

## UNA EVALUACIÓN CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EMPRESARIAL\*

FABIÁN LEONARDO QUINCHE MARTÍN\*\*  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

(Recibido: Marzo 28 de 2008- Aprobado: Mayo 26 de 2008)

### Resumen

La discusión por la relación entre contabilidad y medio ambiente ha sido poco abordada en nuestro país. El presente artículo pretende profundizar en esta discusión que implica tener en cuenta el carácter social, institucional y disciplinar de la contabilidad. Por esta razón, es necesario abordar el papel del conocimiento y de las disciplinas económicas en la visión y tratamiento de la naturaleza. Se parte de una visión interdisciplinar y crítica de las disciplinas económicas, para llegar a la evaluación de lo que ha sido la contabilidad ambiental empresarial. Se concluye que ella ha llevado a la traducción de las tecnologías tradicionales de la contabilidad empresarial y a la legitimación de actividades no ambientalmente amigables a través del discurso y de la información producida.

**Palabras clave:** Naturaleza, Conocimiento, Contabilidad Ambiental, Disciplinas Económicas.

## A CRITICAL EVALUATION OF THE CORPORATE ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

### Abstract

The debate for the relationship between accounting and environment has been not depth in our country. The present paper try to deep in this discussion that involve take into account the social, institutional and disciplinary character of accounting. Then, to treat the role of knowledge and economic disciplines in the vision of the treatment of nature is necessary. From an interdisciplinary and critical perspective of economic disciplines it is driven to evaluate the corporate environmental accounting. It is conclude that corporate environmental accounting has implied a translation of traditional technologies of corporate accounting and the legitimating of environmental non-friendly activities by discourse and produced information.

**Key words:** Nature, Knowledge, Environmental Accounting, Economic Disciplines.

**JEL:** M410, Q560, A110, Q570

Quinche, F. (2007). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. Revista Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada, XVI,(1).

---

\* Reflexiones teróricas resultado de la investigación del mismo título, conducente a la Monografía para optar al título de Contador Público, así como de las discusiones al interior del grupo *Contabilidad, Organizaciones y Medioambiente* de la Universidad Nacional de Colombia.

\*\* Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Miembro Colaborador del Centro Colombiano de Investigaciones Contables, Regional Cundinamarca, C-CINCO CUNDINAMARCA. Miembro del Grupo de Investigación Contabilidad, Organizaciones y Medioambiente de la Universidad Nacional de Colombia. Asistente de Investigación del Grupo de Estudios Contables – GECON-TA de la Universidad Militar Nueva Granada. Correo electrónico: falequimar@gmail.com

## 1. Introducción

*Por supuesto, los amigos se pueden contar. (...).  
Pero reducir un amigo a un número o, peor,  
a un equivalente monetario probablemente tenga  
peores consecuencias que excluirlo de las cuentas.  
La naturaleza puede adquirir importancia  
en los reportes contables sin que se la reduzca a un  
número. Cuantificar nuestro ambiente  
inevitablemente puede aislar más a la gente  
de la naturaleza.  
(Hines, 1991: 29)*

La intención de este documento es seguir una discusión que poco se ha llevado a cabo en nuestro país, acerca de la contabilidad, su relación con la naturaleza y su papel en la problemática ambiental. Se parte de una postura de reflexión acerca de la concepción de contabilidad y de la naturaleza y el medio ambiente, y de proposición de un debate acerca de la función estratégica que la contabilidad ha llevado a cabo y debe transformar con el fin de hacer más radical su visión acerca de la naturaleza, el medio ambiente y la sociedad. Dada la brevedad del espacio, no se abordan aún las tareas detalladas que la contabilidad ecológica debe llevar a cabo. Esto, empero, debe hacer parte de un proyecto de investigación y desarrollo profesional y académico, de carácter transdisciplinario.

En desarrollo de lo anterior, la primera parte esboza la visión que el autor tiene sobre la contabilidad, construida a partir de diversas tradiciones de investigación, especialmente aquella que considera la contabilidad como racionalidad controladora (Ariza, 1990; Sarmiento, 1996, 2000) y la que ve la contabilidad como un constructo y una práctica social e institucional con lógicas y lenguajes propios (Carrasco y Larrinaga, 1996; Miller, 1994; Hopwood, 1987). En la segunda parte acogemos una perspectiva eco-social-culturalista sobre la problemática ambiental y natural. Una perspectiva en busca de la emancipación social y la autodeterminación en el relacionamiento positivo con el medio ambiente (Escobar, 1999a, b). Para ello se aborda una visión de naturaleza y medio ambiente, el papel del conocimiento y su requerimiento interdisciplinario. Del mismo modo se abordan las contradicciones que el capitalismo implícitamente produce entre las rela-

ciones, las fuerzas y las condiciones de producción. En tercer lugar, con el fin de tratar la relación que presentan la contabilidad, la naturaleza y el medio ambiente en el actual estadio del capitalismo, se intenta una reconstrucción de las trayectorias de la contabilidad ambiental, basados principalmente en el texto de Larrinaga (1997), evaluándolas a la luz de las concepciones de naturaleza y ambiente, de conocimiento y de contradicciones del capitalismo aportadas en la sección anterior. En esta misma sección, recogemos diversas propuestas que llevarían a la contabilidad a participar en el análisis de la problemática ambiental y natural desde una perspectiva ecológica, o en otras palabras, las propuestas (potenciales) hacia una contabilidad ecológica y cultural. Por último se presentan las principales conclusiones de esta reflexión.

## 2. Una visión de contabilidad

Es necesario, con el fin de insertarnos en el análisis de la contabilidad y su relación con la naturaleza y del papel que ha jugado y puede jugar en la problemática ambiental, partir de una visión de la contabilidad que nos permita abordar los elementos característicos de ella.

Es común en los manuales, en las normas o en los libros de texto, la consideración de la contabilidad como una técnica neutral, homogénea y en muchos casos estática, es decir, como una práctica establecida y dada (Chua, 1986). Sin embargo, si se quiere iniciar un proceso de construcción y reflexión acerca del papel de la contabilidad en general y de la contabilidad ambiental en particular, es necesario reconocer que ella, como todo conocimiento y toda práctica social, está inmiscuida en el devenir del contexto espacio-temporal en el que se halle inscrita (Hopwood, 1987; Ariza, 1990, 2007). Por esta misma razón se hace una práctica históricamente determinada y determinante, así como dinámica, cambiante y por lo tanto diversa, en cuanto en ella inciden factores culturales, económicos, políticos y ambientales (Archel, 2007).

Esto nos lleva en este documento a partir de una conceptualización acerca de la contabilidad. Tal con-

ceptualización reconoce, como ejercicio ecológico de saberes, la existencia de perspectivas diferentes acerca de la contabilidad, centrándose en el aporte –para el autor– de dos perspectivas especiales<sup>1</sup>, originarias, por supuesto, de dos contextualidades diferentes, con desenvolvimientos diversos –dentro de cada una de ellas– que las hacen proveedoras de elementos potenciales, al igual que limitaciones, para la construcción de una visión amplia, tanto general como particularmente, de la contabilidad y uno de sus campos específicos de acción como la contabilidad ambiental.

Por un lado, se esbozan los elementos que la perspectiva de la “*contabilidad como racionalidad controladora*” aporta a la visión propia. Hay un interés aquí por reconocer y tener en cuenta una forma autónoma y local, que no aislada, de conocimiento –económico, social, organizacional, contable–. En segundo lugar se hace abstracción de las aportaciones teóricas que una visión de la “*contabilidad como una práctica social*” e institucional pueden hacer en la consecución de nuestro objetivo. Esta visión es externa a nuestro contexto, donde hasta ahora se está conociendo (Gómez, 2003; 2004c; Ariza, 2007), y por ello se intenta contextualizar su forma de conocimiento y tomar, reflexiva y críticamente, los elementos que fortalecen nuestra visión. Por esto este trabajo no se puede tomar como ecléctico.

### 2.1 *La perspectiva de la contabilidad como racionalidad controladora*

En nuestro contexto se ha desarrollado, gracias a una visión amplia y autónoma de la contabilidad, una perspectiva social de la contabilidad que la concibe como una racionalidad controladora. Esta visión predomina en los enfoques y estudios realizados por el Centro Colombiano de Investigaciones Contables – C-Cinco, con diversos matices, por supuesto (Ariza, 1990, 2007; Sarmiento 1996, 2000; Gracia, 2004; Gómez, 2004b; Quintero, 2006).

Entre muchas lecturas podemos encontrar las siguientes: *Una aproximación Dialéctica de la Contabilidad* del profesor Danilo Ariza (1990) que esboza las categorías de una visión materialista de la contabilidad y que a lo largo de sus escritos seguirá desarrollando (Ariza, 2007); *La Urdimbre del Quipus* del profesor Héctor José Sarmiento (1996, 2000); *Aproximaciones a la Investigación Contable* del profesor Hernán Quintero Castro (2006), documento que ha sido producto de más de quince años de continuo trabajo; *Control, Contabilidad y Sociedad: un asunto para re-pensar* del profesor Edgar Gracia (2004), que vincula el control, la contabilidad y la gestión desde una perspectiva Luhmanniana para el beneficio de la sociedad; por último, de reciente aparición; *Una Evaluación del Enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la Contabilidad y el Control*, del profesor Mauricio Gómez (2004b) que vincula algunas de las perspectivas anteriores, junto con la neo-institucional de Sunder (2005), al análisis de la Regulación Contable Internacional. Podemos encontrar otras, sin embargo no es pretensión del presente ensayo hacer un total estado del arte.

El profesor Ariza, vincula el análisis contable a la visión dialéctica materialista y compone lo que pueden ser las categorías dialécticas de análisis contable. La visión de Ariza, concibe la contabilidad como aquella que, dada una necesidad histórica, pretende el control de la riqueza adscrita a una propiedad. Para él, la contabilidad se encuentra en una esfera compartida con la Economía (riqueza) y el Derecho (propiedad) pero que se diferencia en los métodos para hacer el control. La riqueza es el componente estructural de esta concepción y está dirigida especialmente a la satisfacción de necesidades. La propiedad como elemento superestructural, determina los derechos y obligaciones de los agentes en contacto con la organización.

<sup>1</sup> Sin dejar de lado, por supuesto, muchas otras perspectivas existentes que hacen aportes significativos a la contabilidad y al conocimiento en general. Sin embargo, dado el interés desarrollado por el autor desde hace algunos años (Quinche, 2006a, 2006b), y las concepciones epistemológicas, ontológicas y metodológicas subyacentes en cada una de estas perspectivas (Chua, 1986; Ryan et al., 2004; Larrinaga, 1999a), se reconoce también el sesgo del autor hacia ellas.

Los profesores Sarmiento (1996, 2000) y Quintero (2006), vinculan el control a la realidad económica. El profesor Sarmiento identifica, luego de hacer un recorrido similar al del presente acápite, las categorías cognitivas que permiten identificar el control a la contabilidad. El control es de carácter democrático y busca el beneficio y la protección del interés general. El profesor Quintero, vincula el control a las relaciones de intercambio en la naturaleza, con el fin de hacer de la contabilidad un saber universal y luego analiza las diversas perspectivas que permitirían a la contabilidad salir del cotidiano registro al interior de la organización. A partir de esto, se identifican problemas ambientales, educacionales, normativos, macroeconómicos, que son otros campos en los cuales la contabilidad tiene el deber de hacer control.

El profesor Gracia relaciona contabilidad y control con objetivos que beneficiarían a la sociedad, pues la contabilidad provee información que define a decisión, la acción y la confianza de la sociedad sobre la empresa y el estado. Al igual que Ariza (1990) analiza la partida doble y la cuenta como actividades racionalizadoras de la contabilidad que permiten el control.

Gómez, se une a estas perspectivas reconociendo el control como “una de las lógicas intrínsecas de la contabilidad” (2004b, 114) las relaciona con los estudios neo-institucionales que con base en Coase, hacen Williamson y Sunder (2005). El control contable es referido como racionalidad con arreglo a fines, pues es a través de la contabilidad que se definen y asignan derechos y capacidades, se lleva a cabo la evaluación y seguimiento de ellos y se otorgan incentivos y sanciones. Plantea que las funciones de la contabilidad son complejas y ellas son la información, el control y la medición. Luego de análisis de estas funciones, Gómez muestra las debilidades que posee la regulación contable internacional y como ella afectaría gravemente el comportamiento de la economía productiva y del mercado financiero.

Como se puede ver, estas perspectivas reseñadas amplían la forma de ver la contabilidad más allá de una visión instrumental (financiera y economicista).

Todas ellas, hacen una crítica a la contabilidad y a las perspectivas que buscan con ella la dominación de la sociedad y la naturaleza y la legitimación y reproducción de un orden ambiental y socialmente negativo. Sin embargo, no obstante la crítica y el fuerte desacuerdo con las visiones predominantes de la contabilidad, hay un interés por mostrar y/o hacer de ella un mecanismo potencializador de la emancipación del hombre y la sociedad. La contabilidad es vista como un saber o una práctica de carácter estratégico para la sociedad, de allí su capacidad positiva (constructiva) y negativa (destruccionista). Esta visión no tiene pues qué envidiarle a las perspectivas críticas o interpretativas del contexto internacional, pues hay una fuerte relación epistemológica, ontológica y praxica con las tradiciones interpretativas, críticas y radicales de la contabilidad, tal como las exponen Chua (1986) y Ryan et al. (2004).

Se considera por parte de estas perspectivas que la realidad es socialmente construida, con estructuras permanentes pero cambiantes en cuanto productos de la agencia humana. Al mismo tiempo, se considera que tales estructuras son reproducidas gracias a mecanismos ideológicos que encausan la acción. En esta medida, es papel fundamental de la investigación contable develar los procesos ideológicos y/o de dominación subyacentes a la estructura social; esto con el fin de llevar a cabo formas de transformación de la misma. Existe un rechazo por la homogeneización de la realidad y su reducción a la esfera económica. La realidad es diversa y presenta diversas cualidades (Llewellyn, 2007; Arévalo y Quinche, 2008).

## 2.2 *La perspectiva social e institucional de la contabilidad*

Desde cierta postura teórico-práctica se ha generalizado la visión de la contabilidad como una herramienta productiva de información que representa objetivamente la realidad económica de una organización, sea esta de carácter micro (empresas, familias, etc.) o macro (estado, nación, región, etc.) y cuya misión es la producción de información para la toma de decisiones. Esta visión se ha difundido ampliamente, llegando a representarse como el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones

(Larrinaga, 1997; Cañibano y Gonzalo, 1996; Lehman, 1995).

Sin embargo, como lo plantean diversas perspectivas (Hopwood, 1987; Hopwood y Miller, 1994; Gómez, 2003) la contabilidad es un constructo social histórico determinado por una realidad política, económica, cultural, determinada, es decir, por intereses, posturas y percepciones particulares que la llevan a construir la misma realidad ya sea reproduciéndola o transformándola. Esta visión que ha sido constituida por varios autores como el paradigma social e institucional de la contabilidad (Potter, 2005), tiene sus orígenes en la creación o aparición de la revista académica de reconocimiento internacional *Accounting, Organizations and Society*<sup>2</sup>, y tiene como principales intérpretes a Anthony Hopwood, Peter Miller, Michael Power, Keith Hoskin, Richard Macve, Peter Armstrong, Brendan McSweeney, Norman Macintosh, Ruth Hines, entre otros<sup>3</sup>. Volviendo a la caracterización hecha por Chua (1986) esta tradición paradigmática recoge las banderas de las perspectivas interpretativas de la contabilidad.

La perspectiva de la contabilidad como una práctica social e institucional se alimenta de diversas tradiciones filosóficas, históricas y sociológicas. Del lado filosófico podemos encontrar la influencia de Foucault, de Deleuze, Baudrillard, entre otros que son considerados filósofos postmodernos y/o postestructuralistas (Foucault, 2005, 1984; Deleuze, 1987). Por el histórico es fuerte la influencia de la escuela de los anales y de la historiografía francesa (Burke, 1993, 1987). Por parte de la sociología, esta visión de la contabilidad se basa principalmente en dos campos como lo son los estudios sociales de la ciencia y la tecnología, por un lado, que se puede encontrar en la visión de personajes como Latour (2001, 1986), Law (1986), Woolgar (1991); y la sociología organizacional del enfoque neo-institucional, cuyos principales autores se encuentran representados en el texto recopilado por Powell y Dimaggio (1999).

Las bases teóricas de esta perspectiva pueden encontrarse sintetizadas en el trabajo de Miller (1994) y revisadas en el trabajo de Potter (2005). Según Miller, esta visión trata a la contabilidad como una *tecnología*, con lenguajes y significados complejos (*lógicas o racionalidades*) y con un *dominio* particular. La contabilidad no es una disciplina estática; por el contrario, está marcada por el cambio, un cambio contextual, un cambio a la vez material y simbólico (Hopwood, 1987). Carrasco y Larrinaga (1996) consideran estos elementos metodológicos como el *poder constitutivo* de la contabilidad.

La contabilidad es considerada como una *tecnología*, “una forma de intervención, un mecanismo para actuar sobre las actividades, los individuos y los objetos de tal modo que el mundo pueda ser transformado” (Miller, 1994: 2). En este sentido, se llega a considerar a la contabilidad como un mecanismo de poder –en constante cambio– que busca la movilización de la sociedad en su conjunto actuando desde niveles particulares y/o individuales (Foucault, 1999; Deleuze, 1987; Latour, 1986). Una forma, no jurídica (aunque no desligada de lo jurídico), de poder que transforma –traduce en términos Latourianos– la realidad a términos cuantitativos. En esta transformación la contabilidad condiciona las actividades de la ‘población’ (Foucault, 1999) hacia ella misma y hacia la naturaleza. La contabilidad actúa como una forma de actor dentro de una red de asociaciones entre humanos y no humanos, condicionando, limitando, o posibilitando, las actividades humanas, un actor que reduce la complejidad de las relaciones sociales (enmarcadas en relaciones de poder) y que produce o construye unas nuevas (Law, 1986; Latour, 1986; Hopwood, 1987).

Por otro lado, la contabilidad posee unas *lógicas o racionalidades* particulares que se expresan en su lenguaje complejo y sus significados intrínsecos (Miller, 1994: 3; Carrasco y Larrinaga, 1996: 69; Potter, 2005: 269). Esto hace parte del carácter dis-

<sup>2</sup> Otras revistas académicas que están íntimamente ligadas a esta perspectiva son: “*Critical Perspectives on Accounting*”, “*Accounting, Auditing and Accountability Journal*”, “*Accounting Forum*”, “*Journal of Accounting and Organizational Change*”, entre otras.

<sup>3</sup> Un compendio ejemplarizante de esta perspectiva se puede encontrar en el texto precisamente titulado *Accounting as Social and Institutional Practice*, editado por Hopwood y Miller (1994).

cursivo y representacional de la contabilidad. “Son estas lógicas, frecuentemente provenientes de otros campos de experticia, las que movilizan las tecnologías de cálculo de la contabilidad” (Miller, 1994: 3). La contabilidad posee un conjunto –o varios– de expresión de la realidad, una forma particular de ver el mundo y de llevarlo a términos financieros o económicos, que son institucionalizados e institucionalizantes a causa de un ejercicio continuo y cambiante de las relaciones de producción y distribución y de las relaciones de poder.

El lenguaje de la contabilidad actúa para la comunicación pero también para el reconocimiento o la legitimación. Potter nos muestra cómo gran parte de la literatura centrada en la contabilidad como una práctica social e institucional ha tratado a la contabilidad como un *mecanismo lingüístico*, una forma de lenguaje aplicada en contextos específicos que lleva a cabo una representación particular de la realidad, un desempeño retórico que llama la atención de individuos o grupos particulares, más que de otros. También ha mostrado la literatura dedicada a la contabilidad como un *instrumento de legitimación*, un mecanismo a través del cual las organizaciones incorporan prácticas y conceptos acordes a su contexto con el fin de ganar, mantener o no perder legitimidad. Una respuesta al contexto para mostrar una racionalidad particular que se expresa en la aplicación de prácticas contables, en la transformación de las mismas, etc.

Por último la contabilidad actúa dentro de un contexto particular, un *dominio* (económico) que es constituido y reconstituido por la contabilidad (Miller, 1994: 4; Potter, 2005: 271). En otras palabras, hablamos de una *capacidad constitutiva* de la contabilidad (Carrasco y Larrinaga, 1996: 70). “Las prácticas contables al construir el dominio de los valores financieros están constituyendo la realidad social, y al producirse cambios en tales prácticas, las relaciones sociales se reconstituyen. Por consiguiente, la contabilidad puede contribuir al cambio social” (Carrasco y Larrinaga, 1996: 71).

Aquí, según Potter, es necesario observar tanto las *implicaciones* del cambio contable como los *procesos* que llevan al mismo. La principal implicación

del cambio en el dominio contable se relaciona con el otorgamiento de racionalidad a los hechos económicos gracias a la neutralidad y objetividad –certidumbre– aparentes que la contabilidad provee. Ella posibilita el control de las organizaciones, de los individuos y de sus actividades, dando la posibilidad de compararlos con una racionalidad estándar. “La transformación del dominio contable (...) ocurre en una forma ampliamente discursiva, dentro y a través de circunstancias y procesos históricamente contingentes” (Potter, 2005: 273). En el cambio contable están implicadas necesidades, intereses, relaciones de producción y de poder, instituciones y la sociedad en general. En este cambio no resulta, como nueva práctica, la mejor alternativa, sino la que haya movilizad o sido movilizad a por el mayor número de –o los más poderosos– actores (Latour, 2001).

### 2.3 Construcción de una visión ambiental de la contabilidad

Cómo se plantea en otro texto, la contabilidad es una disciplina, profesional y académica, que busca el control orgánico del flujo de los recursos sociales, ambientales y naturales, en el relacionamiento de las organizaciones, el hombre y la naturaleza (Quinche, 2006b). Una función que la contabilidad cumple de acuerdo a su contexto social e institucional, con unas lógicas particulares y con un lenguaje propio y que puede ser a la vez constructivo o destructivo de la realidad social y natural (Hopwood, 1987; Miller, 1994; Carrasco y Larrinaga, 1996; Ariza, 2007).

Se puede establecer que la contabilidad además de un *control económico*, es decir, aquel por el cual gestiona, mide y da cuenta de los recursos que la organización y la sociedad utilizan y de los procesos y resultados que ellos sufren con el fin de satisfacer necesidades y de cumplir las metas sociales y organizativas, simultáneamente realiza otros tipos de control. Un *control político* caracterizado por la interrelación, contradicción e interdependencia de intereses y recursos que diversos sectores vinculan y a los cuales la organización rinde cuentas. Un *control social* a través del cual se otorgan las obligaciones y los derechos individuales y colectivos en el proceso social, o en otras palabras, se otorga

un rol a llevar a cabo dentro de la sociedad. Un *control ambiental y/o natural* por medio del que se asigna y representa un papel a la naturaleza en la dinámica social y al mismo tiempo se establecen las formas en las cuales el hombre se apropia de ella. Un *control cultural* en tanto la contabilidad se enmarca en un contexto específico con valores y representaciones particulares que se resignifican a la luz de la representación contable.

A partir de aquí, es claro que la contabilidad está inmersa en una serie de conflictos sociales, políticos, culturales, naturales, además de los económicos. De este modo, la contabilidad deja de ser simplemente una técnica productora de información, para ser un mecanismo de control y de manejo de la vida diaria, influyendo en la forma en que vivimos, la forma en que actuamos y comprendemos así como en el contexto en el que lo hacemos (Miller, 1994; Gómez, 2003).

Esta visión recoge la propuesta que James O'connor nos hace de indagar –en la investigación histórica los elementos naturales, los elementos sociales y los elementos ideográficos o discursivos (naturaleza, trabajo y cultura) (O'connor, 1997; 2001), que “...constituyen una sólo investigación dinámica en la cual la naturaleza, la organización social y económica, los pensamientos y los deseos son tratados como un todo” (O'connor, 1997: 118). Se ve así a la contabilidad como un constructo social-histórico inmerso en diversas relaciones sociales de producción y distribución así como en relaciones ideológicas y/o de poder. Una contabilidad que es afectada desde diversos ángulos como las instituciones, la academia, la empresa, la comunidad, así como por la cultura y por las percepciones individuales. Una contabilidad que sirve como instrumento pero también como resistencia a la dominación social, a la explotación económica y a la sujeción individual (Foucault, 1991)<sup>4</sup>.

### 3. Naturaleza, ambiente, conocimiento y la segunda contradicción del capitalismo

La contabilidad ambiental ha implicado una serie de desarrollos teóricos que se extienden a lo largo del mundo y que en muchos casos son definidos como políticas a llevar a cabo por parte de las organizaciones que deseen participar en el ‘concierto internacional’. Evaluar estas perspectivas se hace, por ello mismo, urgente. Para ello, este ensayo pretende recoger los elementos que desde una visión crítica ampliada pueden ayudar a evaluar la contabilidad ambiental empresarial pero que son ‘externos’ a la contabilidad. Así, se busca caracterizar la naturaleza y el medio ambiente y la relación que con ellos tiene la sociedad; también, se intenta abordar la problemática del conocimiento y cómo este, desde una perspectiva interdisciplinar, puede aportar a mejorar la relación anteriormente mencionada; del mismo modo, se aborda lo que para O'connor es la segunda contradicción del capitalismo, la destrucción, por parte del sistema económico, de las condiciones generales de producción y distribución. Estos elementos nos sirven, pues, para evaluar el concepto de naturaleza que las perspectivas de contabilidad ambiental promueven, el nivel de relacionamiento interdisciplinar que ellas presentan así como las posibilidades que tienen de apoyar la superación de las contradicciones del capitalismo.

#### 3.1 Naturaleza y medio ambiente

El hombre, tal y como lo conocemos hoy, es producto de la evolución de la naturaleza. Una evolución, sin embargo, que implica, no el seguimiento de leyes isomórficas en todos los niveles de la naturaleza, sino el surgimiento de emergencias que hacen del nuevo estadio regido por leyes nuevas, diferentes. Una evolución que significa, no el mejoramiento (¿progreso?) al pasar de un estadio a otro, sino el

<sup>4</sup> Por otro lado, Llewellyn (2007) considera que en el estudio de un fenómeno debemos tener en cuenta múltiples realidades confluyentes, así como sus correspondientes características ontológicas: realidad física (objetiva) realidad estructural (objetivada), realidad agencial (subjetiva/objetiva), realidad cultural (intersubjetiva) y realidad mental (subjetiva).

desarrollo de potencialidades y la diferenciación de los niveles de la realidad. “Ello quiere decir que la evolución no es homogénea, es decir que la naturaleza no tiene las mismas leyes de funcionamiento de principio a fin. La vida no tiene por qué explicarse por las leyes de la física, ni la antropología por las leyes de la biología” (Ángel, 2002: 120). De allí que resulte importante considerar al hombre, producto de la naturaleza, ‘emergencia evolutiva’, como diferente a ella, como regido por leyes diferentes a la de los demás mamíferos.

La sociedad es al mismo tiempo una emergencia evolutiva. Un producto de la naturaleza regido por leyes naturales pero al mismo tiempo por sus propias leyes. Foucault plantea que el movimiento evolucionario de la sociedad y del hombre, se conoce como historia. La sociedad, por lo tanto, no puede ni debe ser separada de la naturaleza. “...no sólo las sociedades humanas siempre han formado parte de los ecosistemas, sino, sobretodo, los ecosistemas, después de los desarrollos universales de la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la ciudad, forman parte en delante de las sociedades humanas que forman parte de ellos” (Morin, 1993: 92). Nuestra visión comparte con Birkin (1996), con Lehman y Tinker (1997) así como con otros autores, la visión de la naturaleza y la sociedad en una unión simbiótica y compleja, una relación dialéctica que no puede ser reducida a medidas unidimensionales que implican la valoración partidista y profundizadora de la crisis natural (ver también Hines, 1991).

La sociedad debe ser considerada parte de la naturaleza. Un estado de evolución de una especie animal que ha roto las cadenas tróficas para buscar otras formas –diferentes, no eficientes– de mantener su estadía en la faz de la tierra. Un estado de evolución que no representa el mejor estado posible, sino el resultado de diferentes procesos naturales –y sociales– de adaptación y sobrevivencia. Lo que lleva a plantear que las demás especies vivientes necesitan el espacio natural que les permita alcanzar otros niveles de evolución y adaptación. El hombre no puede seguir siendo la medida de todas las cosas, ni la naturaleza debe verse más en función de la utilidad que le puede proporcionar al hombre. No abogamos aquí por una visión ecocentrista radical,

sino por una visión culturalista reconocedora de los límites de la naturaleza y del derecho de ella a auto-desarrollarse (Sachs, 1997; Escobar, 1999a, b); por una visión que ponga al mismo nivel a la naturaleza y al hombre, en mutua convivencia y servicio.

Empero, esto no debe llevarnos a una posición determinista de la naturaleza sobre el hombre. Precisamente su evolución, sus leyes emergentes, han permitido al hombre la construcción de una imagen (concepción, significación) de la naturaleza. Una imagen en continua negociación, en continuo cambio. Por su puesto, esta imagen está atada a relaciones estructurales e ideológicas que han llevado a considerar al hombre como dominador de la naturaleza. Esta concepción es la que nos mueve a relacionarnos con ella de modo instrumental. Este escrito busca concienciar al lector acerca de la necesidad de deconstruir y reconstruir esta concepción.

La noción de medio ambiente y/o de naturaleza ha estado centrada en el hombre como medida de ellos. Como O’connor (2001) y Winner (1987) plantean, la naturaleza y el ambiente han servido como discursos de empoderamiento de diversos grupos sociales. Actualmente, un ejemplo de lo anterior, es posible ver como ha proliferado la imagen de la corporación, de la empresa, como amiga del medio ambiente sin que ella sustancialmente, aunque si formalmente, haya cambiado sus prácticas cotidianas de relacionamiento con la naturaleza y la sociedad. Desde esta perspectiva, siguiendo a Winner (1987), la naturaleza es vista como una fuente de recursos económicos –que no sociales y/o culturales– que se encuentra en crisis y en la cual es necesario intervenir, con el fin de asegurar la supervivencia del mercado.

Hablar de medio ambiente debe llevarnos a iniciar una integración de la sociedad con la naturaleza. El medio ambiente está constituido por elementos naturales y sociales. Si acudimos a lo dicho por Gallopin (1985: 208), puede definirse el medio ambiente como “un conjunto de variables o factores, no pertenecientes al biosistema, que están acoplados a elementos o subsistemas del biosistema”. El (bio)sistema y su medio ambiente pueden tener niveles diversos de acuerdo con la visión o con los inte-

reses del observador, pero esta definición de límites estará condicionada a la afectación directa y mutua de variables 'externas' al sistema. La definición de las variables o los factores ambientales que incidan y que sean incididos por el sistema en algunos casos puede ser sencilla (por ejemplo, instituciones reguladoras, comunidades cercanas, etc.) pero también, y quizá con mayor importancia, pueden ser difíciles de determinar (por ejemplo, afectación de una empresa a la capa de ozono, niveles de destrucción de biodiversidad, etc.). Esto puede ser por la falta de conocimiento, por la no contralabilidad de factores, por la temporalidad de impactos, por el no reconocimiento, lo que lleva a actuar sobre el entorno de modos no adecuados para el mismo.

De allí que resulte necesario ampliar nuestras miradas y superar la fragmentación cognoscitiva, la uni-dimensionalidad (monetaria). El medio ambiente, al igual que la naturaleza y la sociedad, es un espacio-temporalidad complejo, multidimensional, inconmensurable la mayoría de los casos, irreducible, frágil pero determinante. Del medio ambiente no podemos separar la cultura, la naturaleza, la sociedad en general, ... Al hablar de medio ambiente, en congruencia con párrafos anteriores, debemos tratar a la naturaleza y a la sociedad en una relación dialéctica compleja de intercambios infinitos de materia y energía, de valores y de prácticas, de cambios y continuidades.

Por otra parte, es necesario considerar a la naturaleza y al medio ambiente, como implicados en la problemática pública o de lo público. Dado que los sistemas productivos han provocado daños ecológicos considerables (y que ponen en jaque la existencia de la humanidad) a escalas locales, regionales y/o globales, la afectación sobre el interés común, sobre la colectividad en general, se hace visible. De allí que resulte preocupante que la perspectiva dominante de la economía busque trazar –y transar– los derechos de propiedad de la naturaleza y el medio ambiente. Esta perspectiva ha sido fundamental en el desarrollo de la economía de los recursos naturales, de la economía ambiental y de la contabilidad ambiental. He aquí la fuente de la privatización, mercantilización o capitalización de la naturaleza (Cámara, 1993; Ariza, 2007).

### 3.2 *Interdisciplinarietà*

A partir del desarrollo de la modernidad, el conocimiento experimenta una fragmentación que profundiza, dado que proviene de ella, la realizada por el platonismo entre materia y espíritu. Esta fragmentación, que aún sigue presentándose, ha llevado al mismo tiempo a la fragmentación de la realidad, y es una de las causas de la intensa separación entre el hombre, la sociedad y la naturaleza. Por el lado de la naturaleza el conocimiento se ha dividido en física, química, biología, anatomía (humana), veterinaria (animal). La clasificación (Foucault, 2005) de los elementos de la naturaleza permite la especialización disciplinaria. Del lado de la sociedad, se separan las esferas del relacionamiento humano, clasificándose así al hombre mismo: lo público, lo económico, lo jurídico, lo familiar, lo privado, lo político, etc. La especialización disciplinaria también es posible. Resulta obvio por lo tanto que al hablar de relaciones entre las disciplinas, el 'sentido común' nos diga '¿y esto qué tiene que ver con esto otro?'. La contabilidad ambiental se encuentra en este cuestionamiento.

Dentro de una perspectiva ecológica, la problemática ambiental implica el interrelacionamiento de diferentes perspectivas y disciplinas sociales y naturales. Esto, desde una perspectiva, puede significar el retroceso de siglos de especialización disciplinar. Sin embargo, estas nuevas formas de relación implican la observación atenta por parte de la sociedad de todos los factores del medio ambiente que su funcionamiento perjudica o beneficia. Es decir, la sociedad en su conjunto, por medio de la vinculación de diversas disciplinas debe buscar la preservación natural y la prevención ambiental. La vinculación interdisciplinaria a la que se hace referencia, ha sido una de las soluciones que la perspectiva ambiental ha propuesto. "La crisis actual no puede ser entendida ni solucionada con el enfoque monodisciplinario que ha imperado en la ciencia moderna. La ecología, que es el antecedente natural de los estudios ambientales, puso en claro que la vida es un sistema complejo, cuyo análisis requiere del esfuerzo de todas las disciplinas que integran las llamadas ciencias naturales. La perspectiva ambiental añade la exigencia de tener en cuenta a las ciencias antró-

picas” (Ángel, 2003, 262). Con esto, el reduccionismo se deja atrás, la interrelación de las disciplinas concuerda con la interdependencia del hombre y la naturaleza. Se reconoce que la complejidad de la naturaleza y la sociedad, y los límites de la comprensión humana, implican la existencia de diferencias y puntos de vista de análisis de la crisis ecológica.

Obstáculos a la vinculación interdisciplinaria existen de manera muy marcada y evidente, que impiden tal propósito. Ángel (2003, 261-277) encuentra principalmente tres: el primero está relacionado con la fuerte comprensión de la naturaleza como un depósito de recursos, independiente de la sociedad, más allá de percibirla como un sistema. En segundo lugar, la concepción platónica que convierte al hombre en un ser bidimensional (psique y fisis) dificulta la relación entre las ciencias naturales y las sociales. Por último, aún son pocos o nulos los caminos metodológicos construidos para lograr la interdisciplinaria ambiental y seguirá siendo un obstáculo en la medida en que la universidad (las disciplinas) permanezca renuentes al tema. Sin embargo, no son obstáculos que de manera definitiva eviten la interdisciplinaria.

Romper estos obstáculos implica el rompimiento de relaciones ideológicas y de poder que, por un lado, determinan la visión del sujeto sobre la naturaleza y la sociedad y, por otro, instrumentalizan esta visión incorporando prácticas y distinciones cognitivas, políticas, estéticas, etc. Es nuestra tarea promover y provocar la emancipación social e individual de estas prácticas y concepciones, lo que significa en términos de Llewellyn (2007), la movilización de la agencia humana (al mismo tiempo cultural y mental) para cambiar las estructuras dominantes.

De algún modo, alternativas a estos obstáculos nos las plantean autores como O’connor (1997, 2001), Morín (1984), Leff (2002), Ángel (2002), entre otros. Visiones de conocimiento que se reconocen como conocimiento, es decir, como formas de ver el mundo en pos de la resolución de una necesidad social, construidas de acuerdo a condiciones históricas particulares; que aceptan la interdependencia naturaleza-sociedad, imbricadas en una asociación que va desde los niveles más particulares (locales,

individuales, microbiológicos, etc.) hasta los más generales (regionales, globales, colectivos); que reconocen la visión particular de las disciplinas, pero que promueven la discusión, el intercambio, la comunicación continua y deontológicamente constructiva; que promueven una teoría general a partir del reconocimiento del detalle, de la particularidad. Especialmente, este ensayo pretende hacerse a una forma interdisciplinaria de construcción de la contabilidad ambiental.

### 3.3 *La segunda contradicción del capitalismo*

Según el profesor O’connor, marxista ecológico de los Estados Unidos, el capitalismo tiene implícitas dos contradicciones. Para ello, antes de todo, es necesario que se esbozen los principales conceptos de la visión materialista de la historia.

En la producción y la distribución social se ven inmiscuidos tres elementos, que son esbozados por Marx en su obra *El Capital*. Estos elementos son: las fuerzas de producción (o relaciones técnicas de producción), las relaciones de producción (o relaciones sociales de producción) y las condiciones de producción (o relaciones y fuerzas de reproducción del capitalismo). Las fuerzas de producción implican la “apropiación y manipulación de la naturaleza por parte de los seres humanos para su propio uso”. Estas son de carácter acumulativo, es decir, son producto de la historia y se han transformado y desarrollado, de tal modo que las nuevas generaciones heredan un estado natural y un estadio tecnológico dado a partir del cual deben relacionarse y producir. Por su parte, las relaciones de producción son las que permiten la organización de las relaciones técnicas “o la organización social de la apropiación y manipulación de la naturaleza”. De allí que estas relaciones de producción estén determinadas por las fuerzas de producción. “Cuando el contenido material de la vida social (fuerzas) se enfrenta a los límites de la forma social en la cual se organiza ese contenido (relaciones), se produce una crisis. Las relaciones de producción viejas son descartadas o reformadas, o se reconstruyen en niveles de organización social más altos” (O’connor, 55-56). En tercer lugar, se pueden considerar como condiciones de producción todos los factores que son requisito para

la producción. En este sentido, O'connor describe tres factores: la fuerza de trabajo o condición personal, la tierra o condición natural y la infraestructura o condiciones comunales y generales.

El aporte de O'connor es considerar estos elementos (relaciones, fuerzas, condiciones) como elementos implícitamente culturales y naturales, en otras palabras, construidas (reproducidas y transformadas) socialmente. Esto es así por que son elementos que pertenecen a un contexto espacio-temporal específico. Las relaciones técnicas y sociales de producción se enmarcan en un conjunto de valoraciones culturales y de posibilidades naturales que llevan a que ellas sean de una forma específica en un momento histórico específico. Por esta razón, las relaciones y las fuerzas de producción son a la vez objetivas y subjetivas.

Las condiciones de producción dentro del capitalismo, han llegado a ser consideradas como mercancías, empero estas condiciones no tienen las características que una mercancía posee para ser mercancía. En primer lugar no son producto del trabajo ni que hayan sido producidas para ser vendidas en el mercado, o en otras palabras, no poseen un valor de cambio intrínseco, generado por la cantidad de trabajo socialmente necesario para su producción. Por otro lado, su valor (de cambio) estará condicionado por toda una serie de relaciones sociales y de poder, así como de valoraciones culturales contextuales. De allí que el marxismo se refiera a ellas como mercancías ficticias en el capitalismo actual. En el mantenimiento o la producción de las condiciones de producción es importante el papel de estado y de la sociedad civil en general, con el fin de limitar las acciones expansivas del capital. Desde nuestro punto de vista, se puede llegar a considerar las condiciones de producción como la espacialidad/problemática de lo público, concebido este como aquello que condiciones o permite el relacionamiento social.

A partir de aquí podemos entrar a observar *dos contradicciones* inherentes al capitalismo. La *primera* de ellas está dada entre las relaciones de producción y las fuerzas de producción. Esta surge cuando es posible la apropiación de plusvalía por parte de los

poseedores de los medios de producción. Plusvalía que es originada en las fuerzas de producción en general, especialmente por el trabajo humano. Esta contradicción es la que origina a la revolución obrera. Un reclamo del trabajador como ser social individual y como clase, por el detrimento de su forma de vida sirviendo a un sistema que toma el producto de su fuerza de trabajo y le aporta una mínima parte del mismo.

La *segunda* contradicción del capitalismo está dada entre las relaciones y fuerzas de producción con las condiciones de producción. Es interés del modo de producción actual hacer de las condiciones de producción mercancías transables en el mercado, susceptibles de apropiación. Las condiciones de producción no están dirigidas hacia el mantenimiento de la vida en sociedad sino hacia el mantenimiento del capital financiero en el mercado. Del mismo modo, como forma ampliada de la primera contradicción, el capital apropia de las condiciones de producción el valor que ellas aportan y que, debido a su naturaleza de condición, es difícil de cuantificar, pero que gracias al intelecto humano han llegado a reducirse a valoraciones monetarias reductoras de su complejidad y su colectividad (ejemplo de ello puede ser la internalización de externalidades). Según O'connor, es esta contradicción la que sustenta la aparición de 'nuevos' movimientos sociales: feminismo, etnias, ambientalistas, etc.

Estas dos contradicciones se conjugan. En la primera contradicción, gracias al trabajo y su sacrificio, sumado a las tecnologías (duras y blandas) de aumento de la productividad, hay una sobreproducción de mercancías, lo que crea una 'crisis de realización'. En la segunda, la capacidad de apropiación de las condiciones de producción por parte del capital, hace que ellas se deterioren y que por lo tanto hayan problemas de subproducción de capital expresados a su vez en 'crisis de liquidez' o de disponibilidad de capital para la reproducción del mismo. Al haber tanto problemas de sobreproducción de mercancías como de subproducción de condiciones de producción, hay una (aparente) compensación que vela la visión de las crisis y que posibilita el mantenimiento del modo de producción y dominación capitalista.

#### 4. Contabilidad y naturaleza en el capitalismo actual

De acuerdo con las anteriores secciones, podemos entrar a evaluar la relación que la contabilidad y la naturaleza presentan en el actual estadio del capitalismo. Es por esto que se tratarán en primer lugar los desarrollos teóricos de la contabilidad ambiental, con el fin de evaluarlos a la luz de lo hasta aquí esbozado. Por otro lado, se intenta recoger los elementos que pueden llevar a la consolidación de una contabilidad ecológica que contribuya a la transformación de las relaciones sociales de producción y las relaciones de poder actuales en pro de una convivencia de la sociedad con la naturaleza y con ella misma, más allá del carácter economicista y reproductor de las relaciones existentes de la contabilidad ambiental tradicional.

##### 4.1 *Hacia una evaluación paradigmática de la contabilidad ambiental*

Larrinaga (1997) nos abre las puertas hacia el diferenciamiento de perspectivas paradigmáticas en el abordaje de la contabilidad ambiental que nos llevan a evaluarlas a la luz de los elementos entregados en el numeral dos del presente ensayo.

Aunque se hace una observación de las perspectivas de la contabilidad ambiental empresarial a partir de su recorrido histórico, es necesario tener en cuenta que están clasificadas por el periodo en el que fueron más notorios. En otras palabras, reconocer que la contabilidad ambiental empresarial tiene diversas perspectivas debe llevarnos a mantener, como lo enseñan Kuhn (paradigmas) o Lakatos (programas de investigación) que no son perspectivas que nacen y mueren en un periodo específico. Por el contrario, estas perspectivas de la contabilidad ambiental empresarial han surgido mucho antes, sólo que durante un periodo específico de tiempo tuvieron mayor prevalencia que las demás perspectivas.

Así, guiándonos por Larrinaga (1997) y Mathews (1997), se puede llegar a considerar que la contabilidad ambiental tiene cuatro periodos característicos. El primero sería durante la década de 1970, en la cual surgen reflexiones teóricas de la conta-

bilidad ambiental empresarial. Los años ochenta, el segundo periodo, se enmarcará en la presencia predominante del beneficio verdadero (aunque hay una fuerte expresión del enfoque de utilidad), es decir, un enfoque en busca de los costos ambientales, el desarrollo e la contabilidad de costos/gestión medioambiental. A partir de 1990, según Mathews con la aparición del texto de Gray (1990), se amplía la visión de la contabilidad ambiental hacia la construcción de información social y ambiental de carácter público y que podemos afirmar se viene consolidando hasta nuestros días. Un cuarto periodo, que recogería la historia total de la contabilidad ambiental estaría representado por el enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, una contabilidad ambiental dedicada a los mercados de valores y a los inversores de capital, ya sea como un elemento a tener en cuenta en la valoración de empresas (acciones) o como una forma de transabilidad (derechos ambientales, etc.).

Se puede objetar que los tres últimos periodos reseñados pertenecen mejor a las subdivisiones de la contabilidad ambiental empresarial: contabilidad de costos/gestión ambiental, reportes contables ambientales, contabilidad financiera ambiental (Ilustración 1). Tal objeción tiene razón de ser, pero reiteramos que la clasificación por periodos responde al énfasis prevaleciente de las perspectivas durante los mismos.

El enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, se puede observar en las diversas revisiones, desde los inicios de la contabilidad ambiental tiene un peso especial que lo ha compartido con diversas perspectivas en los demás periodos (Ilustración 2). Esto hace parte del movimiento que el capitalismo ha tenido y que en el periodo actual –capitalismo financiero– busca acentuar la financiarización de los elementos de la realidad en pos de la reproducción del capital financiero sin recurrir a la producción.

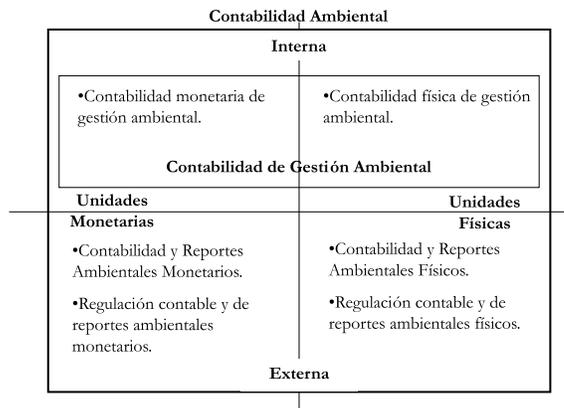
##### 4.1.1 *La reflexión ambiental en contabilidad*

En general, se puede decir que la contabilidad ambiental empresarial surge en la década de los setenta. En el año 1972 el informe Meadows a las Naciones Unidas planteó el problema de los límites

al crecimiento. Esto dio inicio a toda una serie de medidas de carácter político y económico, en niveles macro y micro, tendientes al reconocimiento y la superación de esos límites. Es en esta década donde aparecen las primeras reflexiones acerca del papel que la contabilidad puede jugar en la problemática ambiental.

Aunque ya hay una fuerte relación con formas empíricas de control de la polución, hay un especial énfasis en este periodo por construir una nueva forma de contabilidad. La contabilidad ambiental nace ligada a la contabilidad social<sup>6</sup>, pero, según Mathews (1997) ya hay pretensión de independencia del campo específico de la contabilidad ambiental. Podemos destacar el texto de Ullman de 1976 titulado *The corporate environmental accounting system: a management tool for fighting environmental degradation* (El sistema de contabilidad ambiental empresarial: una herramienta de gestión para la lucha contra la degradación ambiental), en donde se ofrece un modelo contable no-monetario, de unidades 'equivalentes' y físicas para la medición de los impactos ambientales de la producción, sin embargo no hay una inclusión de las 'externalidades' o de los costos en los que terceros deben incurrir por tal producción (citado en Mathews, 1997).

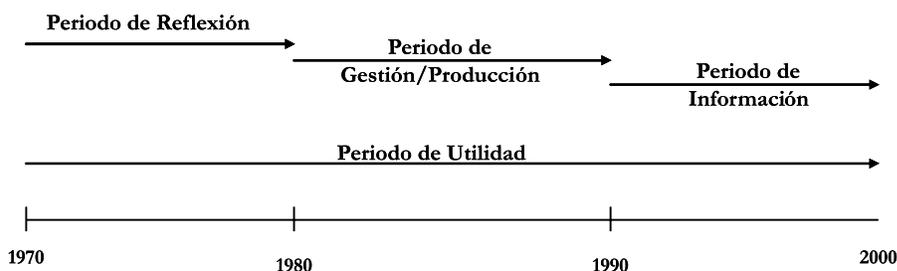
**Ilustración 1.** Categorías de la Contabilidad Ambiental (Burritt, 2005)



#### 4.1.2 El interés en la producción o la búsqueda del beneficio verdadero

A partir de 1980 aproximadamente, el interés se centra en la medición del impacto ambiental, en la gestión y el costeo ambiental. Se inicia este conjunto de perspectivas bajo un enfoque ya conocido en la Teoría Contable Tradicional: La Búsqueda del Beneficio Verdadero o Contabilidad del Impacto Total (Larrinaga, 1997), con base en el cual se elabora teó-

**Ilustración 2.** Periodización de la historia de la contabilidad ambiental empresarial<sup>5</sup>



<sup>5</sup> Elaboración propia.

<sup>6</sup> De hecho, en la pequeña revisión que hemos hecho podemos evidenciar que las revisiones se refieren al campo teórico o de investigación de la 'contabilidad social y ambiental' (Mathews, 1997; Gray, 2005; Gray *et al.*, 1995; Lehman, 1999).

ricamente una cuenta de resultados que incluye costos y beneficios sociales y medioambientales. La valoración, siguiendo a la Economía Medioambiental se realiza entre otros, con instrumentos como el coste de viaje, el modelo hedónico o la valoración contingente. Este tipo de contabilidad tiene como fin principal “la identificación y medida de la contribución social neta de la empresa individual, de modo tal que incluyan las externalidades producidas” (Larrinaga, 1997, 960).

Quizá, la aceptabilidad de este programa sea elevada, dado lo atractivo de su objetivo. Pero las inconsistencias y limitaciones de este enfoque no tardan en hacerse visibles. En primer lugar, se hace inaceptable moralmente el hecho de monetizar ciertos aspectos, como la vida humana. Por otro lado, es difícil elegir una tasa de descuento satisfactoria y apropiada para la valoración. El tercer aspecto a tener en cuenta es el desconocimiento o incertidumbre acerca del funcionamiento de los ecosistemas en los que la organización convive. En cuarto lugar, los modelos de valoración propuestos no han llenado las expectativas por las cuales fueron diseñados. Así, la valoración medioambiental conlleva a la creación de numerosas áreas discrecionalidad o paraísos ambientales. La valoración social al hacerse difícil, y por tanto está sujeta a continua revisión, se evalúa por medio de la equiparación de los costos incurridos para evitar las externalidades a dicho coste social. Este enfoque actúa con fuerza en la denominada Contabilidad Medioambiental de Costos o de Gestión (Gómez, 2004; Gray et al. 1999).

#### **4.1.3 Información empresarial de índole ambiental**

En tercer lugar, y como enfoque de la contabilidad medio ambiental, podemos encontrar la Información Social de la Empresa, muy similar al cuarto enfoque, pero sus resultados van dirigidos hacia sectores distintos del inversor de capital. En general, tiene como objetivo “poner en cuestión el papel tradicional de la contabilidad y explotar el potencial de adoptar, para la responsabilidad empresarial, el enfoque del participe en lugar del mucho más limitado enfoque de la propiedad del capital” –stakeholders– (Larrinaga, 1997, 968). Como principios rectores tiene a la democracia participativa, a través de la cual se descarga de su responsabilidad para otorgársela a la sociedad, y

el pluralismo, que implica un mayor consenso y una mayor libertad de expresión. Por tanto, es la sociedad y sus grupos interesados los que deciden hacer uso de la información o de ignorarla, según lo deseen. Sin embargo, este tipo de revelación de información contable se contradice con sus propios principios, pues no hay democracia participativa al ser la empresa la que decide qué informar, y no hay pluralismo al ser la información resultado de un solo punto de vista, el de la empresa. Cobijada en esta perspectiva podemos encontrar a la Global Reporting Initiative (GRI, 2006), entre otras (ver también el extenso trabajo de Rob Gray –Gray et al., 1999; 2006–).

Al igual que los demás enfoques, la Información Social de la Empresa tiene críticas importantes. En primer lugar, la evidencia empírica de la existencia de tal enfoque es escasa, lo que daría para preguntarse sobre la pertinencia de tal información. En segunda instancia, la información no posee exactitud ni objetividad. Por último, es de notarse que la utilización de tal información se transforma más como un medio de relaciones públicas que como instrumento de servicio a la comunidad.

#### **4.1.4 El enfoque financierizado del medio ambiente**

Un segundo enfoque del que podríamos tratar es aquel que no sólo Larrinaga (1997), sino muchos otros en teoría contable ha dado en llamar “Utilidad para la Toma de Decisiones”. Este es uno de los enfoques más conocido y más influyente en las organizaciones. Tiene como fin la inclusión de nuevas formas de medir los efectos medioambientales a la información financiera y a los modelos de decisión. Su principal aporte lo hace a la Contabilidad Medio Ambiental Financiera. A través de una mirada positivista plantea la posibilidad de existir una correlación entre la información contable medioambiental y el movimiento en el valor de las acciones dentro del mercado de capitales. Sin embargo, algunos partidarios de este enfoque han encontrado tal correlación (positiva) mientras que otros no lo han hecho o han tenido resultados negativos. “De esta manera, la naturaleza es mirada como capital en sí y la perspectiva adoptada para su manejo deberá orientarse hacia la lógica del crecimiento por la vía de la creación de valor financiero” (Gómez,

2004, 94). En resumen, la Contabilidad Medioambiental, bajo este enfoque, proporciona información principalmente dirigida a los inversores de capital. El mercado asigna los recursos.

Quizá, por ser uno de los enfoques más conocidos, posee igualmente de las críticas más certeras que se hayan hecho sobre las Contabilidad Medioambiental. En primer lugar, no existe en este enfoque, una definición clara de los conceptos a estudiar (información ambiental publicada, desempeño medioambiental, reacción del mercado, así como sus relaciones), “la información medioambiental voluntaria no es una medida representativa de la gestión medioambiental de la empresa. Dicha publicación puede obedecer a necesidades de legitimación ante un fuerte impacto medioambiental de la empresa” (Larrinaga, 1997, 966). No hay, en segundo lugar, una relación entre impacto medioambiental positivo y el éxito en el mercado de capitales, antes bien, se castiga a todas aquellas empresas que hayan incurrido en costos ambientales. La información producto de variables exógenas no tiene como fin la formación de decisiones sino la legitimación de las actividades organizacionales. En cuarto lugar, podemos encontrar que los beneficios obtenidos por la información medioambiental no compensan los gastos incurridos en su obtención y publicación. Por último, y quizás el que tiene mayor relevancia, se cuestiona el hecho de que la percepción de los colectivos interesados esté dirigida hacia los inversores de capital, cuando podría ir más allá, hacia la identificación de otros grupos con intereses ambientales mayores. En pocas palabras, “si la relación principal-agente no se ha regulado aún en lo que se refiere a la cuestión medioambiental, se ha intentado utilizar otra relación con sólidas raíces, como la relación proveedor de capital-administrador” (Larrinaga, 1997, 967).

#### 4.1.5 Evaluación de los enfoques paradigmáticos de la contabilidad ambiental

Como se puede ver, la capacidad de la contabilidad se encuentra supeditada a los intereses de ampliación del capital y a la legitimación del modelo actual de producción. A través de estos enfoques contables se capitaliza la naturaleza o se la ignora por completo. La contabilidad es “utilizada como un medio de redu-

cir el medio ambiente a términos seguros y manejables para la empresa” (Larrinaga, 1999b, 653). Así, caemos en un proceso que Larrinaga denomina Captura Institucional (Larrinaga y Bebbington, 2001) en el que la autonomía de la contabilidad no existe, y ésta existe con el fin de avalar el modelo de responsabilidad predominante y la reducción de la cuestión medioambiental a indicadores monetarios y de gestión.

En términos de las concepciones iniciales presentadas en la segunda parte de este documento, es necesario evaluar los enfoques de la contabilidad ambiental empresarial a la luz de su visión de la naturaleza, de sus pases (inter)disciplinarios y el aporte a la solución de la primera y segunda contradicción del capitalismo.

*Naturaleza:* Podríamos atrevernos a decir que en la relación con la naturaleza la contabilidad ambiental empresarial ha empezado positivamente y de manera gradual ha retrocedido. La contabilidad ambiental empresarial inicia su rumbo unida a la contabilidad social; lo que superficialmente significaría una vinculación hombre-sociedad-naturaleza en una relación interdependiente e inseparable. Sin embargo, los enfoques posteriores muestran cómo se sigue viendo a la naturaleza separada del hombre y de la sociedad a través de la posibilidad de *controlarla* así como la relación de la sociedad con ella, para sobrepasar el (pequeño) obstáculo que es la problemática ambiental. Como plantea De Venanzi (2002), las acciones tomadas a través de la economía, de la gestión y de la contabilidad ambiental, son el mantenimiento de la idea del hombre como controlador de la naturaleza, manteniendo el criterio de eficiencia y haciendo a la naturaleza más productiva. El enfoque utilitarista es la mayor evidencia de la prominencia de lo financiero sobre lo natural y lo social.

*Interdisciplina:* Si bien la ‘inclusión’ del medio ambiente en la contabilidad implica el abordaje de temáticas que obligan a los contables a salirse de sus marcos teóricos tradicionales, en este sentido también hay un retroceso. Se parte de la consideración de medidas ambientales que obligan al intercambio con disciplinas naturales y biofísicas. También encontramos un intercambio con disciplinas sociales como es el caso de la ‘información empresarial de índole ambiental’. Empero, el enfoque utilitarista, dominante a lo largo de la historia de la contabilidad ambiental

empresarial, reduce la relación sociedad-naturaleza al enfoque económico y financiero, haciendo de la segunda una mercancía sustituible por capital.

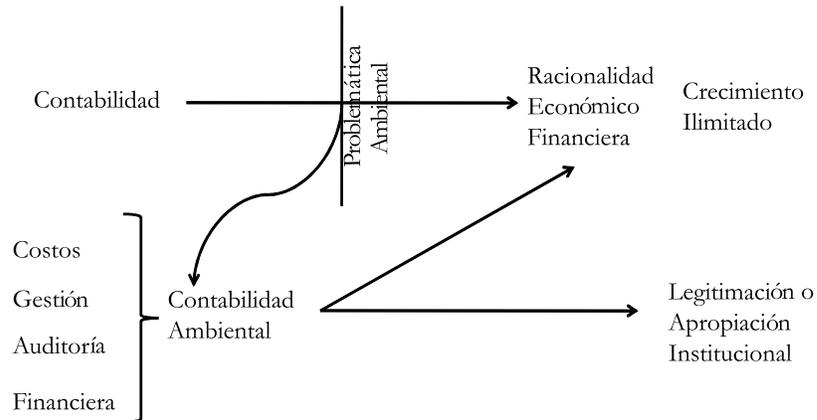
*Relaciones y Condiciones de Producción:* Sin lugar a dudas, la contabilidad ambiental empresarial ha implicado la traducción (Laotur, 2001) de los marcos teóricos tradicionales, es decir, de las bases epistemológicas, ontológicas y metodológicas para la inclusión del medio ambiente (Ilustración 3). La separación de la contabilidad social y la ambiental no sólo expresa la separación del hombre y la naturaleza, sino el mantenimiento de las relaciones sociales de producción, por un lado, y la profundización, la especialización, de la explotación de la naturaleza, gracias a su privatización y la resignificación en capital, al igual que se hace hoy con las demás condiciones de producción (infraestructura y trabajo). La contabilidad ambiental empresarial ayuda entonces a la profundización y consolidación del capitalismo financiarizado actual.

La filosofía capitalista, tiene el poder, como lo han esclarecido otros autores (Lehman y Tinker, 1997), de

transformar todas las críticas y problemáticas emergentes a causa de su dinámica particular, en oportunidades de legitimación y de producción de nuevas formas de renta. La contabilidad tradicional, revestida así mismo de una racionalidad economicista, ha trabajado fuertemente para no transgredir los límites que ella le impone. La búsqueda de la utilidad financiera y la ampliación del capital (visión neoclásica económica) además de la visión utilitarista de la información contable, han predominado y conducido a la contabilidad a analizar el medio ambiente de acuerdo con sus reglas (precios de mercado, asignación de recursos a través de él mismo y crecimiento ilimitado) (ver Bermejo, 1994).

De acuerdo con lo que se planteó anteriormente, no es positivo aislar la sociedad, y mucho menos la esfera económica, de la naturaleza, pues tienen una relación dialéctica de servicio y convivencia. De allí que el planteamiento de un modelo o sistema de contabilidad debe ir encaminado a la inclusión de la sociedad, como entorno inmediato de la organización, y a la naturaleza, como plataforma de sustento vital de la sociedad en su conjunto. Insistimos en que no puede haber una jerarquía de dominación

Ilustración 3. Trayectorias (Proceso de Traducción) de la Contabilidad Ambiental Empresarial<sup>7</sup>



<sup>7</sup> Esta Ilustración quiere expresar el proceso de traducción en términos de Latour (2001) que ha sufrido la contabilidad ambiental. Inicialmente, la contabilidad estaba regida por la persecución de principios de rentabilidad, de crecimiento ilimitado, es decir, estaba regida por una *racionalidad económico-financiera*. Pero en el momento en que la problemática ambiental se hace presente en el escenario se provoca una crisis en los principios de la contabilidad tradicional. Dentro de los pasos para sobrepasar este obstáculo, la contabilidad resignifica todos sus valores tradicionales incluyendo al medio ambiente en sus análisis y lleva a la consecución de sus metas originales y además a la legitimación de la contabilidad y de la empresa ante la sociedad, gracias a su rostro ambientalmente amigable (Vease también Power, 1991, 1997; Ariza, 2007; De Venanzi, 2002).

y/o control hombre-naturaleza, sino el viraje hacia un reconocimiento de la interdependencia de la sociedad, las organizaciones y la naturaleza.

Es entonces falso mantener una división entre la economía, lo social y la ecología, tal como lo plantean las perspectivas ortodoxas de desarrollo sostenible, representadas en los indicadores Triple Bottom Line, o de triple objetivo, cuya base ideológica es el planteamiento de la existencia de tres sostenibilidades posibles: la económica, la cultural o social y la natural. Esto implica la existencia aislada de tres campos particulares y justifica la acción centralizada en uno u otro campo, dependiendo de cual se encuentre mal. Además puede llegar a asignar responsabilidades sociales a grupos específicos en un campo particular. Para el profesor Bermejo (2005: 28) “la introducción de la sostenibilidad económica permite asociar a ella todo lo que el sistema dominante está persiguiendo: liberalización, globalización, competencia, crecimiento ilimitado, etc. (...). Y son precisamente esas características del sistema las que la hacen sostenible”. Esta postura reduce de nuevo la problemática ambiental a un tema irrelevante o de segunda importancia, frente a la sostenibilidad económica.

Por otro lado, es falso también afirmar la posibilidad de una desmaterialización del crecimiento, principio u objetivo que la Unión Europea, en general, y varios de sus países miembros, en particular, establecen como estrategia de sostenibilidad (ver Bermejo, 2005).

#### **4.2 Hacia la construcción de una contabilidad ecológico-política**

Como ya hemos visto, la contabilidad ambiental ha sido construida sobre bases “*economicistas*” de rentabilidad financiera, maximización de uso extractivo y mejoramiento –legitimación– de la imagen corporativa. Este modelo profundiza la crisis socio-ecológica y reproduce un modelo de producción cuyo principio fundamental es el crecimiento ilimitado (Bermejo, 1994; Lehman, 1995, Larrinaga, 1997).

La visión que la academia y la profesión contable en Colombia deben mantener en el diseño de una contabilidad ecológica debe reconocer la particularidad

de los sistemas naturales locales y regionales. Un paso es el diseño de modelos complejos y orgánicos de representación contable, más allá de la partida doble, más allá de la valoración monetaria.

Es necesario que la contabilidad informe sobre las formas en que la organización afecta la naturaleza y su entorno. No es suficiente valorar monetariamente la cantidad de recursos dedicados a la atención ambiental, esta perspectiva se ata a aquella visión que trata de resolver los problemas ambientales a través del mercado, lo que reduce su interés a decisiones de inversión, de oferta o de demanda. La contabilidad debe proporcionar datos cualitativos, monetarios y no monetarios del impacto ambiental, de los esfuerzos por recuperar, mejorar o conservar el entorno y la naturaleza, de las diversas formas de prevención. Y debe hacer esto con el fin de ampliar la visión social sobre la organización y de hacerse responsable de su actuación ambiental (positiva o negativa) a nivel local o global (Lehman, 1995, 1999).

Por otro lado, es necesario que la contabilidad reconozca las prácticas locales, culturales, étnicas, de género en relación con el medio ambiente. Es decir, la contabilidad debe reconocer unas particularidades de relación humana. Las relaciones de las organizaciones sociales con la naturaleza son diversas como diversas son las organizaciones sociales. Estas organizaciones deben tener mecanismos contables para reconocer tal relacionamiento, mecanismos particulares, claro está, pero que puedan ser comprensibles por los diversos grupos que se relacionan, a través de la naturaleza, de la sociedad, del mercado, a la organización. En otras palabras, el modelo contable de una organización debe estar construido sobre bases cualitativas, monetarias y no monetarias, culturales y particulares, reconociendo el relacionamiento con la sociedad, con la naturaleza y con la cultura, global y localmente. Esto implica además, la vinculación de la contabilidad con otras disciplinas, para que, desde diversos puntos de vista, se construyan modelos de representación adecuados a las relaciones sociales y naturales en todas sus dimensiones.

La contabilidad ambiental desde esta perspectiva se hace pública, en la medida en que debe comunicar,

y asignar derechos y responsabilidades (accountability) entre los diversos miembros de la sociedad como un todo, reconociendo la particularidad de sus individuos, sus valores y prácticas.

## 5. Conclusiones

Se ha intentado a lo largo del texto en radicalizar la relación y el papel de la contabilidad en la crisis ecológica y ambiental. Esta perspectiva parte del reconocimiento de la contabilidad y de la naturaleza como diversas y contextuales, imbricadas en una relación dialéctica gracias a su carácter social-histórico.

La contabilidad puede ser vista como una práctica social e institucional con lenguajes y prácticas propias cuya función principal sería el control orgánico del flujo de los recursos sociales, ambientales y naturales, en el relacionamiento de las organizaciones, el hombre y la naturaleza, lo que implica el reconocimiento de la contabilidad con dimensiones políticas, sociales, culturales y naturales además de las económicas.

Por su parte, la naturaleza y el ambiente son realidades complejas que no pueden ni deben ser reducidas a una medida unidimensional, cuyo resultado sea la maximización del beneficio económico, tal como lo hacen las perspectivas dominantes de economía y contabilidad ambiental. La sociedad está inmersa en la naturaleza así como la naturaleza está inmersa en la sociedad. La naturaleza y el medio ambiente deben ser considerados como espacios, temas y problemas públicos, cuya responsabilidad está en la sociedad como un todo, pues de ellos depende su sustento vital. Esta perspectiva ve a la sociedad y a la naturaleza como elementos interdependientes, de mutuo servicio y supervivencia.

El capitalismo, gracias a sus lógicas acumulativas y de crecimiento, hace que las relaciones, las fuerzas y las condiciones de producción entren en contradicción. La primera contradicción (relaciones-fuerzas), en donde hay una apropiación de la plusvalía producida por las fuerzas de producción gracias a las relaciones actuales, alimenta el movimiento obrero. La segunda contradicción (relaciones-condiciones) hace que sean apropiables las condiciones de producción

dadas unas relaciones de producción en el modo capitalista. Estas contradicciones provocan al mismo tiempo crisis de realización y de liquidez, debido a la sobreproducción de mercancías y a la subproducción de capital.

Una evaluación de las perspectivas de la contabilidad ambiental a la luz de los anteriores elementos pueden llevar a considerarlas como profundizadoras de las contradicciones del capitalismo, o en otras palabras, de la crisis social, económica y ambiental, debida a las actuales relaciones sociales de producción y de poder.

A partir de esto, es necesario establecer nuevas formas de relacionamiento de la contabilidad con la naturaleza, que vayan más allá de la contabilidad ambiental tradicional. Una contabilidad ecológica que, desde un punto de vista interdisciplinar, reconozca las multiplicidades simbólicas, materiales y sociales que la naturaleza cuantitativa y cualitativamente implica y que no la reduzca a medidas unidimensionales.

## 6. Referencias

- Ángel A. (2002) *El retorno de Ícaro*. Bogotá: ASOCARS, IDEA, PNUMA, UNDP.
- Ángel A. (2003) *La Diosa Némesis, Desarrollo Sostenible o Cambio Cultural*. Corporación Universitaria Autónoma de Occidente. Cali.
- Archel, P. (2007) Discurso Contable, Ideología e Informes Anuales: Un Enfoque Interpretativo. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, 51, 41-64.
- Arévalo, N. & Quinche, F. (2008) Importancia del Estudio de Caso en Contabilidad. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad "Reflexiones y Críticas Contables Alternas al Pensamiento Único"*. *Memorias del VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. Bogotá: Editorial Kimpress, 29-40.
- Ariza, E. (1990). Una Aproximación Dialéctica de la Contabilidad. Ponencia presentada al *I Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia* realizado en la ciudad de Medellín. Mimeo.
- Ariza, E. (1996). Aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad. *Lúmina*, 1, 4-16.
- Ariza, E. (2007). Luces y sombras en el poder constitutivo de la contabilidad ambiental. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada*, XV(2).
- Bermejo, R. (1994) *Manual para una Economía Ecológica*. Madrid: Los libros de la Catarata.

UNA EVALUACIÓN CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EMPRESARIAL

- Bermejo, R. (2005) *La Gran Transición hacia la Sostenibilidad: Principios y Estrategias de Economía Sostenible*. Madrid: Los Libros de la Catarata.
- Birkin, F. (1996) The ecological accountant: from the cogito to thinking like a mountain. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 231-257.
- Burke, P. (1987) *Sociología e Historia*. Madrid: Alianza.
- Burke, P. (1993) *Formas de Hacer Historia*. Madrid: Alianza.
- Burrit, L. (2005) Challenges for Environmental Management Accounting. *Implementing Environmental Management Accounting*. Países Bajos: Springer, pp. 19-44.
- Cámara de la Fuente, M. (1993) Derechos de propiedad y contabilidad medioambiental. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII(75), pp. 245-276.
- Cañibano, L. & Gonzalo, A. (1996) Los programas de investigación en contabilidad. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, 29, 13-61.
- Carrasco, F. & Larrinaga, C. (1996) El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental. *Ensayos sobre contabilidad y economía: en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla. Vol. 2*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. 65-84.
- Chua, F. (1986) Radical developments on accounting thought. *The Accounting Review*, LXI(4), pp. 601-632.
- Deleuze, G. (1987) *Foucault*. Barcelona: Paidós.
- De Venanzi, A. (2002) *Globalización y Corporación: El Orden Social en el Siglo XXI*. Caracas: Anthropos Editorial.
- Escobar, A. (1999a) El desarrollo sostenible: diálogo de discursos. *El final del salvaje*. Bogotá: CEREC-ICAN.
- Escobar, A. (1999b) Una ecología diferente: igualdad y conflicto en un mundo globalizado. *Memorias Seminario Universidad y Medio Ambiente en América Latina y el Caribe*. Cali: Coporación Universidad Autónoma de Occidente.
- Foucault, M. (1984) *La Arqueología del Saber*. México: Siglo XXI.
- Foucault, M. (1991) *El sujeto y el poder*. Bogotá: Carpe Diem Editores.
- Foucault, M. (1999) Las mallas del poder. *Estética, Ética y Hermenéutica. Obras Esenciales, Volumen III*. Barcelona: Paidós, pp. 235-254.
- Foucault, M. (2005) *Las Palabras y las Cosas*. México: Siglo XXI.
- Gallopin, G. (1985) El medio ambiente humano. *Estilos de desarrollo y medio ambiente en América Latina*. México: Fondo de Cultura Económica, pp. 205-235.
- Gómez, M. (2003) Contabilidad: Comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. *Revista Innovar, Universidad Nacional de Colombia*, 13(22), 109-120.
- Gómez, M. (2004a) Avances de la Contabilidad Medioambiental Empresarial: Evaluación y Posturas Críticas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 18, 87-119.
- Gómez, M. (2004b) Una Evaluación del Enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la Teoría de la Contabilidad y el Control. *Revista Innovar, Universidad Nacional de Colombia*, 24, 112-131.
- Gómez, M. (2004c) Breve Introducción al Estado del Arte de la Orientación Crítica en la Disciplina Contable. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, 45, 113-132.
- Gracia, E. (2004) Control, Contabilidad y Sociedad: Un Asunto para Repensar. *Lúmina*, 5, 237-251.
- Gray, R. (1990) *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce*. Certified Record Report, No. 17. London: ACCA.
- Gray, R. (2005) Taking a long view on what we know about social and environmental accountability and reporting. *Electronic Journal of Radical Organization Theory*, 9(1).
- Gray, R. Bebbington, J. & Walters, D. (1999) *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Bogotá: ECOE Ediciones. 1a. Edición.
- Gray, R. & Bebbington, J. & Walters, D. (2006) *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Bogotá: ECOE Ediciones. 2a. Edición.
- Gray, R. & Kouhy, R. & Lavers, S. (1995) Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosures. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(2), pp. 47-77.
- GRI (2006) *Guía Para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.
- Hines, R. (1991) On valuing nature. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(3), 27-29.
- Hopwood, A. (1987) The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. & Miller, P. (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Larrinaga, C. (1997) Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVI (93), 957-991.
- Larrinaga, C. (1999a) Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad. *Revista de Contabilidad*, 2(3), pp. 103-131.
- Larrinaga, C. (1999b) ¿Es la Contabilidad Ambiental un Paso hacia la Sostenibilidad o un Escudo contra el Cambio? El Caso del Sector Eléctrico Español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVIII(101), 645-674.
- Larrinaga, C. & Bebbington, J. (2001) Accounting change or institutional appropriation? – A case study of the implementation of environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 269-292.

- Latour, B. (1986) The powers of association. *Power, Action and Believe: A new sociology of knowledge?* London: Routledge & Kegan Paul, pp. 264-280.
- Latour, B. (2001) *La esperanza de Pandora*. Barcelona: Gedisa.
- Law, J. (1986) On the methods of long-distance control: vessels, navigation and the Portuguese route to India. *Power, Action and Believe: A New Sociology of Knowledge?* London: Routledge & Kegan Paul.
- Leff, E. (2002) Saber ambiental: *sustentabilidad, racionalidad, complejidad y poder*. México: Siglo XXI editores.
- Lehman, G. (1995) A legitimate concern for environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(5), 393-412.
- Lehman, G. (1999) Disclosing New Worlds: A Role for Social and Environmental Accounting and Auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 217-241.
- Lehman, G. & Tinker, T. (1997) Environmental accounting: accounting as instrumental or emancipatory discourse. *Ponencia presentada al 5th Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*. University of Manchester.
- Llewellyn, S. (2007) Case Studies and Differentiated Realities. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 4(1), 53-68.
- Mathews, R. (1997) Twenty five years of social and environmental research accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), pp. 481-531.
- Miller, P. (1994) Accounting as social and institutional practice: an introduction. *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Morin, E. (1984) *Ciencia con Consciencia*. Barcelona: Anthropos.
- Morin, E. (1993) *El método II, La vida de la vida*. Madrid: Cátedra.
- O'connor, J. (1997) ¿Qué es la historia ecológica? ¿Por qué la historia ecológica? *Ecología Política*, 14, pp. 115-130.
- O'connor, J. (2001) *Causas Naturales: Ensayos de Marxismo Ecológico*. México: Siglo XXI Editores.
- Potter, B. (2005) Accounting as a Social and Institutional Practice. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Powell, W. & DiMaggio, P. (1999) *El Nuevo Institucionalismo en el Análisis Organizacional*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Power, M. (1991) Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(3), 30-42.
- Power, M. (1997) Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Quinche, F. (2006a) Historia de la Contabilidad: Una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de historiografía contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas Universidad Militar Nueva Granada*, XIV(1), pp. 187-202.
- Quinche, F. (2006b) Por un enfoque orgánico para la contabilidad. Un homenaje al maestro Antonio García Nossa. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, 49, 177-201.
- Quintero, H. (2006) Aproximaciones a la Investigación Contable. *Cosmovisión Histórica y Prospectiva de la Contabilidad, Tomo II: La Contabilidad en la Modernidad: Referentes Filosóficos y Socialhistóricos*. Bogotá: Rodríguez Quito Editores, pp. 185-224.
- Ryan, B. & Scapens, R. & Theobald, M. (2004) *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Ediciones DEUSTO.
- Sachs, W. (1997) Anatomía política del desarrollo sostenible. *La Gallina de los Huevos de Oro: Debate sobre el Concepto de Desarrollo Sostenible*. Bogotá: CEREC-ECOFONDO.
- Sarmiento, J. (1996). La Urdimbre del Quipus (1ª Parte). *Lúmina, Universidad de Manizales*, 1, 31-44.
- Sarmiento, J. (2000). La Urdimbre del Quipus (2ª Parte). *Lúmina, Universidad de Manizales*, 3, 101-115.
- Sunder, S. (2005) *Teoría de la Contabilidad y el Control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Winner, L. (1987) *La Ballena y el Reactor*. Barcelona: Gedisa.
- Woolgar, S. (1991) *Ciencia: Abriendo la Caja Negra*. Anthropos Editorial.