

# **LA CONTABILIDAD COMO CONSTRUCTORA DE UNA RACIONALIDAD DE CONTROL SOBRE LOS RECURSOS NATURALES\***

**Steven Pardo López<sup>2</sup>**

## **RESUMEN:**

Los procesos de valoración constituyen una vía socialmente aceptada que legitima la propiedad y el control sobre los recursos naturales por parte de actores particulares de la sociedad. Una vía que ha contado con el apoyo de la corriente dominante de la disciplina contable, la cual ha fortalecido la introducción de tecnologías de cálculo financieras en la descripción y representación del medio ambiente. Bajo este escenario, el presente documento de reflexión pretende resaltar la incidencia de la financiarización y la economía financiera en la estructuración de la racionalidad que definen las tecnologías de cálculo contables para, posteriormente, analizar algunas definiciones que provee el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) enmarcadas dentro de una perspectiva de desarrollo sostenible débil y que, en consecuencia, respaldan los procesos de 1) acumulación ampliada del capital y 2) acumulación por desposesión.

**Palabras clave:** Recursos naturales, capital natural, valor razonable, racionalidad, acumulación por desposesión, control.

## **ABSTRACT:**

Valuation processes constitute a socially accepted way that legitimizes the ownership and control of natural resources by private actors of society. Is a way that has been supported by the accounting discipline mainstream, which has strengthened the introduction of technologies of financial calculation in the environment description and representation. Under this scenario, this paper aims to highlight the incidence of financialization and financial economics in structuring rationality defining technologies accounting calculation, then analyze some definitions that provide the Conceptual Framework of International Financial Reporting Standards (IFRS) framed within a perspective of weak sustainable development, thus supporting the processes of 1) expanded capital accumulation and 2) accumulation by dispossession.

---

\* El artículo constituye una reflexión crítica sobre los vínculos entre contabilidad y medio ambiente, adelantado con el apoyo de la Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano.

<sup>2</sup> Docente tiempo completo adscrito a la carrera de Contaduría Pública en la Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano. Contador Público, Universidad Nacional de Colombia. Candidato a Magíster en Administración, Universidad Nacional de Colombia. Integrante del grupo de investigación Economía, Derechos y Globalización de la Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano. Correo: [stpardoll@poligran.edu.co](mailto:stpardoll@poligran.edu.co). Teléfono institucional: 7440740. Dirección institucional: Calle 57 No. 3-00 Este.

**Key words:** Natural resources, natural capital, fair value, rationality, accumulation by dispossession, control.

**Código JEL:** M14; M41

## **1. INTRODUCCIÓN**

Las interacciones entre el medio ambiente y los organismos biológicos componen procesos ligados a la vida. Los animales, las plantas y el ser humano son partes constitutivas de la naturaleza y necesitan de la misma para su subsistencia. En consecuencia, se podría afirmar que el aprovechamiento de los recursos ambientales por parte del ser humano es un proceso natural e indisoluble que se fundamenta en su derecho a la vida. No obstante, las interacciones que se han gestado entre el ser humano y el medio ambiente en los últimos tiempos han desbordado el carácter natural de su relación y se han convertido en procesos de abuso que tienen como objetivo la satisfacción de deseos, fundamentados en una lógica de consumo masivo.

En este escenario, el uso excesivo y desordenado de la naturaleza ha sido impulsado por la hegemonía de la racionalidad económica en el comportamiento del hombre, en conjunto con una serie de cambios en los patrones de producción y consumo que emergieron como consecuencia de la revolución industrial en la segunda mitad del siglo XVIII, generando un punto de inflexión en las relaciones sociedad-medioambiente, a partir del cual, estas relaciones parecen configurarse desde un rol antagónico entre desarrollo social y bienestar ambiental.

Una de las disciplinas del conocimiento que ha exhibido un papel protagónico en el fortalecimiento de la disfuncionalidad entre sociedad y medioambiente, a partir de la reproducción y legitimación del aparato conceptual de la racionalidad económica y financiera, ha sido la contabilidad. En este sentido, la preponderancia que ha tenido la contabilidad financiera en la Nueva Arquitectura Financiera Internacional ha actuado como condicionante para que la perspectiva dominante de la disciplina contable apoye procesos de acumulación capitalista que vulneran la estabilidad medioambiental.

La aplicación generalizada de prácticas contables particulares alineadas con una visión financiarizada de la economía, ha favorecido la apropiación, a nivel organizacional, de una visión de desarrollo económico caracterizada, entre otras cosas, por un proceso de acumulación de capital mediante desposesión (Harvey, 2004) en el cual la movilidad de los recursos financieros y el criterio de control sobre los activos juegan un papel constitutivo en el resultado financiero de la empresa. Ante este contexto, el presente documento busca resaltar la incidencia que han tenido las bases conceptuales de la disciplina contable sobre los procesos de mercantilización del medio ambiente, a partir de la legitimación de las prácticas de control sobre los activos ambientales.

Para alcanzar el objetivo propuesto el documento se ha estructurado en seis secciones. La primera sección, constituida por la presente introducción, busca

contextualizar el objeto de estudio. La segunda sección coloca en evidencia el papel central de la lógica económica y financiera en el devenir ambiental, a partir de un acercamiento a las bases conceptuales de la racionalidad económica y financiera dominantes. La tercera sección resalta la preponderancia de la racionalidad financiera como elemento base para el desarrollo de la disciplina contable desde la década de 1970. La cuarta sección aborda la reproducción ampliada del capital y la acumulación por desposesión como prácticas constitutivas del capitalismo con efectos perversos en el bienestar del medio ambiente. La quinta sección introduce elementos de análisis acerca de los cambios conceptuales que han sido movilizados por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) impactando las prácticas contables asociadas a los recursos naturales e incidiendo significativamente en la preferencia del control sobre la propiedad de la naturaleza. Finalmente, la sexta sección presenta las conclusiones.

## **2. MEDIO AMBIENTE Y ECONOMÍA:**

La preminencia de las teorías económicas clásica y neoclásica en la definición de la dimensión ética de la sociedad, permitió la legitimación de prácticas perjudiciales a gran escala sobre el medioambiente. La consolidación del utilitarismo como doctrina ética dominante de la sociedad capitalista a finales del siglo XVIII y comienzos del siglo XIX de la mano de Jeremy Bentham y John Stuart Mill, permitió que la evaluación costo-beneficio emergiera como principal herramienta de decisión del ser humano, legitimando que los intereses economicistas, particularmente la maximización de la utilidad individual, se consolidaran como los ejes rectores de los actores sociales (Hausman & McPherson, 2006). De esta manera, la racionalidad económica impactó ampliamente la evolución de los sistemas políticos, culturales, legales, naturales y sociales, generando condiciones en favor de un comportamiento individualista que propende por la modelación de la realidad hacia supuestos económicos particulares.

Esta tendencia incentivó un desplazamiento hacia la sobre-explotación de los recursos naturales, en donde la racionalidad económica fue complementada, entre otros factores, por 1) los avances exhibidos por las ciencias naturales, particularmente las ciencias de la salud, que permitieron una disminución de la mortalidad y un aumento de la longevidad sin precedentes, lo que a su vez repercutió en un incremento exponencial de la población mundial<sup>3</sup>, 2) las innovaciones en ciencias sociales como la administración que, a principios del siglo XX, reforzaron la eficiencia de los procesos productivos de las organizaciones, consolidando la producción en masa e incrementando la demanda de mano de obra en los centros urbanos<sup>4</sup> y 3) el creciente fortalecimiento de la movilidad del capital

---

<sup>3</sup> en los primeros 1500 años de nuestra era se dobló la población mundial... (en tanto que) en los 500 años siguientes la población se multiplicó por 12" (Gómez, Vargas, & Posada, 2007, pág. 17)

<sup>4</sup> Dentro de estas innovaciones resaltan los aportes de Frederick Taylor en relación con la administración científica del trabajo y la ingeniería industrial, Henri Fayol en la identificación de las áreas funcionales de la administración en su obra *Administración industrial y general* de 1916, Henry Ford en la sistematización de la producción mediante líneas de producción, Walter Schewart en la introducción de métodos estadísticos para las labores de inspección en la producción (Münch, 2007).

a través de la eliminación de barreras espaciales y temporales que limitaban su capacidad de reproducción, permitiendo así la profundización de actividades comerciales, productivas y de servicios en zonas con limitado desarrollo económico<sup>5</sup>.

En la última mitad del siglo XX la hegemonía de la teoría económica neoclásica y la moderna teoría financiera, como ejes del desarrollo económico, ha reforzado el papel del capital monetario como elemento central de las relaciones sociales (Aglietta & Rebérioux, 2009). La ampliación e interconexión de los mercados financieros, que ha caracterizado el desarrollo económico durante las últimas décadas, ha incentivado el carácter crematístico<sup>6</sup> del capital, legitimando a nivel mundial la idea de que el capital produce capital y que, en consecuencia, una gestión eficiente de los recursos monetarios es suficiente para alcanzar el éxito económico (Aktouf, 2004).

Así, los principios de “agente racional, comportamientos hedonistas, máximo beneficio, mercados completos y perfectos en equilibrio con óptimos de Pareto” (Pardo & Peña, 2012, pág. 7), son reproducidos por los actores económicos, quienes al mismo tiempo pueden ser actores sociales, ambientales o políticos y que, en consecuencia, tienden a desplazar tales principios a escenarios que desbordan la esfera económica. Tal es el caso del medio ambiente, un escenario en el que los principios economicistas direccionan las políticas públicas vinculadas a la valoración de los recursos naturales.

## **2.1 Economía ambiental y sostenibilidad débil.**

A pesar de que la revolución industrial<sup>7</sup> se remonta a la segunda mitad siglo XVIII, el interés por estudiar y discutir las causas y los efectos del deterioro ambiental asociado a las actividades industriales sólo emergió, en el escenario internacional, tras la segunda mitad del siglo XX, momento en el cual se consolidaron algunas posiciones que reconocieron el impacto del crecimiento económico sobre la estabilidad del medio ambiente<sup>8</sup>, insertando nuevos elementos de análisis en la discusión sobre el papel de los recursos naturales en el andamiaje de la teoría económica<sup>9</sup> y posibilitando la creación de espacios de debate con legitimidad multilateral.

---

<sup>5</sup> De acuerdo a David Harvey el cambio de poder desde los sectores productivos hacia las instituciones de capital financiero se ha visto fortalecido por una mayor movilidad geográfica de todas las formas de capital (Harvey, 2004).

<sup>6</sup> La crematística es entendida como la creación del dinero a partir del dinero, es un proceso en el cual el dinero genera valor en sí mismo sin la necesidad de que exista una actividad productiva que lo respalde (Aktouf, 2004).

<sup>7</sup> Primer punto de inflexión que determinó un ascenso sin precedentes en el deterioro medioambiental, por cuenta del desarrollo productivo.

<sup>8</sup> En los setenta Ignacy Sach plantea la dicotomía entre la justicia y la crisis de la naturaleza e introduce el concepto de ecodesarrollo

<sup>9</sup> En 1971 Georgescu Roegen a través de su obra “La ley de la entropía y el proceso económico” introduce una visión interdisciplinar en la comprensión de las relaciones entre economía y medioambiente. Visión en la que las leyes de la termodinámica constituyen el eje central para la definición del papel de la naturaleza en la teoría económica.

En este sentido, el informe del Club de Roma en 1972, titulado “Los límites del crecimiento”, constituyó el primer precedente respaldado por una institucionalidad global que mostró interés por abordar el deterioro del medioambiente. En el mismo año se destacan la primera conferencia de Estocolmo sobre el Ambiente Humano, y la creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). Posteriormente, en la década de los ochenta resaltan eventos como la creación de la comisión Brundtland, la conferencia industrial PNUMA mundial sobre la protección al Medio Ambiente, el informe Brundtland de 1987<sup>10</sup>, entre otros (Aguilar & Hurtado, 2009). En la década de los noventa, por su parte, destaca la conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que se realizó en Río de Janeiro en 1992 y que dio lugar a la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, la cual, a su vez, fue reforzada por el protocolo de Kyoto de 1997 en donde se acordó la reducción gases con efecto invernadero. En el siglo XXI se han organizado eventos como la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible en Johannesburgo 2002, la cumbre de Copenhague en 2009 y la conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo sostenible<sup>11</sup>, también conocida como Río+20, en 2012.

Sin embargo, a pesar de la evidente creación y mantenimiento de escenarios de discusión medioambiental de carácter multilateral, los resultados de los procesos de diálogo y acuerdo han configurado un ambiente que legitima el uso y abuso de los recursos naturales, sustentados en discursos que acuden a la desigualdad, pobreza e injusticia social como condiciones que serán superadas por un crecimiento económico sostenido.

La introducción del concepto de desarrollo sostenible<sup>12</sup> por parte de la comisión Brundtland en 1987 desempeñó un papel fundamental en la legitimación de prácticas sobre el medio ambiente que instrumentalizan las bases la economía neoclásica y la moderna teoría financiera, en función del crecimiento económico. Prácticas que se distinguen por detentar una naturaleza antropocéntrica antes que biocéntrica (Aguilar & Hurtado, 2009) (Chavarro, 2014).

El informe Brundtland plantea que el desarrollo sostenible debe entenderse como aquel desarrollo que cubre las necesidades del presente sin comprometer la habilidad de futuras generaciones para cubrir sus propias necesidades; una definición que adolece de especificidad y da lugar al surgimiento de múltiples interpretaciones (Espinoza, 2005). No obstante, la interpretación dominante se ha enmarcado dentro de una noción de sostenibilidad débil que propende por un desarrollo sostenible económico antes que por un desarrollo sostenible de los recursos naturales (Aguilar & Hurtado, 2009). Bajo esta perspectiva el ambiente se considera simplemente una de tantas formas de capital (capital natural) susceptible de ser sustituido por el capital financiero, el capital productivo, el capital humano, entre otros (Ayres & van den Bergh, 1998) (Chavarro, 2014). Estamos ante una racionalidad en la que el desarrollo se supone sostenible, siempre y cuando deje a

---

<sup>10</sup> Informe en el cual se acuñó el concepto de Desarrollo Sostenible.

<sup>11</sup> Los principales temas abordados en la cumbre Río +20 fueron 1) cómo construir una economía ecológica para lograr el desarrollo sostenible y sacar a la gente de la pobreza y 2) cómo mejorar la coordinación internacional para el desarrollo sostenible. (<http://www.un.org/es/sustainablefuture/about.shtml>; 07\_04\_14)

<sup>12</sup> Acuñado por el informe Brundtland de 1987.

las siguientes generaciones un stock de capital agregado no menor al actual; es decir, no importa cuánto se degrade el medio ambiente desde que tal degradación sea compensada por un incremento de otras formas de capital.

Esta perspectiva débil del desarrollo sostenible se ha constituido en la piedra angular del aparato conceptual que defiende de la economía ambiental, para la cual, la teoría económica del valor, la eficiencia de los mercados y la sustituibilidad del capital cobran especial relevancia en la interpretación de la realidad medioambiental (Gómez, Vargas, & Posada, 2007) (Chavarro, 2014).

Una interpretación con efectos reales que desbordan el plano conceptual, toda vez que se constituye en el punto de partida para la formulación de políticas públicas y la realización de esfuerzos que procuren incidir el comportamiento de industrias y comunidades para contrarrestar el deterioro del medioambiente.

De esta forma, las prácticas más comunes en favor del bienestar ambiental, respaldadas por acuerdos multilaterales, políticas públicas nacionales e, incluso, por diversas disciplinas del conocimiento, se caracterizan por instrumentalizar recetas fundadas desde la economía, tales como el establecimiento de impuestos pigouvianos y tasas retributivas, el otorgamiento de subsidios (Pigou, 1920) (Cárdenas & Ojeda, 2002), la expedición de permisos de contaminación negociables (Butze, 2006), la definición y protección apropiada de los derechos de propiedad (Coase, 1960) (Ostrom, 2003) (Gómez, Vargas, & Posada, 2007), la inversión en proyectos de energía renovable, entre otros.

Aunque existen aproximaciones alternas a la economía ambiental como es el caso de la economía ecológica, que intenta vincular los principios de la termodinámica al análisis del deterioro medioambiental, es claro que la economía ambiental se ha consolidado como la perspectiva dominante de las últimas décadas a partir de su alineación con las tendencias de desarrollo económico contemporáneo.

En consecuencia, algunos autores como (Ariza, 2007) y (Gómez, Vargas, & Posada, 2007) consideran que la sociedad concibe la problemática medioambiental como algo coyuntural y marginal susceptible de ser incorporado al ámbito del valor de cambio, de manera que la mercantilización y capitalización de los recursos naturales se comprende como la vía más adecuada para la gestión racional y eficiente de tales recursos, lo que se traduce en una supuesta minimización del deterioro medioambiental causado por el hombre.

Bajo la perspectiva económica dominante, el deterioro del medio ambiente se gestiona a partir de procesos de valoración fundamentados en la asignación de precios que representen la demanda real o ficticia sobre los recursos naturales, de manera que el desempeño de los mercados y la aplicación de técnicas de valoración particulares influyen el bienestar ambiental a través de la inclusión, en la relación medioambiente-sociedad, de conceptos financieros tales como tasa de interés, costo de oportunidad, capital natural, revalorización del capital, riesgo e incertidumbre.

Dicha inserción de conceptos financieros en la definición de la realidad medioambiental, ha sido respaldada, entre otras disciplinas, por la contabilidad, al actuar como vehículo que incentiva la apropiación de una racionalidad financiera

que resulta siendo aceptada implícitamente por las organizaciones al adelantar procesos de clasificación, medición, valoración y revelación sobre el medio ambiente, alineados con una normatividad contable internacional que reproduce el discurso la economía financiarizada. En consecuencia, la descripción de la realidad medioambiental que adelantan las organizaciones por medio de las técnicas contables contemporáneas, invitan a la sociedad a entender dicha realidad desde una perspectiva económica y financiera, antes que desde una perspectiva ecológica o ambiental. Este planteamiento se decantará con mayor profundidad en la siguiente sección, a partir de: 1) un análisis de la preponderancia que ha tenido la racionalidad financiera en el desarrollo reciente de la disciplina contable y 2) una descripción de algunas características de la contabilidad ambiental en función del paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

### **3. CONTABILIDAD AMBIENTAL Y RACIONALIDAD FINANCIERA**

La preponderancia que ha tenido el deterioro medioambiental en diversos escenarios de discusión multilateral, ha incentivado su inclusión y/o profundización en el campo de estudio de diversas disciplinas del conocimiento que históricamente no habían mostrado interés por abordar esta temática. Tal es el caso de la contabilidad. Una disciplina que permaneció distante a la problemática medioambiental hasta la década de 1970's, periodo a partir del cual se presentaron algunos desarrollo en procura de decantar su relación con el medio ambiente (Larrinaga, 1997).

La importancia de analizar las interacciones entre contabilidad y medio ambiente se sustenta en la incidencia que tiene la disciplina contable sobre: 1) la descripción y proyección de la riqueza (Mattessich, 1964), 2) la asignación de la propiedad (Tua Pereda, 1995) y 3) la construcción y comunicación de la realidad (Hinnes, 1988); elementos fundamentales en un contexto en el que el abuso de los recursos naturales por parte del hombre se configura en un esquema para el que la acumulación de capital (como indicador del nivel de riqueza) se ha convertido en el principal objetivo del ser humano y en el que, además, la apropiación (derechos de propiedad) de los recursos naturales constituye una vía para acumular y reproducir dicho capital.

Cabe precisar que el abordaje que se pretende realizar sobre las interacciones entre contabilidad y medio ambiente, se fundamenta en una posición que sobrepasa la vocación instrumental y neutral de la disciplina contable, según la cual ésta se encarga de representar objetivamente la realidad. Por el contrario, la perspectiva adoptada por este documento reconoce a la contabilidad como una práctica dinámica y socialmente construida (Potter, 2005), con carácter performativo<sup>13</sup> (Aglietta & Rebérioux, 2009), y que a partir de una racionalidad y unas tecnologías de cálculo particulares, construye y reconstruye nociones abstractas del dominio económico, afectando el comportamiento de las organizaciones y la sociedad (Hinnes, 1988) (Miller, 1994).

---

<sup>13</sup> La contabilidad es performativa dado que participa de la construcción del resultado que presenta.

Bajo esta perspectiva, los dispositivos de cálculo aplicados y legitimados por la disciplina contable adquieren un papel fundamental en la definición de las interacciones que surgen entre las organizaciones, los individuos y el medio ambiente, toda vez que determinan las características de la información que fundamentarán los procesos de comunicación y las acciones de las diversas partes interesadas. En consecuencia, el estudio de los ejes de desarrollo de la contabilidad medioambiental, se erige como un insumo de importancia capital a la hora de analizar y comprender las interacciones que rigen el plano medioambiental.

### **3.1 Utilidad de la información como centro de desarrollo de la Contabilidad Ambiental.**

El hecho de que la formalización de la contabilidad ambiental, como subdisciplina especializada, se remonte a la década de 1970's (Larrinaga, 1997), no implica que antes de esta época no existiera interacción alguna entre la disciplina contable y el medio ambiente. Todo lo contrario, la práctica contable ha estado vinculada a la naturaleza incluso desde antes de su formalización como disciplina del conocimiento, toda vez que, las acciones asociadas al control de procesos de producción, consumo y distribución de los recursos naturales demandan ciertas prácticas contables que permitan conceptualizar, dimensionar y medir los objetos inmersos en los procesos antes mencionados (Ariza, 2007).

De acuerdo a Larrinaga, los avances en contabilidad ambiental, como subdisciplina formalizada, se pueden clasificar “en cinco líneas desarrolladas bajo sendos paradigmas: beneficio verdadero, utilidad de la información, información social de la empresa, contabilidad medioambiental para el cambio organizativo y perspectiva crítica” (Larrinaga, 1997, pág. 960). No obstante, el mismo autor aclara que el desarrollo de la contabilidad ambiental ha sido direccionado principalmente por el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, según el cual, la cuestión ambiental es regulada a través de la relación proveedor de capital-administrador. De esta manera, los aspectos medioambientales se tienen en cuenta en la realidad organizacional siempre y cuando tengan impacto en los valores de los Estado Financieros (EE.FF). El riesgo que soporta el medioambiente resulta irrelevante para la contabilidad ambiental. Lo importante es el riesgo que soportan los inversionistas y la compañía por cuenta de su interacción con el medio ambiente (Gray, 2013).

La hegemonía que exhibe el paradigma de la utilidad de la información se ha extendido a la disciplina contable en general, materializándose en la consolidación de la contabilidad financiera como sub-disciplina dominante. Ante este escenario, los desarrollos ortodoxos de la contabilidad en temas ambientales han estado ligados a principios que privilegian los intereses de inversionistas sobre los intereses de los demás grupos de interés<sup>14</sup>. Principios, por demás, alineados con los procesos que han dado lugar al surgimiento y consolidación de un régimen de

---

<sup>14</sup> Trabajadores, proveedores, clientes, acreedores, organizaciones sociales, Estado, entre otros.



acumulación capitalista dominado por las finanzas y conocido como financiarización<sup>15</sup> (Guttman, 2009).

Bajo esta atmósfera, el surgimiento y consolidación de instituciones privadas con reconocimiento global que promueven la aplicación de recetas financieras para alcanzar la sostenibilidad del medio ambiente, ha jugado un papel significativo en la reproducción y legitimación de una contabilidad ambiental que superpone lo financiero a lo medioambiental. Al respecto, más allá del International Accounting Standard Board (IASB) y el Financial Accounting Standard Board (FASB), principales organismos estandarizadores en contabilidad, resaltan la International Federation of Accountant (IFAC), que ofrece herramientas de “apoyo a los contadores profesionales y a sus organizaciones a la hora de integrar la sostenibilidad en su estrategia, sus operaciones y sus informes” (IFAC, 2014) , y el Sustainability Accounting Standard Board (SASB), que pretende desarrollar y diseminar estándares de sostenibilidad contable para que las organizaciones públicas revelen información a sus inversores (SASB, 2014).

### **3.2 Financiarización de la Contabilidad Ambiental.**

El proceso de financiarización que ha caracterizado el desarrollo económico durante las últimas cuatro décadas ha influenciado una evolución de la disciplina contable en favor de escenarios que facilitan las actividades especulativas y que, en consecuencia, permiten que los intereses de los inversionistas determinen el porvenir de las organizaciones, la naturaleza y la sociedad.

Bajo la tutela de la financiarización, la contabilidad ignora las actividades que no impactan la posición y el desempeño financiero de la entidad (Deegan, 2013) y, más recientemente, la posición y el desempeño financiero del inversionista, lo que ocasiona una representación incompleta de las externalidades causadas al medio ambiente. Con este comportamiento, la contabilidad legitima la idea de que el deterioro medioambiental no existe dentro la realidad organizacional o, en el mejor de los casos, solo existe en la medida en que la organización lo desee.

La preponderancia de la lógica financiarizada y del paradigma de la utilidad para la toma de decisiones en la evolución de la disciplina contable no sólo ha ubicado a la contabilidad financiera como el centro del desarrollo de la disciplina en general y de la contabilidad ambiental en particular; también ha planteado limitaciones en el diseño de sistemas de costos que representen los impactos ambientales, puesto que la contabilidad financiera no está diseñada para incorporar consideraciones de impactos sociales y ambientales de las organizaciones y, adicionalmente, no acepta la adopción de estimaciones que procedan de una base conceptual diferente a la financiera (Deegan, 2013).

---

<sup>15</sup> La financiarización de la economía se caracteriza por la integración masiva de los individuos al sistema financiero, el ascenso de la maximización del valor de los accionistas como objetivo principal de las organizaciones, el crecimiento e interconexión de los mercados financieros y el aumento del apetito por los rendimientos de corto plazo, entre otros, (Guttman, 2009).

No obstante, estas limitaciones parecen haber sido toleradas y aceptadas en la profesión contable, en parte, gracias al ascenso que ha tenido la institucionalidad contable en el escenario internacional y al reconocimiento del contable como un actor central en la dinámica económica y financiera de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (Zeff, 2003) (Malsch, 2012).

La correspondencia de la disciplina contable con el proceso financiarizador y la teoría económica dominante, se ha manifestado en el ascenso de una contabilidad ambiental que se interesa por la sostenibilidad del capital en vez de la sostenibilidad de la naturaleza. En términos de la segunda sección de este escrito, una contabilidad que se identifica con y, a la vez, potencia el concepto de desarrollo sostenible débil. Bajo este enfoque, la inconmensurabilidad que caracteriza al medio ambiente se ha desdibujado lentamente a partir de unas tecnologías de cálculo que miden la naturaleza en función de la utilidad económica que le proporciona al hombre, logrando homogenizar la heterogeneidad del medio ambiente por medio del valor de cambio y de categorías contables como activo (ambiental), pasivo (ambiental), ingreso y gasto. Así, “la contabilidad ambiental “cosifica” la naturaleza, dándole el tratamiento de mercancía susceptible de ser reemplazada por capital, con la impronta que justifica invertir en ella, si aporta directa o indirectamente nuevo valor de cambio” (Ariza, 2007, pág. 55).

Como asegura (Rodríguez, 2011, pág. 102) “el principal inconveniente que tiene la contabilidad para tratar la problemática medioambiental es la ausencia de desarrollos teóricos e instrumentales para modelos contables diferentes al financiero”. Esta limitante conlleva a que la disciplina contable de cuenta del deterioro del medio ambiente, en sus componentes biológicos y físicos, a través de prácticas fundamentadas en la racionalidad financiera, lo que supone una vocación reduccionista que sesga el control social sobre el abuso de la naturaleza. Es decir, las interacciones medioambiente-sociedad, mediadas por la contabilidad ambiental, se caracterizan por la presencia de información que pretende representar la realidad ambiental, pero que ante la escasez de herramientas conceptuales y metodológicas, sólo representa una parte de la naturaleza<sup>16</sup> bajo una sola perspectiva, lo que conlleva a que los juicios de valor y acciones de control, emitidos y efectuados por la sociedad estén supeditados a prácticas financieras introducidas por las organizaciones y poco comprendidas por la sociedad. La contabilidad permite así, que la relación medioambiente-sociedad se supedite a intereses organizacionales y financieros.

De este modo, en un escenario en donde el hombre se reconoce como controlador de la naturaleza, resulta difícil que la privatización, mercantilización y capitalización de la misma no se erijan como los fines entorno a los que se desarrolla la contabilidad ambiental. La aceptación social de nuevos modelos de contabilidad medioambiental que desborden las “bases economicistas de estabilidad financiera, maximización de uso extractivo y mejoramiento – legitimación– de la imagen corporativa” (Quinche, 2008, pág. 213), sólo se puede lograr a través de un cambio social e institucional que integre otras áreas del

---

<sup>16</sup> Generalmente aquella parte que puede ser apropiada y/o controlada por las organizaciones para reforzar el proceso de reproducción del capital.

conocimiento. Mientras esto no suceda, esperar que la acción individual de la disciplina contable gestione cambios en los fundamentos de las interacciones sociedad-medioambiente, es más una ilusión que una posibilidad.

Ahora, con el fin de comprender con mayor claridad las interacciones entre contabilidad y medio ambiente que se han esbozado hasta este punto, las siguientes secciones buscarán 1) caracterizar las prácticas de acumulación de capital que definen las relaciones sociales contemporáneas y 2) describir el papel de algunas bases conceptuales de la disciplina contable en el respaldo a tales prácticas.

#### **4. LA REPRODUCCIÓN AMPLIADA DEL CAPITAL Y LA ACUMULACIÓN POR DESPOSESIÓN:**

El sistema económico contemporáneo se fundamenta en la aceptación social de un esquema que supedita las nociones de bienestar individual y desarrollo social a la acumulación del capital. De este modo, el funcionamiento del sistema económico depende de su capacidad para garantizar una acumulación sostenida del capital que mantenga vivos los ideales de bienestar y desarrollo a partir de la maximización de la utilidad y el acceso a una mayor cantidad de bienes y servicios. Una acumulación que se viabiliza con la integración de los recursos naturales a la cadena productiva y a las transacciones especulativas, a partir de procesos de valoración que desconocen parcial o totalmente el aporte del capital natural en el resultado organizacional (Gray, 1994) (Lamberton, 2005).

De acuerdo con Harvey, la acumulación de capital ha sido direccionada, en los últimos tiempos por: 1) un proceso de reproducción ampliada del capital, entendido como la acumulación que se logra a partir de la capitalización de la plusvalía, y, más recientemente, 2) un proceso de acumulación por desposesión, entendido como la acumulación de capital originaria que se logra por medio prácticas como la mercantilización y privatización de la tierra, la expulsión forzosa de las poblaciones campesinas, la supresión del derecho a los bienes comunes, la apropiación de recursos naturales, entre otros (Harvey, 2004). En este escenario, desde una perspectiva social e institucional, la contabilidad interpreta un papel importante en la construcción de la realidad económica a través de la legitimación y reproducción de los conceptos y prácticas que respaldan los procesos de reproducción ampliada del capital y acumulación por desposesión.

A continuación se abordarán los dos procesos de acumulación mencionados para, posteriormente, analizar el papel de algunas definiciones del Marco Conceptual de las NIIF en la consecución de tales procesos y sus implicaciones sobre el bienestar medioambiental.

##### **4.1 Reproducción ampliada del capital.**

Durante el siglo XIX y la mayor parte del siglo XX, la acumulación de capital se centró en la producción de bienes y servicios propios de la actividad industrial. Este esquema, que continúa en la actualidad con menor impacto en el proceso de acumulación capitalista, se ha caracterizado por ubicar a la empresa industrial en el centro de las tensiones sociales en la medida en que es allí en donde se combinan los factores productivos (tierra, trabajo y capital)<sup>17</sup> para la fabricación de mercancías de cuya venta se deriva la plusvalía que será apropiada por el capital y que dará origen a un nuevo ciclo productivo que permitirá la ampliación de más capital.

En este escenario la aplicación de innovaciones tecnológicas y administrativas que permitan aumentar la plusvalía absoluta y la plusvalía relativa se convirtió en uno de los principales objetivos de los poseedores del capital. Un objetivo que encontró sus mayores barreras en los movimientos sociales, de finales del siglo XIX y principios del siglo XX, que lucharon por la reivindicación de los derechos de los trabajadores en favor de jornadas laborales y remuneraciones salariales dignas, logrando así, ser beneficiarios de esa acumulación ampliada del capital. Así, se evidencia una representación de los intereses de los actores vinculados a dos de los tres factores de producción clásicos: trabajo y capital.

En lo que respecta a la tierra como fuente fundamental de los procesos productivos, su representación ha estado limitada por el concepto de propiedad privada. En este sentido, la tierra y los recursos naturales que se encuentran en ella han sido defendidos por la institucionalidad económica siempre y cuando se consideren propiedad de un sujeto particular, de modo que, en este escenario el uso o el abuso de la tierra ha estado restringido por los derechos del propietario. En contraste, aquella tierra y recursos naturales considerados recursos comunes han carecido, históricamente de representatividad alguna en el debate social; lo cual, unido al hecho de que los costos de su utilización recaen sobre la sociedad en general y no sobre el individuo en particular, ha propiciado el uso excesivo de la tierra, como recurso común, por cuenta de una racionalidad económica que invita a la maximización de las ganancias (Hardin, 1968).

## **4.2 Acumulación por desposesión.**

El auge del proceso de financiarización iniciado desde la década de 1970 ha impulsado y ha sido impulsado por el crecimiento de la dinámica financiera en el contexto global. Un crecimiento que ha ubicado a las finanzas como eje fundamental para la consecución de las concepciones dominantes de desarrollo económico y social<sup>18</sup>, al tiempo que ha propiciado la predilección del capital financiero sobre otras formas de capital.

---

<sup>17</sup> Nótese que en esta perspectiva no se contemplan ni el capital natural (en cuanto a sus servicios ecosistémicos), ni el capital humano (en términos de know-how)

<sup>18</sup> A través del fortalecimiento de las relaciones entre la economía financiera y ámbitos como la educación, la seguridad social y el medio ambiente.

Bajo este escenario de hegemonía financiera se ha generado una serie de cambios que han facilitado la movilidad de los excedentes de capital financiero a nivel global, con el fin de evitar su sobreacumulación y, correspondiente, desvalorización (Harvey, 2004). Dentro de estos cambios resaltan: 1) la desregulación financiera, 2) la apertura de los mercados de capital y flujo financiero 3) el ascenso institucional de las entidades financieras 4) el crecimiento y consolidación de centros de intercambio financiero, entre otros.

Estas transformaciones han potenciado la reasignación espacial y temporal de los excedentes de capital (Harvey, 2004). Una reasignación espacial que se funda en el desarrollo geográfico desigual que permite dirigir los excedentes a zonas con déficit de capital y una reasignación temporal que se basa, principalmente, en la inversión en actividades especulativas.

El aumento en la movilidad del capital financiero ha afectado el bienestar del medio ambiente, toda vez que las zonas con déficit de capital y amplios recursos naturales tienden a diseñar condiciones favorables para los inversionistas en donde se procura garantizar el mayor rendimiento posible del capital a partir de la subvaloración de la naturaleza. En la medida en que se reduce la exigibilidad de impuestos, regalías, permisos ambientales, planes de manejo ambiental, entre otros, el retorno de la inversión tiende a aumentar y, en consecuencia, los flujos de capital financiero hacia esas zonas también lo hacen.

No obstante, es preciso aclarar que la sola existencia del capital financiero no incrementa la vulnerabilidad del medio ambiente; se requiere de un agregado de condiciones políticas, sociales, ambientales y legales que actúen en conjunto con el capital para que se diseñe un contexto proclive al incremento del deterioro medioambiental vía acumulación por desposesión. Estas condiciones han sido inducidas de manera general por la financiarización con ayuda de diversas disciplinas del conocimiento.

## **5. BASES CONCEPTUALES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LAS DINÁMICAS DE CONTROL SOBRE LOS RECURSOS NATURALES.**

El ascenso del paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones gestó, a partir de la década de 1950, una ampliación de los límites de la contabilidad (Power, 2010), marcada por una redefinición de las técnicas y del lenguaje, que han legitimado comportamientos especulativos con efectos perversos en el medio ambiente. De esta manera, la redefinición y refinación de conceptos en el Marco Conceptual de la corriente dominante en contabilidad ha actuado como vehículo para la apropiación e instrumentalización de la racionalidad financiera por parte de las organizaciones y los actores sociales, facilitando la reproducción del capital financiero en detrimento del capital natural. La presente sección busca resaltar la importancia de algunas de las definiciones provistas por el Marco Conceptual de las NIIF en relación con los procesos de acumulación capitalista y el

deterioro medioambiental, particularmente, las definiciones de 1) usuarios de la información financiera, 2) valor razonable y 3) mantenimiento del capital.

### **5.1 Usuarios de la información financiera, valor razonable y mantenimiento del capital:**

El enfoque dominante de la contabilidad define a “los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (IASB, 2010, pág. 27) como los usuarios principales de la información financiera, al tiempo que advierte que otros usuarios “pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general...(aunque) esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos” (IASB, 2010, pág. 28).

En correspondencia con el papel central otorgado a los poseedores del capital como principales usuarios de la información financiera, la disciplina contable ha experimentado un desplazamiento en los enfoques de valoración dominantes desde un enfoque dinámico, representado por el costo histórico, hacia un enfoque estático, representado por el valor razonable (Aglietta, 2009).

La primera de éstas visiones, conocida como enfoque dinámico, opera bajo el supuesto de que “...la coordinación intra-firma... moviliza a nivel interno los capitales, los activos, para crear valor vía la puesta en el mercado de un producto o de un servicio... (en donde) los elementos activados no tienen valor en sí sino sólo en la medida en que participan de la actividad de la empresa” (Aglietta, 2009, pág. 155). Este enfoque de valoración corresponde con una visión en la que la empresa industrial es el centro de desarrollo económico y social. Por lo cual, a través del costo histórico, respalda la reproducción ampliada como principal vía para la acumulación capitalista, en la medida en que resalta el proceso productivo y el valor agregado por la fuerza laboral como el fundamento de los ingresos y del valor de los activos organizacionales.

Por su parte, la visión estática “tiene por objeto medir el valor líquido de los activos de una empresa para verificar la capacidad de esta empresa de reembolsar su pasivo de forma inmediata... (así), las empresas son instrumentos de valorización del patrimonio...” (Aglietta, 2009, pág. 156), al servicio de los poseedores de capital. Este enfoque potencia el proceso de acumulación por desposesión en la medida en que dota de volatilidad los activos organizacionales e introduce técnicas de valoración subjetivas<sup>19</sup>, en cabeza de las organizaciones, mediante las cuales se estructuran procesos de especulación, mercantilización y privatización.

---

<sup>19</sup> Dentro de la información base para efectuar valoraciones mediante el método del valor razonable, la NIIF 13 plantea una jerarquía de datos de entrada de nivel 1, 2 y 3. Los datos de entrada de nivel 3 “son variables no observables para el activo o pasivo... que se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles...las variables no observables reflejarán los supuestos que los participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo...una entidad desarrollará variables no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias” (IASB, 2011).

Algunas de las NIC y NIIF que permiten la aplicación del valor razonable como método para determinar el valor de los recursos naturales son: la NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipo), la NIC 37 (Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes), la NIC 38 (Activos Intangibles), la NIC 40 (Propiedades de Inversión), la NIC 41 (Agricultura) y la NIIF 6 (Exploración y Evaluación de Recursos Minerales). Cada una de estas normas permite que el valor de los recursos naturales incluya de manera directa o indirecta variables tales como precios cotizados en mercados activos, precios cotizados en mercados no activos, tasas de interés, volatilidades implícitas, diferenciales de crédito, supuestos del mercado y expectativas de las organizaciones. De igual forma, cabe precisar que la variedad de normas contables y financieras con potencial efecto en la valoración de la naturaleza, se debe a la multiplicidad de papeles que pueden asumir los recursos naturales dentro de la actividad organizacional, en donde fácilmente pueden constituir terrenos, inventarios, activos biológicos, derechos, insumos, inversiones, pasivos, entre otros.

La implementación del valor razonable, como principal método de valoración, aumenta el riesgo de subvaloración del medio ambiente al tolerar procesos que se cimientan en modelos financieros privados y en juicios de valor de expertos, apropiados por las organizaciones y, posteriormente, revelados a la sociedad bajo una imagen de objetividad. Los juicios de expertos como variable constitutiva del proceso de valoración representan especial riesgo para el medio ambiente en contextos caracterizados por un desconocimiento del inventario de los recursos naturales, una normatividad ambiental opaca y una institucionalidad ambiental débil, puesto que allí la valoración tiene mayor libertad para atender intereses privados sin que se puedan efectuar verificaciones a los supuestos aplicados.

Por último, es preciso destacar la definición de mantenimiento de capital que plantea el IASB por medio del cuarto capítulo del Marco Conceptual de las NIIF y su coherencia con los procesos de acumulación capitalista. En este aspecto, el concepto de mantenimiento de capital es fundamental en los procesos de medición y representación de las transacciones económicas que inciden en el resultado de las organizaciones, dado que lo que eventualmente se reconoce como ingreso o gasto variará en función de la idea de mantenimiento de capital que persiga la empresa (IASB, 2010). De esta forma el Marco conceptual reconoce dos conceptos de mantenimiento de capital.

En el primero, conocido como mantenimiento de capital físico, “se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo” (IASB, 2010, pág. A52).

En el segundo, conocido como mantenimiento de capital financiero, “se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo” (IASB, 2010, pág. A52).

El concepto del mantenimiento del capital físico responde a la importancia que ha tenido el proceso productivo en la acumulación capitalista y más precisamente, en la reproducción ampliada del capital. Al permitir reconocer como resultado de la organización únicamente los cambios en su capacidad productiva se incentiva la inversión en procesos productivos, pues es esta inversión la que generará plusvalía al poseedor del capital. En el plano ambiental, esta perspectiva incentiva la inversión en proyectos de exploración y explotación de recursos naturales, toda vez que los proyectos exitosos que supongan un aumento de la capacidad productiva de la organización son capitalizados en función del valor de los recursos invertidos para la puesta en marcha del proyecto.

Por su parte, el concepto de mantenimiento de capital financiero está ampliamente relacionado con el contexto que posibilita la acumulación por desposesión, al resaltar que los resultados de una organización se derivan de la variación del valor de sus activos. Esta definición potencia la influencia de los procesos especulativos en la gestión organizacional al legitimar las variaciones en los valores de los activos por cuenta de su valor de cambio. En el plano ambiental, el mantenimiento del capital financiero incrementa la importancia que tienen los procesos de comercialización, capitalización y revalorización de recursos naturales en el éxito empresarial. Esta situación genera un mayor apetito por la identificación y apropiación de activos, entre ellos recursos naturales, cuyo valor de cambio pueda valorizarse en el corto plazo y generar un mayor retorno de la inversión para los poseedores del capital.

La compra y venta de contratos financieros que especulan sobre el valor de cambio que tendrán las materias primas, es un ejemplo de las prácticas que legitima la contabilidad a partir del reconocimiento del capital financiero como el principal concepto adoptado por las entidades para la definición de sus resultados (IASB, 2010).

En resumen, la preponderancia del mantenimiento del capital financiero en el cálculo del resultado organizacional afecta el bienestar del medio ambiente en la medida en que incentiva un mayor dinamismo de los flujos financieros en búsqueda de activos (ambientales) que puedan ser aprovechados en el corto plazo para incrementar el valor del capital. Flujos financieros que cada vez tienen mayor libertad para cruzar fronteras nacionales y utilizar recursos naturales que carecen de metodologías de valoración, claras y confiables.

## **5.2 El control como potenciador en la sustituibilidad del capital natural.**

Uno de los elementos centrales de las relaciones económicas, forjado desde hace varias décadas, de la mano del ascenso de la financiarización y la consolidación de la acumulación por desposesión, ha sido una tendencia a preferir el control de los recursos sobre su propiedad. La preferencia del control en vez de la propiedad es un fenómeno de vital importancia en el contexto contemporáneo, ya que facilita y



acelera la acumulación de capital financiero<sup>20</sup>. En el plano ambiental, este fenómeno se ha agudizado en las últimas décadas a partir de los procesos de estandarización y apertura comercial<sup>21</sup>, aduanera<sup>22</sup> y financiera<sup>23</sup>, en donde grandes inversionistas acceden a proyectos de exploración y explotación ambiental a partir de derechos que son otorgados por los gobiernos nacionales a cambio de una serie de compromisos económicos (frecuentemente de carácter tributario) y ambientales<sup>24</sup>.

Ésta tendencia en favor del control de los recursos ha encontrado respaldo en la corriente dominante de la disciplina contable, a partir de una transformación en el concepto de activo. De manera que, la noción generalizada de activo ha cambiado desde una visión patrimonialista que lo definía como un bien, recurso o derecho propiedad de una empresa (Tua Pereda, 1995), hacia una visión financiera que concibe el activo como un recurso que puede ser controlado y no necesariamente poseído (IASB, 2010). En este sentido, la definición de activo que provee el Marco Conceptual del IASB es clara al priorizar las expectativas de beneficios económicos y el control sobre los recursos, como las características básicas de los activos, al afirmar que “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” (IASB, 2010, pág. A41).

La consolidación del control como característica constitutiva en la definición del concepto de activo tiene gran trascendencia en el bienestar del medioambiente, toda vez que: 1) genera incentivos específicos para la maximización del resultado empresarial y 2) respalda la visión de desarrollo sostenible débil a partir de una ampliación de la sustituibilidad del capital.

En primera instancia, al analizar el concepto de activo a la luz del mantenimiento de capital financiero y su efecto en el resultado organizacional, se observa que si la empresa reconoce como ganancia la variación positiva entre el importe de activos

---

<sup>20</sup> Por ejemplo, el crecimiento y consolidación en la dinámica financiera de entidades como los bancos, los fondos de pensiones o los fondos de inversión, se ha sustentado en la capacidad que tienen algunas élites para controlar y obtener beneficios de los recursos que pertenecen a una gran cantidad y diversidad de actores económicos

<sup>21</sup> Principalmente a través de los Tratados de Libre Comercio. Aunque también resaltan las negociaciones multilaterales que se realizan en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC) como la Ronda de Doha y de organismos regionales como la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), la Alianza del Pacífico, la Unión Europea, entre otros.

<sup>22</sup> Resaltan los esfuerzos de estandarización que se han dirigido desde la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en donde destaca el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, y la Organización Mundial de Comercio (OMC) en donde se han alcanzado acuerdos en materia aduanera en el marco de la Ronda de Doha.

<sup>23</sup> Dentro de La multiplicidad de procesos que procuran la estandarización y apertura en el ámbito financiero, es interés del presente documento destacar dos vías, a saber: 1) la convergencia y/o adopción hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) dirigida por el International Accounting Standard Board y 2) los acuerdos de inversión negociados en el marco de los TLC's.

<sup>24</sup> En el caso de Colombia los compromisos ambientales se establecen en el proceso de licenciamiento ambiental, en donde se presenta un informe sobre los Estudios de Impacto Ambiental que causará el proyecto en cuestión. A partir de dicho informe se establece un Plan de Manejo Ambiental (PMA), el cuál, constituye el único procedimiento existente para prevenir, mitigar, corregir o compensar impactos graves o alteraciones significativas al medioambiente (Viceministerio de Ambiente , 2010)

netos al final del periodo y el importe de activos netos al inicio del periodo (mantenimiento de capital financiero), resultará esencial comprender qué se entiende como activo, pues el valor de los mismos es la variable básica que determinará el resultado de la empresa durante un periodo determinado. Así, el respaldo formal de la contabilidad a un concepto de activo que se fundamenta en el control antes que en la propiedad, genera incentivos específicos para las empresas en la maximización de sus resultados. Incentivos que apuntan al control de recursos (entre ellos los recursos naturales) cuyo valor pueda variar positivamente en el tiempo.

La preponderancia del control en el concepto de activo genera incentivos para que las organizaciones y los inversionistas en general busquen recursos naturales que puedan ser incluidos en el balance general como capital natural, dando lugar a beneficios económicos que se aprovechan individualmente y a costos que se distribuyen socialmente. Si bien, en un escenario de propiedad sobre los recursos naturales, la interconexión del medio ambiente brinda la posibilidad de socializar los costos ambientales (por ejemplo: la contaminación de los ríos y del aire); la dinámica del control fortalece tal socialización en la medida en que el inversionista cuenta con mayor libertad de movilidad (espacial y financiera) y, por lo tanto, tiene mayores incentivos para iniciar un proyecto y abandonarlo en cualquier momento, pues goza de un menor costo económico en comparación con los costos en que puede incurrir el propietario de los recursos ambientales. De esta forma, estamos ante un escenario que aumenta la tasa de retorno del inversionista por medio de una reducción del riesgo operativo en cabeza de éste. Un riesgo que resulta siendo asumido por el medio ambiente y la sociedad.

En segunda instancia, el concepto de activo cumple también una función potenciadora de los procesos de sustitución del capital natural, toda vez que homogeniza, bajo el rótulo de activo, una serie de recursos financieros, humanos, productivos y ambientales que antes estaban limitados por la noción de propiedad y por la complejidad de los procesos económicos y jurídicos que la legitimaban. Ahora, a partir de la preponderancia del control, se ha aumentado la probabilidad de que los recursos naturales hagan parte del proceso homogenizador<sup>25</sup> que adelanta la técnica contable e ingresen a la ecuación patrimonial y al resultado organizacional. Así, las restricciones para incluir los recursos naturales dentro del balance general (como activo) se han modificado en virtud de un control más fácil de alcanzar y más difícil de debatir que la propiedad.

Ante esta narrativa se hace evidente que la contabilidad ha respaldado la lógica del control sobre los recursos naturales a partir de procesos de legitimación y reproducción en el ámbito organizacional de unas prácticas y un lenguaje que hace sustituible la naturaleza por los medios de cambio y otros medios de producción (Ariza, 2007). Así, las prácticas contables tornan real el concepto de capital natural a partir de la capitalización de los recursos naturales. Promoviendo que una de

---

<sup>25</sup> Un proceso homogenizador que posibilita la sustitución del capital natural (recursos naturales) por otras formas de capital en el plano microeconómico.

tantas<sup>26</sup> representaciones (financiera) de la naturaleza determine el valor por el cual será aceptada socialmente su destrucción.

## **6. CONCLUSIONES:**

A pesar de la importancia que ha cobrado el deterioro del medio ambiente en el plano internacional y la consecuente profundización del tema en diversas disciplinas del conocimiento, la evolución que ha exhibido, en las últimas décadas, la perspectiva dominante de la contabilidad en relación con el medio ambiente, ha respaldado e incluso fortalecido el proceso de abuso sobre los recursos naturales que caracteriza al mundo desde la revolución industrial.

Este comportamiento se alinea con los desarrollos conceptuales que han encubado la economía y las finanzas desde diversos escenarios de discusión multilateral, los cuales han legitimado una visión que tolera la degradación y destrucción del medio ambiente como el costo que debe ser aceptado a cambio de un ideal de desarrollo social. Visión que se resume bajo el concepto de “desarrollo sostenible débil” y se caracteriza por aceptar que la sustitución del capital natural por otras formas de capital (financiero, productivo, humano) conforma la base para el planteamiento de soluciones y políticas públicas que, al menos desde el discurso, promueven el bienestar del medio ambiente.

La preminencia de una economía ambiental que descansa sobre las bases del utilitarismo en conjunto con un proceso de financiarización económica, han determinado la formación y consolidación de una contabilidad ambiental que se distingue por garantizar la sustitución de la naturaleza por capital financiero y, en consecuencia, por apoyar la legitimación del desarrollo sostenible débil en los planos organizacional y social.

En este sentido, la subordinación de la disciplina contable a la economía financiera, restringe las posibilidades de acción que se pueden gestar desde la contabilidad ambiental en favor del bienestar de la naturaleza. El desarrollo de una práctica contable que procure el bienestar del medio ambiente entra en contradicción con los ejes de desarrollo preponderantes de la misma. De esta manera, ante las limitaciones que imponen los ejes de desarrollo de la contabilidad ambiental, el documento ha resaltado cómo algunos desarrollos conceptuales impulsados por los principales organismos estandarizadores en contabilidad internacional han respaldado las prácticas de acumulación de capital, vía reproducción ampliada y acumulación por desposesión. En este caso se ha destacado el papel de los usuarios de la información, el valor razonable, el mantenimiento de capital y la definición de activo.

Este conjunto de conceptos contenidos en el Marco Conceptual de las NIIF, permite analizar el aporte de la contabilidad ortodoxa en la legitimación de prácticas que homogenizan los recursos naturales con otros tipos de recursos a

---

<sup>26</sup> Los procesos de valoración económica contemporáneos se sustentan en valores de mercado, modelos financieros subjetivos y juicios de valor de expertos. Todas ellas fuera del control real de la disciplina contable.

través de las categorías de activo, pasivo, ingreso y gasto, al tiempo que incentiva el control sobre la naturaleza como la vía más rápida para integrarla en el resultado organizacional a partir de tendencias especulativas alineadas con los intereses inversionistas (principales usuarios de la información financiera).

Finalmente, aunque el presente artículo cumple una función diagnóstica antes que propositiva, su aporte en este último aspecto no deja de ser significativo, toda vez que el reconocimiento y comprensión del alcance que tienen las tecnologías de cálculo contables y la racionalidad que las respalda, compone un punto de partida para plantear propuestas posteriores entorno a una contabilidad que incluya prácticas de medición, valoración y revelación alternativas en función de una realidad organizacional biocéntrica. Así, el desarrollo de proyectos que busquen analizar y comprender las interrelaciones de la contabilidad con el medio ambiente y otras disciplinas del conocimiento en contextos particulares, se erige como una línea de investigación con amplio potencial de desarrollo y con un efecto social revelador. En este sentido, uno de los temas que se enmarcan bajo esta línea y sobre el cual se espera presentar resultados próximamente, lo constituye la caracterización de las prácticas contables y su relación con las políticas públicas en la gestión de Recursos Naturales en Colombia.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- Aglietta, M., & Rebérioux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva: el debate sobre el gobierno de empresa*. Bogotá: Universidad Externado.
- Aguilar, J., & Hurtado, E. (2009). La historia se repite: una visión del desarrollo y del desarrollo sostenible. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 17(1), 195-216.
- Aktouf, O. (2004). El Management como casuística y concreción de la "traición crematística". En O. Aktouf, *La estrategia del avestruz: Post-globalización, management y racionalidad económica* (págs. 153-183). Cali: Universidad del Valle.
- Ariza, E. (Diciembre de 2007). Luces y sombras en el "poder constitutivo de la contabilidad ambiental". *Investigación y reflexión*, XV(2), 45-60.
- Ayres, R., & van den Bergh, J. (1998). VIEWPOINT: WEAK VERSUS STRONG SUSTAINABILITY.
- Butze, W. (2006). Permisos de contaminación negociables: un instrumento de mercado para la regulación ambiental. *Análisis Económico*, 48(21), 257-288.
- Cárdenas, E., & Ojeda, J. (2002). La nueva economía institucional y la teoría de la implementación. *Revista de Economía Institucional*, 4(6), 153-169.

- Chavarro, A. (2014). La economía ambiental y la economía ecológica: vecinos de un mismo barrio. *Poliantea*, 37-71.
- Coase, R. (1960). The problem of social cost. *The Journal of Law and Economics*, 1-44.
- Deegan, C. (2013). The accountant will have a central role in saving the planet...really? A reflection o green accounting and green eyeshades twenty year later. *Critical Perspectives on Accounting*, 448-458.
- Espinoza, L. (2005). Revisando el "desarrollo sostenible" a la memoria de Nicolás M. Sosa, amigo, compañero y maestro. *Ecología Política*(29), 155-164.
- Gómez, L., Vargas, E., & Posada , L. (2007). *La economía ecológica: bases fundamentales*. Bogotá: IDEA-Universidad Nacional.
- Gray, R. (1994). Corporate Reporting for Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD. *Environmental Values*, 3(1), 17-45.
- Gray, R. (2013). Back to basics: What do we mean by environmental (and social) accounting and what is it for?—A reaction to Thornton. *Critical Perspectives on Accounting*, 459-468.
- Guttman, R. (2009). Una introducción al capitalismo introducido por las finanzas. *Ola financiera*, 20-59.
- Hardin, G. (1968). The tragedy of commons. *Science*, 1243-1248.
- Harvey, D. (2004). El nuevo imperialismo: acumulación por desposesión. 1-26.
- Hausman, D., & McPherson, M. (2006). Utilitarianism and Consequentialism. En D. Hausman, & M. Michael, *Economic Analysis, Moral Philosophy and Public Policy* (págs. 99-116). New York: Cambridge University Press.
- Hinnes, R. (1988). Financial Accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organization and Society*, 13(3), 251-261.
- IASB. (2010). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. IFRS Foundation.
- IASB. (2011). Norma Internacional de Información Financiera 13. *Medición del Valor Razonable*. Londres: IFRS Foundation.
- IFAC. (7 de Octubre de 2014). *Gobierno y Sostenibilidad*. Recuperado el 7 de Octubre de 2014, de <https://www.ifac.org/es/issues-insights/governance-sustainability>
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting: a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, 7-26.

- Larrinaga, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y medio ambiente. *Revista española de financiación y contabilidad*, 957-991.
- Malsch, B. (2012). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organization and Society*, 149-169.
- Mattessich, R. (1964). *Contabilidad y métodos cualitativos*. Buenos Aires: La ley.
- Miller, P. (1994). Accounting as social a institutional practice: an introduction. En P. Miller, *Accounting as social a institutional practice* (págs. 1-19). New York: Cambridge University.
- Ostrom, E. (2003). How types of goods and property rights jointly affect collective action. *Journal of Theoretical Politics*, 15(3), 239-270.
- Pardo, S., & Peña, A. (2012). Contabilidad y complejidad: la posibilidad de evolución y expansión de fronteras de la disciplina contable. *XIII Asamblea General ALAFEC*, 1-27.
- Pigou, A. (1920). *The Economics of Welfare*. Macmillan & Co.
- Potter, B. (2005). Accounting as a Social and Institutional Practice: perspectivas to Enrich our Understanding of Accounting Change. *Abacus*, 265-289.
- Power, M. (2010). Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40(6), 197-210.
- Quinche, F. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista de la facultad de ciencias económicas*, 197-216.
- Rodriguez, D. (2011). Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental. *Libre Empresa*, 101-120.
- SASB. (7 de Octubre de 2014). *Accounting for a Sustainable Future*. Recuperado el 7 de Octubre de 2014, de Accounting for a Sustainable Future: <http://www.sasb.org/>
- Tua Pereda, J. (1995). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En *Lecturas de Teoría e Investigación Contable* (págs. 121-188). Medellín: Centro Inte-ramericano Jurídico-Financiero.
- Viceministerio de Ambiente . (2010). *Metodología General para la Presentación de Estudios Ambientales*. Bogotá: Misnisterio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.
- Zeff, S. (Diciembre de 2003). How thw U.S accounting profession get where it is today. *Accounting Horizons*, 17(4), 267-286.