran los programas de investigación legalista y el programa de investigación económico-formalizado. Sin embargo, los anteriores trabajos que trataron de identificar los paradigmas en contabilidad y los programas de investigación, se reconocen todos bajo una única filosofía común dominante conocida como el enfoque funcionalista.

Perspectiva funcionalista

Este enfoque funcionalista pretende ser la única forma de investigación en contabilidad basándose en supuestos racionalistas y objetivistas. Así, Larrinaga (1999) describe que el extremo objetivista entiende que lo social y sus estructuras tienen una realidad concreta y empírica que es independiente, anterior y externa al conocimiento. Por ello, su conocimiento puede adquirirse mediante la observación parcial e interpretarse de forma fraccionada. Una particularidad importante de este enfoque es la idea de progreso que caracteriza al pensamiento occidental, en la cual el mundo puede hacerse mejor a través de la acción humana (tecnología) que va indisolublemente unida al pensamiento moderno del crecimiento ilimitado.

Diego Fernando Rodríguez Jiménez y Lina Marcela Sánchez Vásquez

Desde este punto de vista, el principal propósito de la investigación es la identificación de disfuncionalidades (dicho de otro modo, la resolución de problemas). De manera que nadie discute que el estudio de la contabilidad se plantee exclusivamente en términos de problemas a resolver, partiendo de algo que funciona mal, y se supone que el investigador debe proponer soluciones desde un carácter prescriptivo. Desde esta perspectiva el funcionalismo niega al sujeto cualquier posibilidad de intervención en la evolución y constitución de las instituciones; la única acción del sujeto está concebida a través del racionalismo (juicio/ racionalidad humana).

Perspectiva interpretativa

Carlos Larrinaga (1999) expone que la investigación interpretativa, en sentido opuesto al enfoque de investigación funcionalista, se caracteriza, en primer lugar, por el hecho de no estar interesados en la resolución de problemas. Para la perspectiva interpretativa los problemas están ahí, pero el investigador interpretativo no los plantea en forma apriorística sino que trata de estudiar su naturaleza como un fenómeno más de la realidad. La idea fundamental que subyace en la investigación interpretativa es que la realidad social es una construcción humana y que, por lo tanto, solo podemos comprender un hecho social interpretando a sus actores.

Algunas presunciones de la investigación interpretativa

Larrinaga (1999) expone que la corriente interpretativa solo puede comprender el mundo social a través de una comprensión de las personas, ya que estas actúan en forma intencionada en función de sus percepciones y creencias. El lenguaje se convierte en un elemento clave para que una acción adquiera significado; en este sentido, el método de investigación interpretativa difiere totalmente del método lineal de investigación de las ciencias naturales preferido por la corriente dominante de investigación en contabilidad.

En una vía similar, Chua (1986) y Jonsson y Macintosh (1997, citados por Larrinaga, 1999) argumentan que el significado que tienen las prácticas contables es el resultado de la interacción social, por lo que la información o el lenguaje contable pueden tener diferentes significados en función de los contextos sociales, políticos e históricos. Las prácticas contables forman parte de una realidad que está siendo continuamente recreada y son siempre representaciones imperfectas de las cosas; además los significados contables ayudan a objetivar la realidad social.

Perspectiva crítica

En los argumentos anteriores Larrinaga (1999) describía la investigación en contabilidad desde un enfoque interpretativo. En este apartado se presentan las posibles corrientes de investigación interesadas por el cambio y los conflictos, las cuales se pueden enmarcar dentro de la denominada perspectiva crítica. Desde esta perspectiva se critica el sistema dominante capitalista, que utiliza y defiende el papel del mercado como mecanismo de asignación eficiente de los recursos. La perspectiva crítica tiene raíces marxistas, presupone que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se produce a través de las generaciones y que genera un conflicto entre las clases favorecidas y la clase oprimida.

Tinker (1985, citado por Larrinaga, 1999) menciona algunas formas en las que interviene de alguna manera la contabilidad, expone que la contabilidad se ha visto obligada a legitimar la apropiación del patrimonio común por parte de las empresas que se instalan en una comunidad, contaminan su medioambiente y luego la abandonan irresponsablemente. Por otro lado, se menciona que el Estado no es un mecanismo corrector del mercado, sino que ayuda a preservar la desigualdad promocionando una falsa conciencia; tanto el Estado como los medios de comunicación mantienen una ideología que ayuda a preservar la desigualdad. Es allí donde entra a jugar la contabilidad un papel protagónico en este orden social, pues la contabilidad se ha constituido como la herramienta que mantiene esta ideología.

Desde el punto de vista crítico, Chua (1986) plantea que no se puede estudiar la contabilidad como una actividad de servicio técnico racional que está separada de las relaciones sociales más amplias, en este sentido la única forma de alcanzar la comprensión de los fenómenos sociales es a través del estudio de los mismos como una totalidad que dé sentido a lo particular. Así el método preferido por esta perspectiva es el estudio histórico porque se presupone que es la única forma de identificar las relaciones entre los eventos.

Discusión

La dimensión ambiental en la contabilidad se ha tornado necesaria debido a los evidentes daños naturales y perjuicios sociales provocados por la industria, el comercio y la tecnología del actual sistema económico. Esta postura se ha visto en la necesidad de acoger la dimensión ambiental y evolucionar a la par de las inquietudes de los movimientos sociales y ecologistas; pasando de una postura inicial indiferente, a la necesidad de reconocer que es indispensable una correcta actuación medioambiental en las todas las organizaciones.

Implicaciones contables del origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental

La problemática ambiental en su génesis es eminentemente social¹. Específicamente, el problema ambiental en la contabilidad radica en ver los recursos naturales desde una perspectiva monetaria, considerando a la naturaleza como una simple mercancía. Lo anterior manifiesta una postura contable indiferente a la problemática ambiental, pues mientras siga prevaleciendo el interés privado sobre los recursos naturales comunes, la contabilidad seguirá abordando en tema ambiental desde la perspectiva netamente financiera.

Además, gran parte de los estudios conocidos apuntan a desarrollar investigaciones para este segmento que, de manera funcional y operativa, se direcciona hacia el establecimiento de una contabilidad ambiental “apropiada” que se ajuste a la arquitectura financiera del sistema capitalista. En este sentido, las organizaciones empresariales consideran estos problemas como simples riesgos ambientales o sociales que pueden ser gestionados. Desde esta perspectiva la contabilidad tradicional financiera ha sido un éxito, pues los negocios convencionales del actual sistema se desenvuelven en medio de un mercado que compite abiertamente por el crecimiento económico ilimitado.

En este contexto, la contabilidad no refleja en forma clara las cuestiones sociales y mucho menos da cuenta del medioambiente y los recursos naturales, pues su información sólo se enfoca en el valor monetario subestimando, omitiendo información sobre el deterioro ambiental.

Lo anterior manifiesta una insuficiencia en la elaboración y posterior revelación de información social y ambiental, que desvía la atención de la contabilidad abordando los recursos naturales desde una perspectiva monetaria que excluye, por ejemplo, la información sobre el agotamiento de los recursos naturales y la degradación ambiental; dando como resultado la ausencia de una contabilidad que reflexione sobre las cuestiones del ambiente natural y que le permita a la sociedad en su conjunto hacer un buen uso de los recursos naturales.

Aplicaciones macrocontables

La contabilidad nacional se presenta como una herramienta indispensable para unificar el lenguaje económico² y como punto de referencia del debate teórico y político en materia macroeconómica. Al respecto, Moisés García (2002:313) plantea que “los modelos contables para las economías nacionales han sido elaborados en una tradición científica distinta de aquellas en la que se han elaborado los modelos contables de las entidades patrimoniales, especialmente los modelos contables para las empresas de negocios”. Asimismo, define que “todas las variables de la circulación económica contenidas en el modelo se refieren a variables macroeconómicas de la economía nacional.” (Id. 319). Las variables macroeconómicas son: Producto Interno Bruto (PIB), Producto Nacional Bruto (PNB), Renta Nacional Disponible Bruta (RNDB) y Ahorro Nacional Bruto (ANB).

La introducción del componente ambiental en las cuentas nacionales de los países ha dado inicio al cálculo de las cuentas ambientales³. La iniciativa para elaborar cuentas contables ambientales se evidencia en la ONU a comienzo de la década de los 90, luego de ser celebrada la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (Cumbre de la Tierra), reunión que tuvo lugar en Río de Janeiro⁴ en 1992. Un año después, la División de Estadística de las Naciones Unidas publica el Manual operativo de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada SCAEI (1993) y, luego, una publicación posterior para el año 2002 cuya finalidad radica en proporcionar directrices concretas para aplicar los módulos del Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada (SCAEI), en un marco común para el desarrollo de información económica y ambiental Integrada.

Para Quiroz y Bustamante (2011:53), a los SCAEI se les critica el hecho de que no puedan por sí mismos constituirse en un marco completo para medir y evaluar las relaciones entre los procesos sociales y los impactos ambientales, dada su dependencia de la información económica construida en SCN. Aspectos por ejemplo,

1 El discurso económico frente al cual nos hallamos es reduccionista e instrumental, se caracteriza por separar el razonamiento económico del mundo biótico-físico; según Naredo (2007) el sistema se enfoca simplemente en el campo del valor monetario, considerando solo útiles para el hombre aquellos objetos que se relacionen directamente con sus actividades industriales, de esta manera la sociedad se desentiende del mundo natural, pues las reglas del mercado obedecen únicamente a compromisos individuales de negocios, utilizando los “recursos naturales” en la producción industrial para obtener utilidades en una competencia global, que cierra completamente los ojos a los daños sociales y ambientales que se generan.

2 Para interpretar el funcionamiento de un sistema económico es necesario, en primer lugar, estudiar su estructura y las interrelaciones existentes entre las partes que lo componen. En efecto, un sistema está caracterizado por el modo y la forma en que se desenvuelven las relaciones de producción entre las clases y grupos socioeconómicos que se han ido conformando a lo largo de un proceso histórico, dinámico y dialéctico (León & Salvador, 1999:9).

3 Sin embargo el Sistema de Cuentas Nacionales sigue ignorando el cálculo de los costos por degradación ambiental y no se refleja en el PIB. Chávez (1993) apunta que “un sistema ambiental económico integrado debe por consiguiente, comprender no solo los aspectos del mercado de las cuentas nacionales, sino también aplicarse a una concepción más amplia de la valoración económica-ecológica”. Desde un punto de vista ecológico el tratamiento de un “recurso natural” por ejemplo los bosques tropicales que representan uno de los hábitats más importantes para una gran variedad de animales y plantas, la valoración ecológica difiere de la del mercado porque esta valora en conjunto y abarca todas las funciones ecológicas del hábitat.

4 En esta cumbre se revelan los problemas ambientales más apremiantes y surge la necesidad de conocer en forma más explícita y coherente las interrelaciones entre el medio ambiente y la economía.

Diego Fernando Rodríguez Jiménez y Lina Marcela Sánchez Vásquez

como la salud, el bienestar social y sus relaciones con los usos de la biodiversidad se vuelven complejos y escapan a la posibilidad de análisis por esta vía.

Por otra parte encontramos las cuentas satélites que son un sistema especial por fuera del marco tradicional de las cuentas nacionales para describir las relaciones entre el medioambiente y la economía, y son tratadas como apéndices informativos de las actividades económicas. Chávez (1993:157) expresa que “estas cuentas obedecen en general, a la necesidad de expandir de manera flexible, la capacidad analítica de las cuentas nacionales en determinadas áreas de interés social, sin desorganizar o sobrecargar la estructura integrada del Sistema de Cuentas Nacionales.”

La contabilidad nacional se relaciona con el ambiente y los recursos naturales a través de las cuentas nacionales, estas cuentas tienen como objetivo describir la estructura de un sistema económico, mostrando la evolución de PIB en el tiempo, es decir, expresando la riqueza de un país en el corto y mediano plazo.

Gómez, Niño y Rojas (2012:55) expresan que:

A primera vista, existe la tendencia a creer que el incremento de este indicador (PIB) se encuentra relacionado con el aumento en el crecimiento económico de una Nación y el bienestar de la sociedad. No obstante, el uso del PIB como indicador de bienestar social se puede catalogar como erróneo, debido a que los aumentos en el crecimiento económico de un país no necesariamente se encuentran relacionados con incrementos en el bienestar social de la población.

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad nacional está legitimando la degradación del ambiente a través de los instrumentos de medición macroeconómicos, pues se supone que mayor es el Producto Interno Bruto un país cuando más agota sus recursos naturales.

Así se confirma que la degradación ambiental no preocupa al mundo desarrollado, por lo tanto, los instrumentos (indicadores) de medición ignoran la verdadera idea del bienestar de una sociedad. Siendo el Producto Interno Bruto el indicador más utilizado en la economía para medir el bienestar, se podría incluir una herramienta de medición alterna como por ejemplo el PIB Ecológico, una medición que vincule la parte económica con la ambiental, tomando en cuenta los costos por agotamiento y degradación del medio ambiente generados por el proceso económico que influya sobre el PIB tradicional.



El SCAEI, que es un sistema satélite del SCN de 1993, proporciona un marco para

determinar la contribución del medio ambiente a la economía e indicar si este se utiliza de modo sostenible, es decir, de modo que pueda seguir haciendo esa contribución en el futuro (ONU, 2002:10). Un sistema integrado de contabilidad ambiental y económica tiene importancia fundamental para predecir esos efectos y repercusiones. Dicho sistema de contabilidad, en el que se detallan los insumos materiales y de energía que recibe la economía y las distintas formas en que emergen esos insumos como desechos, constituye el esquema indispensable para representar los efectos de cualquier política sobre el medio ambiente en toda la economía (Id., 15).

Ya se ha señalado que el esquema básico de las cuentas de oferta y utilización del SCN es una estructura de insumos-producción en que los productos de las industrias se dividen en insumos para otras industrias (como bienes y servicios intermedios) y para la demanda final (ONU, 2002:15). Este sistema de contabilidad permite obtener información muy útil sobre la estructura de la economía. Cuando se utiliza para construir modelos, permite evaluar la totalidad de los efectos de las políticas, porque, como ocurre en la vida real, los cambios que se producen en un sector pueden afectar a la economía en su conjunto por medio de la estructura de insumos-producción.

Gran parte del éxito de este nuevo paradigma dependerá de la medida en que pueda llevarse a la práctica (ONU, 2002:16). La venta de recursos naturales se sigue registrando en parte como valor agregado en las cuentas de producción y de ingresos. El ajuste de los costos de la protección ambiental solo se efectúa en las “cuentas satélite”. Las cuentas del SCAEI deben considerarse como un medio para integrar los cambios del medio ambiente en las mediciones corrientes sin modificar las cuentas convencionales; complementan las cuentas centrales del SCN con cuentas integradas que extienden los límites de los activos de las cuentas nacionales sin modificar los límites de la producción.

El objetivo primario de los sistemas nacionales de contabilidad es la elaboración de cuentas de flujos, que generan principalmente ingresos y productos, y de las diversas magnitudes relativas a esas cuentas. Esas magnitudes son, entre otras, el PIB y el ingreso nacional, el valor agregado, el consumo, el ahorro y la inversión, las exportaciones y las importaciones, la balanza fiscal y la balanza de pagos (ONU, 2002:5). Al ajustar estos valores contables agregados para tener en cuenta los costos ambientales en un sistema integrado de contabilidad integral y económica, se obtiene un panorama más amplio del funcionamiento y los resultados de una economía y, en particular, de los *stocks* y flujos, y de su sostenibilidad (Ibíd.).

Implicaciones contables del origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental

Sin embargo,

[...] para integrar estos efectos plenamente en las cuentas nacionales es necesario atribuirles un valor monetario, existen varios métodos posibles de valoración. Cabe señalar que es necesario contar con medidas físicas de la contaminación (o las emisiones) y el agotamiento (o los usos de los recursos naturales) para calcular el valor monetario de los costos conexos. (ONU, 2002:8)

La aplicación de este método a las cuentas del medio ambiente, utilizando precios de mercado efectivo o “imputado”, permite mantener el mayor grado de coherencia posible con las cuentas convencionales.

Contabilizar los ingresos generados por los recursos naturales sin reflejar la pérdida permanente de su capacidad de generación de ingresos y de otros beneficios derivados de su uso, significa cometer un error fundamental de análisis económico que tiene repercusiones de gran alcance para la riqueza y la prosperidad de un país (ONU, 2002:11). Según las normas de contabilidad vigentes, de acuerdo con las cuales todos los ingresos netos derivados de la liquidación del capital natural se cuentan como ingresos, un país que dependiera de la exportación de recursos naturales daría una impresión muy engañosa del estado y las perspectivas de su economía (Id., 13). La valoración comercial o de mercado de los recursos naturales del módulo del SCAEI, incluye el agotamiento de los recursos naturales y su deterioro causado por la contaminación y otras actividades análogas, en la medida en que las repercusiones ambientales se reflejan en el nuevo valor de mercado de esos activos. En el SCAEI el valor del agotamiento y el deterioro de los activos económicos naturales se traspasan de las cuentas de activos —donde figuraba como costos ambientales en la categoría “otras variaciones de volumen de activos”— a las cuentas de producción. Como se explica el agotamiento de recursos y la degradación ambiental se definen como la pérdida permanente, cualitativa o cuantitativa, de parte o la totalidad de un activo natural, independientemente de los fenómenos naturales de regeneración o reposición. Esto se debe a que la regeneración natural compensaría toda reducción de los recursos naturales, lo cual indicaría que el recurso se utiliza de manera sostenible sin generar escasez y, por consiguiente, valor económico (Id., 25).

Aplicaciones microcontables

El papel de la contabilidad nacional se inscribe en la política macroeconómica del Estado, y este a su vez

es la instancia reguladora del debate medioambiental que enfrenta a los intereses particulares a nivel micro, especialmente los intereses económicos de las empresas. El Estado es entonces el operador que regula y exige a la empresa que asuma compromisos puntuales respecto a la temática medioambiental. En este sentido, Ariza (2012:58) argumenta que “el Estado incluye el énfasis ambiental en su regulación, exigiendo que la empresa asuma compromisos generales y puntuales respecto al debate de la contaminación y el agotamiento de los recursos, el cambio climático, entre otros.”

Empíricamente se ha comprobado que la dimensión ambiental en las empresas es vista como un asunto secundario, que solo importa cuando afecta las ganancias; así las empresas pretenden, mediante el cumplimiento de normas impuestas por el Estado, interiorizar políticas medioambientales que se adecúen a los intereses de crecimiento de la organización. Siguiendo los planteamientos de Ariza (2012), Larrinaga (1997) y Gómez (2004; 2009), se puede decir que la empresa se vio confrontada al orden regulativo de adoptar comportamientos medioambientales.

Lo anterior significó para la empresa la necesidad de interiorizar el término de *Sistema de gestión medioambiental*⁵, que implicó para la disciplina y profesión contable nuevos referentes y nuevas obligaciones: “con ello, el riesgo medioambiental gana un importante espacio en la agenda contable y en los portafolios de servicios de asesores y consultores empresariales” (Gómez, 2009:63). Hay que tener en cuenta que las prácticas contables se desarrollan en un contexto social determinado, donde las fuerzas sociales pueden influir y cambiar la contabilidad, “lo que es contabilizado puede moldear la perspectiva de los actores de la organización sobre lo que es importante, ayudando a crear un visión particular sobre la realidad” (Larrinaga, 1997:978).

Continuando con el argumento anterior, se resalta que la contabilidad es una herramienta significativa para el campo financiero y de gestión que ha impulsado un mercado de asesorías medioambientales⁶, donde las empresas auditoras han comenzado a prestar sus servicios sobre la gestión y el desempeño medioambiental, mediante el desarrollo de indicadores que, según Larrinaga (1997:987), “sirven como instrumentos de relaciones públicas, más que para servir a la sociedad”.

⁵ Los procesos de aseguramiento de la calidad, que suponen el desarrollo de sistemas de gestión como el SGMA, reclaman la constante revisión y constatación de la aplicación de las políticas generales en materia medioambiental y su instrumentalización mediante los diversos planes de acción del sistema (Gómez, 2004).

⁶ Gómez (2004:102) insiste en que la “auditoría medioambiental entra [...], a formar parte integral de las necesidades de los inversores, proveedores, prestamistas y gobierno, quienes requieren información medioambiental financiera de las organizaciones [...] Ante esto, las firmas transnacionales de auditoría han abierto divisiones <medioambientales>, donde ofrecen todo tipo de actividades de consultoría sobre este particular”.

Diego Fernando Rodríguez Jiménez y Lina Marcela Sánchez Vásquez

De acuerdo con lo anterior, la dimensión medioambiental⁷ en la empresa se convierte en un ingrediente más del capital financiero⁸. La interpretación de la realidad a través de informes contables es un recurso (pretexto) utilizado por la empresa para racionalizar el proceso de toma de decisiones. Al respecto, Larrinaga (1997:965) expresa críticamente que “la contabilidad medioambiental se utiliza como un discurso de construcción de la realidad social desde un determinado punto de vista, constituyéndose así como un elemento legitimador de la posición de la empresa dentro de este conflicto.”

Robert y Scapens (1985, citados por Larrinaga, 1997:989) afirman que “el poder real de la contabilidad reside quizá en la forma en que, como una estructura de conocimiento, viene a definir lo que debe y no debe contar como significativo”. En este sentido se debe discutir el referente medioambiental empresarial como sistema de información y control que media la relación entre la empresa y su entorno, ya que la práctica contable oculta las consecuencias negativas medioambientales de las empresas requiriendo para ello instrumentos y sistemas que permitan medir, evaluar y comunicar su actuación ambiental en un periodo de tiempo.

Conclusiones

En respuesta a las actuales necesidades sociales y ambientales, la contabilidad deberá ampliar su estructura de cuentas y pasar de un sistema financiero a un sistema contable más apropiado, que tengan en cuenta la dimensión medioambiental en los estados e informes, de tal manera que se pueda registrar las pérdidas resultantes del agotamiento y la degradación de la naturaleza; y así lograr que la contabilidad, además de dar cuenta del consumo del capital natural, refleje la utilización de este tipo de recursos por parte de las organizaciones: principales causantes de la contaminación del aire, el agua, la fauna, la flora, el paisaje y el campo.

La corriente de investigación dominante es reduccionista ya que se basa en la creencia de que cualquier problema de estudio puede reducirse, obviando su complejidad. En este sentido, los fenómenos importantes que tiene en cuenta esta corriente son de carácter económico, colocando en un segundo plano los fenómenos sociales y ambientales. El racionalismo económico tiene como supuesto que los individuos siempre se comportarán de manera oportunista, de esta manera el funcionalismo niega al sujeto –individuo- cualquier oportunidad de

intervención voluntaria en la evolución y creación de pensamiento, pues la corriente principal es a-política y a-histórica; y por lo tanto la contabilidad se ve como una disciplina neutral, diseñada para evaluar la eficiencia que niega otras posibles configuraciones sociales.

La contabilidad, por lo tanto, debe proponer (con urgencia) un replanteamiento en la forma de observar los problemas y así aportar nuevas soluciones en el campo social y ambiental dentro de las organizaciones. Tradicionalmente las organizaciones empresariales consideran los problemas ambientales como simples riesgos financieros que tienen que ser administrados por la empresa; desde esta perspectiva la contabilidad financiera tradicional ha sido un éxito para este tipo de transacciones, pues los negocios convencionales del actual sistema se desenvuelven en medio de un mercado que compite abiertamente por el crecimiento económico ilimitado.

Partiendo de lo erróneo de esta concepción, la disciplina y profesión contable requiere de diversos estudios que, de manera específica, indaguen la dimensión ambiental en la contabilidad en un contexto micro-macro, buscando establecer cuáles son los obstáculos epistemológicos que se deben superar para construir una verdadera contabilidad ambiental. La prudencia debe estar presente, pues como lo dijo Larrinaga (1997:975) “la contabilidad medioambiental puede ser utilizada en la práctica justamente con los propósitos contrarios a los que nace en la teoría, proporcionando a las organizaciones elementos de legitimación del statu quo y creando barreras al cambio.” ■

Referencias bibliográficas

Ariza Buenaventura, D. (2000). Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría* 4, 160-191.

Ariza Buenaventura, D. (2012). Contabilidad ambiental: estructura de un modelo de análisis. *Seminario de Investigación Maestría en Contabilidad*. Universidad del Valle.

Cañibano C., L. (2001). *Teoría actual de la contabilidad*. Segunda edición, Madrid: Ediciones ICE.

Chávez, G. (1993). *El medio ambiente y los recursos naturales en las cuentas nacionales*. Facultad de ciencias económicas UNMSM. Perú.

Implicaciones contables del origen y evolución del concepto de contabilidad socioambiental

Chua, W. F. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En: Gómez, M., y Ospina, C. (Ed.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 37-78. Universidad de Antioquia - Universidad Nacional.

García, M. (2002). *Contabilidad y circulación económica. Una visión nueva y unificada de la contabilidad*. Madrid: Pearson educación S.A.

Gómez Contreras, J., Niño Galeano, C., y Rojas, C. (2012). Información de la cuenta satélite de ambiente emitida en Colombia (1995-2012): Una revisión crítica. *Revista de la facultad de ciencias económicas* Universidad Militar Nueva Granada.

Gómez Villegas, M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Revista de Contaduría Universidad de Antioquia* 54, 55-78.

Gómez Villegas, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial. *Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría*, abril-junio, 87-119.

Larrinaga, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de financiación y contabilidad*, Octubre-Diciembre, 957-991.

Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista Española de financiación y contabilidad*, enero- junio, 103-131.

León y Salvador. (1999). *La contabilidad Nacional: teoría y métodos*. Quito (Ecuador): Ediciones ABIA-YALA.

Naciones Unidas. (2002). *Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada* SCAEI. Departamento de Estadística.

Naciones Unidas. (1993). *Manual de contabilidad ambiental y economía integrada*.

Naredo, J. (1997). Sobre el origen, el uso y el contenido del término sostenible. *Cuadernos de Investigación Urbanística* (41), 7-18.

Naredo, J. (2007). *Raíces Económica del Deterioro Ecológico y Social*. Madrid: Editorial Siglo XXI.

Noguera de Echeverri, P. (2004). *El reencantamiento del mundo*. Programa de las Naciones Unidas para el Medio

Ambiente - PNUMA - Oficina Regional para América Latina y el Caribe. Universidad Nacional de Colombia. IDEA. Bogotá.

Quiroz, E., y Bustamante, H. (2011). *Elementos de planificación contable*. Medellín: Ediciones Unaula.

Tascon Fernandez, M. (1997). La contabilidad como disciplina científica. *Revista contaduría y administración* (187), octubre-diciembre Pp. 69-94

Toro, C., y Marquardt, B. (Eds.) (2010). *Quince Años de la política ambiental en Colombia*. Bogotá, Universidad Nacional de Colombia.

Watts, L., y Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall.