

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

Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución)

Mauricio Gómez Villegas

Profesor Investigador Escuela de Administración y Contaduría,
Universidad Nacional de Colombia.
mgomezv@unal.edu.co

Clasificación JEL: M49

Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial (Una síntesis de su evolución)

Resumen: este documento es una reflexión académica sobre tópicos generales de la contabilidad ambiental empresarial. Plantea un abordaje social e institucional para enfrentar la pregunta: ¿cómo surgió y evolucionó la contabilidad ambiental empresarial y cuáles han sido las tensiones que han promovido su cambio? Desde varias fuentes de la sociología medioambiental y con algunos referentes de las visiones socio-políticas de la contabilidad, se plantea la posibilidad de demarcar tres momentos, y tres tensiones, que sirven para caracterizar la evolución de este subsistema, o segmento, de la contabilidad.

Palabras clave: contabilidad ambiental empresarial, contabilidad e instituciones, contabilidad y responsabilidad social, GRI, contabilidad crítica

Tensions, possibilities and risks of the business environmental accounting (a synthesis of its evolution)

Abstract: this document is an academic reflection about the general topics of the business environmental accounting. It sets out a social and institutional way to face the question: How did the business environmental accounting arise and evolve, and what have been the tensions that have promoted its change? From several sources of the environmental sociology and with some references of the socio-political visions of accountancy, the possibility of outlining three momenta and three tensions that are used to characterize the evolution of this subsystem or segment of accountancy is posed.

Key words: business environmental accounting, accounting and institutions, accountancy and social responsibility, GRI (Global Reporting Initiative), critical accountancy

Des tensions, des possibilités et des risques de la comptabilité environnementale patronale. (Une synthèse de son évolution)

Résumé: ce document est une réflexion académique sur des thématiques générales de la comptabilité environnementale patronale. Il propose une approche sociale et institutionnelle pour faire face à la question: comment a-t-elle surgi et évolué la comptabilité environnementale patronale et quelles ont été les tensions qui ont favorisé son changement? Du point de vue de plusieurs sources de la sociologie environnementale et avec quelques référents des visions sociopolitiques de la comptabilité, on propose la possibilité de délimiter trois moments, et trois tensions, qui servent à caractériser l'évolution de ce sousystème, ou segment, de la comptabilité.

Mots-clés: comptabilité environnementale patronale, comptabilité et institutions, comptabilité et responsabilité social, GRI, comptabilité critique

Tensões, possibilidades e riscos da contabilidade meio-ambiental empresarial (Uma síntese de sua evolução)

Resumo: este documento é uma reflexão acadêmica sobre temas gerais da contabilidade ambiental empresarial. Propõe uma abordagem social e institucional para enfrentar a pergunta: como surgiu e evoluiu a contabilidade ambiental empresarial e quais foram as tensões que promoveram sua mudança? A partir de várias fontes da sociologia meio-ambiental e com alguns referentes das visões sócio-políticas da contabilidade, propõe-se a possibilidade de demarcar três momentos, e três tensões, que servem para caracterizar a evolução deste subsistema, ou segmento, da contabilidade.

Palavras-chave: contabilidade ambiental empresarial, contabilidade e instituições, contabilidade e responsabilidade social, GRI, contabilidade crítica

Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución)¹

Mauricio Gómez Villegas

Primera versión recibida Marzo de 2009 – Versión final aceptada Mayo de 2009

I. Introducción

En este documento nos referiremos a la contabilidad medioambiental en la empresa. La contabilidad ambiental gana cada vez más espacio en la academia, la industria, el gobierno y la sociedad civil. Las razones que motivan el surgimiento y evolución de la contabilidad medioambiental contemporánea son diversas y han obedecido a lógicas que no son comúnmente complementarias. En un corto periodo de tiempo, quizás 30 años, este campo, sistema o segmento de la contabilidad (Pahlen y Fronti, 2008), ha estado sujeto a tensiones que han viabilizado su re-configuración y transformación (O'dwyer, 2002; Bebbington, Gray y Larrinaga, 2000). Este documento se pregunta ¿cómo surgió y evolucionó la contabilidad ambiental empresarial y cuáles han sido las tensiones que han promovido su cambio?

Nuestro objetivo es abordar la anterior pregunta y el énfasis metodológico que adoptamos se basa en caracterizar estas tensiones desde una visión social e institucional (Hopwood y Miller, 1994). Concluimos que, a partir de tres significativas tensiones que promueven el cambio, se avizoran posibilidades y riesgos. Las posibilidades más interesantes son a) la mayor apertura informativa, b) el enriquecimiento de los instrumentos contables por la vía cualitativa, y c) la reconstrucción epistemológica de la disciplina con un mayor soporte en las ciencias sociales y de la vida (Capra, 1998). Los riesgos más significativos son a)

¹ Este documento fue parcialmente presentado en el Primer Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública. Marzo 19 al 21 de 2009. Este *paper* hace parte de las actividades de investigación del autor, en el proyecto de investigación adscrito a la Escuela de Administración y Contaduría en la Universidad Nacional de Colombia, según Resolución 538 de 2008 del Consejo de Facultad. Grupo de investigación: Contabilidad, Organizaciones y Medioambiente.

la captura de la información medioambiental como medio de legitimación y b) la expansión de la racionalidad financiarizada de los mercados al entorno natural y medioambiental por medio de “expresiones contables” cimentadas en la lógica convencional de maximización de beneficios y estrategia rentística (Deegan, 2002; Ariza, 2007).

Para abordar analíticamente la pregunta, este trabajo está constituido por tres partes. En primer lugar, presentamos una síntesis histórica y lógica que muestra tres momentos en la evolución de la contabilidad ambiental en los últimos treinta años; en segundo lugar, presentamos las tensiones más significativas que han promovido esa rápida transformación, vistas desde las condiciones institucionales culturales, políticas y económicas. Finalmente, presentamos unas breves conclusiones abiertas al debate, que se plantean riesgos y posibilidades del desarrollo futuro de la contabilidad ambiental.

II. Surgimiento y evolución de la Contabilidad Ambiental

Pese a la poca conciencia que los hombres tienen de sus nociones básicas para interactuar cotidianamente en el mundo, el sentido común en términos de Bauman y May (1990), cada tanto surgen hechos que les obligan a cuestionarse por sus propios fundamentos. Las circunstancias de finales de los años de 1960, fueron posibilidades históricas para tal cuestionamiento.

Los años finales de la década de los 60s constituyeron una época de convulsión social y política, signada por la aparente crisis de las sociedades industriales que obligó a la re-flexión. La llegada del hombre a la luna, la sistematización de información científica y tecnológica 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 (Escobar, 1997). Los límites de una sociedad industrial, de la concepción que Occidente desarrollado estaba promoviendo, fueron avizorados y denunciados públicamente. Esta situación impactó profundamente el pensamiento humano y las ciencias. La contabilidad ambiental que hoy conocemos es una respuesta a este contexto.

A partir de aquí se pueden marcar tres momentos para la evolución de la contabilidad ambiental contemporánea. Existen antecedentes de una contabilidad anterior a estas circunstancias, quizás preocupada por el control de los recursos “naturales” de los que se abastecían empresas mineras y, en general, el sector primario de la economía. Ha sido bien documentado que, desde el siglo XIX, ciertas empresas incluyeron algún tipo de información sobre su actuar social y medioambiental, situación que también se evidenció durante

la primera mitad del siglo XX (Guthrie y Parker, 1989; Husillos, 2004). Pero las condiciones contingentes que promovieron tales primeros esbozos, se diferencian profundamente del contexto estructural en lo social, ambiental y científico que permitió el emerger de la contabilidad ambiental empresarial contemporánea.

II.1. Primer momento

En los años 1970 surge el campo de la contabilidad social y medioambiental (Bebbington, Gray y Larrinaga, 2000). Este campo de la contabilidad, en su propuesta sistemática y congruente, como muy pocos –p.e. el Sistema de Cuentas Nacionales–, surge esencialmente del ajuste e iniciativa que el pensamiento científico promueve. La contabilidad ambiental y social no surgió ni de las prácticas monásticas, ni comerciales, ni industriales, ni de las finanzas o por la regulación del Estado. Su surgimiento es una explosión de posibilidades generada por académicos de múltiples disciplinas, entre ellos los mismos contables.

Algunos proyectos primigenios emergieron de las sociedades europeas de mayor compromiso con el hombre y el bienestar humano de sus poblaciones. Francia fue pionera en la consolidación de una propuesta de contabilidad social, que se sintonizaba con el Sistema de Cuentas Nacionales. Posteriormente, las reivindicaciones laborales llevaron a la conformación de un conjunto de técnicas en el nivel microeconómico u organizacional, que “informaban” del aporte y retribución al trabajo, más allá de la medición del salario y del excedente empresarial. Estos son los primeros esbozos de una contabilidad del “recurso humano”. En Inglaterra, el desarrollo del movimiento obrero reclamó una participación significativa en el excedente industrial y permitió el emerger de la Contabilidad del Valor Agregado (Larrinaga, 2001). Así mismo, la 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, también se dieron en la década de los 70s.

Se puede decir que algunas propuestas primigenias implicaron identificar desembolsos o “partidas” directamente asociadas al impacto ambiental y a la tenencia de bienes ambientales. Quizás también al reconocimiento de posibles contingencias u obligaciones fruto de demandas por “accidentes” para aquellas industrias de alto riesgo medioambiental. En estas fechas, desde la misma academia, se veía a la contabilidad con la responsabilidad casi exclusiva de tasar el patrimonio empresarial y medir el resultado productivo. En contabilidad, las ideas preocupadas por tasar utilidades netas y medir el potencial de ingreso futuro constituyen el paradigma del beneficio verdadero o de la ganancia líquida y realizada (Cañibano y Angulo, 1998).

Por el contexto social y político narrado anteriormente, se hizo evidente que la ganancia bien medida de una empresa debería reconocer varios de los impactos reales y potenciales de su producción sobre los recursos naturales.

Por ello, el primer momento de la contabilidad ambiental a nivel micro-contable u organizacional, consistió en incluir en el Balance General y en el Estado de Resultados, partidas que estimaban valores, tanto de activos, pasivos, como de algunos gastos, relativos a condiciones del entorno natural, concretamente de “recursos naturales”, posibles demandas, costos por actividades de mitigación de la contaminación, entre otras. Estas propuestas no se quedaron en los anaqueles de los profesores e investigadores contables, sino que muchas fueron adoptadas por empresas y grandes grupos industriales. Por el contexto de su origen, estas prácticas contables no estaban reguladas, eran por tanto voluntarias.

II.2. Segundo momento

La expansión y concientización social de los problemas medioambientales llevó a que, en los años 80, la Organización de las Naciones Unidas, conformara una oficina especializada en los problemas del medioambiente ocasionados por el “desarrollo” económico. Este es el origen del Programa de las Naciones Unidas para el Medioambiente y el Desarrollo, organismo que a finales de los 80s, promulgaría y promovería el concepto de Desarrollo Sostenible. Desde esta visión, conseguir la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes no debería comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Así, el desarrollo sostenible se posiciona como un pretendido equilibrio entre las esferas económica, ambiental y social.

La convergencia de grupos de la sociedad civil, agencias internacionales e intergubernamentales, organizaciones empresariales y de investigadores y académicos, conformó a lo largo de los años 1980 toda una oleada de tendencias, compromisos y exigencias con una producción más limpia y con una gestión más adecuada de los recursos naturales. Es la época de la consolidación de varios grupos ambientalistas y de múltiples organismos institucionales para el medioambiente. Se planteaba que era posible armonizar los objetivos de crecimiento económico, de gestión empresarial y de sostenibilidad ambiental (Ariza, 2000; Gómez, 2004). Aquí también comienza una ampliación de la noción de medioambiente, ya no asociada exclusivamente a los recursos naturales, sino también al contexto humano y social (Ariza, 2000). Surge en este contexto el principio “quien contamina paga”.

Los datos en valores “tasados” o “estimados”, muy cuestionables por cierto, sobre impactos y bienes ambientales eran insuficientes para esta paulatina entrada del Desarrollo Sostenible en la empresa. Se planteó entonces la construcción de sistemas paralelos, pero complementarios, con la contabilidad convencional. El objetivo era la producción de información separada de los informes financieros tradicionales, que entregara información útil para diversos usuarios, proceso que sintonizaba y se ajustaba muy bien con el nuevo espectro de la contabilidad, conocido como el paradigma de la utilidad de la información

(Cañibano y Angulo, 1998). En contabilidad, desde finales de los años 70s, se pensaba que el sistema contable no debía tasar sólo resultados empresariales, sino producir múltiples informes desde múltiples bases, para satisfacer diferentes necesidades de los usuarios.

Con las presiones sociales e institucionales por tasar los costos sociales y ambientales de la producción, surge entonces el campo de la contabilidad de costos medioambientales. La tasación de costos macroeconómicos del deterioro ambiental, se acompañó de los procesos intra-industriales e intra-empresariales para medir el costo ambiental microeconómico de la producción. Esto implicaba identificar los costos de las “externalidades”. La identificación de actividades de mitigación, conservación y recuperación, comenzaron a ser exigidas por la comunidad a las empresas, y también por algunas regulaciones nacionales, lo que llevó a la producción de reportes de desempeño ambiental que asociaban ingresos y costos medioambientales (AECA, 1996). Así, con el acompañamiento de la disciplina de la economía, se incursionó en el diseño de diversas metodologías económicas directas e indirectas, de fuerte cuño neoclásico y marginalista, para la medición de los costos ambientales. Esta rama de la economía ha venido a conocerse como *economía ambiental*. (Martínez 2001)

Al mismo tiempo, se comenzaron a consolidar balances específicos que recogían aquellos activos constituidos o adquiridos por la empresa para la producción más limpia, la reconversión industrial por las regulaciones estatales e incluso por pólizas de riesgo por impactos medioambientales.

El surgimiento de estructuras de incentivos fiscales y tributarios por el respeto al medioambiente, reclamó la prueba y tasación de los esfuerzos y compromisos empresariales con el Desarrollo Sostenible. Contabilidad de Costos Ambientales y Contabilidad Financiera Ambiental implicaron, al mismo tiempo, el surgimiento de la Auditoría Medioambiental. Como se implementaron Sistemas de Gestión Medioambiental en las empresas, se requería de la Auditoría de Gestión y de Cumplimiento Medioambiental. También surgieron propuestas de una Contabilidad Medioambiental Estratégica (Torres, 2002). Dado que se producían informes financieros externos de corte ambiental, se constituían pólizas de seguros por riesgos ambientales y se establecían incentivos tributarios, la Auditoría Financiera Medioambiental no se hizo esperar. Muchos de los informes externos con datos ambientales comenzaron, aunque de manera marginal, a ser exigidos por inversores institucionales e individuales (Gray, Bebbington y Walters, 1999).

Con todo lo anterior, la contabilidad ambiental en las organizaciones y empresas se fue consolidando como un segmento especializado, o un subsistema, de la disciplina contable que se constituía por varias especialidades, a saber: Contabilidad Financiera Ambiental, Contabilidad de Costos Ambientales, Contabilidad de Gestión Ambiental y Auditoría Medioambiental (financiera, de

gestión, de cumplimiento) (Gray, Bebbington y Walters, 1999; Pahlen y Fronti, 2008). Al mismo tiempo, a nivel de los Estados, en la macro-contabilidad, específicamente en el Sistema de Cuentas Nacionales, las variables medioambientales fueron ganando un espacio y una forma cada vez más significativa.

II.3. Tercer momento

La crisis ambiental y social se hizo más evidente en los años 90s. El calentamiento global, el deterioro de la capa de ozono, los desequilibrios climáticos globales, la extinción de especies animales y vegetales, la desestabilización y deterioro de vida en las metrópolis por la contaminación, la crisis del agua, la crisis social y del empleo, entre muchos otros factores, llevaron a que los problemas medioambientales trascendieran del escenario y debate de los académicos y políticos y se instauraran plenamente en la cotidianidad de los ciudadanos. No obstante, los años 90s vivenciaron una crisis del empoderamiento de la ciudadanía (De Sousa Santos, 2001) y pese a la evidencia del gigantesco problema medioambiental, los cambios no fueron sustanciales ni transversales, por chocar con varios de los intereses económicos más poderosos.

En materia de contabilidad ambiental, los reparos y limitaciones de la visión convencional de la economía para tratar los asuntos ambientales (la economía ambiental) fueron puestos en debate. El problema político y moral sobre los derechos de propiedad, fondo conceptual y preceptual que promovió todas las expresiones anteriores de la contabilidad ambiental en las organizaciones, se hizo más evidente y generó profundas discusiones interdisciplinarias. Con todo ello surgieron expresiones que desde lo económico, la gestión y la contabilidad, buscaron visiones menos convencionales, dando origen a las visiones heterodoxas sobre el tema (Bebbington, 2000; Gómez 2004). La economía ecológica, la gestión de calidad para el ciclo de vida completo y la contabilidad de costos ecológicos completos, participaron en este proceso (Martínez, 2001; Gómez, 2004; Fernández y Larrinaga, 2006).

Pero, al mismo tiempo, dada la ampliación de la conciencia colectiva sobre el problema y al marco discursivo y material de la globalización, las visiones convencionales y más conservadoras en economía y gestión vieron en lo medioambiental y en la oleada de *Responsabilidad Social Empresarial* una oportunidad estratégica de negocio, en la que resultaba importante participar (Porter y Kramer, 2006). La creación en los años 90s del Consejo Mundial de Negocios para el Desarrollo Sostenible, una organización que agremia a empresarios y que tiene sus entidades <espejo> en cada país, es una evidencia de la alineación de los negocios con el medioambiente. De esta manera se va abandonando la idea de “*quien contamina paga*” y se instaura la concepción de “*quien contamina no vende*” (Ariza, 2007).

En el marco de los acuerdos del protocolo de Kyoto, luego ratificados en cumbres como Johannesburgo, se concreta la necesidad de poner “topes” a los procesos de emisión de Gases Efecto Invernadero (GEI, entre ellos el más prominente CO₂). Estos topes se traducen en metas para la “reducción” de su emisión en cada país. Se construye así un “mercado” para los derechos de emisión de gases, que implica la posibilidad de que los países no industrializados, o con menor nivel de impacto sobre el entorno por sus exiguos procesos productivos industriales, vendan a los países de mayor nivel de emisión, los “derechos” por tal cupo de contaminación. Los más conocidos son los Mecanismos de Desarrollo Limpio. La contabilidad está participando del proceso de su tasación, valoración y reconocimiento (Fronti, 2008 en: Pahlen y Fronti, 2008). Esta es una expresión clara de la manera como la industria y las finanzas, al amparo de los Estados y los organismos internacionales, conciben el problema ambiental como una variable financiera que debe gestionarse, e incluso, generar amplias “ganancias”.

Con la más activa participación empresarial e industrial se promueve una mayor utilización de las diversas expresiones de la contabilidad que surgieron en los años 80s y que evolucionaron durante los 90s. Se difunde mucho más su utilización, llegando a que muchas de las grandes firmas internacionales de auditoría (PriceWaterhouseCoopers, Arthur Andersen, Deloitte and Touche, Ernest & Young y KPMG) creen divisiones medioambientales en sus estructuras y contraten y formen decenas de cuadros profesionales para la prestación de servicios derivados de lo medioambiental. La “nueva” concepción según la cual los sistemas de información y control contables deben actuar sobre el “riesgo”, lleva a que las variables medioambientales sean catalogadas como dimensiones “riesgosas” para la continuidad de las compañías. Con ello, el riesgo medioambiental gana un importante espacio en la agenda contable y en los portafolios de servicios de asesores y consultores empresariales. La creciente implementación de las normas ISO9000 y las de la familia ISO14000, sobre gestión medioambiental, implicó también la entrada de muchas otras empresas de consultoría y certificación en este proceso. Fruto de todo ello, se crea un mercado para la preparación, evaluación, auditoría y aseguramiento de la información contable medioambiental.

Con el nuevo milenio surge el Pacto Global (*Global Compact*) que, al amparo de los *Objetivos del Milenio* promovidos por la ONU, marcó una renovación del llamado de atención sobre la crisis, ya no sólo con el acento del deterioro natural global, sino con las evidencias del detrimento de las condiciones sociales en los últimos años de globalización financiera. Este escenario propició la potencialización de una información empresarial que trascendiera las visiones convencionales y que diera cuenta de la Responsabilidad Social de las Empresas. Las memorias de sostenibilidad surgen con fuerza y se posicionan como

informes sistemáticos, de orden cuantitativo y cualitativo, que pueden tratar las tres dimensiones del desarrollo sostenible. En gran medida, una memoria de sostenibilidad es un conjunto de información, cualitativa y cuantitativa, que amplía la capacidad de interpretación y comprensión de la gestión empresarial. Su mayor antecedente desde lo contable es el informe de gestión y las notas a los estados financieros.

De esta manera, el *Triple Bottom Line (triple línea de resultados)* se posiciona como un tipo de informe que habla de los resultados Económicos, Sociales y Medioambientales de la gestión de las empresas. El Global Reporting Initiative – GRI –, una organización no gubernamental con participación del sector empresarial, académicos, gremios profesionales diversos (entre ellos contadores) y algunos otros actores, posiciona su propuesta de guía para la preparación de memorias de sostenibilidad. Durante los años 2000, el GRI ha producido dos versiones de sus guías (GRI, 2002, 2006) y se han constituido diversos grupos de seguimiento y monitoreo a su aplicación por parte de las más grandes empresas transnacionales. La presentación de memorias sigue siendo una actividad voluntaria de las empresas y por tanto no existe una regulación específica sobre las mismas. Pero varias organizaciones profesionales, como la Federación Internacional de Contadores, IFAC, están construyendo propuestas de evaluación de estos informes y promoviendo la observancia de tales criterios por parte de sus cuerpos institucionales asociados y de los profesionales miembros. El surgimiento de iniciativas como SA8000, AA1000, ISO26000, entre otras, ha consolidado una oferta de guías y normas que muestra la dinámica de los tópicos ambientales y sociales directamente asociados con la gestión y la contabilidad en la empresa. (Berbel, Reyes y Gómez, 2007)

Finalmente, también durante los años 2000, algunos países iniciaron el proceso de regulación obligatoria de ciertos requerimientos de información contable medioambiental, como es el caso de España, por medio de la Resolución 25 de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. De la misma manera, en el plano de los organismos internacionales, varias Normas Internacionales de Información Financiera, tales como las NIC 20, 36, 37, 38 y 41, la NIIF 6 y, en su momento, el IFRIC 3, tocan aspectos relacionados con tópicos ambientales o de los recursos naturales. No obstante, en un amplio contexto internacional, la información contable sobre este particular, sigue siendo de carácter voluntario o guiado por los incentivos de mercado y/o tributarios.

III. Tensiones en la evolución de la contabilidad ambiental empresarial: un énfasis institucional

En una primera aproximación, vista en su conjunto, pareciese que la contabilidad ambiental empresarial ha experimentado un “avance” armónico

y sincrónico en los últimos treinta años. No obstante, el contexto social e institucional que ha rodeado su constitución implica profundos matices, interacciones complejas y muchas tensiones, cuando no contradicciones.

III.1. Las instituciones sociales del mundo occidental industrial

Pretendemos en este apartado caracterizar algunas de las tensiones más sustanciales que han envuelto el proceso institucional para enfrentar los problemas medioambientales, en general, y particularmente el papel que ha jugado la contabilidad ambiental.

Nuestra aproximación se basa en la tesis según la cual la contabilidad es una práctica social e institucional compleja, que moldea y participa en la manera en que las sociedades “constituyen” la realidad y entienden e intervienen en los problemas que en ella se presentan. Como Hopwood y Miller lo plantean, retomando a Burchell:

La contabilidad ha llegado a ocupar una posición muy importante en el funcionamiento de las sociedades industriales modernas y ha llegado a ser una de las formas más influyentes de gestión de los acuerdos organizacionales y sociales. [...] La contabilidad ha sido tomada como central para la creación de modelos específicos de visualización organizacional, para la articulación de ciertas formas de estructura y segmentación organizacional, y para la formación y refuerzo de las relaciones de poder (Burchell et al., 1980) (citado en Hopwood y Miller, 1994).

Desde este enfoque, sostenemos que en su proceso de constitución y cambio, la contabilidad medioambiental empresarial ha tenido profundos impactos en las vías para comprender, visualizar y abordar los problemas medioambientales. De esta manera, la contabilidad ambiental empresarial (su dinámica, matices e instrumentos) es influenciada por -pero a la vez participa de forma directa en el reforzamiento o la transformación de- las instituciones sociales.

Empecemos por señalar la noción sociológica de institución:

Entenderemos por institución un conjunto especial o específico de normas y relaciones que canalizan la conducta para cubrir alguna necesidad humana de tipo social, psicológico o físico como el consumo, el gobierno o protección, las vinculaciones primordiales y el significado humano, la fe humana, la socialización y el aprendizaje. Así podemos hablar de instituciones económicas, políticas, familiares, religiosas y educativas, los cinco complejos institucionales de las sociedades que los sociólogos suelen considerar como más importantes. (Buttel, 2002, p. 27)

Planteamos que las instituciones económicas, políticas y culturales que hemos construido en las sociedades industriales occidentales modernas, y sus interacciones, son los complejos institucionales que han promovido la visión y el relacionamiento humano con el medioambiente que hoy tenemos. Esta forma de relacionamiento y visión del mundo nos ha llevado a la crisis ambiental actual. (Capra, 1998; Redclift y Woodgate, 2002)

El proceso histórico de constitución de la cosmovisión eurocéntrica occidental es vasto y no lograremos abordarlo aquí. Tampoco lograríamos caracterizar los matices de la cosmovisión prohijada por la globalización que, si bien deviene del eurocentrismo, ha sufrido otras profundas transformaciones. Remitimos al lector interesado al muy completo y bien documentado trabajo de Roger Osborne, intitulado “*Civilización. Una historia crítica del mundo occidental*”. Por ahora buscaremos, en una síntesis apretada de la que alertamos por simplificada, caracterizar los preceptos base de las instituciones culturales, políticas y económicas que promueven la crisis ambiental.

III.1.1. Las instituciones culturales.

Partimos de enfocar las instituciones culturales, caracterizadas por el rompimiento², o separación, entre “cultura” y “natura”, proceso que escinde al hombre del mundo natural. Con el desarrollo científico y tecnológico, el hombre ha generado modelos de comprensión de la naturaleza que le han permitido intervenirla, bajo las pretensiones científicas de dominación y control. Esta separación configura a su vez una organización también arbitraria que escinde el conocimiento, materializado en la división y contraposición entre las ciencias sociales vs. las ciencias naturales. Este énfasis de la cultura occidental moderna, potenciado por la ciencia, plantea que el conocimiento es el único medio del hombre para enfrentar a la naturaleza y sobrevivir (Ángel, 2002). Dado el proyecto cultural de la modernidad, que busca que el hombre se individualice (con capacidad, autonomía y responsabilidad para dirigir su vida), la Razón, la Racionalidad y la acción apegada a medios y fines, expresan la base de interacción del hombre ideal moderno. Esto gesta la idea de la capacidad humana de progresar, como un avance sustancial del “salvajismo a la civilización” (Ángel, 2002). De esta forma, en el ethos cultural el hombre deja de entenderse como miembro de la naturaleza, se sumerge en la idea de su superioridad biológica y adaptativa y se concibe como unidad individual no dependiente ni de estructuras, ni de dioses, que siempre puede moverse hacia un estadio superior.

III.1.2. Las instituciones políticas.

Por su parte, en el plano de las instituciones políticas, la modernidad expresa el triunfo del liberalismo como concepción del cambio social pausado, basado en el conocimiento experto y centrado en la administración del poder por medio de la democracia representativa burguesa y el “mérito” (Wallerstein, 2002). Estas instituciones políticas representan a la vez la asunción del Estado como un medio para la reproducción del bienestar colectivo o la convivencia. El

2 Ideario que puede provenir de algunas nociones griegas pero que se fortalece con la modernidad.

Estado debe promover el avance social y el avance social legitima la presencia del Estado. Dado el origen burgués del tercer Estado (la organización política que se antepone a la aristocracia y a la monarquía), la concepción de la política implicó la promulgación de derechos universales del hombre, quizás del hombre burgués. Así, la propiedad privada, la isonomía –o igualdad legal–, la capacidad de emprendimiento individual y el intercambio de derechos, son la base de los valores liberales que el proyecto moderno promueve (Ángel, 2002). La política, se convierte en el campo de “iguales” en derecho, ya que pueden elegir y ser elegidos y que, en cualquier caso, tienen la posibilidad según su mérito, de administrar a otros.

III.1.3. Las instituciones económicas.

Las instituciones económicas en las sociedades industriales, parten de concebir la necesidad de asignar recursos escasos. De allí que los derechos de propiedad sean la base de la relación entre lo cultural, lo político y lo económico, por la condición misma de la idea de escasez, de individualidad y de isonomía. El individualismo cultural y político, se concreta en la condición económica del trabajo libre. La evolución de las nociones de valor y riqueza, ha ido apartándose de la comprensión de las relaciones sociales, para hacer primar las cosas o los medios de cambio – *el dinero* – en función del intercambio. En tal contexto, el mercado ha sido conceptualizado y comprendido, por las concepciones dominantes, como la institución con la mejor capacidad para asignar los recursos escasos porque no se deja influenciar por el poder político o los deseos de los “poderosos”, sino que funciona por el mérito, la maximización del beneficio y la eficiencia (Williamson, 1989). A su vez, la empresa, como unidad organizacional por excelencia, que divide, coordina e integra racionalmente el trabajo, se nutre de la individualidad, la iniciativa y la eficiencia. La empresa coordina todos sus factores por medio de los incentivos, especialmente de la remuneración financiera, para promover la maximización. Desde aquí se consolida la idea de éxito económico como crecimiento indefinido. El propósito de avance social se funde con la noción de crecimiento económico, que la acumulación por medio de la tasa de ganancia creciente promueve. El proyecto de crecimiento económico infinito se concreta con la expansión de los medios de cambio, es decir con la dimensión financiera. Esta es la lógica central del capitalismo.

No podemos negar los múltiples beneficios que de estas instituciones sociales se han desprendido. Pero nuestro objetivo aquí no es hacer una apología de ellas, sino evaluar con detenimiento los efectos contraproducentes de sus interrelaciones, con el objetivo de acotar diagnósticos para la acción futura.

Pese al carácter hiper-simplificado de la caracterización de estas tres importantes instituciones sociales, ella resulta de utilidad para comprender y

hacer notar el origen de la crisis ambiental en las instituciones sociales y en las interrelaciones que surgen de ellas. La importancia de este análisis es que nos permite evaluar la capacidad de cambio que los simples ajustes tecnológicos promueven. Es decir, muchos confían que con la reconversión industrial, con el comercio de derechos de emisión, o con realizar actividades de reforestación se logrará enfrentar y transformar el estado de cosas de la crisis. Nosotros, y una gran tradición de científicos, políticos y parte de la sociedad civil, creemos que tales acciones son importantes pero insuficientes, y pensamos que el cambio implica sustanciales transformaciones en nuestros referentes simbólicos, sociales, políticos y económicos.

La conjunción de relaciones de las tres instituciones que hemos marcado está en el centro de la crisis ambiental. El ideario de progreso social, fundido con la idea de tenencia material de cosas como confort o satisfacción de la necesidad, el derecho al acceso por el esfuerzo personal a lo que otros acceden y la coordinación por incentivos individuales, están enraizados en nuestras instituciones culturales, políticas y económicas.

El proceso de crecimiento indefinido de los rendimientos, como condición para el desarrollo económico y éste como manifestación del progreso, generan dinámicas de consumo que el propio consumidor no entiende, por los límites que impone en su comprensión el sentido común y por el centro cultural en el individualismo (Bauman y May, 1990). La búsqueda permanente de aumento de las ventas, implica el indisoluble deterioro de la calidad y permanencia de las cosas (los bienes o productos), lo que implica mayor extracción y mayor disposición de desechos en la producción y de las cosas socialmente no deseadas después de usadas (es decir socialmente agotadas). Este proceso, negativo en sentido biofísico y natural, es promovido positivamente como innovación. La innovación no es necesariamente lo nuevo, sino lo novedoso en el campo de las percepciones y el deseo. Hay que aprender a distinguir entre la innovación transformadora y el cambio de temporada en las prendas de vestir, el carro del año, etc., porque en ocasiones lo que obra es la destrucción simbólica de lo anterior; es decir, la destrucción creadora de la que hablaba Shumpeter. Esto es paradójico incluso en el ideario mismo de recursos escasos.

La simple idea de la escasez es ya una condición de relacionamiento con el entorno, en la que se concibe a la naturaleza como recursos, en un sentido utilitario, y se le entrega sólo una valoración en la reducida racionalidad de la producción humana. Esto es fruto de nuestra escisión con la naturaleza y nuestra superioridad sobre ella. Aktouf (2002) señala que los recursos en sí mismos son limitados, pero no escasos. Ellos escasean por nuestro deseo o uso, en el marco de las tecnologías y necesidades que producimos los mismos hombres.

La <civilización occidental> ha construido un mundo, a partir de las tecnologías que sintetizan y “metabolizan” la energía fósil. Y en su proceso

de consumo, generan productos que contaminan, no sólo por la disposición de la energía metabolizada, sino también por su propia lógica de consumo pretendidamente creciente, como indicador de progreso. Los vehículos, las fábricas, las empresas energéticas, los electrodomésticos, entre muchos otros, se basan en el consumo (extracción y disposición), muchas veces, de recursos fósiles, cuyo consumo se da a un ritmo que no logra acompañarse con sus procesos de producción natural, que toman cientos y miles de años y tampoco consultan la capacidad de acogida y síntesis de sus desechos por parte de la naturaleza. El cambio en los ciclos energéticos, posibilidad única generada por el hombre occidental moderno y sus condiciones institucionales y materiales, es la principal causa de la crisis ambiental a escala planetaria (Sachs, 2002). Esta lógica se extiende más allá de los recursos fósiles a todas las fuentes naturales.

Pero las interacciones que las instituciones modernas han consolidado, no circunscriben sus impactos sólo a la naturaleza. Las comunidades humanas y el propio hombre sufren marcas de las instituciones culturales, políticas y económicas. Cerca de la mitad de la población humana sobrevive con recursos que los ubican por debajo de la pobreza y, a muchos, cerca de la miseria (Banco Mundial; citado en Sachs, 2002). La lógica de la inclusión y la igualdad no se ha concretado, pues las relaciones humanas y de poder no son tan puras y castas como las conciben nuestras instituciones económicas y políticas de la meritocracia. El crecimiento permanente de los vencedores o líderes (no en número sino en intensidad de los que ya son ganadores), en un contexto de recursos limitados, implica la exclusión y marginación de los vencidos en la “lucha estratégica” del mercado. No es posible el crecimiento conjunto en un contexto de suma cero. Esta dinámica no sólo se da entre contextos internacionales Norte-Sur, sino que penetra las relaciones en lo local, lo regional y lo nacional. Es decir, al interior de los propios países industriales, hoy día se evidencia pauperización y miseria, fruto de la crisis socio-ambiental.

Es importante marcar esta situación, pues las respuestas que han surgido para enfrentar la crisis provienen de los más variados orígenes y han creado tensiones en el proceso de consolidar propuestas de comprensión y solución de los problemas medioambientales.

III.2. Las tensiones

Las tensiones que caracterizaremos provienen de la contraposición que se presenta en las fuentes para comprender la crisis y en las propuestas para enfrentarla. Estas tensiones surgen por el marco institucional que caracteriza a la sociedad industrial moderna, por la necesidad de ajustar tal marco que identifican diferentes actores y por la defensa que las propias instituciones promueven. Por ello, las tres tensiones que aquí abordaremos son: 1) la tensión entre ingenierismo e interdisciplinaridad, 2) la tensión entre

economicismo y holismo, y 3) la tensión entre cambio y legitimación. Cada una de estas tensiones nos permite caracterizar el rol que la contabilidad ambiental empresarial ha jugado, en la comprensión del problema ambiental. Así, también podremos comprender la dimensión social e institucional de su evolución en los tres momentos que antes planteamos.

III.2.1. La tensión entre ingenierismo e interdisciplinariedad.

Durante los años 70s, y dado el origen de muchos problemas en las dinámicas de consumo y extracción de los recursos fósiles, las disciplinas de la ingeniería y las ciencias naturales, agenciadas por sus propios actores (ingenieros y científicos), proveyeron los mayores recursos para comprender las dimensiones físicas, químicas y biológicas de los cambios que estaba sufriendo el planeta y los ecosistemas. Los científicos concibieron el medioambiente desde el dualismo naturaleza-cultura y plantearon que en efecto las dinámicas productivas estaban impactando las “variables” de los procesos naturales. Por ello, desde allí, se ofrecieron soluciones basadas en el cambio de las tecnologías, la reconversión industrial, la búsqueda de tecnologías alternativas como fuentes de energía y se concibió la posibilidad de hacer ajustes en los ciclos biológicos mismos para, una vez impactados, menguar los efectos indeseados. Aquí, se señaló que el deterioro ambiental es el “costo” del desarrollo y se plantearon mecanismos para palearlo, quizás disminuyéndolo, quizás reparándolo.

Las visiones de diferentes disciplinas, como la ecología, la sociología, la antropología, la economía política, la filosofía, entre otras, entraron al debate, señalaron las posibilidades y riesgos del enfoque ingenieril y puntualizaron la necesidad de ampliar la concepción del medioambiente más allá de la visión de los recursos bióticos. Se planteó que la sociedad determina su concepción de los recursos y de la naturaleza y argumentaron que los problemas tenían origen en nuestros modelos mentales de la sociedad, las necesidades y las expectativas colectivas.

La contabilidad medioambiental contemporánea, en su primer momento, se acogió más a las visiones ingenieriles. Su preocupación esencialmente técnica de incluir datos a los informes contables, acompañaba el ideario de cambios productivos ingenieriles bajo los mismos parámetros y concepciones que habían generado los problemas. Así la contabilidad aportó a concebir el problema como “gestionable” por medio del cambio tecnológico. Esto implicó reproducir y constituir una imagen del desequilibrio sólo por el uso de tecnologías obsoletas. Con la inversión financiera, surgieron *Activos Ambientales* que, bajo la lógica convencional de la contabilidad financiera, tenían la potencia de mantener el negocio en marcha y mostraban una “gestión” sobre el problema medioambiental. Esto es igual para el reconocimiento de pasivos

y contingencias, como muestra del ideario de reparación financiera que las empresas podrían enfrentar. La cita de dos prestigiosos sociólogos muestra una crítica a la participación de la contabilidad medioambiental en la concepción, visibilización y tratamiento del problema medioambiental desde el énfasis ingenieril:

Sin embargo, el verdadero desafío, como Herman Daly señaló hace algún tiempo, es reducir el consumo de energía en todos los sectores de la economía más que en la producción de una serie limitada de bienes y servicios <<más verdes>> (Daly, 1992). Lo que se requiere no es la creación de una **gestión contable** y una regulación medioambiental <<más verdes>>, sino el giro hacia un mayor reconocimiento de que la sostenibilidad debe guiar la economía. Hasta que no se evalúe la capacidad de sumidero del globo, y hasta que no se modifique la producción de manera que la refleje, no estaremos en el camino de una mayor sostenibilidad. (Redclift y Woodgate, 2002, p. 57)

Históricamente, es decir en el momento mismo de la década de los 70s, el ingenierismo dominó las visiones del problema medioambiental. Esto tuvo *pros y contras*. Por un lado, se aumentó la comprensión de los “efectos” físicos, biológicos y químicos de la crisis. A la vez, se inició la búsqueda de tecnologías más eficientes en términos de utilización de fuentes alternas de energía. Pero, al mismo tiempo, y como aspecto negativo, se retrasó la comprensión global, transversal y sistémica del problema. Por ello, ésta y otras décadas siguieron comprometidas con el cambio de tecnologías duras, mientras que las instituciones, procesos, concepciones y tecnologías blandas (por ejemplo la contabilidad y la administración), que estaban en el origen de la crisis, seguían cosificándose en sus patrones y cosmovisiones tradicionales.

III.2.2. La tensión entre economicismo y holismo.

Sólo hasta los años 80s, se vendría a dar una mayor concientización de los científicos naturales y de los ingenieros por la necesidad de nutrir con la dimensión social sus análisis. Los científicos percibieron que no bastaba la solución técnica para que al menos fuera implementada. Se debían tomar decisiones políticas y movilizaciones sociales en tal dirección. La necesidad de cambio jalonado por el liderazgo político está relacionada con esa entrada de lo social en el análisis y tratamiento de la crisis (Escobar, 1997).

Pero las dimensiones y fuertes relaciones de las instituciones sociales se protegían del cambio brusco y, bajo la égida del liberalismo (Wallerstein, 2002), proponían un pausado cambio en la dinámica económica y social. Criticar el desarrollo mismo no era una opción políticamente correcta, ni para las hordas de personas con expectativas y sueños de emulación del consumo como bienestar, ni para la estructura institucional de la política y la economía que sustentaban los beneficios de los grupos de poder. Por ello, las críticas de la

economía política, la sociología ambiental y la filosofía al modelo occidental eran inconvenientes y señaladas de ilusorias. En cambio, dada la expansión y dominancia de la concepción económica neoclásica de las relaciones sociales, lo que se podía hacer era mostrar las debilidades de las concepciones más tradicionales y presentar propuestas de ajuste que internalizaban los impactos, pero que garantizaban el ideario instituido (Escobar, 1997). Este es el reencauche del sueño del Desarrollo, ahora cobijado por el adjetivo de Sostenible. Sachs señaló:

La relación entre los conceptos <desarrollo> y <sostenible> creó un terreno de ambivalencia semántica en el que más tarde encontrarían acomodo un montón de significados diferentes. En el nuevo concepto el *locus* de la sostenibilidad se trasladó sutilmente de la naturaleza al desarrollo: mientras <sostenible> antes se refería a los rendimientos naturales, ahora se refería al desarrollo. Y el marco de percepción también cambió: en vez de la naturaleza, el desarrollo pasa a ser objeto de preocupación y, en vez del desarrollo, es la naturaleza la que se convierte en el factor crítico que hay que vigilar. En pocas palabras, el significado de sostenibilidad se refiere a la conservación del desarrollo en lugar de a la conservación de la naturaleza. Es más, como <desarrollo> es un envoltorio conceptualmente vacío que puede incluir todo, desde la tasa de acumulación de capital hasta el número de letrinas, siempre seguirá siendo confuso y cuestionable qué debe sostenerse exactamente. Esta es la razón que explica que todo tipo de actores políticos, incluso los protagonistas entusiastas del crecimiento económico, pueden hoy día expresar sus intenciones en términos del <desarrollo sostenible>. El término es hoy día intrínsecamente auto-referencial, como lo define con claridad una definición del Banco Mundial: <¿Qué es sostenible? Desarrollo Sostenible es un desarrollo que perdura> (Banco Mundial, 1992, p. 34). (Sachs, 2002, p. 65-66)

La presión por la interdisciplinarietà que promovía la adopción de las miradas de las ciencias sociales causó efecto, sólo que la disciplina foco para este proceso fue la economía, especialmente en su corriente dominante. No obstante, al mismo tiempo se fue constituyendo toda una corriente de pensamiento paralela a las visiones más institucionales.

Estas visiones alternas promueven una integración **holística** del conocimiento social y natural para comprender la “trama de la vida” (Capra, 1998). Basadas en la ecología profunda, la sistémica, el pensamiento complejo, la cibernética, la física cuántica y toda la concepción biologista del conocimiento (p.e, Maturana, Varela, Fon Foerster, Prigogine, entre otros), se va planteando la necesidad de integrar el conocimiento para comprender los sistemas vivos. No sólo desde las miradas contextualizadoras de lo social, ni desde la rigidez observacional y positivista del método de las ciencias físicas. Se reclama una integración en red de la comprensión de la vida (Capra, 1998). La adopción de esta mirada implicaría un cambio simbólico y cultural sustancial que, sin dar una idea de causalidad lineal, podría desencadenar transformaciones sociales, económicas y políticas muy significativas.

La contabilidad ambiental empresarial que hemos caracterizado en los momentos dos y tres, se ve profundamente influenciada por la dominancia del economicismo para comprender el problema medioambiental y para hacerlo visible e inteligible al nivel de la empresa y la sociedad. Siguiendo a Hopwood y Miller (1994), se puede plantear que la contabilidad posee una capacidad constitutiva que participa en la modelación de nuestra interpretación del mundo, ya que:

como uno de los medios pre-eminentes de cuantificación en ciertas sociedades occidentales, la contabilidad impone una forma particular de visualización de los eventos y los procesos, y de esta forma ayuda a cambiarlos. Es esta capacidad de constitución la que enfatizamos. Porque calcular y registrar los costos de una actividad es alterar la forma en la que puede ser pensada y sobre la que se puede actuar. Reconfigurar una organización en centros de beneficios, centros de costos, centros de inversión, unidades estratégicas de negocio, o cualquier otra forma, es cambiar las líneas de responsabilidad y las posibilidades de acción mediante un cambio en la forma de su visualización. Evaluar el comportamiento mediante la referencia a los retornos descontados sobre la inversión, o mediante la referencia de costos versus los costos de los competidores, es cambiar las estructuras de incentivos e imponer el requisito de las acciones que conforman los cálculos que se harán de ellos. Insistir en que las oportunidades de inversión sean cuantificadas mediante el uso de técnicas de descuento es alterar las formas en las que las opciones abiertas a los gerentes son representadas y valoradas. Aún si los individuos buscan evitar subvertir los cálculos hechos, de y por ellos, la norma económica instalada por tales cálculos ocupa un lugar y provee un punto de referencia más o menos duradero. (Hopwood y Miller, 1994)

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.

Desde esta concepción economicista, la acción empresarial que generaba externalidades ya no era la responsable del deterioro del entorno natural y social, sino que lo medioambiental se podía convertir en un “riesgo”, peligroso para la continuidad de la empresa y su actividad productora de “beneficios”.

Resultaba, por tanto, más estratégico para la gerencia y la organización tornar tal riesgo en una oportunidad generadora de beneficios que podía seguir extendiendo la lógica del <crecimiento>. (O'dwyer, 2002)

No es paradójico, por tanto, el surgimiento de propuestas globales como la comercialización de derechos de emisión de gases. Es evidente que estas iniciativas son interesantes pues buscan organizar y crear incentivos para “reducir” la contaminación. Pero estas propuestas caen en la trampa de pensar que es sustituible el equilibrio natural, por el dinero. El sistema de precios es una forma de organización de nuestras interacciones e instituciones sociales modernas, pero los precios más elevados no evitan los impactos de que se contamine. Por el contrario, se entrega el mensaje de que se puede contaminar si se puede pagar. Pensamos que esto no necesariamente llevará a que los agentes contaminen más, pero si lo hacen, quedaremos tranquilos en nuestra conciencia colectiva según nuestras instituciones económicas, políticas y culturales, y el entorno seguirá empeorando en sus condiciones bióticas. Este es el origen de la última tensión que se desprende en nuestro análisis.

III.2.3. La tensión entre el cambio y la legitimación.

Las evidencias de la crisis ambiental se han expandido y conviven cotidianamente con los anuncios publicitarios, las campañas de educación y las enunciaciones de políticos que expresan estar comprometidos con el medioambiente. Formalmente agencias internacionales, asociaciones empresariales, organismos gubernamentales, centenares de ONGs y de empresas de consultoría, plantean estar preocupadas por el Medioambiente. El crecimiento del número de empresas que se han certificado a nivel mundial con las normas de la familia ISO 14000 fue verdaderamente exorbitante durante la primera década de los años 2000, década que ya casi finaliza.

Pero, al lado de estas manifestaciones se observa el incremento en la venta de vehículos a gasolina en los países del tercer mundo y el apoyo financiero estatal a las empresas productoras de éstos en el primer mundo; la transformación o creación de sistemas masivos de transporte basados en motores de combustión con ACPM; la comercialización estratégica de bosques y de otros recursos naturales; la contaminación de ríos, ciénagas y bosques; los accidentes por caídas a importantes ríos de canecas con ácidos altamente nocivos que eran transportados como cualquier producto agrícola; la ampliación del proyecto de bienestar por la compra masiva y permanente de televisores de plasma, LCD, entre otros; el creciente número de ventas de teléfonos y líneas celulares; muchas de las empresas más grandes siguen siendo las dedicadas a la explotación de recursos naturales, tales como EXON, Texaco, Nestlé, entre otras; todo esto sólo para dar algunos de los ejemplos de mayor evidencia en nuestro contexto, pero que si se estudia detenidamente en China, India y otros países, se evidenciarían

patrones similares. La respuesta quizás sería: *“sin beneficios financieros, no es posible realizar acciones de sostenibilidad”*. Lo que nos llevaría al círculo vicioso, *“contaminamos e impactamos, para poder proteger y reparar”*.

Todo lo anterior nos instala en preguntas como: ¿estamos cambiando?, ¿están las empresas, los Estados y los agentes cotidianamente cambiando hacia la sostenibilidad?

No hay duda de que gran parte de los miembros de la sociedad global admiten la crisis. Ello ha implicado una serie de valores que se verbalizan y conciben, y que formalmente reclaman la necesidad de respeto por el entorno. Pero, una gran parte de científicos y académicos en ciencias sociales y naturales están estudiando si el cambio organizacional se está presentando o si, por el contrario, en un ambiente tan aparentemente sensibilizado con la crisis ambiental, simplemente se están mimetizando para legitimar su actuar. Desde las expresiones de la contabilidad ambiental empresarial se ha estudiado su rol en la legitimación organizacional (Guthrie y Parker, 1989; O`dwyer, 2002; Deegan, 2002; Husillos, 2004).

Se entiende por legitimación el proceso organizacional de presentarse como una entidad alineada con los valores e instituciones sociales dominantes, para justificar su existencia y presencia en la sociedad (Guthrie y Parker, 1989; O`dwyer, 2002; Deegan, 2002; Husillos, 2004). La contabilidad, por el estratégico papel social que juega, no sólo en la toma de decisiones económico-financieras, sino en la construcción de imágenes y representaciones de la organización para los usuarios externos, y para los agentes internos, se ve directamente asociada con los posibles procesos de legitimación (Guthrie y Parker, 1989; Deegan, 2002; Gómez, 2006).

Cuando se presentan informes contables con datos medioambientales, cuando se hacen revelaciones sobre esfuerzos, contingencias y riesgos medioambientales, cuando se producen memorias de sostenibilidad, entre otras, se le plantea a los agentes externos que la organización está gestionando tales asuntos. Esto deja a los lectores de ésta información con la “idea” del compromiso con el cambio colectivo. Tal circunstancia puede o no estarse dando en la empresa. Y cuando efectivamente se están desarrollando actividades de cambio como protección, mitigación y reparación, puede que ellas estén o no funcionando. Pero, los informes y los datos tienden, generalmente, a presentar los logros y alcances. Presentan tales actividades como exitosas, pues no existen incentivos para que el preparador y responsable de la información, el manager - la gerencia, le diga al entorno externo lo ineficientes o poco asertivas que en algún momento pudieron ser sus decisiones de gestión ambiental (O`dwyer, 2002; Deegan, 2002).

Al mismo tiempo, sin cambios estructurales en las instituciones sociales, la gerencia está haciendo coincidente la gestión ambiental con la ampliación de

beneficios. Esto también hace parte del entramado institucional de mostrarse como legítima en una sociedad dominada por la idea del crecimiento. Por esta vía, el propósito de crecimiento infinito que promueve y gesta la crisis, domina y obliga a la gestión ambiental a alinearse y operar bajo su lógica que, necesariamente como ya lo dijimos, debe ser financiera. Con ello, incluso los informes cualitativos y cuantitativos medioambientales pueden terminar convirtiéndose en expresiones de la lógica financiera, sin necesariamente estar expresados en cifras monetarias.

IV. Para concluir: los riesgos y posibilidades de la contabilidad medioambiental empresarial

Pensamos que en ciencias sociales los diagnósticos muy juiciosos de la realidad son determinantes para intervenir en ella. Estamos comprometidos, como otros tantos a nivel mundial, en conseguir para la contabilidad un conjunto de preceptos, argumentos, comprensiones y acciones, que la tornen en una disciplina científica de auténtico cuño social (Demski, 2006).

Por lo anterior, nuestro diagnóstico institucional busca ser agudo. Puede parecer desesperanzador, pero pretende promover la claridad sobre la complejidad de relaciones y procesos en los que participa la contabilidad y que en ocasiones no percibimos. Para trascender la mirada técnica de la contabilidad, incluso la visión técnica más finamente elaborada, deberemos ver y comprender lo que hay sumergido del iceberg. En lo sumergido, y no en la punta visible, están las relaciones causales, complejas y recursivas de la contabilidad y su accionar en la realidad. En este sentido, abogamos e invitamos a desarrollar estudios sobre el rol social e institucional de la contabilidad.

La contabilidad ambiental empresarial es un campo importante para la reflexión y acción, no sólo para la disciplina, sino para la sociedad en su conjunto. Su transformación en los últimos treinta años ha estado relacionada con diferentes procesos sociales, en el marco de unas instituciones bien definidas y no ha estado exenta de contradicciones ni presiones.

Pensamos que la promoción, por parte de actores estatales y empresariales, de la elaboración de información contable medioambiental, es importante y preferible a la inexistencia de información y gestión de tipo medioambiental. Pero también concluimos luego del recorrido realizado, que deben evaluarse detenidamente sus logros y avances.

La contabilidad y sus técnicas no son neutrales (Hopwood y Miller, 1994). Las representaciones que la contabilidad medioambiental empresarial ha promovido, están participando activamente en la configuración de la comprensión del problema medioambiental. Si nuestra comprensión hace primar lo financiero sobre los ciclos de la energía, si nuestras representaciones no evidencian el carácter limitado de los recursos y, por tanto, lo paradójico del

crecimiento infinito, entonces la contabilidad ambiental oscurece los problemas antes que aclararlos. Ello implica, entonces, que nuestras “soluciones” se convertirán en paliativos de las consecuencias o síntomas, más que en remedios a las causas o a la enfermedad.

Aspectos positivos y negativos se desprenden de la evolución de la contabilidad ambiental. Queremos aquí marcar las posibilidades y riesgos que hemos visualizado que surgen de este proceso y que se pueden ver a lo largo del documento.

Las posibilidades más interesantes son a) la mayor apertura informativa, b) el enriquecimiento de los instrumentos contables por la vía cualitativa, y c) la reconstrucción epistemológica de la disciplina con un mayor soporte en las ciencias sociales y de la vida (Capra, 1998). Esta última posibilidad, requiere de nuestra parte un trabajo mayor que no presentamos en este documento por espacio y objetivo.

Los riesgos más significativos pueden ser a) la captura de la información medioambiental como medio de legitimación y b) la expansión de la racionalidad financierizada de los mercados al entorno natural y medioambiental por medio de “expresiones contables” cimentadas en la lógica convencional de maximización de beneficios y estrategia rentística (Deegan, 2002; Ariza, 2007).

Referencias Bibliográficas

- AECA. (1996). Contabilidad de Gestión Medioambiental. Monografía número 13. Madrid.
- Aktouf, O. (2002). La Globalización de la Economía: Una crítica epistemológica al pensamiento económico dominante. En *XV Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*. Cali: Universidad del Valle.
- Ángel, A. (2002). El retorno de Ícaro, la razón de la vida. Muerte y vida de la filosofía, una propuesta ambiental. Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.
- Ariza, E. D. (2007). Luces y sombras en el poder constitutivo de la contabilidad ambiental. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión*, 2(XV), 45-60.
- Ariza, E. D. (2000). Una perspectiva para captar la inserción de la contabilidad en la problemática medioambiental. *Revista Legis del Contador*, 4, 161-191.
- Bauman, Z. y May, T. (1990). *Pensando Sociológicamente*. Buenos Aires: Ediciones Nueva Visión.
- Bebbington, J. (2000). Sustainable Development: A Review of the International Development, Business and Accounting Literature. Extraído de <http://ssrn.com/abstract=257434> or DOI: 10.2139/ssrn.257434.
- Bebbington, J., Gray, R. y Larrinaga, C. (2000). Environmental and social accounting in Europe. *European Accounting Review*, 9, 3-6.
- Berbel, G., Reyes, D. y Gómez, M. (2007). La responsabilidad social en las organizaciones (RSO): análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información. *Innovar*, 29, 27-48.
- Buttel, F. (2002). Instituciones sociales y cambio medioambiental. En: Redclift y Woodgate (coord.). *Sociología del Medioambiente: una perspectiva internacional*. Madrid: McGraw Hill.
- Cañibano, L. y Angulo, G. (1998). Los programas de Investigación en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 29, 13-61.
- Capra, F. (1998). La trama de la vida. Una nueva perspectiva de los sistemas vivos. Barcelona: editorial Anagrama.

- De Sousa Santos, B. (2001). De la mano de Alicia. De lo social y lo político en la postmodernidad. Bogotá: Siglo del hombre editores.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3(15), 282-311.
- Demski, J. (2006). *Is Accounting an Academic Discipline?* Washington: American Accounting Association.
- Escobar, A. (1997). El desarrollo sostenible: diálogo de discursos. *Ecología Política*, 9, 7-25.
- Fernández, M. y Larrinaga, C. (2006). Percepciones sobre la contabilidad de costes ecológicos completos: análisis empírico del sector energético. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 131(35), 225-254.
- Global Reporting Initiative. (2002). Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad sobre el desempeño económico, ambiental y social de la empresa. Traducido por Fundación Entorno. Madrid. Extraído de www.globalreporting.org/boundary
- Global Reporting Initiative. (2006). Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Amsterdam. Extraído de www.globalreporting.org/boundary
- Gómez, M. (2006). La teoría de los stakeholders y la emisión de información para todos los interesados: ¿discurso o transparencia informativa? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 95-102.
- Gómez, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 18, 87-118.
- Gray, R., Bebbington, J. y Walters, D. (1999). *Contabilidad y auditoría ambiental*. Bogotá: Ecoe ediciones.
- Guthrie, J. y Parker, L. (1989). Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 76(19), 343-352.
- Hopwood, A. y Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. London: Cambridge, Studies in Management.
- Husillos, J. (2004). Información medioambiental, contabilidad y teoría de la legitimación. Empresas cotizadas: 1997-1999. Documentos de Trabajo No. 7. Madrid: Universidad Carlos III, Departamento de Economía de Empresa.
- Larrinaga, C. (2001). Aspectos sociales y políticos del estado de valor añadido. *Revista de contabilidad*, 8(4), 35-62.
- Martínez, J. (2001). *Economía ecológica o ecologismo popular*. Barcelona: editorial Visor.
- O'dwyer, B. (2002). Conceptions of Corporate Social Responsibility: the nature of managerial capture. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(16), 523-557.
- Pahlen, R. y Fronti, L. (2008). Contabilidad ambiental de gestión y financiera. Informe final: primera parte. Documentos de trabajo de contabilidad patrimonial y ambiental No. 1. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Porter, M. y Kramer, M. (2006). Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*, December.
- Redclift, M. y Woodgate, G. (2002). Sostenibilidad y Construcción social (Capítulo 3). En: Redclift y Woodgate (coord.). *Sociología del Medioambiente: Una perspectiva internacional*. Madrid: McGraw Hill.
- Rodríguez, M. del C. (2007). Contabilidad y responsabilidad social: desafíos y oportunidades para la profesión contable. *Contabilidad y Auditoría*, 26.
- Sachs, W. (2002). Desarrollo Sostenible (Capítulo 4). En: Redclift y Woodgate (coord.). *Sociología del Medioambiente: Una perspectiva internacional*. Madrid: McGraw Hill.
- Torres, F. (2002). Balanced Scorecard centrado en lo ambiental. *Cuadernos de Contabilidad*, 14.
- Wallerstein, I. (2002). *Conocer el mundo, saber el mundo. El fin de lo aprendido*. México: siglo XXI editores.
- Williamson, O. (1989). *Las Instituciones económicas del capitalismo*. México: Fondo de Cultura Económica.