

## RAE

**TIPO DE DOCUMENTO:** Trabajo de grado para optar por el título de CONTADOR PÚBLICO

**TÍTULO:** APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL COMO SISTEMA DE CONTROL DE LOS RECURSOS NATURALES Y AMBIENTALES

**AUTORES:** David Leonardo Cortés Crisanchó

**LUGAR:** Bogotá D.C.

**FECHA:** Mayo 2013

**PALABRAS CLAVE:** Medio ambiente, Naturaleza, Control, Contabilidad, Contabilidad Social, Contabilidad Ambiental.

**DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO:** En la actualidad, sin duda, el mundo natural ha tomado fuerza en todos los aspectos de la vida social, debido a que el deterioro ambiental (contaminación de fuentes hídricas, tala de bosques, contaminación del aire, entre otros) está afectando de manera directa el trahumar del hombre. Esos cambios vividos día tras día, son la constante que impulsa a mejorar lo realizado e implementar nuevos métodos para las exigencias presentes y futuras, pues la sociedad ha comenzado a demandar de instituciones (públicas y privadas), así como de las diversas disciplinas y profesiones, adecuadas soluciones a problemas hasta hoy ignorados. Por tal razón, la contabilidad (disciplina y profesión) se hace partícipe de las actividades sociales, y le apuesta a su integración con el medio ambiente, de ahí el término contabilidad ambiental.

**LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN:** Este proyecto de grado está delimitado en el ámbito de la Responsabilidad Social como Línea de Investigación, adscrita de manera interdisciplinar a los programas de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de San Buenaventura, sede Bogotá.

**FUENTES CONSULTADAS:** Para el presente trabajo de investigación fueron utilizadas alrededor de 47 referencias bibliográficas, de las cuales se pueden resaltar las siguientes: Barraza, F., Gómez, M. (2005). Aproximación a un concepto de contabilidad ambiental; Franco, R. (2001). Evolución Histórica del Control, (2009) Contabilidad y Control ambiental; García, E. (2004). Control, Contabilidad, y Sociedad, Machado, M. (2004). Dimensiones de la contabilidad social; Muñoz, S. (2007). Control social; una perspectiva socio-política de la contabilidad; Pereda, J. (2009). Contabilidad y Desarrollo Económico. El papel de los modelos contables de predicción especial referencia a las NIC'S; Sarmiento, H. (1996). La Urdimbre del Quipus. Elementos para un Abordaje Crítico al Objeto de Estudio de la Contabilidad [Primera parte]-(1999). La Urdimbre del Quipus. Una discusión Taxonómica acerca del Concept de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad; Suárez, J (2001). Cosmovisión Social de la Contabilidad como disciplina científica. Entre otras.

**CONTENIDOS:** Este trabajo está dividido en cuatro capítulos, los cuales son: El primer capítulo, nos enmarca en una lectura de conceptualización ambiental, de manera que a través de algunas definiciones podemos entender los aspectos que conlleva el mundo ambiental. El segundo capítulo, presentará los aspectos más importantes de lo que concebimos por contabilidad, tales como: sus posibles definiciones, su objeto de estudio, los sistemas de información contable; y por último, la visión social a la luz de la contabilidad. Un tercer capítulo, está elaborado con el fin de ahondar, un poco más, acerca del control como objeto de estudio de la contabilidad, y como parte importante en nuestro tema de estudio. Por último, en el cuarto capítulo, se presenta los aspectos más significativos que caracterizan a la contabilidad ambiental como sistema de control.

**METODOLOGÍA:** El enfoque de este trabajo investigativo es cualitativo, y de tipo fundamentalmente descriptivo, ya que nos permite realizar una enunciación de las características acerca del evento que nos ocupa.

**CONCLUSIONES:** La contabilidad ambiental como sistema de control de los recursos naturales y ambientales, la entenderemos como el conjunto de elementos interrelacionados que confluyen para el logro de políticas ambientales en pos del cuidado de lo socio-ambiental; a través de un balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes (individuos, empresas y Estado) cuyos criterios, límites, caracterizaciones y actividades permitan reconocer y responder a los efectos negativos que hay sobre el mundo natural, es decir, proporcionar herramientas de prevención necesarias para mitigar y resarcir los impactos, que toda actividad económica que por pequeña que sea produce.



**UNIVERSIDAD DE  
SAN BUENAVENTURA  
BOGOTÁ, D.C.**

**APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL COMO  
SISTEMA DE CONTROL DE LOS RECURSOS NATURALES Y  
AMBIENTALES**

**DAVID LEONARDO CORTÉS CRISTANCHO**

**UNIVERSIDAD DE SAN BUENAVENTURA  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
BOGOTÁ D.C.  
2013**



**UNIVERSIDAD DE  
SAN BUENAVENTURA  
BOGOTÁ, D.C.**

**APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL COMO  
SISTEMA DE CONTROL DE LOS RECURSOS NATURALES Y  
AMBIENTALES**

**DAVID LEONARDO CORTÉS CRISTANCHO**

**Trabajo de Grado para optar al título de Contador Público**

**Directora**

**CLAUDIA PATRICIA CASTIBLANCO MARTÍNEZ**

**UNIVERSIDAD DE SAN BUENAVENTURA  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
BOGOTÁ D.C.**

**2013**

## AGRADECIMIENTOS

*“Tu gracia, Señor, inspire nuestras obras las sostenga y acompañe;  
Para que todo nuestro trabajo brote de ti,  
Como de su fuente, y tienda a ti, como a su fin”.*

Ésta es una de las oportunidades que da la vida para agradecer a quienes durante años han ido acompañando mis pasos. Por eso, agradezco enormemente a mis padres por la confianza que han depositado en mí; y a mis hermanos quienes con una voz de aliento han ayudado a que en momentos de dificultades siga perseverando en este caminar. Así como también a los amores de mi vida.

También quiero expresar mi gratitud a mis profesores de quienes he aprendido a ser un buen ser humano, y por supuesto un excelente profesional. De manera especial, a la profesora Sandra Milena Muñoz que por su experiencia en el campo del conocimiento contable y su ayuda incondicional, hoy tengo el gozo de presentar este proyecto de investigación.

Al profesor Gustavo Cruz Colmenares que con sus consejos pude orientar mi proceso profesional. A mis grandes amigos Jairo Quiñones y Sebastián Díaz. Así mismo, agradezco de manera muy especial, al Reverendo Padre Carlos Julio Vargas de la Orden de San Agustín por su dirección espiritual y ayuda incondicional.

Finalmente, mis más profundos agradecimientos a mi querido amigo (+) Fray Fernando Garzón, a la Fundación Solidaridad por Colombia, y a la Fundación Diego y Lía.

A todos ellos, Dios los guarde hoy, mañana y siempre.

# TABLA DE CONTENIDO

<b>TABLAS DE ILUSTRACIONES.....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>8</b>
<b>1. LÍNEA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>10</b>
<b>2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.....</b>	<b>10</b>
<b>3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....</b>	<b>15</b>
<b>4. OBJETIVOS.....</b>	<b>16</b>
4.1 General.....	16
4.2 Específicos.....	16
<b>5. JUSTIFICACIÓN .....</b>	<b>17</b>
<b>6. MARCO DE REFERENCIA.....</b>	<b>19</b>
6.1 Antecedentes de Investigación .....	19
<b>7. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>26</b>
<b>7.1 LO AMBIENTAL.....</b>	<b>26</b>
Ambiente:.....	27
Calentamiento global: .....	27
Calidad de vida:.....	27
Contaminación .....	28
Ecología .....	28
Ecosistema .....	28
Entorno.....	29
Hábitat.....	29
Medio .....	29
Medio ambiente.....	29
Naturaleza .....	30
Recursos naturales.....	30
Recurso natural no renovable .....	30
Recurso natural renovable .....	30

<b>7.2</b>	<b>LA CONTABILIDAD.....</b>	<b>32</b>
7.2.1	Definiciones .....	32
7.2.2	Objeto de estudio de la contabilidad .....	35
7.2.3	Sistemas de información contable .....	41
7.2.4	Contabilidad social.....	43
<b>7.3</b>	<b>EL CONTROL.....</b>	<b>47</b>
<b>7.4</b>	<b>CONTABILIDAD AMBIENTAL Y CONTROL.....</b>	<b>60</b>
7.4.1	Contabilidad ambiental.....	60
7.4.2	Noción de contabilidad ambiental como sistema de control .....	68
<b>8.</b>	<b>ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>71</b>
<b>8.1</b>	<b>Diseño Metodológico .....</b>	<b>71</b>
<b>8.2</b>	<b>Tipo de Investigación .....</b>	<b>71</b>
<b>9.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>73</b>
<b>10.</b>	<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>75</b>
<b>11.</b>	<b>GLOSARIO .....</b>	<b>76</b>
<b>12.</b>	<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>78</b>

## TABLAS DE ILUSTRACIONES

**Figura 1. Increase in the number of species assessed for The IUCN Red List of Threatened SpeciesTM..... 11**

**Figura 2. Rama de la contabilidad social de tipo macro. Fuente: Marco Antonio Machado -Dimensiones de la contabilidad social-, 2004. .... 45**

**Figura 3. Rama de la contabilidad social. Fuente: Marco Antonio Machado -Dimensiones de la contabilidad social-, 2004. .... 46**

# INTRODUCCIÓN

*“No hay límites para el hombre en la conquista de la naturaleza”*

**Augusto Ángel Amaya.**

En la actualidad, sin duda, el mundo natural ha tomado fuerza en todos los aspectos de la vida social, debido a que el deterioro ambiental (contaminación de fuentes hídricas, tala de bosques, contaminación del aire, entre otros) está afectando de manera directa el trashumar del hombre. Esos cambios vividos día tras día, son la constante que impulsa a mejorar lo realizado e implementar nuevos métodos para las exigencias presentes y futuras, pues la sociedad ha comenzado a demandar de instituciones (públicas y privadas), así como de las diversas disciplinas y profesiones, adecuadas soluciones a problemas hasta hoy ignorados. Por tal razón, la contabilidad (disciplina y profesión) se hace partícipe de las actividades sociales, y le apuesta a su integración con el medio ambiente, de ahí el término contabilidad ambiental.

En este sentido, el presente estudio investigativo enmarcado en la Responsabilidad Social, tiene como finalidad aproximarse a la noción de contabilidad ambiental como un sistema de control de los recursos naturales y ambientales. Para ello, este trabajo estará dividido o fraccionado en cuatro (4) capítulos, los cuales permitirán ir describiendo la intención principal de la contabilidad en su relación con el ambiente; además de que nos permite ir introduciéndonos poco a poco en la comprensión del objetivo principal de esta investigación.

El primer capítulo, nos enmarca en una lectura de conceptualización ambiental, de manera que a través de algunas definiciones podemos entender los aspectos que conlleva el mundo ambiental.

El segundo capítulo, presentará los aspectos más importantes de lo que concebimos por contabilidad, tales como: sus posibles definiciones, su objeto de estudio, los sistemas de información contable; y por último, la visión social a la luz de la contabilidad.

Un tercer capítulo, está elaborado con el fin de ahondar, un poco más, acerca del control como objeto de estudio de la contabilidad, y como parte importante en nuestro tema de estudio.

Por último, en el cuarto capítulo, se presenta los aspectos más significativos que caracterizan a la contabilidad ambiental como sistema de control.

## 1. LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Este proyecto de grado está delimitado en el ámbito de la Responsabilidad Social como Línea de Investigación, adscrita de manera interdisciplinar a los programas de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de San Buenaventura, sede Bogotá.

## 2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

La realidad social a nivel mundial se enmarca por conflictos políticos, económicos, sociales, culturales, religiosos y ambientales; este último, proclive porque “el ser humano no cuenta con un aprecio innato de los valores ambientales” (Muñoz, 2008:4); pues el hombre de manera directa o indirecta es responsable de los daños ocasionados al medio ambiente, ya que tiene una constante apatía del entorno en que habita, de modo que refleja escenarios que van en contra de la naturaleza. Es decir, los recursos hídricos (ríos, quebradas) contaminados por productos químicos, plásticos y textiles; la tala indiscriminada de bosques, expansión de canteras, erosión<sup>1</sup>, extinción de flora y fauna, entre otros; estos “problemas ambientales son confirmados como problemas mundiales y están determinados por la realidad económica y por las características de lo natural y lo social” (Barraza & Gómez, 2005:141).

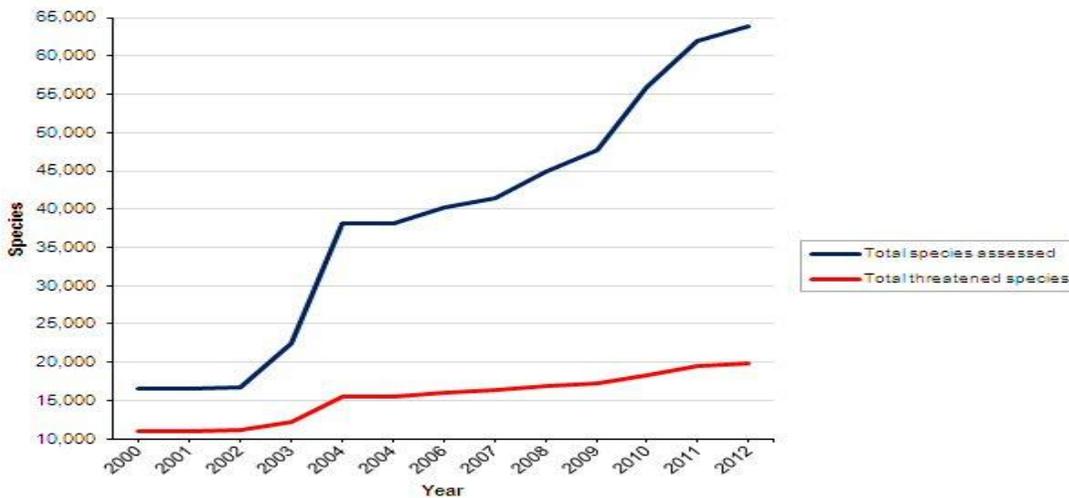
---

<sup>1</sup> **Erosión:** Referido al deterioro y destrucción del suelo debido a factores naturales y humanos.

Al respecto Rafael Franco, establece que:

“Estos problemas ambientales tienen efectos sobre actividades productivas como la pesca, la agricultura y las labores pecuarias, originando menores resultados productivos y la pérdida de la explotación forestal sostenible, al mismo tiempo que incrementa el gasto público para la corrección de los problemas y para la solución de efectos en la salud derivados de los mismos” (Franco, 2009:40).

En consecuencia, en un comunicado de prensa de la Unión Internacional de Conservación de la Naturaleza<sup>2</sup> “muestra que de las 63.837 especies evaluadas 19.817 están amenazadas por la extinción, incluyendo el 41% de los anfibios, 33% de los corales formadores de arrecifes, 25% de los mamíferos, 13% de las aves y 30% de las coníferas” (UICN, 2012).



**Figura 1. Increase in the number of species assessed for The IUCN Red List of Threatened Species<sup>TM3</sup>**

<sup>2</sup> UICN fundada en 1948 busca la conservación de la naturaleza, a través de la influencia de la sociedad para un uso adecuado y equitativo de los recursos naturales.

<sup>3</sup> Traducción: Incremento en el número de especies evaluadas para la Lista Roja del IUCN de especies amenazadas. <http://www.iucnredlist.org/about/summary-statistics>

El detrimento ambiental, también, está supeditado a la formación al interior de las familias, colegios y universidades; ya que no existe un espacio de conciencia frente a lo ambiental, pues simplemente se ignora como si fuera ajeno a nuestra cotidianidad. Sin embargo, es importante resaltar que “la realidad social es incierta en esencia porque como producto cultural, el ser humano también puede transformarla” (Bonilla & Rodríguez, 2005:72). De ahí que, existen organizaciones privadas, públicas y agremiaciones profesionales que están comprometidas con la protección y conservación del medio ambiente, sin que este compromiso sea suficiente al impacto que vive a diario el mundo natural y ambiental.

Por lo expresado anteriormente, es importante mencionar que la Constitución Nacional de Colombia en su artículo 8 establece que “es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación”, y de conformidad con el artículo 95 en su numeral 8<sup>4</sup>. Siendo esto así, el artículo 79 establece que:

*Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La Ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente<sup>5</sup>, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.*

Accesoriamente, y en concordancia el artículo 80 de la Constitución Política de 1991, ordena:

---

<sup>4</sup> Título II: DERECHOS, GARANTIAS Y DEBERES, Capítulo 5: DE LOS DEBERES Y OBLIGACIONES. Art 95 No. 8: Proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano.

<sup>5</sup> Concepto definido en el capítulo 1 (Ambiental).

*El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados.*

*Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas.*

Por esta razón, Colombia cuenta con un conjunto de normatividad ambiental para la protección del medio ambiente; por ejemplo, Ley 29 de 1992 expedida por el Congreso de la República de Colombia y por medio de la cual aprueba el Protocolo de Montreal<sup>6</sup> respecto a las sustancias agotadoras de la capa de ozono, como medida adecuada para la protección de la salud humana y el medio ambiente; Ley 165 de 1994 publicada por el Congreso de Colombia y mediante la cual aprueba el Convenio sobre la Diversidad biológica<sup>7</sup>; Ley 373 del 6 de junio de 1997 establece el programa ambiental a nivel regional y municipal para el uso eficiente y ahorro del agua y demás disposiciones vigentes en la norma; decreto 1200 del 20 de abril de 2004 expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo de la República de Colombia, por medio del cual determinan los instrumentos de Planificación Ambiental y se adoptan otras disposiciones; y el Manual de Asignación de Compensaciones por pérdida de biodiversidad, entre otros.

Este último, fue publicado en agosto de 2012 por el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, el cual genera acciones para establecer el procedimiento en la conservación de la biodiversidad, impactados negativamente por los proyectos de minería, hidrocarburos, infraestructura, construcción, etc. Para ello se determinan tres etapas: en primer

---

<sup>6</sup> Realizado en Montreal el 16 de septiembre de 1987.

<sup>7</sup> Realizado en Río de Janeiro el 5 de junio de 1992

lugar, una evaluación previa de los impactos a la biodiversidad; en segunda lugar, licenciamiento ambiental conforme a lo estipulado en el manual de compensaciones; y por último, un seguimiento al cumplimiento ambiental.

Adicionalmente a lo que el Estado colombiano ha adelantado en materia de regulación y planificación ambiental, la Universidad Nacional de Colombia, la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP), el Jardín Botánico de Medellín, el Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas SINCHI<sup>8</sup>, el Fondo Global para el Medio Ambiente (GEF)<sup>9</sup>, la Embajada Real de los Países Bajos, el Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt, el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza, son algunas de muchas organizaciones que también le apuestan a la investigación y salvaguarda del medio ambiente.

---

<sup>8</sup> Conforme a lo publicado en la página web de Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas SINCHI, la palabra “Sinchi” es un vocablo quechua que significa “sabedor conocedor de plantas” [http://www.sinchi.org.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=303&Itemid=1613](http://www.sinchi.org.co/index.php?option=com_content&view=article&id=303&Itemid=1613)

<sup>9</sup> Global Environmental Facility

### 3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

La sociedad actual demanda de los gobernantes y entidades privadas soluciones más adecuadas para problemas hoy ignorados, generando mayor responsabilidad en la preservación del medio ambiente, y no como excusa de sostenibilidad económica; es decir, aprovechar la naturaleza para hacer de las organizaciones cada vez más prosperas, de ahí la importancia de la disciplina contable que no puede quedarse encerrada en un sistema de información de datos, sino que por el contrario debe hacerse partícipe de la problemática social y ambiental.

Por ende, la necesidad de profundizar en el estudio de la problemática medio-ambiental y su relación con la contabilidad es el propósito de esta investigación. Dicha correlación se ha denominado contabilidad ambiental, la cual ofrece una posible solución al deterioro que ha sufrido el medio ambiente como consecuencia de las diversas actividades empresariales privados o públicas (productivas, administrativas, financieras, o de servicios, etc.); aunque es de resaltar que existen otras disciplinas que contribuyen a la mitigación del detrimento natural y ambiental.

La Contabilidad Ambiental se puede avistar desde diversas perspectivas, tales como: la medición, la valoración, las cuentas ambientales, la tributación verde, entre otras. Por tal motivo, este trabajo de investigación quiere caracterizar la Contabilidad Ambiental en el ámbito del Control, por ello, se formula como pregunta de investigación: **¿cuál es la noción de contabilidad ambiental como sistema de control de los recursos naturales y ambientales?**

## 4. OBJETIVOS

### *4.1 General*

- Caracterizar la noción de contabilidad ambiental como sistema de control de los recursos naturales y ambientales.

### *4.2 Específicos*

- Determinar el estado del arte de los conceptos claves que acompañan la relación existente entre contabilidad y el medio ambiente.
- Abordar los conceptos de Contabilidad, Medio ambiente y Control, para incluirlos dentro de la noción de contabilidad ambiental como sistema de control.

## 5. JUSTIFICACIÓN

La percepción del ser humano frente a su entorno se exterioriza a través de los sentidos, por tal razón el hombre consiente que el mundo está inmerso en diferentes problemáticas de corte político, económico, social, ambiental, entre otros, está en la búsqueda de generar posibles soluciones.

El interés de esta investigación dedica su espacio a una de las problemáticas que nos aqueja en la actualidad, lo ambiental. Esta preocupación nace del evidente deterioro que ha sufrido la naturaleza; esto lo podemos percibir directa o indirectamente, como es el caso del aumento en los niveles de contaminación del aire y del agua; el incremento del volumen de agua en los océanos, debido al derretimiento de los polos; la explotación minera (a cielo abierto o subterránea<sup>10</sup>) en lugares de gran valor ecológico, entre otros.

La realidad social es producto humano con dimensiones objetivas (inherentes a la institucionalización, la legalidad y la conservación de un orden histórico modificable) y con dimensiones subjetivas (relacionadas con la forma como el hombre conoce e interpreta la realidad que él construye) (Bonilla & Rodríguez, 2005:113).

Razón por la cual, instituciones públicas, privadas y profesionales de diversas disciplinas (administración, economía, contabilidad, derecho, ingenierías, entre otras) están dispuestas a la conservación del medio ambiente. La contabilidad, que no está ajena a esta situación, desde su

---

<sup>10</sup> La explotación minera o de minas existen de dos tipos: a cielo abierto o subterránea. Las primeras se encuentra: Canteras, Cortas, y Descubiertas. Las subterráneas (túneles, pozos, chimeneas y galerías) son realizadas cuando por motivos socioeconómicos no es posible su extracción a cielo abierto.

componente disciplinal y profesional inmersa en conflictos sociales, debe considerar no sólo el tecnicismo sino también aspectos ambientales, de modo que permita a la dirección de la empresa evaluar las consecuencias ecológicas de sus decisiones contable-financieras.

Dicho en otras palabras, debido a que se ha comentado, hablado, racionalizado y escrito acerca de problemas sociales, culturales, económicos y políticos que a diario aquejan al mundo, esto nos abre la posibilidad de argüir que la humanidad ha experimentado en todos sus ámbitos cambios importantes, y que “La Contabilidad como disciplina y como actividad profesional no ha sido ajena a ellos; esto debido a la transformación que en su campo de acción ha sufrido” (Gertz, 2006: 9). De modo que, dichos escenarios son la constante que impulsa a mejorar lo realizado e implementar nuevos métodos para las exigencias futuras. A manera de ejemplo podemos mencionar: la Crisis económica de 1929, la Segunda Guerra Mundial (1939-1945), bombardeos atómicos sobre Hiroshima y Nagasaki, las dictaduras en Argentina (1976-1983) y Chile (1973-1990), entre otros.

Así las cosas, es oportuno que dentro del estudio de la disciplina contable se reflexione sobre la relación entre contabilidad y medio ambiente, enfocada desde diferentes aspectos de la realidad (empresas privadas, públicas, universidades, colegios, entre otros). De modo que definido dicho vínculo, se piense como propuesta, estrategia, mecanismo y herramienta de control de los recursos naturales y ambientales para que mitigue el impacto de quienes hacemos uso inadecuado de éstos. En otras palabras, la naturaleza y la sociedad se verán beneficiados mejorando su calidad de vida.

## 6. MARCO DE REFERENCIA

### *6.1 Antecedentes de Investigación*

El hombre en busca de facilitar su vida tiene la necesidad de llevar registro de actividades relacionadas con su economía, como una forma de facilitar la memoria de las cosas que son producidas o que están allí y que garantizan la sobrevivencia de una comunidad. Por ello, la contabilidad está caracterizada principalmente como una disciplina que “permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar” (Decreto Reglamentario 2649/1993) las actividades o fenómenos económicos.

La disciplina contable, no sólo posee su técnica, sino un conjunto de conocimientos complementarios, que han hecho de ésta una disciplina estructurada y teóricamente fortalecida para dar respuesta a los cambios de la sociedad; ya que, “la contabilidad entonces, no es sólo números, registros y estados financieros (...); también es historia, teoría, insumo de otros procesos, reflexión, lenguaje, un sistema complejo que se ha perfeccionado desde tiempos remotos hasta nuestros días” (Ospina, 2006:160). En concordancia con lo anterior, Rafael Franco señala que: “la contabilidad (...), es un corpus de inteligencia estructurado como campo de saber científico con funciones que trascienden su tipificación de saber estratégico” (Franco, 2009: 43).

La contabilidad nacida desde y para la sociedad nos introduce hacia el conocimiento del campo social, es decir, hacia su realidad (pobreza, deterioro bioenergético, inseguridad física y social, atraso tecnológico, violencia, inequidad, concentración de riqueza, miseria, corrupción, globalización, neoliberalismo, libre mercado de las naciones, pueblos y familias). En este sentido, debemos tener en cuenta que para comprender el alcance de la realidad ambiental, se

hace necesario aproximarnos al concepto de contabilidad social de forma subyacente al objeto de investigación que nos ocupa.

Por tal razón, el concepto de contabilidad social es una vertiente de la disciplina contable que se dedica a estudiar y conocer las relaciones de las unidades económicas de tipo micro (como entes contables) y macro (como sistema económico) la cual analiza, registra y describe la operaciones de contenido socio-económico, que “permite la identificación, medición, análisis y evaluación de la realidad (situaciones y tendencias) representada en las variables de tipo financiero, administrativo, económico y social que impacta y a su vez son impactadas” (Machado, 2004:182).

Para profundizar en la especialidad de la disciplina contable interesada en comprender la relación existente entre la contabilidad y el medio ambiente, se hace necesario vislumbrar quienes han reflexionado este aspecto de la realidad que hoy nos preocupa, ya que:

La inserción de lo ambiental en la óptica de lo económico y lo cultural –o de éstos en aquel– permitirá dimensionar la información cualitativa y cuantitativa emanada de los procesos del medio natural, para aportar a la construcción de un sistema valorativo de comunicación entre hombre y naturaleza. (Sarmiento, 2007:114-115)

Por consiguiente, alrededor del concepto de contabilidad ambiental, fuente primordial de la presente investigación, se han desprendido diversos temas, para ello la revisión bibliográfica se ha agrupado en aspectos tales como: pensamiento ambiental, desarrollo, cultura, contabilidad ambiental empresarial, cuentas ambientales, tributación ambiental, y control.

En primer lugar abordaremos un tema que propone el profesor Sarmiento, alrededor de la necesidad de delimitar y concretizar una línea de investigación respecto a la relación de la contabilidad con el medio ambiente, el cual esboza en tres objetivos:

Construir una estructura conceptual; determinar los parámetros mensurables para la valoración, medición, evaluación y control de los recursos naturales; y aportar elementos teóricos, metodológicos e instrumentales para la necesaria conexión entre la productividad, el desarrollo, la sustentabilidad ambiental, la identidad cultural, y el bienestar social en el contexto nacional y regional. (Sarmiento, 2007: 114)

Esto abre alternativas de cara a la problemática ambiental a la luz de la contabilidad, la cual pretende generar un cambio de actitud en la sociedad frente a lo ambiental y a la disciplina contable; sin embargo, dicha relación estará intrínsecamente mediada por la cultura y el desarrollo con ocasión a la evolución tecnológica, económica, político, pues allí fluyen interminables intereses que terminan justificando el deterioro ambiental.

En este sentido, nos acercaremos al concepto de cultura en sí misma y desde la contabilidad, Augusto Ángel define cultura como “el conjunto de herramientas, conocimientos y comportamiento adquiridos que se transmiten de una generación a otra, es la forma peculiar de adaptación a un medio de cada grupo humano” (Maya, s.f.: 9), sin embargo, en la actualidad el mundo tiende a un proceso de globalización debido al incremento de tratados comerciales y avances tecnológicos; así que “la cultura como dinámica social simbólica” (Sarmiento, 2007:112) implica un constante crecimiento y diversificación cultural a nivel mundial, donde la contabilidad (disciplina-profesión) no es exenta a este escenario, pues genera un nuevo objeto de estudio contable, apartándose de un pensamiento meramente financiero.

Carmen Ocampo, Catherin Lastra y Juan Gómez muestran algunas relaciones entre la contabilidad y la cultura, en donde existe dependencia entre la contabilidad financiera y la dimensión económica de la cultura, teniendo en cuenta que lo contable representa la cultura desde el consumo; esto no significa que lo financiero tenga un nexo con la dimensión ambiental

de la cultura, como quiera que “lo financiero no tiene elementos conceptuales ni las herramientas para reflejar que la cultura hace parte de la naturaleza y que la acción positiva o negativa del hombre repercute en el ambiente en que vive” (Ocampo et al, 2008: 255).

Para ésta investigación es importante, también, mirar qué aspectos de la contabilidad ha repercutido en el desarrollo económico. Jorge Tua Pereda, ocupa su análisis en los conceptos subyacentes de la información financiera originados en el paradigma de utilidad; para ello, plantea dos interrogantes: “¿cuáles han sido los cambios conceptuales experimentados en la contabilidad en las últimas décadas? y, por otro lado, ¿cuáles deben ser las características a introducir o potenciar para que nuestra disciplina siga cumpliendo su cometido de apoyo al desarrollo económico?” (Pereda, 2009:1). Entre tanto, Germán Sánchez, plantea que el medio ambiente y los recursos naturales se ven influenciados por el sector productivo, en la medida en que éste “ha afectado y afecta el medio ambiente” (Sánchez, 2002: 79) debido al inadecuado manejo que se hace de los recursos naturales, deseando sólo un bienestar económico, dejando de lado las generaciones futuras; de modo que, “los incentivos económicos no son mecanismos eficientes y suficientes para hacer que las empresas modifiquen sus esquemas productivos en pro de la sostenibilidad”(Talero, 2007: 156).

En consecuencia, es importante visualizar la participación de las empresas entorno a la problemática medio ambiental, principalmente desde su contabilidad. Por ende, autores como Quinche (2008) y Pelegrin (2004) generan ese interés por la evaluación de la contabilidad ambiental empresarial mediante una visión interdisciplinar y crítica de las disciplinas económicas como necesidad de crear una adecuada información (cuantitativa y cualitativa) en las organizaciones para la toma de decisiones que otorgue una imagen sostenible. “Para las ciencias contables en la actualidad es un reto incorporar la variable medioambiental en su sistema

informativo y de gestión como una alternativa en los procesos de toma de decisiones gerenciales” (Pelegrin, 2004: 93), sin que estos puedan llegar a tener incidencias desfavorables para la compañía, y que impacte de forma negativa el medio ambiente.

El profesor Mauricio Gómez plantea como tesis, entender que la relación existente entre las instituciones económicas, políticas y culturales ha promovido de manera directa la crisis ambiental actual y la relación entre lo humano con el medioambiente y así, visualizar el papel que ha jugado la contabilidad ambiental empresarial con dicha problemática.

...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. (Gómez, 2009: 68)

Para que un sistema de control en una compañía funcione se hace necesaria una evaluación constante de los procesos al interior de ésta, por eso Mantilla (2006), señala que el aporte de la contabilidad se da en las cuentas ambientales que permite una medición y control estructurado en pro de la reducción del impacto ambiental generado por las empresas; igualmente, Eutimio Mejía (2010) propone que se diseñen unos criterios “para incorporar una partida en los reportes cualitativos y cuantitativos de la entidad” (Mejía, 2010:114) que sean acordes al objeto de estudio.

Ahora bien, el Estado como agente de control dentro de las organizaciones establece incentivos “algunos de estos a través del establecimiento de los llamados impuestos ambientales, las reformas fiscales verdes, descuentos y exenciones tributarias, con el propósito de contrarrestar los impactos generados por los agentes económicos en el medio ambiente (externalidades) o para incentivar medidas de protección al mismo” (Angulo, 2007: 73).

Por último, el profesor Rafael Franco (2009) menciona que actualmente las cuentas ambientales no han tenido el auge que se esperaba puesto que existen obstáculos conceptuales e institucionales entre los cuales se encuentra el reiterativo desinterés por parte de la gerencia pública y privada para hacer informes reales de los costos del deterioro ambiental, también existen imposibilidades financieras y metodológicas para la determinación del patrimonio ambiental, existe confusión de lo que son bienes naturales y bienes de dominio público.

Los principales objetivos de las cuentas ambientales al implementarlas es establecer un lenguaje que permita planificar políticas económicas y con las cuales se observe qué pasa con los recursos naturales, con el patrimonio natural, la evolución y los cambios previsibles; dotar a los responsables con instrumentos los cuales permitirán conocer realmente cuáles son los costos patrimoniales y ambientales, la regulación del uso de tierras, praxis de estrategias que contrarresten los problemas ambientales, y métodos de conciliación entre desarrollo, ecología y ambiente. Por ello, la importancia de crear cuentas ambientales para que controlen y midan los impactos que hay sobre el medio ambiente. Sin embargo dicha implementación no ha sido posible, ya que empresas públicas como privadas no les conviene reflejar en sus estados financieros las distintas actividades que deterioran o degenera el medio ambiente, pues sus resultados y utilidades no serían los mismos porque en esta instancia se consideraría costos de

tipo ambiental a favor de la conservación del mundo natural, sin pensar es más una inversión que un gasto.

Un sistema de control ambiental debe estar constituido por matrices que describan los factores ambientales y sus riesgos, evaluando el control interno desarrollado por la administración, permitiendo la cuantificación de su efectividad, y se convierte en el elemento básico de la planeación y gestión ambiental; es decir, es probable realizar controles sin apelar a las cuentas ambientales, este se puede sintetizar en evaluar el control interno y los indicadores de calidad ambiental, desarrollando técnicas como las matrices verificadoras las cuales permiten determinar el nivel de cumplimiento de las disposiciones legales, técnicas o administrativas sobre los recursos naturales.

## 7. MARCO TEÓRICO

### 7.1 LO AMBIENTAL

La relación existente entre sujeto-objeto permite conocer la realidad desde sus diferentes aspectos, es decir, el objeto que se deja conocer por el sujeto; en este caso es el ambiente que se deja conocer por el hombre. Por tal razón, este trabajo intenta mostrar que la contabilidad (disciplina – profesión) preocupada por los aspectos socio-ambientales de la comunidad como el evidente deterioro ambiental, ha venido trabajando por vislumbrar la relación con el ambiente, puesto que “La economía necesita para su producción de los elementos contenidos en el medio ambiente” (Ortega, 2007:112), y es la contabilidad que tiene la posibilidad de controlar el impacto que tiene toda actividad económica-empresarial ocasiona al medio ambiente.

El problema del ambiente ha sido una constante del presente siglo. Antes, fue un asunto marginal, no generador de mayor interés en razón de la existencia de una baja densidad poblacional que creía en la posibilidad de satisfacer sus necesidades básicas, sin restricciones, dado que la producción natural de alimentos, la capacidad de ecosistemas para purificar desechos y el incipiente desarrollo industrial que aportaba bajos niveles contaminantes, hacían pensar en la infinidad de los valiosos recursos naturales. (Franco, 2009: 34)

Adicionalmente Fernando Arturo Ortega, señala que:

...el medio ambiente es el único receptor de aquello que desecha la economía (basura, gases de combustión, aguas residuales etc.). Sin embargo, de forma temporal la economía se guarda para sí algunos materiales en forma de activos fijos o de elementos de consumo a periodos medianamente largos (televisores por ejemplo) que a la final serán depositados en el medio

ambiente. Lo mismo puede suceder con el reciclaje o la reutilización, llegarán al medio ambiente tarde o temprano. (Ortega, 2007:112)

Por lo señalado anteriormente, es necesario que en este apartado definamos algunos conceptos claves frente al mundo ambiental, pues “...el único proveedor de materiales a la economía es el medio ambiente” (Ortega, 2007:112). Dichos conceptos son los siguientes: ambiente, calentamiento global, calidad de vida, contaminación, contorno, ecología, ecosistemas, entre otros. Para esto, tomaremos las definiciones del diccionario ambiental de Néstor Julio Fraume.

**Ambiente:** “Conjunto de elementos abióticos (energía solar, suelo, agua y aire) y bióticos (organismo vivos) que integran la delgada capa de la tierra llamada biosfera, sustento y hogar de los seres vivos. Además de factores naturales, culturales y sociales, interrelacionados entre sí, que condicionan la vida del hombre y que a su vez son constantemente modificados y condicionados por éste” (Fraume, 2006:28).

**Calentamiento global:** “Término utilizado para describir el recalentamiento general del planeta, probablemente debido, principalmente, a la actividades del ser humano, recalentamiento que está teniendo lugar por la acumulación de gases llamados gases de efecto invernadero, en la atmósfera superior de la tierra. Esto se produce de distintas maneras, pero la quema de combustibles fósiles, como el carbón, petróleo y gas, unida a otros procedimientos industriales son las principales causas, ya que liberan grandes cantidades de dióxido de carbono, principal responsable del proceso de calentamiento” (Fraume, 2006:76).

**Calidad de vida:** “Grado de satisfacciones de las necesidades básicas fundamentales para el discurrir diario de las personas o de los grupos sociales. (...) Se refiere a la

existencia de infraestructuras, físicas, sociales, demográficas, laborales, políticas, económicas, comunitarias, etc., que mejoran el medio o entorno habitable de los hombres, y que una sociedad ofrece la oportunidad real de disfrutar de todos los bienes y servicios disponibles. (...) el medio ambiente, en cuanto hábitat humano, es uno de los condicionantes de la calidad de vida” (Fraume, 2006:77).

**Contaminación:** “La palabra proviene del latín *cantaminare*, que significa manchar. Es una entrada al medio ambiente de sustancias, sean éstas dañinas o no, energía, radioactividad, organismos como virus y bacterias, ruido, aumento de temperatura, afectación visual y otros elementos que alteran de forma sustancial la composición natural de un medio específico, como pueden ser agua, aire, paisaje, etc. Las sustancias dañinas son sustancias sólidas, líquidas o gaseosas que perjudican el bienestar de las personas, animales o plantas, porque afectan elementos naturales esenciales para el normal desarrollo de la vida o sus actividades cotidianas y de desarrollo orgánico. (...) es la alteración hecha por el hombre, o inducida por el hombre a la integridad física, biológica, química y radiológica del medio ambiente” (Fraume, 2006: 115).

**Ecología:** “Disciplina científica que estudia los seres vivos y sus interacciones entre ellos y con matriz física que constituye su biotopo. Comprende historia de la vida y hábitos de todos los animales, sus descripción, albergues, distribución y métodos de vida, en comunidades o solitarios” (Fraume, 2006:160).

**Ecosistema:** “Conjunto de seres vivos que viven en un área determinada, los factores que lo caracterizan y las relaciones que se establecen entre los organismos y, entre éstos y el medio físico. Los ecosistemas son entes reales (una laguna, un bosque, etc.)

(...) La tierra es un inmenso ecosistema que incluye en su interior otros ecosistemas; como montañas, bosques, lagos, terrenos, baldíos, el jardín de la casa, un leño podrido, un acuario, etc. Los ecosistemas pueden ser pequeños o enormes, como una laguna o una cadena de montañas” (Fraume, 2006:162).

**Entorno:** “Conjunto de factores bióticos y abióticos que rodea a los seres vivos. Algunos autores utilizan el término contorno. A ese conjunto le corresponde todas las cosas que requiere el ser viviente para existir” (Fraume, 2006:176).

**Hábitat:** “Habitad. También escrito habitat (sin tilde), lugar y sus alrededores, tanto bióticos como abióticos, donde habita una población determinada, ya sea humana, vegetal, animal o microorganismo. Es el espacio vital ocupado por una especie o individuo, teniendo en cuenta el conjunto de condiciones ambientales como microclima, suelo, factores, bióticos, etc., que actúan sobre él” (Fraume, 2006:228).

**Medio:** “El medio, es el lugar de la relación entre los seres, relaciones de situación y relaciones de acción, de la localización respectiva y de reciprocidad (...) El medio forma parte del ambiente” (Fraume, 2006:285).

**Medio ambiente:** “Es todo lo que rodea a un organismo; los componentes vivos y los abióticos. Conjunto interactuante de sistemas naturales, construidos y socioculturales que está modificando históricamente por la acción humana y que rige y condiciona todas las posibilidades de vida en la Tierra, en especial humana, al ser su hábitat y su fuente de recursos (...) Todo aquello que rodea al ser humano y que comprende (a) elementos naturales tanto físicos como biológicos; (b) elementos artificiales (las tecnoestructuras); (c) elementos sociales; y (d) las interacciones de estos entre sí”(Fraume, 2006:285).

**Naturaleza:** "...se refiere a la esencia y propiedad de cada ser, la manera de ser de una persona o cosa (...) en términos coloquiales se requiere a todo lo que es parte de la ecósfera y en especial de la biosfera. Es la intrínseca red entre los componentes vivos y no vivos" (Fraume, 2006:301).

**Recursos naturales:** "Patrimonios naturales. Todos aquellos recursos no creados por el hombre, tales como la tierra, el agua, los minerales, el aire, etc. Normalmente se clasifican en recursos naturales renovables y no renovables" (Fraume, 2006: 376).

**Recurso natural no renovable:** "Que no tiene la capacidad de perpetuarse, sino que tiende a agotarse a medida que se consumen, como el petróleo, el gas natural, el carbón mineral o de hulla, etc." (Fraume, 2006:376).

**Recurso natural renovable:** "Patrimonio renovable Recurso que es explorado por el hombre y que tiene capacidad para autorregenerarse pero que no están en cantidades infinitas. (...) Entre ellos se encuentran la luz, el aire, el agua, el suelo, los árboles y la vida silvestre" (Fraume, 2006:376).

Los términos anteriormente expuestos, nos permiten en primer lugar aclarar que entendemos por el mundo ambiental; y en segundo lugar, nos acerca a lo que la contabilidad concibe en su relación con la problemática ambiental. Aunque, "la actividad económica del hombre históricamente ha girado en torno a la explotación de la naturaleza" (García & Calvo, 1997:32), y es la contabilidad la encargada de registrar estos hechos.

Sin embargo, a pesar de que "la esfera ambiental, recoge en su interior las relaciones entre los seres vivos, el agua, los minerales, la tierra, el aire, etc. Su valuación en unidades monetarias no representan su esencia" (Ortega, 2007:111), de aquí la necesidad de ver la contabilidad ambiental mas allá de lo monetario.

Por tal razón, la contabilidad en relación con lo ambiental nos abre camino para ver la disciplina desde lo no monetario, es decir, alejando la representación económica de los hechos ambientales. Por ende, la intención principal de este capítulo no es mostrar la posible medición y valoración de los conceptos ambientales desde lo contable, sino abrir la posibilidad de comprender la contabilidad ambiental desde un enfoque de control, alternativa que dará paso a que las compañías (públicas-privadas) orienten sus actividades de producción al buen uso de los recursos naturales y ambientales.

## **7.2 LA CONTABILIDAD**

### **7.2.1 Definiciones**

La contabilidad como herramienta de registro, ha tenido desde la antigüedad hasta nuestros días un papel importante, porque “se constituye en la columna vertebral de un país máxime cuando de ella se derivan decisiones de política económica y social” (García, 2004:245). De modo que, la disciplina contable al no ser ajena a los cambios sociales, económicos, políticos y ambientales de la actualidad nos imbuye a pensar la contabilidad como algo más allá de lo técnico, es decir, al ámbito social, concretamente, en la relación existente con el medio ambiente. Para ello, debemos hacer claridad en algunos aspectos que son importantes para abordar el tema ambiental desde lo contable. En primer lugar, nos aproximaremos al concepto de la contabilidad, abordando además cuál es su objeto de estudio; en segundo lugar, qué tipos de contabilidad existen; y por último, acercarnos a la contabilidad social y por ende a la contabilidad ambiental.

Abordar el concepto de contabilidad, es una de la discusiones que durante años se han enfrentado los investigadores contables a nivel mundial; por ello realizar un acercamiento a esta situación no pretende sesgar la investigación contable, es decir, no se busca con esto una verdad absolutista sino por el contrario recapitular algunas cosas que se han comentado frente a lo contable.

El Doctor Jesús Alberto Suárez Pineda nos adentra al concepto de contabilidad a partir un análisis etimológico<sup>11</sup>, del cual permite entrever que la acción de contar y de registrar da comienzo a esta actividad llamada contabilidad.

Ahora bien, cuando se habla de contabilidad generalmente la primera imagen que se ve es como aquel mecanismo por medio del cual la realidad económica puede ser reducida a cuentas. Al respecto Jorge Manuel Gil, define la contabilidad como: “(...) un conocimiento que permite la representación de la naturaleza económica y la representación del contenido financiero de la realidad (...) a la cual le aporta una metodología propia de captación, registro y revelación que permiten el análisis, la interpretación y la proyección” (Gil, 2009:115). Adicionalmente, Gonzalo (citado por Suarez, 2001) define que:

La contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado, la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información, económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones. (Suárez, 2001:166-167)

---

<sup>11</sup> El vocablo contabilidad procede del latín y vale tanto como “*el arte de dar cuenta y razón*” (**ars ratiocinandi**) o “técnica de la cuentas” (**ratio computandi**), que parece sugerir la presencia de dos étimos latinos fundamentales para designar a la contabilidad en leguas modernas: 1. **ratio**, cuenta razonada, que sólo se conservó en italiano: **ragioneria**, y 2. **computus** (del verbo **computare**, “calcular” una cuenta, variante semántica de “contar”; compuesto de **com**, forma antigua del prefijo cum-, “con”, envolviendo la idea de “en su totalidad”, y **putare**, “calcular” y juzgar”, es decir, dar cuenta y razón. (Suárez, 2001:159-160)

Sin embargo, Edgar García y Aída Calvo advierten que la contabilidad no sólo representa actividades económicas, sino que en su desarrollo teórico-práctico observa la necesidad de fijarse en otras situaciones de la realidad que también deben ser tenidas en cuenta, diferentes a lo meramente financiero, pues la contabilidad “se ve expuesta a la consideración de análisis que tiene que ver con la asignación de recursos a partir de restricciones determinadas por consideraciones ambientales” (García & Calvo, 1997:21). En este sentido, el profesor Héctor Sarmiento manifiesta al respecto lo siguiente:

(...) **la contabilidad**, un saber sobre el cual se cimienta buena parte de la vida moderna, pero del cual poco se sabe en esencia. Por ello resulta conveniente interpretar esta disciplina social, fáctica y aplicada, que estudia el control de la riqueza, a través de sistemas de información referidos a los procesos de medición, valoración y control de los recursos materiales, sociales y naturales, como un conocimiento a partir del cual se han venido transformando incluso conceptos como los de productividad, competitividad, y oportunidad, hasta llegar a considerárseles como valores indiscutidos de la nueva sociedad contemporánea, llamada también <<sociedad de la información>>. (Sarmiento, 2007:55)

Es oportuno ahora, mencionar que la contabilidad se ha servido de diversas disciplinas, como: las matemáticas, la economía, el derecho, la gestión, las ciencias humanas, de manera que la contabilidad se hace una disciplina integral que profundiza en campos específicos conforme a las necesidades de la sociedad.

No obstante, para Héctor Sarmiento (2007), es importante ser conscientes que aún la contabilidad no tiene definido un objeto de estudio, pues ésta se encuentra inmersa en una discusión sobre el tipo de conocimiento que representa la contabilidad, y con esto abre la reflexión de diferenciar el saber y el hacer, es decir, no existe claridad frente a su dimensión

disciplinal y profesional, debido a la interdisciplinariedad presente en la contabilidad, ya que “en este nuevo estadio se exige de las disciplinas superar estadios descriptivos, aportando axiomas y modelos de orden superior (a través de la interdisciplinariedad), con la posibilidad de transferirlos a otros campos” (García, 1998:36). Ahora bien, el saber de la contabilidad no puede confundirse con el hacer de la contabilidad (la contaduría) ya que al respecto se dirá entonces que:

*(...) la **contaduría** es un hacer social o profesión liberal, surgido de la práctica empírica de la contabilidad y sustentado en los aportes de múltiples saberes, que posibilita el acopio, clasificación, registro, síntesis, análisis y evaluación de información útil para la toma de decisiones orientadas a la protección de un interés determinado.* (Sarmiento, 2007:55)

### **7.2.2 Objeto de estudio de la contabilidad**

Hasta lo aquí esbozado sobre la contabilidad ayudará a tener un panorama general de algunos conceptos que enmarcan la actividad contable, además de aproximarnos al quehacer de la disciplina desde diferentes ópticas; es decir, puntos de vista que resaltan los posibles objetos de estudio de la contabilidad. Sin embargo, la urgencia por definir el objeto de estudio de la contabilidad implicaría que la disciplina se consideraría como un saber limitado y de un profundo quietismo científico, dejando de lado el dinamismo con que cuenta la contabilidad en la actualidad (Sarmiento, 2007). Es decir, existe aún el paradigma en contadores y estudiantes que ven la disciplina como algo que “...no puede ser objeto de cuestionamientos y replanteamientos de carácter teórico...como un contenido de conocimiento estático y pragmático” (Sarmiento, 1996:31).

Los organismos internacionales han reducido la contabilidad a la regulación contable, a un conjunto de reglas convencionales que describen aspectos eminentemente financieros, desconociendo que los flujos financieros son apenas una cara de la circulación, una cara simbólica que sólo constituye un reflejo de los flujos físicos de bienes en determinado medio de relaciones sociales. (Franco, 2009:43)

Por el contrario, “la contabilidad no es sólo una dinámica de registro hoy facilitada por las tecnologías de información y comunicación, sino un potente sistema para entender – comprender– intervenir la realidad socioeconómica” (Ospina, 2006:166). Por tal razón, es importante tener en cuenta que la discusión teórica de la contabilidad permite ver a la disciplina más allá de lo técnico-instrumental; por lo que se centra en preguntar a qué se dedica la contabilidad, cuál es el objeto que estudia. Para responder a estas preguntas nos basaremos en autores como: Frank Barraza, Marta Gómez y Héctor José Sarmiento, quienes nos darán algunas bases y ópticas conceptuales frente a este tema que ha sido por mucho tiempo discutido, ya que no se ha identificado con claridad, un objeto específico de estudio.

Ahora bien, Barraza & Gómez (2005) consideran cuatro escuelas que contribuyen a pensar la contabilidad desde la realidad económica. En primer lugar la *Escuela Contista*, que basa sus planteamientos en operaciones de registro, donde su objetivo era brindar información al comerciante del estado de cuenta, es decir, “a quién y cuánto le debía y de quién y en qué cuantía era deudor” (Barraza & Gómez, 2005:108). En segundo lugar, es la *escuela Jurídico-Personalista*, según la cual concibe la contabilidad como garantía de los comerciantes al momento de responder, con su patrimonio, por sus deudas. En tercer lugar la *escuela Neocontista*, se centra en el registro y las cuentas contables que permiten reflejar la realidad

económica; de tal forma que sirva a la administración del patrimonio. Luego de éste, se habla del *Controlismo* de Fabio Besta, quien:

Distingue tres etapas en el proceso administrativo –gestión, dirección, control- y ubica a la contabilidad en la última, pues,..., es allí donde se realizan la mayoría de las funciones de la contabilidad, siendo el control de la riqueza su principal característica; es así como en esta escuela la contabilidad cobra un carácter casi “eminente” económico al servir como instrumento controlador de la distribución de la riqueza. (Frank & Gómez, 2005:110)

En este sentido, la riqueza también hace parte del interés de esta escuela, ya que las cuentas son utilizadas para el patrimonio en sí mismo, es decir, la contabilidad permite ser de gran utilidad a la economía, por reflejar los importes de la riqueza. Ahora bien, el patrimonio como eje fundamental se ve reflejado en el patrimonialismo, donde “la contabilidad se ratifica como disciplina de carácter económico que coadyuva a la solución de problemas relacionados con ese ámbito” (Frank & Gómez, 2005:110).

De esta manera, podríamos decir que la participación de la contabilidad en la economía está dada en el manejo y control del patrimonio, a través de cuentas e informes contables sobre la riqueza obtenida con la participación activa de los individuos en la economía, de modo que sirva como base a la hora de tomar decisiones. Por ende, no se puede pensar la contabilidad fuera del ámbito económico.

Al respecto se debe señalar que además de la disciplina económica, la contabilidad está acompañada de diversos aspectos de la realidad, es decir, la “...discusión sobre el objeto de estudio de la contabilidad, se ha registrado como posibilidades válidas, la utilidad, el costo, la riqueza, la información, las organizaciones, el control y hasta el dinero” (Sarmiento, 1996:35).

En consecuencia, a lo afirmado anteriormente por el profesor Héctor Sarmiento, el dinero al ser una unidad física de medida no representa del todo la riqueza, por ello se ha dejado de lado como objeto de estudio de la disciplina contable.

Por otra parte, el costo es inherente a la contabilidad, por lo que “...no debe desconocerse la importancia del costo como factor de composición de medios y fines de producción en todo el mundo” (Sarmiento, 1996:36). Sin embargo, éste como objeto de estudio se ve relegado a otros factores que van más allá del espacio de lo productivo y lo económico. Por tal razón,

Uno de los conceptos más sólidos en cuanto al objeto de estudio de contabilidad ha sido el de **utilidad**, al punto de haber generado un paradigma<sup>12</sup> conceptual en torno al cual giró –y se pretende que aún gira, según algunos expertos- la contabilidad, su teoría y práctica. (Sarmiento, 1996:37)

Por otro lado ha surgido en la contabilidad, la organización como un nuevo objeto de estudio, pues es allí donde se concentra toda la actividad y el hecho contable de un negocio. Sin embargo, teóricos de la administración moderna, manifiesta que el eje de su desarrollo conceptual y su objeto de estudio está determinado por el concepto de organización, además, porque la información elaborada por ésta, representa ciertos sesgos en la medida en que es producida conforme a las necesidades y obligaciones de la entidad; de ahí que este nuevo posible estudio se aleja del quehacer contable.

Teniendo en cuenta lo anterior, nace la información como objeto de estudio de la contabilidad, ya que este término

---

<sup>12</sup> “Es un patrón que orienta el hacer y el pensar en una disciplina” (Frank, 2005:113).

...tiene evidentemente una concepción más amplia que la que ofrecían otros elementos antes citados, pues ésta trasciende las organizaciones y su actividad –lo cual trasciende a su vez los conceptos de dinero, costo, utilidad y tal vez el de riqueza- y se ubica en un espacio multifuncional donde se ocupa de todo cuanto ocurre entorno a la actividad humana, e incluso, entorno a la interacción de las comunidades y el medio natural. (Sarmiento, 1996:39)

Sin embargo, existen planteamientos, según los cuales la información es objeto de estudio de las disciplinas informáticas donde el sustento está en lo físico (dispositivos electrónicos, circuitos, hardware y software, entre muchos otros); aunque, para la contabilidad (disciplina y profesión) “es válida y funcional como tal, independientemente del sustento físico que la contenga” (Sarmiento, 1996:41).

No obstante, según lo expuesto por parte del Profesor Sarmiento existe, el control, como un nuevo tema de estudio de la contabilidad. Al cual nos adherimos para el presente desarrollo investigativo, teniendo presente que se está inmerso en el contexto de la economía, la administración, la sociología, el derecho, entre otras disciplinas.

Si se entiende que la contabilidad como saber, se funcionaliza en la medición, valoración, registro y regulación de la actividad económica humana y en la relación dada entre el hombre y el ambiente; es inferible que la contabilidad se constituye por derecho propio, una racionalidad controladora de esa actividad y esas relaciones, lo cual califica para situar su esencia, como objeto de estudio de la disciplina contable. (Sarmiento, 1996:41)

Vemos en esta primera aproximación, que es inevitable no tener presente en la contabilidad la actividad económica de los individuos y por ende considerar el control como un proceso surgido de la evolución socioeconómica, la cual tiene como eje fundamental “la racionalización integral de los elementos y factores sociales y funcionales” (Sarmiento,

1996:41), en pos del interés general. Por ende, la esencia de la contabilidad se encuentra en el control de la riqueza, entendida como “una concepción social consensuada sobre la existencia real y la posesión legítima de los objetos, elementos y factores –naturales y sociales- que determinan la integralidad de un país o una comunidad en todas sus categorías y niveles” (Sarmiento, 1996: 42).

En este sentido, según Sarmiento (1999) el control como objeto de estudio de la disciplina contable se puede categorizar y observar desde los siguientes aspectos:

1. **Categoría Perceptiva:** esta categoría permite que el sujeto conozca la realidad.
2. **Categoría Descriptiva:** esta dimensión da paso a la aparición y categorización de la cuenta, la cual representa el hecho contable, expresando de esta forma la realidad de lo que se percibe.
3. **Categoría Interpretativa:** expresa el origen de los hechos captados y descritos por el sujeto, elevando la importancia del control en las organizaciones, pues no se limita a conocer a través de los sentidos la realidad sino que permite profundizar en ella.
4. **Categoría Evaluativa,** en esta categoría los hechos contables son objeto de revisión, que tiende a la validación o no de eso que se conoce y “...que lleva implícito algunos procesos internos tales como la medición, la valoración objetiva y la corrección” (Sarmiento, 1999:109).
5. **Categoría Conmutativa** “Esta categoría prevé que todo cambio en una situación evaluada deba ser una vía de retorno al origen, es decir, un proceso de normalización en el que las alteraciones detectadas por la función evaluativa sean eliminadas mediante

los ajustes que resulten pertinentes para devolver la situación a su estado de normalidad inicial, la cual se presupone aceptada y deseable” (Sarmiento, 1999:110).

6. **Categoría Genética** “En este aspecto debe destacarse que la categoría genética del control profundiza en la esencia misma del cambio, en el espacio de lo particular, y responde a necesidades específicas, lo cual afirma la preocupación que debe tenerse en la aplicación de controles que no han sido diseñados para los casos en los cuales se insertan (transferencia tecnológica) y que en el caso de lo contable explica la descontextualización de muchos conceptos, “principios” y normas en espacios diferenciado” (Sarmiento, 1999:111).

Así las cosas y luego de esbozar, grosso modo, algunas postulaciones del objeto de estudio de la contabilidad, es importante advertir que cada uno de los argumentos presentados, hasta ahora para dicho estudio, es de vital importancia para estudiantes, profesionales de la contabilidad y académicos, debido a que dichos elementos hacen parte de un engranaje y una realidad contable que no deben ser ignorados, por el contrario deberán ser materia de estudio en cada uno de los quehaceres de la contabilidad.

### **7.2.3 Sistemas de información contable**

La taxonomía propuesta para el control, como objeto de estudio de la contabilidad, nos abre camino para pensar ésta fuera de ambientes netamente técnicos-instrumentales y financieros, pues cada una de dichas categorías se manifiestan en las actividades de la contabilidad, convirtiéndose de esta manera “... en herramienta fundamental de previsión y presupuestación” (García & Calvo, 1997:21), toda vez que la disciplina tiene a su control y

custodia la información originada por los agentes intervinientes en una organización, y es de su competencia que la información sea coherente, eficiente y eficaz para quien la requiera.

...La información contable es fundamental para la toma de decisiones, no sólo para los escenarios actuales de decisión en las organizaciones, sino además para ampliar dichos escenarios, pues en la medida en que la contabilidad capte, registre, interprete y represente nuevos hechos y posibilidades entre las organizaciones y el entorno, y los comunique a través de nuevos modelos de información, podrá no sólo aumentar las alternativas de decisión, sino que permitirá también el acceso de más usuarios a esa misma información y por lo tanto, facilitará su participación en las decisiones. (Muñoz, 2007:148-149)

En este sentido, al interior de las organizaciones vemos diversos sistemas de información contable, encargadas de registrar y describir la realidad patrimonial, según sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos; también, es imprescindible que el aporte de la contabilidad no se quede en el crecimiento económico, sino de cara al mejoramiento del bienestar humano, social y ambiental. De ahí que abordaremos, brevemente, algunos aspectos relevantes de la contabilidad social y por supuesto, de la contabilidad ambiental, como eje central de nuestro trabajo investigativo; debido a que “lo social debe corresponder a la vida misma, al valor de ella en todas sus formas y en donde el género humano encuentra los contenidos que hacen posible nuevas formas de convivencia, de mutuo respeto y capacidad creadora” (Maldonado, 2000:16).

## 7.2.4 Contabilidad social

Acercarnos a la realidad social nos permite hablar del hombre y del ambiente; ya que es el lugar donde los contables convergen a proponer soluciones estructurales frente a problemas de desigualdad social, pobreza, miseria, corrupción, contaminación, entre otros.

Por tal razón, Jack Araújo (citado por Análida Díaz, 1996: 47) define la contabilidad social como “un subsistema de la contabilidad referido a hechos sociales tanto del recurso humano en la empresa como de los que suceden por fuera de ella en la comunidad en la cual ésta se halla inserta”. Además, “La contabilidad social aparece en el contexto empresarial como un aporte de la proyección de las empresas o las organizaciones hacia el siglo venidero” (Díaz, 1996: 45).

En este sentido, podemos notar que lo social no es ajeno a la contabilidad y mucho menos al hombre, sujeto indispensable para los procesos productivos de las organizaciones y del control de las riquezas. Para ello es importante distinguir al hombre y a las empresas en una sana responsabilidad social, es decir “...tanto organizaciones como personas tomen conciencia de cómo, mediante sus actividades, están afectando los recursos que aseguran un mejor futuro para el planeta” (Díaz, 1996: 48).

La toma de conciencia deberá generar diversas soluciones a las problemáticas medio ambientales, sociales, políticas y económicas que aquejan al mundo contemporáneo, y no sea una excusa de marketing empresarial para aumentar ganancias, reflejadas en la información contable financiera. Información que deberá ser comparada y analizada con la información reflejada por la contabilidad social para que se identifique cómo éstos afectan los resultados financieros y viceversa.

Ricardo Pedreira (citado por Análida Díaz, 1996:49) “define la contabilidad social como aquella rama de la *ciencia contable* que analiza, registra y describe las operaciones del contenido socioeconómico”.

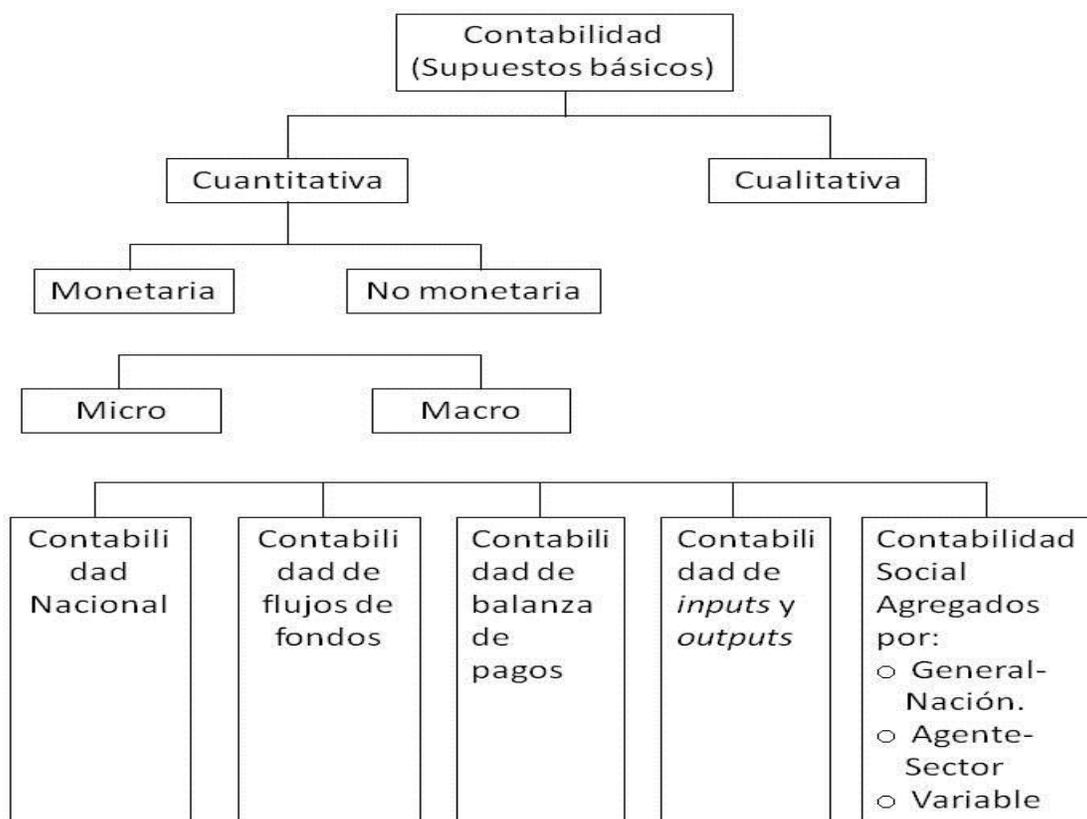
Sin embargo, en términos de José Joaquín Maldonado, “...la contabilidad social, tampoco puede simplemente “registrar” hechos socioeconómicos del pasado irremediable sino que debe convertirse, en una inagotable fuente de nuevas perspectivas creadoras de una mayor y mejor garantía de bienestar comunitario” (Maldonado, 2000:16). En este sentido, la contabilidad social es definida por Rafael Franco como:

...es un sistema de construcción de representaciones sobre los fenómenos sociales, aunque muchos la han reducido a la parcela económica: por eso la contabilidad puede construir representaciones de responsabilidad social, de condiciones ambientales, del ejercicio de derechos y del cumplimiento de deberes. (Franco, 2009:44)

Adicionalmente, Sandra Muñoz menciona que: “La contabilidad como disciplina social, está obligada a reconsiderar conceptos, y madurar metodologías, que sean herramientas verdaderamente útiles para que las organizaciones y la sociedad puedan valorar, gestionar y controlar la riqueza” (Muñoz, 2007:135).

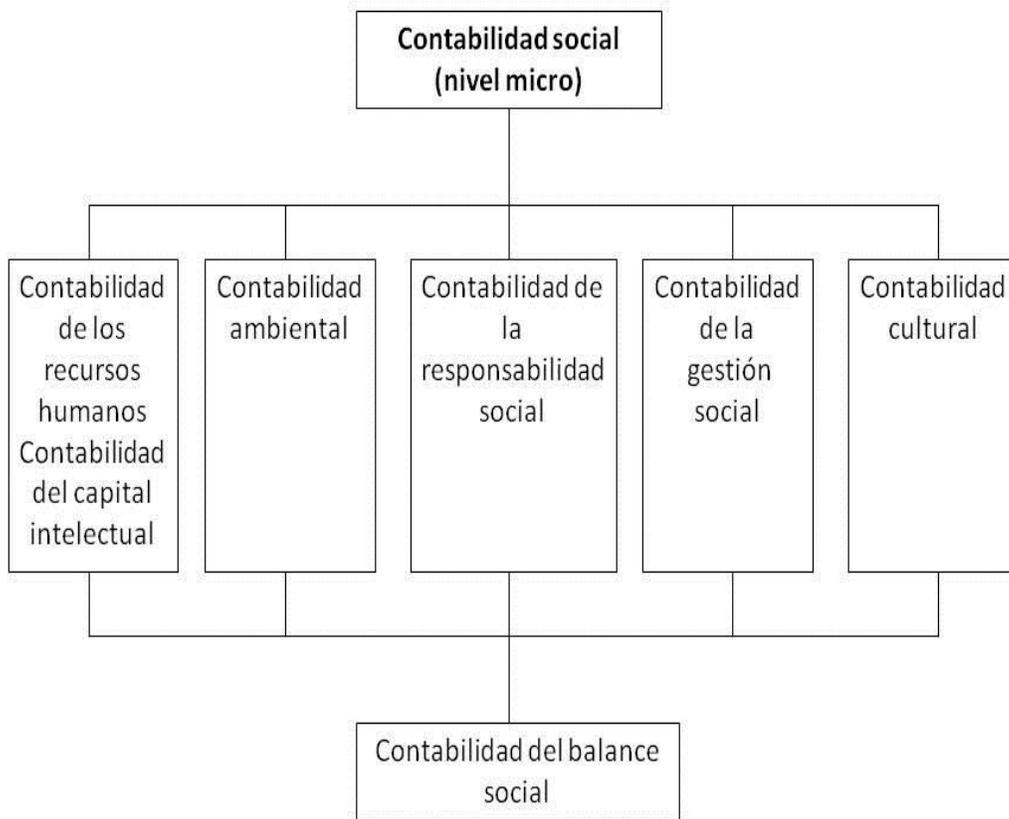
Ahora bien, para Antonio Machado (2004) la contabilidad social, se puede dividir en dos categorías (micro y macro), de manera que se pueda entender mejor la realidad en aspectos que afectan a la sociedad y que se ven repercutidos en las organizaciones. Para ello, las siguientes figuras, representan las dimensiones que cada categoría enmarca.

### Ramas de la contabilidad social de tipo macro



**Figura 2. Rama de la contabilidad social de tipo macro. Fuente: Marco Antonio Machado -Dimensiones de la contabilidad social-, 2004.**

### Ramas de la contabilidad social



**Figura 3. Rama de la contabilidad social. Fuente: Marco Antonio Machado -Dimensiones de la contabilidad social-, 2004.**

En acápites anteriores hemos ido desarrollando lo que entendemos por el mundo ambiental, y por contabilidad. Ahora bien, en la figura que antecede, podemos notar que una de las dimensiones de la contabilidad social a nivel micro, se encuentra la contabilidad ambiental, la cual se “ocupa del medio ambiente y de los recursos naturales, al igual que de la relación del hombre, las colectividades y las organizaciones con estos” (Machado, 2004:203), es decir, “brinda información sobre la incidencia de los procesos de producción y consumo en la protección de los recursos naturales y del medio ambiente...” (Machado, 2004:202).

### **7.3 EL CONTROL**

Según la Real Academia de la Lengua Española la palabra control viene del francés *contrôle* refiriéndose a: comprobación, inspección, fiscalización, intervención, dominio o mando. En este sentido, es importante abordar de manera global qué se entiende por control en el mundo de las organizaciones, y por supuesto desde lo contable, de tal manera que se vislumbren algunas características que acompañan dicho término.

Ahora bien, remitirnos a reflexionar o versar sobre control, es imprescindible abordar las dos grandes corrientes del control, según las cuales por su origen (occidental) determinarán parámetros de implementación, a saber: la escuela latina y la escuela anglosajona.

Rafael Franco (2001) señala en su artículo que el enfoque latino del control nace de las estructuras del estado, orientado a la conservación de los bienes públicos con un sentido de vigilancia, fiscalización y castigo, actuando sobre la administración, los recursos sociales-ambientales y la información de los entes vigilados; es decir, se fue desarrollando actividades controladoras sobre la totalidad de los recursos empresariales de forma previa, perceptiva y evaluativa.

El enfoque latino se sintetiza en una actividad de control de amplia cobertura, protectora simultánea de los intereses estatales y de los propietarios del capital, con objetivos de interés público, sin preocupación por la especialidad del control, pues desde siempre se estructuró en la filosofía de la integralidad; sus objetivos son garantizar la veracidad de los informes contables, proteger los intereses de los propietarios, el Estado y la comunidad. La ejecución del control latino deriva del poder del Estado, está investida de autoridad y ejercicio de potestad de censura,

hecho que lo tipifica como una escuela autoritaria, con objetivos básicos de vigilancia y castigo.  
(Franco, 2001:202)

Por el contrario, el desarrollo de la escuela anglosajona se adhiere principalmente a los intereses financieros de las organizaciones privadas, este enfoque tiende a la defensa o protección de los interés económicos de las sociedades mercantilistas frente a la administración, es decir, su función se origina en la verificación del uso correcto de los recursos y la gestión administrativa mediante la auditoria externa, permitiendo la detección de fraudes; y posteriormente, se origina “el nuevo modelo de control administrativo, integrado por la supervisión, el control de calidad y el control interno, como instrumento optimizador de gestión”  
(Franco, 2001:205).

El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón está fuertemente integrado al concepto especializado de auditoría externa que puede resumirse en la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe tal gestión; es lógico, en este enfoque, que el objetivo primario del control es la detección de fraudes mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad. (Franco, 2001:203)

Estas dos escuelas indudablemente abren paso a dos perspectivas del control en las organizaciones en el sentido de que su función se dirige a la detección de errores en el ámbito público (bien común) y privado (bien particular); es decir, que los modelos del enfoque anglosajón (control administrativo, control de calidad, control interno), localizan su accionar en la especificidad de los procesos, contrastando con el enfoque latino, en la medida que este forma un solo tipo de control que se concreta en la integralidad, y con ello conservando los intereses del Estado. No obstante, es importante aclarar que “la idea del control *en* las organizaciones difiere

de la del control *de* las organizaciones. La primera tiene una connotación de balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes; la segunda sugiere manipulación, incluso explotación, de algunos agentes por parte de otros” (Sunder, 2005: 27).

En este sentido, el origen de la inspección de los bienes se debe a la desconfianza y al incremento de los niveles de riesgo contemplado por parte de los propietarios del capital frente a sus administradores, a pesar de que “las relaciones entre administradores y propietarios se estrechan por el surgimiento de intereses comunes” (Franco, 2001:206). Por ello, para que la percepción de desconfianza cambie, el control se convierte en un aspecto vital en las organizaciones, debido a que la inspección y vigilancia de la información eleva las categorías de confianza social, económica y empresarial en cuanto a que “el control, en realidad, es inherente a todas las actividades humanas, (...). Puede que se exprese o concrete bajo distintas formas, pero sin duda, siempre está presente.” (Bermúdez, 2000:116)

Alrededor de este tema existen diferentes acepciones, que recrean de alguna manera las condiciones y proyecciones de su uso, en un contexto determinado. Toda vez que, “el control establece los criterios, límites, fronteras y caracterizaciones que asume las decisiones, previniendo sobre las consecuencias...posibilitando incrementos de eficiencia y eficacia en la organización y en el entorno.” (García, 2004:241)

Sin duda el interés de las compañías fundamentalmente está en el aumento progresivo de sus ganancias y la creación de valor empresarial, y para que esto sea una realidad se deberá determinar “la misión, objetivos, metas, políticas, planes y líneas de acción” (Peña, 2007:6); es decir, depende de la organización la planeación y el direccionamiento del negocio. En otras

palabras, la construcción de un edificio es posible sólo cuando existe una zona de cimentación lo suficientemente sólida para mantenerse en pie por mucho tiempo.

Esto quiere decir que es pertinente generar preceptos que coadyuven a que las decisiones que se tomen en las organizaciones conduzcan a un bienestar común (Ad-Intra y Ad-Extra) en el corto, mediano y largo plazo; ya que, “control y decisión son dos categorías que se encuentran estrechamente asociadas implicando la postulación de referentes sociales de validación y legitimación” (García, 2004: 241). Además:

El control como práctica y pensamiento, ha atravesado la historia de la humanidad, tomando características diferentes en cada uno de los momentos que demarca la historia. Las relaciones sociales, económicas y políticas se han determinado históricamente por las distintas culturas existentes en el mundo. El control también ha sido determinado en su evolución por los diversos pensamientos, prácticas y necesidades culturales, resultando en algunos momentos de la historia como simples actividades, y en otros, entendiéndolo como todo un proceso con fines claramente definidos, así se asume que en el ámbito contable, el control haya sido relacionado únicamente con lo económico, y que ahora se le quiera desarrollar en directa relación con lo social. (Muñoz, 2007:136)

Edgar García (2004) adicionalmente plantea que la razón cardinal del control es la confrontación del cumplimiento de objetivos, aunque el control va más allá de un artefacto técnico en los procesos operativos de medición, verificación, ajustes, corrección y evaluación para convertirse en un sistema de gestión estratégica que faculta a las organizaciones el establecimiento un diálogo con su entorno en pos del cuidado de lo social, mediante disposiciones funcionales tendientes al cambio, a las adaptaciones y transformaciones de la empresa, donde “el control se orienta a la conformación y vigilancia de estándares de

producción, de distribución y consumo, estándares de calidad ambiental y de productos” (García & Calvo, 1997: 21).

Adicionalmente Hernando Bermúdez señala que:

Desde una perspectiva teórica, el control es concebido como una acción que contribuye a lograr el éxito de una organización. Las acciones de medición, comparación, juicio, estímulos o corrección, permiten dirigir la actividad hacia sus fines. Se concluye, entonces, que el control es necesario, imprescindible y provechoso. (Bermúdez, 2000:138)

Así las cosas, el éxito de las empresas no se debe sólo a los propietarios que requieren del control de sus negocios, sino que también se debe al esfuerzo y acción continua del personal con relación a los procesos susceptibles de control; de ahí que el control no es el encargado de planear las estrategias utilizadas por las empresas sino por el contrario guía las acciones administrativas cuando se desvía de sus objetivos. La proyección de las metas determina profundamente la vida de una compañía, ya que el accionar del control tiende directamente a la ejecución de los objetivos brindando una pronta y adecuada solución.

El control en sí mismo no sirve si no existen los mecanismos eficaces de verificación y coherencia sobre lo que se está controlando; es decir, el control posee algunos factores básicos e importantes que determinarán el proceso de inspección y vigilancia de las acciones administrativas. Dichos componentes (medición, análisis, consecuencias y realimentación) no aseguran de manera definitiva el éxito de las organizaciones, pero sí puede ayudar a garantizar la protección de los recursos (sociales, empresariales y ambientales) y propender a resultados más favorables para el negocio, el ambiente y el mejoramiento de la calidad de vida del hombre.

Por tanto, el control debe servir como mecanismo de corrección, el cual evaluará los objetivos e indicadores utilizados, para ello:

Una medición...que nos permita obtener datos sobre la acción, con el fin de compararla con el patrón y con el resultado. Un análisis, mediante el cual desentrañaremos la conveniencia o inconveniencia tanto del patrón como de la acción o del resultado. Y, finalmente, una consecuencia, derivada del análisis, en virtud de la cual el patrón, la acción o el resultado, sean ratificados o corregidos. (Bermúdez, 2000: 118)

Ahora bien, la solución a las falencias en las operaciones administrativas se ve directamente ligada a la realimentación del proceso, es decir, implica un monitoreo del desempeño real de todos los aspectos y niveles de una institución (gerencial-estratégico, administrativo-funcional y operativo) donde se refleje un rendimiento igual, inferior o superior al esperado en las acciones de corrección propuestas luego del análisis de los datos inspeccionados; de modo que, es aquí donde reinicia el ciclo administrativo de planeación, organización, dirección y control. A pesar de que el control es el último elemento administrativo es el más importante, ya que se ve reflejado en cada una de las fases del proceso organizacional, asegurando continuidad y supervisión.

La importancia de un sistema control se compone, básicamente, de tres elementos. En primer lugar, hablamos de un control que se aplica *a un todo*, es decir, va dirigido a todos los procesos empresariales, a las personas y las cosas, de ahí que ningún aspecto se queda sin monitorear, en procura de la detección de las causas que originan las falencias en los procesos; sin embargo, es significativo tener presente el costo-beneficio que implicaría generar este tipo de proceso para las compañías. En segundo lugar, es fundamental la *eficiencia en el tiempo* porque repercute directamente sobre la posibilidad de detección oportuna de errores, reduciendo el

tiempo de implementación de acciones correctivas; y por último, su aplicación incidirá en la *eficacia* en el logro de los objetivos y una consecuente racionalización de los recursos de la empresa (personal, social, financiero y ambiental).

Téngase en cuenta que el control se va desarrollando directa o indirectamente en cada una de las actividades administrativas (planeación, organización y dirección), de modo que los tres elementos, expuestos anteriormente, suscitan “la sostenibilidad de sus procesos a largo plazo” y “un desarrollo equitativo de las organizaciones” (García, 2004:244).

Adicionalmente, dichos aspectos nos conducen a tres factores de acción: un pre-control o a priori que se realiza antes que el trabajo se ejecute; un control que se realiza a medida que se va ejecutando el trabajo o preventivo; y un post-control o a posteriori, que se realiza después de la culminación del trabajo. También, a estos componentes, se debe reconocer algunas características generales que acompañan al proceso de control, tales como: la integralidad, la eficiencia, eficacia, periodicidad, selectividad, flexibilidad, las cuales buscan criterios adecuados para el mejoramiento continuo de los procesos administrativos en las empresas.

Por consiguiente, para Manitiús (citado por Bohórquez, 2011) manifiesta la existencia de diversos tipos de control. En primer lugar, un control óptimo dedicado a la optimización de medidas de cumplimiento; en segundo lugar, control robusto dirigido a sistemas de realimentación; en tercer lugar, control estocástico que involucra el estudio del control y la estimación de problemas de recursos; en cuarto lugar, control adaptativo que se refiere al ajuste y estabilidad de procesos influyentes variables externas; y por último, control inteligente útil para determinar las variables, modelos y estrategias aplicadas en las organizaciones. Todas estas dirigidas al cumplimiento de los objetivos y reducción de riesgos mediante sistemas de control

estratégicos, debido a que “el control estudia la factibilidad de llevar el sistema de un estado inicial a un estado final” (Bohórquez, 2011:309).

En este sentido Luz Bohórquez, refiriéndose a Barnard y Simons, define a los sistemas de control estratégicos “como las rutinas y procedimientos formales que, soportados en información son usados por la gerencia para mantener o alterar patrones en las actividades organizacionales, (...) a fin de llevar a la organización de un estado inicial a un estado futuro deseado” (Bohórquez, 2011:310). Por consiguiente, un sistema de control es el conjunto de elementos interrelacionados que confluyen para lograr los objetivos propuestos por la organización, es decir, un sistema dinámico (en movimiento) que permite la consolidación y protección de los procesos empresariales.

De igual manera (citando a Liviu, Sorina & Radu) manifiesta que en el control estratégico refleja el desarrollo de la organización, además de la detección de fallas y acciones de mejora en el desempeño de las organizaciones por parte de la dirección. Adicionalmente, se refiere a investigaciones hechas por Simons, quien clasifica los Sistemas de Control Estratégico en cuatro categorías, a saber:

- a) sistemas de creencias, los cuales son utilizados por la alta dirección para definir, comunicar y reforzar los valores, propósitos y directrices de la organización. Son formalizados a través de documentos tales como credos, misión, visión, propósitos, entre otros;
- b) sistemas de límite, aplicados por la alta dirección para establecer y explicitar límites, reglas, normas que deben ser respetadas en la organización. Los sistemas de límite son formalizados a través de códigos de conducta, directrices operativas suministradas por la dirección de la empresa,
- c) sistemas de control diagnóstico, los cuales son sistemas formales de retroalimentación, aplicados para monitorear los resultados organizacionales y corregir las desviaciones entre lo planeado y lo

alcanzado o ejecutado. Un ejemplo de aplicación de estos sistemas se visualiza en los controles de planes de negocio y de presupuesto, en los que se rastrean las variaciones con respecto a los objetivos a fin de gestionar los cambios presentados, y d) sistemas de control interactivo, usados por la alta dirección para lograr involucrarse en las actividades de decisión de los subordinados. El propósito del control interactivo es focalizar la atención y reforzar el diálogo y el aprendizaje en la organización. (Bohórquez, 2011:310)

Así las cosas, “el control interno protege los intereses organizacionales y representa la esencia del control” (Franco, 2001:211) por tal motivo, el control interno es definido por el Comité de Procedimiento de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (citado por Peña, 2007) “como: el plan de organización, métodos coordinados y medidas adoptadas en un negocio establecido para resguardar sus activos, comprobar la exactitud y seguridad de los datos contables, promover la eficiencia y alentar políticas administrativas” (Peña,2007:9). Seguidamente, el *Committe of sponsoring Organizations of the Treadway Commission* –COSO- lo define:

Como un proceso efectuado por la junta directiva de una entidad, la administración y otro personal, diseñado para proporcionar seguridad razonable respecto de la consecución de objetivos en las siguientes categorías: Efectividad y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera; cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (Peña, 2007:10)

En este sentido, luego de conocer de forma general el concepto de control interno, se hace necesario establecer cuál es el horizonte del sistema de control interno; es decir, cuáles son los objetivos que acompañan al sistema para que cumplan satisfactoriamente las metas planeadas por la organización, en el curso normal del negocio, los cuales son: “asegurar el cumplimiento de las políticas, planes y objetivos; coordinar las funciones y procedimiento para promover eficiencia;

garantizar las informaciones; salvaguardar los activos previniendo errores y fraudes; y promover efectividad y eficacia en las operaciones” (Peña, 2007:11). Además, señala los elementos que conforman el control interno: “la estructura de la organización; sistema de contabilidad; normas de operación; informes; y por último, procedimientos y métodos” (Peña, 2007:13-14).

Por otra parte, para que se logren los objetivos del control interno se desarrollan cinco técnicas: la primera, referida a la protección de personas, bienes y el cumplimiento legal; la segunda técnica conocida como contabilidad analítica; la tercera concerniente al control de inventarios; posteriormente, el control de costos; y finalmente, la auditoría interna (Peña, 2007). En consecuencia, “el sistema de control interno debe ser evaluado en sus cinco componentes básicos, a saber: Ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión o monitoreo” (Pinilla, 2000:147).

El ambiente de control, sirve como fundamento de los otros componentes del sistema de control interno, y reconoce que el factor humano es indispensable para el funcionamiento y éxito de todas las actividades de la empresa.

La valoración de riesgos, consiste en mantener conciencia de los riesgos derivados de factores inherentes y externo a la organización, de acuerdo con su objeto social, de manera que permita la identificación de los riesgos, para enfrentarlos, neutralizarlos, y así reducir su acción sobre las metas de la compañía.

Las actividades de control, son aquellas políticas y procedimientos administrativos establecidos para asegurar la protección de las organizaciones frente a las amenazas internas y externas. “Este componente de control interno es el más amplio y complejo de manejar, debido a que es necesario racionalizar los controles preventivos, detectivos y correctivos de todos los

procesos, teniendo en cuenta que sean oportunos, económicos eficientes y efectivos” (Pinilla, 2000:147).

La información y comunicación, este componente permite al personal la recopilación y comunicación de la información de manera, confiable, oportuna y pertinente para poder conducir y controlar las operaciones del negocio.

La supervisión y monitoreo, es un factor que tiene el objetivo de realizar el seguimiento permanente de todos los procesos de la entidad para hacer del sistema dinámico, es decir, efectuar los cambios que se consideren necesarios para el cumplimiento de los objetivos empresariales, de modo que además de las utilidades esperadas, se crea valor para las organizaciones.

Para los fines de nuestra investigación, hasta el momento, hemos esbozado de manera global el accionar del control; es decir, su concepto, sus objetivos, características, para así comprenderlo como sistema, concretamente en el sistema de control interno. Sin embargo, no podemos olvidar la importancia de la contabilidad en las organizaciones, puesto que “el sistema contable fue percibido, por sí mismo, como herramienta de control, en la medida que rechazaba operaciones indebidas, daba cuenta de ellas, imponía ritos documentales o permitía hacer seguimiento al comportamiento de cierta unidad” (Bermúdez, 2000:137).

En otras palabras, que los instrumentos técnicos y tecnológicos empleados para los procesos de control también son útiles a la información contable, pues en esencia la contabilidad no se puede concebir sin los factores de control; como quiera que lo contable tiende a la razonabilidad, fiabilidad, comprensibilidad y comparabilidad de los datos; aunque, “la contabilidad, como un sistema para llevar a cabo contratos o como un sistema de rendición de

cuentas, debe funcionar eficazmente en un entorno no sólo de información imperfecta sino también de información incompleta” (Sunder, 2005:26). En consecuencia, Sandra Muñoz expone que:

La contabilidad es un producto socio-cultura de esencia controladora, por cuanto desde los inicios de la historia del hombre se han registrado los hechos sociales de producción, intercambio y consumo, con la intención de conocer tales hechos, en distintos espacios y épocas; adicionalmente, la contabilidad surgió de manera natural como una práctica que daba respuesta a la necesidades de información y control de las relaciones que empezaron a darse entre las primeras organizaciones sociales. (Muñoz, 2007:146).

Por tal razón, delimitar el trabajo en las organizaciones, es la mejor forma de saber qué se va a controlar, de ahí que la importancia de la contabilidad está representada en la forma de evaluación del quehacer técnico-financiero de las compañías, aunque no es sólo su campo de acción, ya que lo contable colabora al adecuado manejo y control de los procesos conforme a los planes estratégicos de las empresas debido a que, “el proceso contable mismo hace parte de las estructuras de control organizacionales, es decir, la contabilidad es control” (Muñoz, 2007:149); puesto que es un generador de confianza a la hora de tomar decisiones.

Por otra parte, el control no es ajeno a la realidad social, por ende no lo es en el campo ambiental, pues “el problema ambiental se incorpora como componente constitucional y el control es responsabilizado de la evaluación de la gestión ambiental, todo en la perspectiva de su protección como factor determinante del mejoramiento de la calidad de vida” (Franco, 2009: 36). Luego, sí el control lo concebimos como una herramienta de supervisión, vigilancia y monitoreo, entonces es imprescindible fijarnos en éste para garantizar, mediante la adopción de métodos de

verificación y evaluación, la protección de los recursos naturales y ambientales impactados por las actividades económicas del hombre.

El control no sólo debe corresponder a las características sociales, ambientales, políticas y económicas de cada contexto, sino, además, debe atenderse todas ellas en conjunto, es decir, no puede quedarse en la dimensión económico-financiera de las organizaciones y sólo al servicio del capital, sino que debe atender a las necesidades de la sociedad, en términos de su problemática ambiental, para dar soluciones desde lo social, lo natural, lo político y lo económico. (Muñoz, 2007:147)

En este sentido, no podemos asegurar que el control va a ser la solución al problema ambiental, sino que es un mecanismo contable y organizacional provechoso que va a reconocer los factores de riesgo, para una evaluación permanente de la gestión medio ambiental de las organizaciones.

## ***7.4 CONTABILIDAD AMBIENTAL Y CONTROL***

### **7.4.1 Contabilidad ambiental**

En párrafos precedentes hemos tenido la oportunidad de determinar que el deterioro ambiental (pasado y presente) ha venido causando grandes consecuencias negativas a la sociedad y a las empresas, afectando de forma directa la situación económica de las mismas. “Así mismo, cuando el hábitat es explotado, degenerado y olvidado por el hombre, se evidencia la incapacidad del sistema económico para restituir razonablemente los recursos” (Aguirre, 2002:121).

La contabilidad obedece a los intereses y problemáticas de la sociedad y de la naturaleza, creando en académicos y profesionales una mayor comprensión de los asuntos medio-ambientales, constituyendo un compromiso significativo con el entorno, debido a que es el hombre quien administra los recursos naturales y depende de él su control y buen uso (Duarte et al., 2006). De ahí que la disciplina contable no es ajena a tal situación, y mucho menos si ésta colabora a minimizar el detrimento ambiental. Es decir que, así como el aumento de actividades industriales en el mundo ha sido significativas y preponderantes, también ese crecimiento se ha visto reflejado en el ambiente, desafortunadamente con un crecimiento en el agotamiento y deterioro de la vida natural.

Por tal razón, y con las nuevas circunstancias mundiales desde sus ámbitos (políticos, económicos, sociales, culturales) y los nuevos desarrollos conceptuales, permiten a teóricos de la contabilidad ahondar en torno al concepto de contabilidad ambiental, desde aspectos como: Responsabilidad social ambiental, pensamiento ambiental, desarrollo sostenible, cultura y educación ambiental, contabilidad ambiental empresarial, cuentas ambientales y tributación

ambiental, en busca de "...una simbiosis entre su objetivo interpretativo de realidad con el comportamiento ambiental" (Vargas, 2009:694).

Dichos temas no van a ser objeto de profundización en este escenario investigativo, pero sí nos aproxima a realizar un esbozo de los posibles componentes de la contabilidad ambiental, y sobre los cuales se ha escrito como mecanismo de fortaleza disciplinar contable; al mismo tiempo, que nos permite caracterizarla identificando algunas nociones. Por ello, es importante mencionar que:

La "contabilidad ambiental"...se remonta a 1940, cuando se celebra la Convención del Hemisferio Occidental, en que la Unión Panamericana firma un tratado internacional sobre legislación ambiental, entonces único en su género (hoy sin vigencia). En 1972, tuvo lugar la Conferencia de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano, en que se presentan los últimos desarrollos de la mayor parte de la legislación ambiental moderna, consolidándose la contabilidad ambiental como un sistema de gestión del medio ambiente para el uso adecuado de los recursos naturales, cuya normatividad promueve el desarrollo sostenible por parte de las empresas y la ciudadanía en general, de manera que se garantice su seguridad, protección y mantenimiento... (Suárez, 2001: 190)

Así como lo señala Jesús Alberto Suárez (2001), Luís Vargas (2009) menciona que la contabilidad ambiental surge hacia la década de los ochenta como respuesta al uso inadecuado de la naturaleza por parte del hombre debido al poco control y cuidado de esta fuente de vida; además, por el menosprecio de los recursos naturales y el aumento desproporcionado del consumismo económico.

Por ello, abordar la problemática ambiental desde una óptica económica, administrativa y contable trae consigo un conflicto, aún sin resolver, acerca de los conceptos de valoración y medición, pues para algunos lo que “se pretende con la contabilidad ambiental es designar valor monetario a los recursos de la naturaleza como elementos individuales de beneficio colectivo...” (Mantilla, 2006:155), realidad que vicia la importancia de la naturaleza teniendo en cuenta que su valor estaría determinado por un importe que depende de su medida, volumen, peso, etc., a pesar de que, algunos recursos naturales sean explotados como parte del desarrollo normal de la economía (sector primario)<sup>13</sup>.

Sin embargo, del cuidado de la naturaleza y del medio ambiente surgen diversos beneficios para la sociedad, tales como: preservación de ecosistemas, sostenibilidad de recursos y fuentes hídricas, preservación de especies, disminución de emisiones de carbono, mitigación en el efecto invernadero y calentamiento global, reducción de los costos industriales por uso adecuado de los recursos de usufructo primario, entre otros.

Ahora bien, la contabilidad ambiental genera una correcta evaluación de la sostenibilidad ambiental que permite el control y fiscalización de las actividades que afectan la naturaleza; esto se vislumbra a partir del suministro de datos que son proporcionados mediante el registro de las condiciones y cambios en los recursos naturales y del ambiente; de esta manera, se hace razonable el valor de cada recurso, su determinación y su reconocimiento (Mantilla, 2006).

En este sentido, “...Varios autores han definido la contabilidad ambiental como una complementación del sistema de cuentas, de manera que reconozca efectos medioambientales en la práctica contable convencional, identificando los costos e ingresos afines al medio ambiente”

---

<sup>13</sup> Este sector está determinado por las actividades relacionadas con la transformación de los recursos naturales en productos primarios no elaborados. Utilizados como materia prima en el sector industrial.

(Vargas, 2006:700); es decir, el sistema de cuentas tradicional de la disciplina contable, implantado desde Lucas Pacciolo, deberá ser modificado para que se incorpore el uso o agotamiento de los bienes naturales, y de esta forma fortalezca el suministro de información, donde refleje la realidad económica (empresarial y natural).

Sin embargo, “...la incorporación de cuentas ambientales a la estructura ya definida y, de alguna manera, eficiente de la contabilidad nacional, puede resultar contraproducente, al tenerse que alterar información importante en la medición de los agregados económicos nacionales<sup>14</sup>” (Mantilla, 2006:137), para ello se requiere un estudio coherente y lo suficientemente sólido en la medición de los recursos naturales en sus impactos (negativos y positivos), de manera que lo ambiental sea tenido en cuenta en los agregados económicos, ya que la económica se ha movido y se sigue moviendo por la explotación, manipulación y usufructo de la naturaleza y el medio ambiente.

Referirnos, entonces, a la palabra agotamiento nos hace pensar de inmediato en debilidad, empobrecimiento, y penuria que ha venido surgiendo en nuestro planeta, situación que ha hecho pensar que es fundamental, para la contabilidad, el registro del devenir ambiental, como quiera que:

Una de las características de estas cuentas ambientales es que sugieren la ampliación del concepto de capital, haciéndolo extensivo a los recursos naturales; el capital representado en los activos de una organización es susceptible de ser depreciado con el paso del tiempo, en razón al “deterioro” de su capacidad productiva. Al aplicar el concepto de capital a variables ambientales se reconoce la finitud de su utilidad como recurso y el concepto de depreciación también es ampliado al agotamiento y la degradación de los recursos naturales. (Barraza & Gómez, 2005:130)

---

<sup>14</sup> Los principales agregados económicos son: el Producto Interno Bruto (PIB), el Producto Nacional Bruto (PNB), el Producto Nacional Neto (PNN), Ingreso Nacional.

Para ello, los registros no deben ser inmóviles o estáticos sino dinámicos, para que ayuden al control y conservación de los bienes ambientales y naturales, pues es indudable en el hombre la necesidad de dichos recursos para un apropiado desarrollo económico, social y cultural. No obstante, esto no debe ser excusa para que se haga uso ilimitado e incorrecto del ambiente, realidad a la que le apuesta la contabilidad puesto que ésta organiza, controla y evalúa una empresa, además de que no se puede pensar un negocio sin contabilidad porque tiende al desorden, al caos y a la destrucción. Aún más, “La contabilización de aspectos ambientales adquiere creciente relevancia para las empresas, en la medida que el deterioro ambiental se convierte en un problema social y político a través de todo el mundo” (Bischhoffhausen, 2003:43). El que sabe cuánto debe, sabrá cuánto tiene y con qué cuenta; así mismo es la naturaleza, porque si sabemos qué le sucede, qué tiene, sabremos cómo ayudarla.

En consecuencia, Barraza & Gómez (2005) van a señalar que la intención de la contabilidad ambiental macroeconómica es mostrar la interacción entre el ambiente y la actividad económica, esto se ve reflejado en el sistema de cuentas ambientales, las cuales permitirán trazar políticas de desarrollo; No obstante, la representación monetaria del valor de los recursos renovables y no renovables, sobretodo de aquellos que no son de transacciones económicas en el mercado, ha sido una de las principales dificultades para su puesta en marcha.

La contabilidad, por consiguiente, no se había pensado fuera de escenarios meramente financieros; pero, con la contabilidad ambiental nace el proceso de generación, análisis y utilización de información no financiera destinada a concatenar las políticas económicas y ambientales de una empresa, de forma que haya un sostenimiento a través del tiempo a nivel social, cultural, económico y ecológico (Vargas, 2006), lo que implicará un cambio de paradigmas. En otras palabras, ver la contabilidad ambiental como:

...cuerpo de saber en el que están cifradas muchas de las esperanzas de reconstrucción de las prácticas contables, en su necesaria transformación de rutinaria labor técnico-instrumental en el mundo de las cifras, hacia una compleja dinámica de exploración y creación en el mundo de la vida. (Sarmiento, 2004: 206)

Por otro lado, los grandes inversionistas de capital, como los grupos pequeños de producción hacen parte de la denominada contabilidad ambiental privada, en cuanto a que, por parte de éstos, existe un interés público frente a lo ambiental a pesar de que sus operaciones sean de índole privado; además se caracteriza porque tiene su preponderancia en la disminución del impacto ambiental producto de la gestión de una organización.

Por consiguiente, las empresas deberán ser responsables ambientalmente por sus acciones; de ahí que las posturas de los entes económicos pueden ser de tres tipos: la primera, hostiles y descuidadas en la medida que ignoran la crisis ambiental y su normatividad; la segunda, no ignoran las cuestiones ambientales con el fin de evitar consecuencias legales; y por último, las que poseen políticas ambientales, además de cumplir con las normas (Barraza & Gómez, 2005). No obstante,

Se puede decir que la contabilidad ambiental es muy humana, comprendiendo las relaciones recíprocas existentes entre el medio ambiente, el desarrollo y la disciplina contable, siendo capaz de prever o resarcir en todo tiempo y lugar el daño ambiental. Sus mecanismos no estarán en función de la explotación (contabilidad ambiental desde el desarrollo económico) ni tampoco en el aprovechamiento eficaz de los recursos para sostener lo económico y lo ambiental (contabilidad desde el desarrollo sostenible) sino desde la preservación y conservación del medio ambiente desde la óptica del interés público de la colectividad en su totalidad. (Barraza & Gómez, 2005: 149)

Con lo expuesto anteriormente, cabe aclarar que **la contabilidad ambiental es una política económica**, que con el ánimo responder a las exigencias actuales a favor de la prevención, la disminución y el resarcimiento del detrimento natural por parte de la sociedad y de las empresas, surgen los costos, pasivos, gastos e ingresos ambientales. De hecho, alrededor de la contabilidad ambiental manan diversas perspectivas, conforme a su objetivo, mejor dicho:

...algunos orientados hacia el registro de aspectos ambientales en las cuentas nacionales, con énfasis en el uso de recursos naturales, otros, enfocados hacia la contabilidad administrativa, apoyando o integrando sistemas de gestión ambiental; por último, aquellos orientados...el efecto de los asuntos ambientales en los estados financieros. (Bischhoffhausen, 2003:44)

Por tanto, los costos ambientales son entendidos como los que previenen, eliminan, mitigan o reparan el daño ambiental y evidencian los aspectos ambientales en la actividad económica de la empresa colaborando con la protección del derredor (Bischhoffhausen, 2003). De igual forma, Leandro Cañibano (2000) señala que los costos surgen de políticas adoptadas por el ente económico para la conservación de los recursos renovables y no renovables, que han sido deteriorados a causa de las actividades propias de una organización; además, estos son de disímil complejidad, tales como: resguardo del recurso hídrico (superficiales y subterráneas), mejoría de la calidad del aire, gestión de residuos, disminución del ruido, estudio sobre productos, entre otros. De forma que el futuro de beneficios y crecimientos económicos, evidentemente será el producto de una prevención del deterioro ambiental.

Empero, uno de los problemas que se enfrenta la contabilidad ambiental es la identificación y adecuada clasificación de determinados costos ambientales, ya que no todas las acciones en pos de la mejor del ambiente pueden ser determinadas como costos ambientales (Barraza & Gómez, 2005).

Por otra parte, se entiende por pasivo ambiental, el riesgo de penalización por incumplimiento de normas, obligación de reparar daños al medio ambiente, reducciones de beneficios, obligación de instalar equipos costosos con el objetivo de reducir el impacto negativo ejercido sobre el ambiente, y la obligación legal de pagos futuros por actividades que amenazan adversamente el mundo natural. (Conesa et al., 2006). En consecuencia, la imposición de normas ambientales acarrea efectos significativos en las acciones económicas de la empresa, debido a que se hace necesario resarcir el daño ocasionado a la naturaleza; es decir, originan gastos y pasivos ambientales.

Cuando costos ambientales dan lugar a la formación de un pasivo, que cumpla con las condiciones de tal, estamos frente a un pasivo ambiental, que debe ser reconocido en los estados financieros. En el caso de montos conocidos, debe registrarse como pasivo Ambiental Exigible. En caso contrario, es decir, si el hecho es cierto, pero el monto no se ha precisado, debe registrarse como provisión Ambiental. Si el evento causante de la obligación aún no ha ocurrido, pero puede ocurrir, estamos ante una contingencia, no ante un pasivo. (Bischhoffhausen, 2003:46)

Por otra parte, hablar de gastos ambientales nos hace pensar en el importe que incurre una empresa para prevenir, reducir o reparar los daños ocasionados por las actividades ordinarias de éstas. Del mismo modo, Ariza (2000) señala que los gastos de tipo ambiental son aquellos sacrificios de bienes y servicios ambientales de periodos anteriores, necesarios para mitigar los impactos negativos que recaen sobre medio ambiente.

Como si fuera poco, en la contabilidad ambiental también hay ingresos de tipo ambiental, los cuales no conlleva la entrada de dinero a la empresa, sino que por adoptar comportamientos amigables con la naturaleza y el ambiente logran obtener beneficios tributarios y financieros (Ariza, 2000); al mismo tiempo que se puede evidenciar en el "...ahorro por

reutilización de material reciclado, ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante o ahorro de gastos por disminución del volumen de desechos, etc.” (Barraza & Gómez, 2005: 139).

#### **7.4.2 Noción de contabilidad ambiental como sistema de control**

Hasta ahora hemos vislumbrado e identificado en párrafos procedentes algunas características de la contabilidad ambiental; aspectos que la representarán fundamentalmente para entender su finalidad y campos en que se puede desempeñar. La contabilidad ambiental da un nuevo punto de vista de la realidad que capta, pues “...es un reflejo de la realidad ecosistémica, socio-cultural y económica que se genera a partir de las interrelaciones complejas que se dan entre los seres vivos” (Vargas, 2006:706).

Ahora bien, téngase en cuenta que entendemos por contabilidad como una ciencia empírica, que representa los fenómenos económicos de una organización y que son relevantes para la toma de decisiones por parte de sus usuarios (Estado, proveedores, clientes, entidades financieras, accionistas, directivos, entre otros); además, de ser una disciplina que genera discusiones teóricas frente a los problemas sociales.

Por tal razón, la contabilidad ambiental se debe concebir como alternativa y herramienta para el diseño de políticas ambientales gubernamentales y no gubernamentales; de manera que, permitan conocer la realidad económica-empresarial y mejorar la gestión organizacional ampliando los niveles de eficiencia y eficacia en la toma de decisiones, con el ánimo de prevenir y/o resarcir los efectos de éstas sobre el ambiente.

Ahora bien, así como se ha afirmado que el objeto de estudio de la contabilidad es el control debido a que ejerce su racionalidad controladora sobre todas las actividades económicas, sociales y ambientales de la sociedad. Por tanto, la contabilidad ambiental no es ajena a ser pensada desde el mismo aspecto, a pesar que su principal correlación y preocupación es por lo ambiental; ya que sobre la problemática medioambiental se ejerce control.

En consecuencia, un sistema de control es el conjunto de elementos interrelacionados que confluyen para lograr los objetivos propuestos por la organización, por ende el éxito de la misma y sin duda el del medio ambiente. Para ello, se hace necesario establecer algunos componentes que sirven como elementos en pos de la defensa y conservación del mundo ambiental, tales componentes son:

1. Conocimiento de la realidad (contexto).
2. Identificación del evento o situación objeto de control.
3. Detección de errores y las causas que los originaron.
4. Mecanismos de posibles soluciones.
5. Monitoreo de las actividades en cada uno de los componentes anteriormente establecidos.

Razón por la cual, el control desde la contabilidad ambiental se da en todos los aspectos de una organización, la sociedad, y el Estado; es decir, se lleva a cabo antes, durante y después de cada proceso o actividad de los agentes que intervienen en el ambiente. Esto desde una óptica de la integralidad, donde ésta sea una herramienta contable y organizacional provechosa que respalde el cumplimiento de políticas, objetivos y planes económicos y ambientales.

Por tanto, la contabilidad ambiental como sistema de control de los recursos naturales y ambientales, la entenderemos como el conjunto de elementos interrelacionados que confluyen para el logro de políticas ambientales en pos del cuidado de lo socio-ambiental; a través de un balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes (individuos, empresas y Estado) cuyos criterios, límites, caracterizaciones y actividades permitan reconocer y responder a los efectos negativos que hay sobre el mundo natural, es decir, proporcionar herramientas de prevención necesarias para mitigar y resarcir los impactos, que toda actividad económica que por pequeña que sea produce.

## 8. ASPECTOS METODOLÓGICOS

### *8.1 Diseño Metodológico*

El enfoque del trabajo investigativo es de tipo cualitativo porque apunta a la caracterización de la contabilidad ambiental como un sistema de control, a través de un diseño documental, que consiste en la recolección y revisión bibliográfica (libros, revistas, prensa e información de internet) relacionados con el tema. Esto genera la elaboración de resúmenes de los artículos seleccionados, además que permite una reflexión conceptual alrededor del tema.

### *8.2 Tipo de Investigación*

Todo tipo de investigación está relacionado intrínsecamente con los objetivos propuestos y con el nivel de conocimiento científico al que se quiere llegar con el estudio. Dichos niveles son: perceptual, aprehensivo, comprensivo e interrogativo, estos dependen de su profundidad y complejidad, por lo que cada nivel está conformado por varias categorías de objetivos que permiten su alcance.

El nivel de estudio que nos ocupa se encuentra enmarcado en un conocimiento superficial y externo, es decir, un nivel perceptual, que tiene como objetivos explorar y describir lo que se requiere conocer.

La investigación exploratoria consiste en inspeccionar lo que se ha dicho, escrito y teorizado alrededor de la contabilidad ambiental, ya que es un asunto poco conocido en los

disímiles contextos de la sociedad; de manera que, por medio de este escenario se dé la pauta necesaria para otros niveles investigativos.

Adicionalmente, la investigación descriptiva permite realizar una enunciación de las características acerca del evento que nos ocupa; teniendo en cuenta que, existen algunos aportes (de diversa índole) sobre este tema por parte de algunos teóricos nacionales y extranjeros.

En este sentido, el presente trabajo es fundamentalmente de tipo descriptivo, ya que éste supone que se haya dicho, escrito y teorizado alrededor del tema objeto de estudio. Por lo que, este nivel permite caracterizar la problemática ambiental desde la perspectiva contable, situación que en la actualidad aqueja a la sociedad pero que hasta ahora ha sido ignorado, a pesar de ser evidente a los sentidos del hombre.

## 9. CONCLUSIONES

Alrededor del concepto de contabilidad ambiental, se han desprendido diversos temas, los cuales se ha agrupado de la siguiente manera: pensamiento ambiental, desarrollo, cultura, contabilidad ambiental empresarial, cuentas ambientales, tributación ambiental, y control.

El aporte de la contabilidad no se puede quedar en responder a un crecimiento económico, sino de cara al mejoramiento del bienestar humano, social y ambiental. Es decir, la contabilidad es una disciplina que, además de responder a las exigencias económico-financieras de las organizaciones, va más allá de factores monetarios; es decir, se piensa y teoriza en aspectos sociales fuera una representación económica.

La esencia de la contabilidad está dada desde el control, por lo que su racionalidad controladora se establece en cada una de las actividades económicas del hombre, y su correlación de éste con el ambiente. Por ello, es inevitable que la contabilidad nacida de la sociedad no tienda a ésta para dar soluciones desde lo natural, lo cultural, lo político, y lo económico.

El control es concebido como herramienta de supervisión, vigilancia y monitoreo, de manera que es imprescindible fijarnos en éste para garantizar mediante la adopción de métodos de verificación y evaluación, la protección de los recursos naturales y ambientales impactados por las actividades económicas de la sociedad.

La contabilidad ambiental es concebida como una política, principalmente, económica debido a que tiende a dar respuestas monetarias desde aspectos ambientales. Sin embargo, la contabilidad ambiental, también, se convierte en mecanismo de prevención, evaluación y

corrección ejercido sobre las actividades de la sociedad, la empresa y el hombre, como respuesta al deterioro del mundo natural.

La contabilidad ambiental como sistema de control de los recursos naturales y ambientales, la entenderemos como el conjunto de elementos interrelacionados que confluyen para el logro de políticas ambientales en pos del cuidado de lo socio-ambiental; a través de un balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes (individuos, empresas y Estado) cuyos criterios, límites, caracterizaciones y actividades permitan reconocer y responder a los efectos negativos que hay sobre el mundo natural, es decir, proporcionar herramientas de prevención necesarias para mitigar y resarcir los impactos, que toda actividad económica, por pequeña que sea produce.

## 10. RECOMENDACIONES

Este trabajo nos ha presentado hasta ahora un acercamiento respecto a la contabilidad ambiental y su estrecha relación con el control; sin embargo, esta situación no está del todo determinada, por lo que quedan nuevos temas pendientes por desarrollar. Así las cosas, es importante tener como temas para futuros proyecto o trabajos académicos, los siguientes:

1. Analizar la entronización de cuentas ambientales a las cuentas convencionales, de manera que se genere un informe “real” de la situación económico-social y ambiental de las organizaciones.
2. Analizar la contribución de la contabilidad en la resolución de los impactos ambientales generados por las diferentes actividades económicas, en el sentido de proponer esquemas de medición y valoración del ambiente; ya que no es fácil establecer si un determinado recurso es satisfactoriamente valorado o medido como para dársele un taxativo coeficiente monetario.
3. Proponer estrategias, frente al papel de la contabilidad en el Control y Gestión de los recursos naturales y ambientales, que ayuden a la implementación de la contabilidad ambiental en las organizaciones.
4. Generar elementos de evaluación de cada uno de los componentes de un sistema de control, en aras verificar el cumplimiento de los componentes con el fin de elevar el nivel eficacia en la protección del medio ambiente y natural.

## 11. GLOSARIO

**Abióticos:** “No viviente; la porción abiótica de un ecosistema que comprende el suelo, las rocas, el agua y la atmosfera” (Audesirk et al. 2003:893).

**Argüir:** Referido a argumentar.

**Axiomas:** Proposición tan clara y evidente que se admite sin necesidad de demostración (Diccionario Práctico del Estudiante: Real Academia Española).

**Biodiversidad.** “Número total de especies que integran un ecosistema y la complejidad resultante de las relaciones entre ellas” (Audesirk et al. 2003:895).

**Bioenergético:** Estudio de las transformaciones energéticas en los organismos y sistemas vivos.

**Biosfera:** “Parte de la Tierra habitada por organismos vivos; incluye tanto componentes animados como inanimados” (Audesirk et al. 2003:895).

**Biótico:** Se refiere a vivo. Viviente.

**Biotopo:** “Lugar con las características ambientales adecuadas para que se desarrolle en él una determinada comunidad de seres vivos” (Diccionario Práctico del Estudiante: Real Academia Española)

**Coníferas:** “Miembro de las traqueofitas (Coniferophyta) que se reproducen mediante semillas que se forman dentro de conos y conservan sus hojas durante todo el año” (Audesirk et al. 2003:898).

**Diversidad:** Variedad y diferencia que algunas cosas pueden presentar entre sí.

**Ecosfera:** “Es el conjunto de biosfera y ecosistema, es decir, el ecosistema completo que existe en la biosfera” (Fraume, 2006: 162).

**Erosión:** “Destrucción, deterioro y eliminación del suelo por la acción de los elementos, como la abrasiva ejercida por el agua de escorrentía superficial, es decir, ríos y torrentes. Los factores que acentúan la erosión del suelo son el clima, la precipitación y la velocidad del viento (...) los fenómenos naturales como terremotos y factores humanos como tala indiscriminada, quema subsecuente, y pastoreo en exceso” (Fraume, 2006: 179).

**Microclima:** “Clima local de una zona pequeñísima, como la porción enterrada de una roca, el interior de una materia podrida, o el centro de un montón de desechos orgánicos” (Turk et al.).

**Simbiosis:** “Interacción estrecha entre organismos de diferentes especies durante un periodo prolongado. Una de las dos especies, o ambas, podrían beneficiarse por la asociación o (en el caso del parasitismo) uno de los participantes podría salir perjudicado. la simbiosis incluye parasitismo, mutualismo y comensalismo” (Audesirk et al. 2003:915).

## 12. REFERENCIAS

- Aguirre, D. (2002). Una Propuesta de Investigación. Valoración de la Inversión Ambiental en el Área Metropolitana del Valle de Aburra. *Visión contable 3*, Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana, 115-130.
- Angulo, A. (2007): Medio Ambiente y Tributación. *Revista Management* Universidad de San Buenaventura, 16 (28) ,73-82.
- Ariza, D. (2000). Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista Legis del Contador estudios sobre la Disciplina Contable (4)*, 161-191.
- Barraza F., E., Gómez., M., E. (2005). *Aproximación a un concepto de contabilidad ambiental*. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia.
- Bermúdez, H (2000). El Control. En Esbozo de la Auditoria Estatutaria y el control Interno en las Organizaciones Privadas. *Revista cuadernos de contabilidad 1 (7)*, 116-145. Consultado el 11 de julio de 2012, en el URL:[http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol1\\_n\\_7/vol1\\_7\\_6.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol1_n_7/vol1_7_6.pdf)
- Bonilla C., E., Rodríguez S., P. (2005) *Más allá del dilema de los métodos: la investigación en ciencias sociales* (3ra ed.). Bogotá, DC: Grupo editorial Norma.
- Bischhoffhausen, W (2003). Estados Financieros y Medio Ambiente. *Memorias XVII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 43-50.
- Congreso de la República de Colombia (1991). Constitución Política de Colombia.
- Congreso de la República de Colombia (1992). Ley 29 de 1992.

Congreso de la República de Colombia (1994). Ley 165 de 1994.

Congreso de la República de Colombia (1997). Ley 373 de 1997.

Decreto Reglamentario 2649 de 1993, §0084. PUC (2007): Legis Editores.

Díaz, A. (1996). Contabilidad Social y Estratégica. Espacio de proyección para el profesional de la Contaduría. *Revista Lúmina (1)*. Universidad de Manizales, 45-52.

Franco, R. (2001). Evolución histórica del control. *Revista Legis del Contador estudios sobre la Disciplina Contable (5)*, 195-222.

Franco, R. (2009). Contabilidad y control ambiental. *Revista Lúmina (10)*. Universidad de Manizales, 33-58.

Fraume, J. (2006). *Diccionario Ambiental*. Bogotá DC.: ECOE Ediciones

García, E. (2004). Control, Contabilidad, y Sociedad. Un asunto para Re-pensar. *Revista Lúmina (5)*. Universidad de Manizales, 237-254.

García, E., Calvo., A. (1997). Elementos Metodológicos para la Construcción del Control Económico Ambiental. *Argumentos contables. XIII congreso colombiano de Contadores Públicos. I Encuentro de contadores de la cuenca del Caribe. Colegio colombiano de Contadores Públicos Cartagena de Indias*, pp. 21-35.

Gertz, F. (6ª Ed). (2006). *Origen y evolución de la contabilidad ensayo histórico*. México D.F.: Trillas.

- Gil, J (2009). Retos de la contabilidad Frente a la Globalización: Perspectivas de la Teoría y la Investigación Contable. *En Conjunciones y Disertaciones. Pensando la Contabilidad en el S XXI*. Popayán: Universidad del Valle, Pontificia Universidad Javeriana. Universidad del Cauca, 101-126.
- Gómez M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia* (54), 55-78.
- Machado, M. (2004). Dimensiones de la Contabilidad Social. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria* (17), pp. 173-218
- Mantilla, E. (2006). La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria* (25), 133-160.
- Maldonado, J. (2000). Balance y Contabilidad social en Colombia mito o realidad [Versión electrónica]. *Cuadernos de contabilidad* 1 (10), 15-32. Consultado el 12 de julio de 2012 en el URL: [http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol1\\_10.htm](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol1_10.htm)
- Maya, A. (sf). *Desarrollo sustentable: Aproximaciones conceptuales*. Consultado el 18 de mayo de 2011 en el URL: <http://www.google.com.co/search?sclient=psy-ab&hl=es&site=&source=hp&q=DESARROLLO+SUSTENTABLE%3A+APROXIMACIONES+CONCEPTUALES.&btnK=Buscar+con+Google>
- Mejía, E. (2010). Análisis de los criterios de reconocimiento de las cuentas ambientales en los Estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros IAS – IFRS. *Revista Lúmina* (11). Universidad de Manizales, 114-137.
- Muñoz, J. (2008). *Evaluación de impactos ambientales. Temas ambientales*. Consultado el 09 de octubre de 2011 en el URL: [http://www.aulados.net/Temas\\_ambientales/EIA/EIA\\_Jorge\\_Oyarzun.pdf](http://www.aulados.net/Temas_ambientales/EIA/EIA_Jorge_Oyarzun.pdf)

- Muñoz, S. (2007). Control social: una perspectiva socio-política de la contabilidad. *Revista Lúmina* (08). Universidad de Manizales, 133-155.
- Ocampo, C., Rodríguez, C, Gómez, J (2008), Algunas Relaciones entre contabilidad y cultura. *Contaduría Universidad de Antioquia* (52), 215-258.
- Ortega, F (2007). Contabilidad ambiental en términos no monetarios. *XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos y Encuentro Contable Latinoamericano*, Medellín: Colegio de Contadores Públicos de Antioquia –Federación Colombiana de colegios de contadores públicos, 109-124.
- Ospina, C. (2006). Las Tramas de la Contabilidad: Trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. *Contaduría Universidad de Antioquia* (48),157- 186.
- Pelegrin, A., Urra, K. (2004). La contabilidad y el Medio Ambiente procedimiento para su evaluación y análisis desde la óptica de la gestión empresarial. *Quehacer científico. Revista de la Universidad Quetzalcóatl*, 1 (1) 88-96.
- Peña, J (2007). *Control, Auditoría, y Revisoría Fiscal incluye Contraloría y Ética Profesional*. Bogotá DC: ECOE Ediciones.
- Pereda, J. (2009) Contabilidad y Desarrollo Económico. El papel de los modelos contables de predicción especial referencia a las NIC'S. *Ponencia presentada en el simposio "Análisis y propuestas creativas ante los restos del nuevo entorno empresarial"*. Universidad ICESI y *Revista Estudios Generales*. Cali, Colombia, 1-28. Consultado el 11 de octubre de 2011 en el URL: <http://www.elcriterio.com/revista/ajoica/contenidos4/contabilidadydesarrolloca09.pdf>
- Pinilla, J. (2000). Teoría básica de la auditoría integral. *Revista Legis del Contador estudios sobre la Disciplina Contable* (2), 133-153.

- Quinche, F (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista facultad de ciencias económicas Universidad Militar Nueva Granada.*, XVI (1), 197-216. consultado el 30 de septiembre de 2011 en el [URL: http://www.umeng.edu.co/www./resources/art-13.pdf](http://www.umeng.edu.co/www./resources/art-13.pdf)
- Sánchez, G. (2002) Desarrollo y Medio Ambiente: Una mirada a Colombia. Economía y Desarrollo. Fundación Universidad Autónoma de Colombia. 1 (1), 79-98.
- Sarmiento, H (1996). La Urdimbre del Quipus. Elementos para una Abordaje Crítico al Objeto de Estudio de la Contabilidad [primera parte]. *Revista Lúmina (1)*. Universidad de Manizales, 31-44. Consultado el 28 de noviembre del 2011, en el URL: <https://www.box.com/shared/znodc58ipvcuhgpjtec0>
- Sarmiento, H (1999). La Urdimbre del Quipus. Una discusión Taxonómica acerca del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad [segunda parte]. *Revista Lúmina (3)*. Universidad de Manizales, 101-116. Consultado el 28 de noviembre del 2011, en el URL: <https://www.box.com/shared/8qtfvbhxbf7ymmehqu99>
- Sarmiento, H (2004). Contra el currículo Inculco. La Racionalidad Ambiental y la pedagogía Alternativa en la Nueva Formación Contable. *Revista Lúmina (5)*. Universidad de Manizales, 195-208.
- Sarmiento, H (2007). Hacia una línea de investigación en contabilidad y medio ambiente. *Cuerdas & Nudos. Aportes de la Investigación Contable al Desarrollo y Futuro de la Nación Colombiana*. Universidad de Manizales – FENECOP, 111-123.
- Sarmiento, H. (2007). Retorno a la idea. Elementos metodológicos para la construcción de conceptos propedéuticos de investigación contable. *Revista Lúmina (08)*. Universidad de Manizales, 43-57.

Suárez, J. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. *Revista Legis del Contador estudios sobre la Disciplina Contable* (5), 134-194.

Sunder, S (2005). *Teoría de la Contabilidad y el Control*. 1ª ed. Esp., Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

UICN. Proteger la red de la vida. *Comunicado de prensa*. Junio 19 de 2012. Consultado el 30 de junio de 2012 en URL: <http://www.iucn.org/es/medios/comunicados/?10167/Proteger-la-red-de-la-vida>

UICN. *The IUCN Red List of Threatened Species*. Consultado el 30 de junio de 2012 en URL: <http://www.iucnredlist.org/about/summary-statistics>

Vargas, L. (2009). El concepto de contabilidad ambiental: una reflexión desde diferentes enfoques y visiones. *I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*. Universidad de Manizales, 693-708.