

ISSN 0121-5337 [Impreso]
ISSN 2539-0104 [En línea]

Revista Visión Contable

Publicación de la Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA
N° 17, pp. 189 Medellín-Colombia. Enero-Junio de 2018. DOI: 10.24142/rvc

ρεπιστη
Σισιον
Χονταβλε

17

 Ediciones
UNAULA

Revista Visión Contable N° 17

Enero-Junio de 2018

ISSN 0121-5337 (Impreso)

ISSN 2539-0104 (En línea)

DOI: 10.24142/rvc



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons
Atribución - No Comercial 4.0 Internacional

Universidad Autónoma Latinoamericana

Facultad de Contaduría Pública

Carrera 55 N° 49-51

Tel. (57) (4) 511 21 99 Ext. 203

Medellín, Colombia.

www.unaula.edu.co

E-mail: revista.visioncontable@unaula.edu.co

OJS: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable>

Google Académico: <https://goo.gl/v10QoW>

Rector

José Rodrigo Flórez Ruiz

Vicerrectora Administrativa

Carmen Alicia Úsuga Castaño

Vicerrector Académico

Julián Santiago Vásquez Roldán

Vicerrector de Investigación

Salim Chalela Naffah

Decano Facultad de Contaduría Pública

Hugo Alejandro Palacio Jaramillo

Director editorial Revista Visión Contable

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Asistencia y asesoría técnica editorial

Journals & Authors

Revisión de redacción y estilo

Journals & Authors

Diseño y diagramación

María Isabel Arango Franco

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

Anthony Tinker

Baruch College at the City University of New York,
Estados Unidos.

Pablo Archel Domench

Universidad Pública de Navarra, España.

Francisco Carrasco Fenech

Universidad Pablo de Olavide – Universidad de
Sevilla, España.

Carlos Larrinaga González

Universidad de Burgos, España.

COMITÉ CIENTÍFICO NACIONAL

Fabiola Loaiza Robles

Universidad de la Salle, Colombia.

Jairo Alonso Bautista

Universidad Santo Tomás, Colombia.

Héctor José Sarmiento Ramírez

Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid,
Colombia.

Marco Antonio Machado Rivera

Universidad de Antioquia, Colombia.

Hernán Carlos Bustamante

Universidad Autónoma Latinoamericana, Colombia.

AUTORES

Colombia

Bernardo Angarita de la Cruz

Diego Fernando Rodríguez Jiménez

José Fabián Ríos Obando

Juan David Cardona

Pamela Carolina Valdés Vásquez

Pedro Pablo Salazar Carvajal

Wilson Eduardo Romero Palacios

Cuba

Alcides Antúnez Sánchez

Venezuela

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi

EVALUADORES

Colombia

Andrea Vaca López

Carlos Eduardo Castaño Ríos

Fabián Leonardo Quinche Martín

Julián Andrés Ríos Obando

Julieth Sorany Alzate Giraldo

María Yaniced Balbin

Marlon David García Jiménez

Nancy Edith Arévalo Galindo

Ximena Sánchez Mayorga

España

Ander Ibarloza Arrizabalaga

Francisco Javier Andrades

México

Patricia Michel Vásquez

La *Revista Visión Contable* es una publicación académica que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones o avances de la disciplina contable. La *Revista Visión Contable* es un espacio para la socialización del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. Las ideas, conceptos y argumentos expresados en cada uno de los artículos son responsabilidad exclusiva de los autores y no comprometen a la Facultad ni a la Universidad.

Contenido

Editorial 5

La comunicación de la información contable: de un lenguaje técnico a un lenguaje tecnológico 9
Laura Ana Marcotrigiano Zoppi
[Venezuela]

Balance de las publicaciones que abordan el concepto de contabilidad ambiental en revistas contables colombianas 26
Diego Fernando Rodríguez Jiménez,
Pamela Carolina Valdés Vásquez
[Colombia]

Representaciones sociales de los habitantes de Cali sobre la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos 81
José Fabián Ríos Obando, Bernardo Angarita de la Cruz,
Wilson Eduardo Romero Palacios
[Colombia]

La fórmula estimulación/recompensa en el Derecho Administrativo Ambiental. Visión desde la administración estratégica por los sujetos de gestión 111
Alcides Antúñez Sánchez
[Cuba]

Principios de la contabilidad pura 141
Pedro Pablo Salazar Carvajal
[Colombia]

Exhortación por una perspectiva crítica de investigación en contabilidad coherente 159
Juan David Cardona Henández
[Colombia]

EDITORIAL

Las dinámicas propias del saber contable generan tránsitos en las discusiones disciplinares, esto es notorio en el mundo académico tanto a nivel investigativo como educativo. Es así que la inclusión de visiones complementarias al saber mismo surge como entendimiento social de la carente capacidad de hacer frente a las problemáticas sociales desde un solo campo del conocimiento.

Los modelos de indexación de las revistas nacionales parecieran comprender tal situación y validar esta interlocución de saberes, generando la presión hacia la producción de revistas de carácter científico interdisciplinarias. Este panorama ofrece, a editores, articulistas, lectores y evaluadores, un escenario para la reflexión y el análisis de la necesidad de cooperación en el conocimiento, como requisito para dar mejores respuestas a las problemáticas civilizatorias sociales cada vez más complejas y, en contraposición, la hiperespecialización del conocimiento que sustrae de su análisis las visiones de disciplinas no relacionadas con el campo de estudio particular.

Cabría entonces la reflexión sobre la importancia de las revistas disciplinares en este escenario, puesto que si bien el diálogo de saberes es fundamental cuando sus objetos, métodos y construcciones teóricas han sido suficientemente abordadas y acordadas en sus comunidades académicas; si estas mismas discusiones no han sido desarrolladas totalmente, se entiende la necesidad de seguir las realizando para fortalecer los constructos en el seno mismo del saber particular.

La manera en que se hace frente a esta incertidumbre desde las revistas está constituida por la orientación sobre los temas publicables, conforme a las orientaciones a los autores e intereses en los públicos objetivo, y se puede evidenciar que cada vez se hace más frecuente encontrar discusiones sobre organización, en todos sus frentes, dentro de las diferentes publicaciones científicas contables. ¿Constituye esta realidad un indicio de “indisciplina” contable o es acaso el resultado de la comprensión de las nuevas dinámicas sociales lo que provoca este diálogo interdisciplinar?

En este escenario, se hace plausible el esfuerzo que las instituciones, sus grupos de investigación, académicos y comunidades contables realizan por mantener vigentes los diálogos disciplinares, aun cuando los modelos de

indexación están en contravía de permitir su reconocimiento en el escenario nacional. Tal vez lo que es necesario repensar es el modelo en sí, más que la manera en que se realizan las publicaciones; solo potenciando la capacidad de producción disciplinar nacional será posible lograr su visibilidad internacional, por tanto, es importante incentivar la elaboración, uso, distribución, divulgación y apropiación social del conocimiento.

Como Directora Editorial, agradezco este reto profesional; y es necesario enunciarlo así, no solo por el compromiso que trae consigo esta responsabilidad, sino también por el escenario previamente descrito. La labor encomendada se constituye en un desafío personal de mantener y llevar a escenarios de posicionamiento nacional e internacional el legado que durante 27 años se ha mantenido vigente, haciendo frente a las condiciones de contexto próximo y a las tendencias nacionales e internacionales en la disciplina y la producción académica contable.

Agradezco a ustedes, nuestros lectores, el posibilitar que este proyecto editorial permanezca en el tiempo, y a quienes con sus aportes permiten que académicos como yo continuemos entablando los diálogos disciplinares para llevar un mensaje renovador y esperanzador a la comunidad contable.

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Directora Editorial

Revista Visión Contable

1

ARTÍCULO

La comunicación de la información contable: de un lenguaje técnico a un lenguaje tecnológico

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi^a

Información del artículo

Recibido: 20 de noviembre/2017

Aceptado: 21 de marzo/2018

Clasificación JEL

M41

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a1>

Sugerencia de citación

• Marcotrigiano Zoppi, L.A. (2018). Revista Visión Contable, 17, 9-24. doi: 10.24142/rvc.n17a1

The communication of the accounting information: a language to provide technical support for a technological language

Resumen

La contabilidad es conocida como el lenguaje de los negocios y, por tanto, comunica información a través de los estados financieros de propósito general. Como consecuencia de los avances tecnológicos, surge el eXtensible Business Reporting Language (XBRL), el cual permite que los usuarios consulten la información y la construyan a la medida de sus necesidades. La investigación tiene como objetivo determinar las consecuencias de la comunicación de la información financiera de las empresas, utilizando el XBRL. Entre las conclusiones resalta que, a pesar de que por ahora la mayoría de las empresas no cuentan con la capacidad tecnológica necesaria, el XBRL se ha erigido como un medio alternativo para comunicar información, facilitando la transmisión de esta de una forma clara y transparente.

Palabras clave:

Contabilidad, estados financieros de propósito general, XBRL.

Abstract

Accounting is known as the language of business and, therefore, communicates information through general purpose financial statements. As a consequence of the technological advances, the eXtensible Business Reporting Language (XBRL) arises, which allows users to consult the information and build it according to their needs. The objective of the investigation is to determine the consequences of the communication of the financial information of the companies, using the XBRL. Among the conclusions highlights that, although for the moment most of the companies do not have the necessary technological capacity, the XBRL has been erected as an alternative means to communicate information, facilitating the transmission of this in a clear and transparent way.

Key words:

accounting, general purpose financial statements, XBRL.

^a Licenciada en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela), Licenciada en Administración (Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela), Magíster en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela), estudiante del Doctorado en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela). Profesora perteneciente a la Cátedra de Contabilidad General y Superior del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela

1. Introducción

La globalización es un proceso que ha tenido un gran auge en las últimas décadas, trayendo como consecuencia que no existan fronteras entre los países, pues la economía, los negocios, el comercio y las finanzas pasan a estar conectadas a escala mundial, eliminándose casi totalmente las fronteras en cuanto al flujo de la información de las empresas.

La globalización de la economía y las finanzas fue el preámbulo para la inevitable globalización de la contabilidad, la cual comenzó en la década de 1960 con la iniciativa de conformar un Grupo de Estudio Internacional de Contadores (Accountants International Study Group o AISG), la cual evolucionó en el año 1973 con la creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee* o IASC) que, a su vez, se perfeccionó en el año 2001 con una reestructuración que lo convirtió en el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (*International Accounting Standards Board* o IASB) y se fortaleció en el año 2004, cuando se firmó el Acuerdo Norwalk, a través del cual dos de los organismos emisores de regulaciones internacionales de contabilidad más importantes a nivel mundial (IASB y *Financial Accounting Standards Board* o FASB) decidieron unir sus esfuerzos en aras de emitir un único conjunto de normas de contabilidad de aplicación internacional, comenzando con la emisión de un nuevo marco conceptual, en el cual se esgrimieran los fundamentos de dichas normas.

Asimismo, la globalización también procuró y requirió evoluciones a nivel tecnológico, ya que en un mundo globalizado, en donde las decisiones se deben tomar rápidamente, se necesitan respuestas más rápidas e instrumentos capaces de satisfacer las distintas necesidades de información de diversas personas en todo el mundo. La contabilidad no escapó de esta realidad, debido a que, en un mundo globalizado, la información financiera de las empresas resulta una herramienta indispensable en la toma de decisiones del día a día, por parte de usuarios que se encuentran alrededor del mundo.

Fue necesario entonces idear un sistema que permitiera a las empresas transmitir su información económica y financiera a los usuarios externos a ella, de forma tal que dichos usuarios pudieran acceder a la información que necesitaban de manera rápida, segura y confiable, asegurando que se cumpliera el interés público y que les permitiera, también, consultar la información que necesitaban, e incluso construirla a la medida de sus nece-

sidades, sin que las empresas tuvieran que incurrir en costos adicionales de preparación de la información.

En este sentido, en el año 1998 fue presentado el *eXtensible Business Reporting Language*, mejor conocido por sus siglas XBRL, el cual es un lenguaje XML desarrollado, principalmente, bajo la dirección de Charles Hoffman, el cual tiene como finalidad comunicar efectivamente y de manera electrónica los datos financieros de las empresas, permitiendo, además, la integración de dichos datos y su transmisión a otros sistemas operativos, programas y aplicaciones, todo esto mediante el uso de la plataforma del internet.

El XBRL viene a sustituir la comunicación de la información financiera de las empresas, que antes se hacía utilizando otro *software*, como Microsoft Office, PDF, HTML, textos y otros, permitiendo básicamente dos cosas: construir la información financiera de las empresas a partir de los datos proporcionados en el sistema, e interrelacionar los datos y la información existente con la finalidad de facilitar el análisis de la información; todo esto a la medida de las necesidades de cada usuario en particular.

De esta forma, el uso del lenguaje XBRL representa una opción distinta a la forma tradicional como las empresas comunican su información financiera a los usuarios interesados en ella para su toma de decisiones, ya que permite que cada uno de ellos construya la información que necesita a partir de los datos “aislados” proporcionados por las organizaciones. De esta forma, el XBRL puede ser visto como el lenguaje tecnológico utilizado por las empresas, en un mundo globalizado, para comunicar información a los usuarios interesados.

Por otra parte, se sabe que, incluso hasta la actualidad, la forma utilizada por excelencia para la comunicación de información de las empresas a los usuarios es a través de los estados financieros y otra información financiera relacionada, y que estos documentos, como son emitidos por las empresas para ser utilizados por un amplio grupo de usuarios, se han denominado estados financieros de propósito general, medio de comunicación que se ha constituido por excelencia como el lenguaje técnico de la contabilidad.

Tradicionalmente, se entiende que, tal y como lo indica su nombre, los estados financieros de propósito general son utilizados para comunicar información que es común a todos los usuarios, por lo que el XBRL permite que las necesidades particulares de información de ese gran número de usuarios puedan ser satisfechas. Sin embargo, cabe aclarar que el lenguaje XBRL no sustituye la preparación y presentación de los estados financie-

ros de propósito general tradicionales que presentan las empresas. En este sentido, las entidades deben seguir preparando estos estados financieros, ya sea para fines legales o para ofrecer información general que pueda ser utilizada por todos los usuarios para su toma de decisiones.

El lenguaje tecnológico y la plataforma de internet facilitan la comunicación de la información financiera de las empresas, de forma que pueda ser utilizada por todos los usuarios para satisfacer sus necesidades particulares de información. A través del lenguaje XBRL, las empresas presentarían un conjunto de datos que constituyen la base para que los usuarios de la información construyan “estados financieros” a la medida de sus necesidades.

Por todo lo antes expuesto, el objetivo de la investigación que se presenta es determinar las consecuencias de los cambios en la forma de comunicar la información financiera de las empresas, comparando la forma tradicional (los estados financieros de propósito general emitidos por las empresas, entendido como el lenguaje técnico de la contabilidad) con la forma tecnológica (el uso del lenguaje XBRL para la transmisión de la información, entendido como el lenguaje tecnológico de la contabilidad).

Para lograr el objetivo planteado se utilizó una metodología cualitativa, apoyándose en fuentes secundarias. La investigación se presenta, fundamentalmente, en cuatro partes: se comienza hablando acerca de la contabilidad como el lenguaje de los negocios; posteriormente, se trata acerca de los estados financieros de propósito general como lenguaje técnico usado por la contabilidad para comunicar la información financiera de las empresas; a continuación, se hace una aproximación al funcionamiento del XBRL como lenguaje técnico de la contabilidad; y, finalmente, se explica cómo la forma de comunicar la información financiera ha transitado desde un lenguaje técnico a uno tecnológico, y algunas consecuencias de dicho tránsito.

2. El lenguaje de los negocios

Tal y como lo expresan Kieso y Weigandt (2006), la contabilidad puede ser entendida, al mismo tiempo, como una actividad de servicio, una disciplina descriptiva y analítica, y un sistema de información, dado que identifica, cuantifica y registra los distintos sucesos y transacciones que se llevan a cabo dentro de una entidad (disciplina descriptiva y analítica), los cuales, posteriormente, comunica a una amplia gama de usuarios que están interesados en dicha información para tomar sus decisiones (sistema de informa-

ción), logrando así suministrar información útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios (actividad de servicio).

Dependiendo de los objetivos que persiga, la contabilidad se divide, básicamente, en dos áreas fundamentales: la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa. La contabilidad financiera “es el proceso que culmina con la elaboración de los estados financieros relacionados con la empresa completa” (Kieso & Weigandt, 2006, p. 5) y que puede ser de interés tanto para usuarios internos como externos. Por su parte, la contabilidad administrativa es el proceso a través del cual se identifica, mide, acumula, analiza, interpreta, elabora y comunica “la información financiera que usa internamente la gerencia para planear, evaluar y controlar los recursos de una organización, y asegurar el uso y registro apropiado de dichos recursos” (Kieso & Weigandt, 2006, p. 5), por lo que los usuarios a los cuales se destina esta información son solo personas internas a las empresas, relacionadas con la operatividad y el funcionamiento de la misma.

De esta forma, sin importar el usuario cuyas necesidades de información se satisfagan, la contabilidad es siempre una actividad de servicio, debido a que comunica información de las empresas a personas que la necesitan. Evidencia de esto es el hecho de que la contabilidad y su entorno se retroalimentan constantemente formando parte de un ciclo bidireccional, en el cual las empresas comunican su información económica y financiera a los distintos usuarios interesados que, a su vez, toman decisiones que podrían modificar (o no) el entorno que rodea a dichas organizaciones y que, posteriormente, este entorno modificaría las necesidades de información de los usuarios, trayendo como consecuencia que cambie la propia contabilidad y la forma de comunicar sus resultados.

En este sentido, Romero (2006) establece que la contabilidad es el lenguaje de los negocios, ya que constituye “la forma por medio de la cual las entidades comunican su situación financiera, el resultado de sus operaciones, los cambios en la situación financiera y en la inversión de los propietarios o patrocinadores” (p. 244), entendiendo que la información financiera presentada por las empresas es toda aquella información que represente y comunique a los usuarios, en general, la situación financiera y el desempeño de la entidad que informa, de tal manera que sea útil para la toma de decisiones económicas por parte de dichos usuarios (incluyendo los estados financieros y cualquier otra información relacionada).

Ahora, básicamente, la forma como se comunica la información financiera de las empresas son los estados financieros, pues estos proporcionan a

los usuarios información que les permite evaluar los cambios en el patrimonio de la empresa, derivados de las transacciones ocurridas en el pasado, y que permiten proyectar el comportamiento futuro de las transacciones. De esta forma, dichos estados se constituyen en “la manifestación fundamental de la información financiera, pues representan la forma primordial de comunicar información contable-financiera” (Romero, 2006, p. 244).

Es así como a lo largo de los años, y desde la principal corriente del pensamiento contable, se ha entendido que la contabilidad es el lenguaje de los negocios: en ellos, las personas que allí participan deben tomar decisiones y para hacerlo requieren de elementos confiables que les permitan analizar la información que se presenta. La contabilidad, desde un punto de vista pragmático, representa el proceso a través del cual se recopilan, clasifican, analizan y registran las transacciones, eventos, hechos y condiciones que suceden dentro de una empresa, la cual, a su vez, es comunicada (de forma sintetizada y resumida) a los usuarios interesados a través de los estados financieros, los cuales contienen información concerniente a las distintas áreas, funciones y procesos desarrollados por las empresas para lograr sus objetivos mercantiles.

En este orden de ideas, los estados financieros representan el código lingüístico y la estructura que subyace al funcionamiento de los negocios, y su análisis e interpretación permite la planificación y la toma de decisiones dentro de un contexto financiero y económico cada vez más complejo, permitiendo obtener un mejor aprovechamiento de los recursos y conseguir ventajas competitivas.

Este código lingüístico ha estado caracterizado, a lo largo de la historia de la contabilidad, por ciertas normas y reglas denominadas Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCGA), que son aquellas guías y convenciones que permiten que la información financiera presentada sea de utilidad para la toma de decisiones, pues todos los participantes del proceso de comunicar información (preparadores de la información, auditores y usuarios) conocen y utilizan el mismo lenguaje y, por tanto, lo comprenden.

Siendo así, la mejor y más reconocida forma de comunicar la información de y desde las empresas ha sido la preparación y presentación de estados financieros denominados de propósito general, que son los presentados por las empresas y dirigidos a ser utilizados por una amplia gama de usuarios, con necesidades de información distintas, pero que individualmente no están en posición de exigir informes a las medidas de sus necesidades particulares de información.

Por otra parte, incluso desde la óptica de los mercados de valores, se ha entendido que la contabilidad es el lenguaje de los negocios y que el código lingüístico por excelencia son los estados financieros de propósito general, ya que las empresas deben presentar su información financiera, la cual se constituye en su tarjeta de presentación para que los inversionistas tomen sus decisiones.

Sin embargo, en un mundo globalizado, y sobre todo para los mercados financieros, la comunicación de información a través de los estados financieros de propósito general sí puede llegar a ser sustituida por el uso del lenguaje XBRL, debido a que permite, como ya se ha dicho previamente, que los usuarios construyan la información que necesitan para su toma de decisiones.

La contabilidad, entonces, se configura como el lenguaje de los negocios, puesto que permite vincular a las empresas con las personas interesadas en sus actividades. Como todo lenguaje, comunica información (en este caso económica y financiera), tiene una utilidad (permite la toma de decisiones) y permite la retroalimentación (dado que las decisiones que toman los usuarios podrían modificar el entorno que rodea a la contabilidad).

3. Los estados financieros de propósito general

Para que los estados financieros cumplan con el propósito de ser útiles para la toma de decisiones de los usuarios, deben cumplir con determinadas normas y reglas, elaboradas para lograr que todos los participantes en el proceso de comunicación de la información (contadores, preparadores, auditores y usuarios) comprendan lo que se presenta en los estados financieros.

En la actualidad, y debido a la globalización financiera, las reglas contables deben ser de carácter internacional y el organismo reconocido internacionalmente para emitirlas es el IASB. Estas normas son conocidas como NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) y NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), y luego de su emisión cada jurisdicción decide acerca de las condiciones de su aplicación. Cabe recordar en este aparte que el IASB fue constituido en el año 2001 como organismo sucesor del IASC, que comenzó sus labores a partir del año 1973, y que asumió como propias todas las normas existentes en el año 2001, algunas de las cuales han sido modificadas a través de los años.

Desde un punto de vista doctrinario, Romero (2006) define los estados financieros como “documentos que presentan la situación financiera, el resultado de las operaciones o actividades y los cambios en la situación financiera de una entidad económica” (p. 244), pues representan de forma estructurada la situación y el desarrollo financieros de una entidad.

Asimismo, Kieso y Weigandt (2006) establecen que los estados financieros son “un medio de comunicación formalizado y estructurado”, y aclaran que para reconocer una partida en dichos estados financieros, esta “debe caber dentro de la definición de elemento, ser medible con suficiente certeza y ser pertinente y confiable” (p. 48), por lo que debe cumplirse con los criterios establecidos en las normas contables para la incorporación de un evento, suceso, condición o transacción en la información que va a ser comunicada a los usuarios.

De esta forma, quien comunica la información tiene la obligación de clasificar como activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto las partidas que sean afectadas en dicho evento, suceso, condición o transacción, de acuerdo a los requisitos establecidos en la norma contable, y en un todo de acuerdo con el lenguaje técnico preestablecido. Desde esta óptica, puede observarse que el objetivo fundamental de los estados financieros es “comunicar información útil al usuario general en el proceso de toma de decisiones” (Romero, 2006, p. 245).

Actualmente, desde la óptica de la norma contable internacional, se habla de estados financieros con propósito general, entendidos estos de dos formas distintas en cada uno de los marcos conceptuales existentes: el primero emitido en el año 1989 por el IASC y adoptado en el 2001 por el IASB; y el segundo emitido en el año 2010 de forma conjunta por el IASB y el FASB.

Por una parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (International Accounting Standard Committee [IASC], 1989) establece que los estados financieros elaborados con propósitos generales son aquellos que:

se preparan y presentan al menos anualmente, y se dirigen a cubrir las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios. Algunos de estos usuarios pueden exigir, y tienen el poder de obtener, otra información adicional a la contenida en los estados financieros. Sin embargo, muchos de ellos confían en los estados contables como su principal fuente de información financiera y, por tanto, estos estados deben ser preparados y presentados teniendo en cuenta las necesidades de los citados usuarios. (p. 36).

De esta manera, el IASC separa los estados financieros de cualquier otro tipo de informes especiales, tales como prospectos bursátiles, informes fiscales y similares, cuadros explicativos, informes de la gerencia y cualquier otra información basada en (o que busque explicar) alguna información incluida (o no) en el cuerpo de estos estados. Asimismo, aclara que los estados financieros con propósito general deben satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios y entre ellos menciona a los inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores, clientes, Gobierno, organismos públicos y a la sociedad en general.

Finalmente, trata acerca del papel de la gerencia de las empresas en el proceso de elaboración de la información financiera, aclarando que la principal responsabilidad por la información presentada por las empresas en los estados financieros es de la gerencia.

Siendo así, según lo expuesto en el Marco Conceptual (IASC, 1989), los estados financieros con propósito general cumplen, básicamente, dos objetivos: por una parte “suministran información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera” (p. 38) y por otra, “muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma” (p. 38).

Puede entenderse, entonces, que son los estados financieros los que van a servir de base para que los distintos usuarios, con necesidades de información diferentes, tomen sus decisiones económicas y evalúen el comportamiento de la gerencia y su toma de decisiones. Es importante destacar que el Marco Conceptual (IASC, 1989) pretende que la información presentada en los estados financieros (que es una única información para todos los usuarios) sea útil a una amplia gama de usuarios que tienen necesidades distintas de información.

De igual manera, la NIC 1 (International Accounting Standard Board [IASB], 2016) define los estados financieros con propósito general (denominados estados financieros) como “aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información” (p. A869), definición que se asimila a la establecida en el Marco Conceptual (IASC, 1989), la cual refuerza la idea de que los estados financieros son de propósito general cuando presentan información que va a ser utilizada por todos los usuarios.

Puede evidenciarse, entonces, que existe una similitud entre lo planteado por los investigadores académicos y lo descrito dentro de las NIIF,

tanto dentro del Marco Conceptual (IASB, 1989) como en la NIC 1 (IASB, 2016), acerca de las definiciones teóricas de los estados financieros y en sus objetivos, solo que el Marco Conceptual (IASB, 1989) añade la calificación de los estados financieros como de propósito general.

Estas similitudes se relacionan con la premisa de que los estados financieros son el medio utilizado por las empresas, alrededor del mundo, para comunicar información a los usuarios interesados. También coinciden en la caracterización de dichos usuarios, ya que los consideran como una amplia gama, internos o externos a la empresa, con necesidades de información distintas, y supone que los estados financieros de propósito general deben cubrir las necesidades de información de todos ellos.

Ahora bien, en el Marco Conceptual presentado en 2010 (IASB, 2010a) no se abordan los estados financieros propiamente dichos, dado que la norma contable trata acerca de los informes financieros y la información financiera como sinónimos, aclarando que, a lo largo de dicho documento, los términos antes mencionados hacen referencia a informes financieros con propósito general y a información financiera con propósito general.

Es así como en este Marco Conceptual (IASB, 2010a) se presenta una aproximación al concepto de informes financieros a través de su objetivo, estableciendo entonces que el objetivo de la información financiera con propósito general es “proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (p. A27).

Considerando que este marco conceptual no es una norma internacional, pareciera que carece de importancia su definición de propósito general; sin embargo, su concepción representa una fuerte contradicción con lo que establece la NIC 1 (IASB, 2016). En este sentido, cabe recordar que un marco conceptual debe ser considerado como la constitución de la cual se derivan todas las leyes, por lo que debería contener las bases sobre las cuales se construye la norma contable.

En este sentido, se evidencia una gran diferencia entre lo planteado en el Marco Conceptual (IASB, 1989), la NIC 1 (IASB, 2016) y la teoría contable, con lo establecido en el segundo Marco Conceptual (IASB, 2010a), pues en este se reduce sustancialmente la amplia gama de usuarios a los que sirven los informes financieros con propósito general, quedando como usuarios principales de la información (aquellos a los que se dirige la información financiera) únicamente aquellos usuarios relacionados con los mercados

de capitales (prestamistas, inversionistas y acreedores), y dejando a un lado el papel de la gerencia tanto como usuario de la información como actor fundamental en la elaboración de los informes financieros presentados por las empresas.

De esta forma, se observa que el código técnico derivado de la profesión contable está formado por los estados financieros y la información financiera, y es utilizado por la contabilidad para comunicar información contable-financiera derivada de las transacciones económicas llevadas a cabo por las entidades como consecuencia de la toma de decisiones de la gerencia, a los usuarios para su toma de decisiones, garantizando así que todos los participantes del proceso de comunicación de la información comprendan lo allí presentado, porque todos manejan el mismo lenguaje.

De igual manera, cabe resaltar que, desde el punto de vista de la regulación internacional, la información financiera de las empresas se comunica a través de un conjunto completo de estados financieros, los cuales comprenden, según lo establecido en la NIC 1 (IASB, 2016, p. A292):

- a. Un estado de situación financiera al final del período;
- b. Un estado del resultado integral del período;
- c. Un estado de cambios en el patrimonio del período;
- d. Un estado de flujos de efectivo del período;
- e. Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- f. Un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Se asume que, si una empresa presenta toda la información mencionada anteriormente, comunicará su información de forma íntegra y confiable para los todos los usuarios.

4. El *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL)

El lenguaje XBRL es un lenguaje informático que permite a las empresas la comunicación de su información financiera a los distintos usuarios. Surgió en 1998 a partir de la iniciativa de Charles Hoffman y el Instituto de

Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants* o AICPA). A esta iniciativa se han unido firmas de auditoría reconocidas a nivel mundial (PriceWaterhouseCooper, Ernst & Young, Delloite y BDO), empresas tecnológicas y de *software* de reconocido prestigio (Oracle, PeopleSoft, Microsoft, IBM, SAP) y organismos emisores de normas y estándares de contabilidad (AICPA e IASB).

En este sentido, se entiende que el XBRL constituye un beneficio para todos los participantes del proceso de suministro de la información (contadores, auditores, analistas y asesores financieros e inversionistas) haciendo que la información financiera sea presentada con mayor rapidez, confianza y consistencia. Adicionalmente, el XBRL puede utilizarse tanto para el intercambio de información como para el almacenamiento, gestión y presentación de la información, proporcionando así mayores beneficios y ventajas que los códigos y el lenguaje tradicional, ya que también permite la integración de la información y su transmisión automática a otros sistemas operativos y aplicaciones.

Ahora, ¿cómo funciona el lenguaje XBRL? Para el funcionamiento de este lenguaje existen tres participantes: los emisores de la información financiera (empresas), los involucrados en operaciones con la empresa que reporta la información (proveedores y clientes) y, finalmente, los receptores de dicha información (usuarios), los cuales tienen que acordar utilizar aplicaciones de *software* financiero compatibles con XBRL.

Una descripción resumida del proceso podría ser la siguiente: las empresas envían sus datos financieros apoyándose en un lenguaje XML subido a una plataforma de internet, en la cual los usuarios van a consultar los datos para preparar estados financieros a la medida de sus necesidades de información, desde cualquier parte del mundo y utilizando para ello una serie de aplicaciones alternativas.

Es por esto que todo el proceso de preparación y presentación de estados financieros debe encontrarse codificado por medio del estándar XBRL, información que es intercambiable entre aplicaciones, es decir, puede ser leída o descargada a través de cualquier otra aplicación. Esto implica, por ejemplo, que un programa que es utilizado en la computadora de una empresa podría, a través de internet, ponerse en contacto con la computadora de otra empresa para solicitarle su información financiera, y así utilizarla para su toma de decisiones, pues a través del lenguaje XBRL podría leerla y analizarla, solicitar alguna desagregación de cuentas control (a la medida de sus necesidades) y realizar simulaciones, para obtener estadísticas y

proyecciones que le permitan tomar una decisión más acertada. De esta forma, el XBRL se constituye en el lenguaje de la contabilidad en un mundo tecnológico.

5. Del lenguaje técnico al lenguaje tecnológico en contabilidad

Junto con la globalización de la economía y las finanzas, se han globalizado también los negocios, lo que ha traído como consecuencia que la contabilidad adopte un lenguaje internacional, que sea comprendido por todos los participantes del proceso de emisión, revisión y recepción de la información financiera. Este lenguaje, visto desde la forma de hacer contabilidad, se manifiesta en las NIIF, emitidas por el IASB y se evidencia con la presentación de estados financieros de propósito general.

Por otra parte, la globalización de los negocios requiere que las barreras de información entre los países se rompan y que el flujo de información entre las empresas, a nivel mundial, se dé en un lenguaje que, adicionalmente, sea rápido, seguro y confiable, y la respuesta a los requisitos de información financiera en un mundo tecnológico y globalizado es el lenguaje XBRL. Entonces, cabe preguntarse: ¿qué se gana y qué se pierde al cambiar la emisión de los estados financieros de propósito general tradicionales por la información presentada utilizando el lenguaje XBRL?

Entre las ventajas presentadas por el lenguaje XBRL se encuentra que, aunque este introduce un nuevo lenguaje de descripción de datos financieros, no supone un cambio en los procedimientos o principios contables utilizados por las distintas empresas para la contabilización de sus operaciones, por lo que las organizaciones ubicadas en las diferentes jurisdicciones alrededor del mundo pueden seguir utilizando los principios de contabilidad y las políticas contables que, según las leyes o regulaciones nacionales, utilizaban antes del XBRL.

Adicionalmente, puede evidenciarse una reducción en los costos de preparación de información (sobre todo en aquellas empresas que deben preparar y presentar sus estados financieros para que sean consolidados con su controladora, que utiliza estándares diferentes), a pesar de que el uso del XBRL se potencia vinculándose con las Normas Internacionales de Información Financiera, pudiendo decirse, entonces, que el lenguaje XBRL tiene su propio lenguaje, expresado en las NIIF. Otra ventaja del XBRL es

que también agiliza el proceso de recolección de datos y emisión de la información, permitiendo superar las barreras impuestas por los idiomas existentes en los distintos países alrededor del mundo.

De igual manera, el XBRL permite a las empresas emisoras de información conseguir una mayor eficiencia y transparencia en la transmisión de datos, ya que la automatización de los procesos de recopilación y transmisión de datos aumenta la rapidez y la fiabilidad (ausencia de errores) del proceso. Por último, XBRL hace que los negocios sean más flexibles y puedan integrarse más eficientemente, ya que los servicios web basados en XML podrán utilizar XBRL en la transmisión de información entre ellos, por lo que se potencia su uso y se saca un mayor partido de sus ventajas.

Por otra parte, las desventajas del XBRL radican principalmente en razones tecnológicas, ya que todos los empleados, proveedores y clientes de la empresa deben manejar todo lo concerniente a la plataforma tecnológica del XBRL.

En los Fundamentos de las Conclusiones (IASB, 2010b) del documento presentado para acompañar al Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2010a), se evidencia que durante el proceso de auscultación “algunas partes constituyentes sugirieron que los avances en tecnología pueden convertir en obsoleta la información financiera con propósito general” (p. B4), esto debido a que el uso del XBRL, por parte de las empresas, pudiera hacer posible que las entidades que informan preparen y pongan a disposición de los usuarios informes financieros de distinta naturaleza para que estos satisfagan sus necesidades de información individuales.

En definitiva, la implantación de XBRL puede convertirse en una fuente de ventaja competitiva si se implanta de la forma correcta y aprovechando todas las posibilidades que ofrece, pero no por sí sola.

6. Reflexiones finales

La contabilidad, como cualquier otra disciplina, se basa en el conocimiento y en la tecnología aplicable a él. Los avances tecnológicos aplicables a la contabilidad repercuten directamente en la información financiera presentada por las entidades, la cual es entendida como base para la toma de decisiones de los usuarios.

Distintos actores del proceso de comunicación de la información defienden la idea de que el lenguaje XBRL salvaguarda la transparencia y la

confianza de la información presentada por las empresas, además de facilitar la comunicación, el almacenamiento, la observación y el análisis de la información, y esto a un menor costo de preparación.

Cabe destacar que el lenguaje XBRL favorece que la información presentada por las empresas no sea de propósito general, ya que cada usuario “fabricaría” información financiera según sus necesidades. Dado que en la actualidad proporcionar este tipo de información a la medida de las necesidades de cada usuario sería costoso, pues no todas las empresas cuentan con los requerimientos tecnológicos o de conocimientos necesarios para utilizar XBRL, todavía se considera que los estados financieros de propósito general son el medio más eficiente para satisfacer las necesidades de información de todos los usuarios.

Sin embargo, es importante poner en el radar al lenguaje XBRL, ya que este se constituye en una de las tecnologías que más auge tendrá en el futuro dentro del área financiera y contable, pues permitirá agilizar el proceso de comunicación de la información financiera de las empresas.

Referencias

International Accounting Standard Board. (2010a). Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres: Fundación IFRS.

_____. (2010b). Documentos del IASB publicados para acompañar a El Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres: Fundación IFRS.

_____. (2016). Norma Internacional de Contabilidad 1: Presentación de Estados Financieros. Londres: Fundación IFRS.

International Accounting Standard Committee. (1989). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Londres: Fundación IFRS.

Kieso, D., & Weygandt, J. (2006). Contabilidad Intermedia (2.^a ed.). México, D. F.: Editorial Limusa Wiley.

Romero, J. (2006). Principios de Contabilidad (3.^a ed.). México, D. F.: Editorial Mc Graw Hill.

2

ARTÍCULO

Balance de las publicaciones que abordan el concepto de contabilidad ambiental en revistas contables colombianas

Diego Fernando Rodríguez Jiménez^a
Pamela Carolina Valdés Vásquez^b

Información del artículo

Recibido: 26 de marzo /2018

Aceptado: 24 de mayo/2018

Clasificación JEL:

M49; Q56

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a2>

Sugerencia de citación

• Rodríguez Jiménez, D.F. & Valdés Vásquez, P.C. Revista Visión Contable, 17, 26-79-48. doi:10.24142/rvc.n17a2

Balance of publications that address the concept of environmental accounting in Colombian accounting journals

Resumen

El presente artículo realiza una revisión de las publicaciones que abordan el estudio de la variable de contabilidad ambiental en revistas contables especializadas en Colombia. La metodología es de tipo cualitativa-descriptiva, se apoya en una exploración bibliométrica sobre el contenido de los artículos, los autores y su impacto académico, y, a través de un análisis de contenido temático, rastrea la evolución del concepto sobre contabilidad ambiental. El período que cubre la investigación de las publicaciones es 1981-2017. El trabajo concluye examinando la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Lúmina (Universidad de Manizales), Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Libre Empresa (Universidad Libre de Cali), Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada) y Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana).

Palabras clave:

Contabilidad ambiental, artículos, exploración bibliométrica, análisis de contenido.

Abstract

This article makes a review of the publications in which the study of the environmental accounting variable in specialized accounting journals in Colombia is addressed. The methodology of this study is qualitative-descriptive, it is based on a bibliometric exploration about the content of the articles, the authors and their academic impact; through a thematic content analysis, the evolution of the concept on environmental accounting is traced. The period covered by the publication research is 1981-2017. The study concludes by examining the Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Revista Lúmina (Universidad de Manizales), Revista Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Revista Libre Empresa (Universidad Libre de Cali), Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada) and Revista Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana).

Keywords:

Environmental Accounting, Articles, Bibliometrics Exploration, simple content analysis.

^a Contador público, Universidad del Quindío; estudiante de Maestría en Contabilidad, Universidad del Valle. Docente investigador programa de Contaduría Pública de la Universidad La Gran Colombia, Armenia. Integrante grupo de investigación Gestión Contable Financiera y Tributaria -GEGOFIT-, categoría C de Colciencias. Tutor del semillero de investigación en Gestión Ambiental Organizacional.

^b Contadora pública, Universidad La Gran Colombia, Armenia. Integrante del semillero de investigación en Gestión Ambiental Organizacional de la misma Universidad.

1. Introducción

La evolución del medio ambiente se ha dado por medio de la relación hombre-naturaleza, donde el hombre toma como recurso principal la tierra para satisfacer sus necesidades. A finales de los sesenta e inicios de los setenta del siglo pasado comenzó una nueva era para nuestro mundo y el desarrollo de la industrialización a gran escala puso en evidencia el deterioro social y ambiental que tal desarrollo conlleva. En los años setenta fueron denunciadas las prácticas industriales que causan el deterioro al ambiente, esencialmente, cobra mucha importancia el informe denominado “Los límites del crecimiento”, del Club de Roma (1972), el cual pone en cuestión la idea de progreso neoliberal impulsada por la sociedad industrial, es así que el debate llega a la primera Cumbre de la Tierra, desarrollada en Estocolmo, Suecia, e impulsada por la Organización de Naciones Unidas (ONU); a partir de esta conferencia se desarrollaron políticas estatales para frenar los daños ambientales, involucrando también a las organizaciones empresariales.

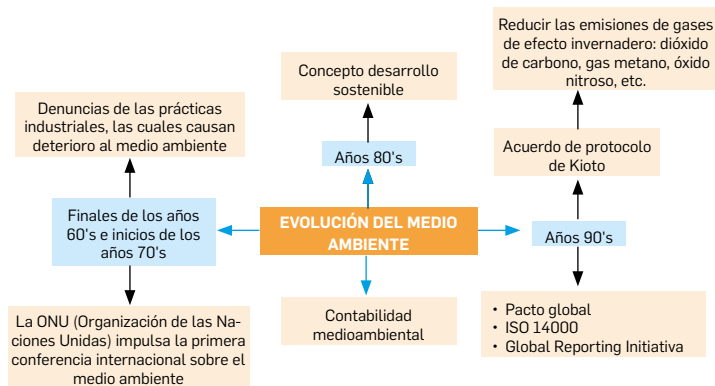
A mediados de los años ochenta, la ONU da apertura a oficinas especializadas en problemas ambientales causados por el hombre, las empresas y el desarrollo económico. Se da paso a un nuevo concepto por parte de la ONU, llamado desarrollo sostenible,¹ donde se quiere llegar a un equilibrio ambiental y social para que las empresas, tanto públicas como privadas, reconozcan los daños ocasionados al medio ambiente y comiencen a fomentar políticas públicas que benefician a todos los países del mundo. En los años noventa se desarrolló la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro (1992), donde algunos de los problemas más importantes que se discutieron fueron la emisión de CO₂, la producción de gases de efecto invernadero y, por consiguiente, el calentamiento global; además, se propuso la Agenda 21, con el fin de disminuir la emisión de los gases de efecto invernadero. También en esta década se presentó el Protocolo de Kioto² (1997), donde se promovieron los bonos verdes como una estrategia para lograr la reducción de la emisión de CO₂.

¹ Gro Harlem Brundtland, en el Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y del Desarrollo “Nuestro Futuro Común”, indica que “está en manos de la humanidad hacer que el desarrollo sostenible sea duradero, o sea, asegurar que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias” (Brundtland, 1987, p. 23).

² Países que firmaron el Protocolo de Kioto: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Finlandia, Francia, España, Grecia, Irlanda, Portugal, Suecia, Argentina y Canadá.

A finales del siglo XX, la ONU dio apertura al Pacto Global (Global Compact), promoviendo la Responsabilidad Social Empresarial (RSE); además, surgió el *Global Reporting Initiative*³ (GRI) que marca una nueva era en materia de RSE, donde se elaboran memorias de sostenibilidad que divulgan información desde la triple línea de resultados (económicas, sociales y ambientales) conforme al desarrollo sostenible. A partir de la década de 1990, la contabilidad abrió un espacio significativo hacia la contabilidad medioambiental. “El sistema contable existente se puede modificar ligeramente para identificar por separado las áreas ambientalmente relacionadas de desembolsos (y, quizás, ingresos ordinarios). Las áreas más obvias para que esto ocurra se encuentran en energía, desechos, empaque, costos legales y similares” (Gray & Bebbington, 2006, p. 12); sin embargo, los sistemas contables no solamente se tienen que enfocar en las finanzas o en otras áreas de la contabilidad como los costos, sino que se tienen que modificar para poder entender los problemas ambientales que rodean a una organización.

FIGURA 1. Evolución de la relación contabilidad-medio ambiente.



Adaptado de Gómez (2009).

³ El Global Reporting Initiative es un informe sistemático, cuantitativo y cualitativo, que ayuda al desarrollo sostenible de cada organización. Cada empresa debe realizar una memoria de sostenibilidad donde sustente la situación actual de las áreas financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad. Fue fundado en 1997, con el objetivo de desarrollar un marco conceptual mundial para la elaboración de reportes de sostenibilidad.

Sin lugar a dudas, es a través de la investigación que los contenidos que emergen desde la sociedad y el ambiente se convierten en una materia fundamental para el proceso académico del contador, en este caso para el profesional en Colombia. El profesor Humberto Cubides, junto con Maldonado, Machado, Visbal y Gracia (1999), en el magnífico libro “Historia de la contaduría pública en Colombia en el siglo XX”, narra el difícil camino que atravesaron tanto la investigación como los fundamentos epistemológicos y teóricos en contabilidad para que fueran incluidos en los planes de estudio de la reciente profesión de la contaduría pública. Por otra parte, el estudio ambiental en la disciplina contable en Colombia es embrionario, ya que los temas relacionados con el medio ambiente y la sociedad están adquiriendo relevancia en la escena académica, influyendo en los planes de estudio de las facultades de contaduría pública del país.

En este sentido, la investigación se convierte en una variable muy importante para las universidades, las cuales comienzan el proceso de divulgación de información investigativa en contabilidad. Macías Cardona y Patiño Jacinto (2014) realizaron una exploración preliminar sobre la evolución de las revistas contables colombianas, utilizando el método de investigación análisis documental. Dicho análisis se realizó a tres (3) revistas contables: Revista Cuadernos de Contabilidad de la Pontificia Universidad Javeriana, Revista Lúmina de la Universidad de Manizales y Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, concluyendo que “el nivel al que han llegado las revistas contables colombianas solo puede explicarse desde sus propósitos originales, desde el pequeño grupo de académicos que ha fijado la política editorial de cada revista y desde el pequeño grupo que ha publicado el mayor número de artículos en cada una de ellas” (Macías Cardona & Patiño Jacinto, 2014).

La publicación de artículos científicos sobre contabilidad que relacionan la variable ambiental inicia en los años noventa. En un principio se estudió la interrelación con la sociedad, como se muestra en el trabajo de Ensuncho Araujo (1995); de igual manera, para esta década aparecen textos que abordan la variable medioambiental, por ejemplo, la propuesta de Von Bischhoffshausen (1996). Sin embargo, es en la primera década del siglo XXI donde se generan múltiples artículos sobre la temática ambiental, los autores precursores en esta especialidad de la contabilidad en Colombia son: Ariza Buenaventura (2000), Cañibano (2000), Tua Pereda (2001), Senés García y Rodríguez Bolívar (2002), Gil, (2003), Sarmiento Ramírez (2003), Gómez Villegas (2004, 2009), entre otros. Es así como la investigación en

la temática medioambiental incursiona en las líneas de investigación de las universidades colombianas, generándose un crecimiento en la difusión de trabajos.

En el nuevo milenio se evidencia un crecimiento de la producción de literatura ambiental, presente en las principales revistas contables colombianas: Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Lúmina (Universidad de Manizales), Cuadernos de Contabilidad (Pontificia Universidad Javeriana), Contaduría (Universidad de Antioquia), Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada), Libre Empresa (Universidad Libre de Cali), Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Innovar (Universidad Nacional de Colombia) y Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana).

Este trabajo tiene por objetivo realizar una revisión de las publicaciones que abordan el estudio de la variable de contabilidad ambiental en un grupo de revistas contables especializadas en Colombia. Para tal fin, se ha estructurado de la siguiente manera: el primer apartado lo constituye la presente introducción; el segundo capítulo expone la metodología que es utilizada en el desarrollo del artículo, estableciendo un análisis de contenido temático y un análisis bibliométrico; el tercer capítulo aborda las perspectivas de la contabilidad ambiental, donde se describen los paradigmas y las teorías que sustentan esta área de la contabilidad y, además, se hace una clasificación siguiendo trabajos de Carlos Larrinaga González (1997, 1999) y Pablo Archel Domench (2010, 2015); en el cuarto capítulo se realiza una caracterización de las revistas contables colombianas, en este sentido, se presentan los artículos que han sido publicados por cada revista bajo el tema de contabilidad ambiental; el capítulo quinto presenta los resultados de la investigación, desarrollándose un análisis bibliométrico e, inmediatamente después, un análisis de contenido temático; por último, se presentan las conclusiones.

2. Metodología

El presente artículo está enmarcado en el desarrollo del proyecto de investigación denominado “Divulgación de información social y medioambiental: análisis de sus teorías y enfoques en revistas contables colombianas”, presentado en la Universidad La Gran Colombia, seccional Armenia; y desarrolla una metodología mixta (cualitativa-cuantitativa), la cual tiene como

propósito realizar una revisión documental sobre los artículos resultado de investigaciones que aborden temáticas relacionadas con el concepto de contabilidad ambiental y publicados en las revistas contables colombianas entre los años 1981 y 2017.

La metodología se enmarca dentro de un estudio de carácter documental-descriptivo, a través del cual se selecciona una serie de cuestiones y se mide o se recolecta información sobre cada una de ellas. Al respecto, Grajales Quintero, Cuevas Mejía y Usme Suárez (2013) afirman que la realización de balances de lo que se publica en revistas es como un paso necesario para la construcción de estados del arte; sin embargo, los balances no deberían ser vistos como un fin en sí mismos, sino que se requiere, además, de la clasificación e interpretación de los textos publicados, a partir de un problema de investigación que los ilumine desde el foco de la investigación misma.

En primer lugar, el texto desarrolla una exploración de carácter bibliométrico que busca describir indicadores personales, de productividad, citación y de contenido (Santos, 2012) en los artículos de investigación seleccionados. La metodología de un estudio bibliométrico es una técnica de investigación que permite calificar la calidad del proceso de conocimiento y el impacto de este proceso en el entorno; para este caso, de la academia contable colombiana (Martínez Galvis & Sánchez Guevara, 2015). Esta exploración abona el terreno para entender la dinámica de las publicaciones en contabilidad ambiental.

En segundo lugar, se utiliza el análisis de contenido temático sobre la evolución del concepto de contabilidad ambiental. Para lograr este análisis, se seleccionaron las siguientes revistas: Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Lúmina (Universidad de Manizales), Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Libre Empresa (Universidad Libre de Cali), Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada) y Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana).

3. Perspectivas de la contabilidad ambiental

La contabilidad ambiental establece una manera diferente de representar la realidad, pues en un primer momento tiene que hacer visibles los problemas ambientales que causan las organizaciones, por lo tanto, la contabilidad, desde esta perspectiva, debe adoptar una dinámica especial que le permita

reconocer y valorar los recursos naturales dentro de la organización. Además de convivir en equilibrio constante con la racionalidad económica y la realidad social, según Jack Ensuncho Araujo (1995), “hay intereses que buscan un progreso y un desarrollo económico, mientras que otros buscan un progreso en la persona, en el individuo. De alguna manera estos dos intereses buscan conciliarse” (p. 146) y, de igual manera, afirma que:

La contabilidad ambiental es social no solo porque se preocupa del ambiente y de los recursos naturales como tales, sino en su relación con el hombre, ya que en la medida en que el ambiente y los recursos naturales se deterioran ello atenta contra la calidad de vida, incluso atenta contra la vida misma de las personas, y es por ello que la contabilidad tiene algo que decir en relación a ese problema [...]. Por lo tanto la contabilidad ambiental debe tener un sistema informativo, es decir, un sistema de cuentas para manejar la parte económica financiera, que se expresa a través de costos y gastos y un sistema informativo que desemboca en unos informes a base de indicadores; todo lo cual permita medir el impacto de la actividad económica de la empresa en la sociedad, mostrando los esfuerzos que la empresa hace por su reposición, mantenimiento, conservación o deterioro de las condiciones socio-ambientales y de los recursos naturales. (Ensuncho Araujo, 1995, pp. 145-146).

Larrinaga González (1997) expone que las prácticas contables se desarrollan en un determinado contexto social que puede ejercer influencia sobre la forma de registrar los datos, de tal manera que sean manipulados sesgando la información para todos los interesados. En esta perspectiva, Mantilla Pinilla (2006) precisa que “el propósito de la contabilidad ambiental es suministrar información para evaluar la sostenibilidad de los recursos [...] mereciendo especial atención el desarrollo sostenible fundamento de la contabilidad ambiental” (p. 150). Por otra parte, la investigación sobre contabilidad ambiental debe ser muy cautelosa dada la ampliación de la conciencia colectiva sobre el problema ambiental en los últimos años, pues la comunidad internacional se ha visto obligada a emitir normas para implementar sistemas en las organizaciones que sean amables con el medio ambiente, “con ello, el riesgo medioambiental gana un importante espacio en la agenda contable y en los portafolios de servicios de asesores y consultores empresariales” (Gómez Villegas, 2009, p. 63).

La [...] contabilidad está cimentada sobre los preceptos básicos del pensamiento científico moderno. El positivismo y el determinismo matizan y modelan la estructura tradicional contable, caracterizada por la creencia en una realidad objetiva cuya esencia es determinada y susceptible de ser conocida; por eliminar al sujeto del conocimiento científico, producto de su separación de la realidad objeto de estudio; por su pretensión de probar empíricamente el conocimiento científico; por la eliminación del ser; y por creer que el mundo se rige por leyes invariables y principios de orden, promoviendo el uso de herramientas de exactitud para la medición de fenómenos sociales. (Caballero Herrera, 2011, p. 281).

En este sentido, la contabilidad empieza a reflejar una realidad que no es solo cuantitativa, sino cualitativa, a partir de los cambios que se van presentando en la organización y en la sociedad; es una realidad que reclama la construcción de nuevos pensamientos para que se satisfagan las necesidades de la sociedad, pero también para que se atiendan las crisis actuales que son reflejadas desde la industrialización. Es necesario construir y modificar los sistemas contables para centrar a la contabilidad ambiental en una rama en la que se reflexione y se reconozcan los sucesos ambientales, sociales y económicos, para que la sociedad pueda vivir en un entorno sostenible.

Gómez Villegas (2009) argumenta que:

la contabilidad medioambiental contemporánea, se acoge a las visiones ingenieriles de nuestra época, [...] por lo tanto la contabilidad ambiental se preocupa esencialmente en incluir datos a los informes contables, acompañándolos con los mismos parámetros económicos que han sido las concepciones que han generado los problemas ambientales [...]. Así la contabilidad apuesta por combatir el problema haciéndolo administrable por las organizaciones concibiendo el problema como [gestionable] por medio de un constante cambio tecnológico. (p. 59).

En este orden de ideas, los problemas ambientales son considerados desde un enfoque económico, considerando al medio ambiente “como un factor intercambiable o sustituible por capital, todo bajo el amparo de las visiones ingenieriles y economicistas [...] generándose un campo de microanálisis en el cual el ambiente no sólo debería administrarse en términos del impacto negativo sino que podía gestionarse para generar ingreso y ser rentable” (Gómez Villegas, 2009, p. 73).

Después de las consideraciones anteriores se puede definir que el propósito de la contabilidad ambiental, según el enfoque económico, “es suministrar información para evaluar la sostenibilidad de los recursos [...] mereciendo especial atención el desarrollo sostenible fundamento de la contabilidad ambiental” (Mantilla Pinilla, 2006, p. 150). Siguiendo con los argumentos expuestos, se hace necesaria

“la valoración monetaria de los recursos ambientales y costos ambientales, para facilitar comparaciones coherentes con el comportamiento de la economía pero teniendo en cuenta que el valor de lo social y ambiental no depende de la cantidad de dinero que se destine en el manejo o gestión, sino de parámetros y variables que deben ser definidas de acuerdo a los beneficios que reflejan el bienestar de las personas” (Mantilla Pinilla, 2006, p. 155).

Al respecto, el profesor Gómez Villegas (2009) señala que

no es paradójico, por tanto, el surgimiento de propuestas globales como la comercialización de derechos de emisión de gases. Es evidente que estas iniciativas son interesantes pues buscan organizar y crear incentivos para [reducir] la contaminación. Pero estas propuestas caen en la trampa de pensar que es sustituible el equilibrio natural, por el dinero [...]. Por el contrario, se entrega el mensaje de que se puede contaminar si se puede pagar. Pensamos que esto no necesariamente llevará a que los agentes contaminen más, pero si lo hacen, quedaremos tranquilos en nuestra conciencia colectiva según nuestras instituciones económicas, políticas y culturales, y el entorno seguirá empeorando en sus condiciones bióticas. (p. 74).

A continuación, se describen los paradigmas que tienen relación con el objeto de estudio de la contabilidad ambiental. Los primeros paradigmas existentes en la contabilidad son los clásicos y, posteriormente, se abre el debate sobre las teorías alternas de investigación en contabilidad.

3.1 Paradigma clásico

Hace 150 años, la imagen del mundo comienza a cambiar, cuando el hombre y la ciencia se relacionan para crear ideas. Los primeros científicos en cambiar la percepción y el pensamiento del mundo fueron Isaac Newton y

Nicolás Copérnico, con sus investigaciones y descubrimientos que modifican la percepción de la ciencia y el pensamiento universal.

El paradigma clásico de la contabilidad se desarrolla a partir del siglo XX, con dos principios denominados racionalidad y objetividad. La racionalidad se presenta cuando en la ciencia contable se puede hacer pensamiento contable, es decir, donde se analicen y se puedan crear teorías para aplicarlas a la realidad de la contabilidad; mientras que la objetividad es aquella que reconoce la realidad económica tal y como debería ser reconocida, tiene un objeto formal, en el que adopta cada perspectiva que se considera como realidad en la ciencia contable.

Aun así, la contabilidad enfrenta graves consecuencias por manifestar que es una técnica neutral y que está para beneficiar económicamente a una organización maximizando sus recursos. La sociedad hoy enfrenta una gran crisis, en la que la contabilidad aplicada, con sus principios y normas, no es la respuesta para enfrentar las presentes situaciones ni las que están por llegar; es decir, la contabilidad tradicional no es la respuesta de los problemas sociales y ambientales del mundo. Como consecuencia, en la actualidad, la contabilidad busca dar respuestas al campo social y ambiental, donde las organizaciones tienen que atender a las nuevas necesidades de la sociedad, para tener un control y producir información que solucione la crisis mundial y global.

3.2 Paradigma del beneficio verdadero

Este paradigma tiene sus inicios a finales de la década de los sesenta e inicios de los setenta, tiempos de industrialización y donde comenzaron a surgir problemas ambientales por la relación cultura-naturaleza. En la década de los ochenta se dio paso a la contabilidad social, área que estudia este paradigma para que las organizaciones no ignoren los efectos negativos sociales y medioambientales que le causan a la sociedad. “Tal contabilidad ha de tener como objetivo la identificación y medida de la contribución social neta de la empresa individual, de modo tal que se incluyan las externalidades producidas, esto es, un resultado social” (Larrinaga González, 1997, p. 4).

En este sentido, las empresas deben aplicar un contrato social donde se comprometan a implementar políticas y objetivos que midan los efectos internos y externos que causan daños al medio ambiente; es necesario originar este proceso para poder realizar una valoración de los efectos de la economía ambiental. El enfoque del paradigma del beneficio verdadero se

centra en los costes sociales; es decir, en la medición de costes ambientales que tendrán que ser reconocidos en informes financieros (cuantitativos) o informes medioambientales (cualitativos) que describan la situación social, financiera y económica de la entidad.

Los intentos por demostrar, en los balances, los costes beneficios medioambientales han sido vagamente perdidos, porque los dueños de la organización querrán ver informes financieros y balances que muestren valores donde la empresa siempre maximice sus ganancias. El declive por la investigación en contabilidad social se enfrenta a un abandono total, ya que no hay un modelo contable que pueda demostrar costes beneficios para la organización.

3.3 Paradigma de la utilidad para la toma de decisiones

La toma de decisiones bajo este paradigma representa la información que es ofrecida por las empresas a los usuarios externos e internos. Cada uno de estos informes demuestra una realidad inequívoca de lo que está sucediendo con el medio ambiente; es decir, no se toman las decisiones adecuadas para proteger y conservar la naturaleza.

Los informes cuantitativos y cualitativos deben ser de gran utilidad, con el objetivo de que las empresas tomen las decisiones adecuadas para proteger a la sociedad y a su entorno; sin embargo, los dueños de las empresas piensan solamente en lucrarse económicamente, sin tener en cuenta las consecuencias negativas que se generan en el medio ambiente. La degradación medioambiental será uno de los problemas más graves de la humanidad en el futuro si no se toman las decisiones correctas.

Ante esta impronta, se hace necesario desarrollar informes que modifiquen el pensamiento de la sociedad y de los empleados, pues es necesario medir los efectos medioambientales para reconocer la contabilidad ambiental en las organizaciones. Por lo tanto, los representantes legales o dueños de las entidades, tanto públicas como privadas, deberán tomar decisiones positivas que beneficien al Estado, a la nación y a la población.

3.4 Teoría de la complejidad.

La teoría de la complejidad es aquella que siembra en cada una de las personas una noción de incertidumbre, donde no se sabe qué va a pasar en el futuro en el universo; es decir, el tiempo está dispuesto a esperar cualquier

acontecimiento en la naturaleza. Sin embargo, el ser humano y la sociedad deben estar preparados para utilizar su razonamiento en aras de formar un pensamiento que desarrolle un proceso para solucionar problemas presentes y futuros.

Según Paiva Cabrera (2004), “el planteamiento sobre el desarrollo de un pensamiento complejo luce como una necesidad para transformar la realidad humana, como una especie de desafío a la hora de abordar y razonar todo lo que nos rodea” (p. 241). La complejidad, la observación y el pensamiento son los tres elementos importantes en esta teoría, porque de la observación razonamos sobre los problemas que están sucediendo actualmente y no basta con solo interpretar textos y lecturas, sino que hay que reflexionar en cada uno de ellos para acercarse al mundo real y descubrir lo que algunas veces está oculto en cada problematización.

La teoría de la complejidad busca replantear el conocimiento en contabilidad socioambiental, la cual implica enfrentarse a una crisis donde no ha sido posible llegar a una medición contable cuantitativa que reconozca la degradación y los daños del medio ambiente. El reconocimiento hacia el medio ambiente se presenta cualitativamente, dando a conocer las mediciones de carácter social y ambiental que no están representadas en términos monetarios, pero sí lleva consigo información que es útil para la toma de decisiones de la organización.

En contabilidad socioambiental, el sujeto contable se enfrenta a una realidad incierta que, para su medición, requiere de una herramienta inexacta (Cabal Herrera, 2011, p. 292). Aun así, esta rama de la contabilidad se ajusta a la realidad y no ignora paradigmas y teorías que son necesarios para su desarrollo.

La razón de ser de la contabilidad social y ambiental está cimentada en la divulgación de información social (DIS), que es necesaria para la aproximación económica y sociopolítica. Archel Domench y Husillos Carques (2009) realizan una revisión de las principales contribuciones al área desde la teoría de la economía política, la teoría de la legitimidad y la teoría de los *stakeholders*. Las siguientes teorías se centran en un enfoque micro de la información contable, donde la teoría de la legitimidad y la teoría de los *stakeholders* toman decisiones frente a los informes sociales y ambientales (Archel Domench & Husillos Carques, 2009, p. 14).

3.5 Teoría de la legitimidad

El ejercicio de legitimar información les concede a las organizaciones tener el poder de manipular sus propios informes, lo que la sociedad percibe como información dañina que no aporta a la defensa del medio ambiente. La teoría de la legitimidad está cimentada en un contrato social, donde

La divulgación de información social (DIS) se considera como un medio de “comunicación” con el exterior; como un mecanismo que podría ser utilizado tácticamente por las organizaciones para alcanzar los objetivos estratégicos tales como influir sobre la imagen que su público relevante tiene de ellas o sobre como desea este que sean las firmas a las que va a consentir operar. (Archel Domenech & Husillos Carques, 2009, p. 10).

Sin embargo, cuando las organizaciones divulgan información social, la pueden utilizar como estrategia, primero para demostrarle al gobierno que cumplen con los parámetros para divulgarla y, segundo, para crear una buena imagen frente a la sociedad, pero el hecho de que una organización tenga un comportamiento responsable en cuanto a la publicación de información social no quiere decir que su conducta hacia el medio ambiente sea buena; al contrario: las organizaciones realizan informes ambientales porque actualmente es necesario conocer cómo las empresa apoyan al medio ambiente.

En este sentido, la organización debe publicar información con el objetivo de conocer el estado actual económico, social, ambiental y contable de la empresa, para así poder llegar a tomar decisiones que benefician a la organización, a la sociedad y al medio ambiente.

3.6 Teoría de los *stakeholders*

“La teoría de los stakeholders nace como una alternativa a la visión tradicional encarnada en las ideas de Friedman (1962) que posiciona la maximización de la riqueza de los accionistas como la única responsabilidad de la firma” (Archel Domench, 2015, p. 10). Los *stakeholders*, más conocidos como los grupos de interés (clientes, proveedores, empleados, inversores, accionistas, etc.), son aquellos que maximizan económicamente la organización y tienen el derecho de conocer la información cuantitativa y cualitativa para influir en la toma de decisiones de la misma. El papel principal de

los *stakeholders* es el de influir en el agente (representante legal o dueño de la empresa), quien debe atender las demandas de los usuarios de la información y de alguna manera satisfacer sus necesidades; la responsabilidad del agente es tomar decisiones que beneficien a los grupos de interés.

“Existen dos variantes de la teoría de los *stakeholders*: la primera de ellas hace referencia a la versión ética o normativa, mientras que la segunda entroncaría con una visión centrada en la organización misma” (Gray, Owen, & Adams, 1996, como se citó en Archel Domench, 2015, p. 8), las cuales se explican a continuación.

La variante ética o normativa se refiere a que “todos los *stakeholders* tienen unos derechos intrínsecos (por ejemplo, trabajo digno, salario justo, etc.), quedando relegado a un lugar secundario la cuestión del poder que cada uno de ellos pueda ostentar” (Archel Domenech, 2015, p. 8). Cuando la organización está obligada a realizar los informes de rendición de cuentas, los *stakeholders* tienen el derecho de recibir y conocer esta información, esto hace parte de la función gerencial, en cuanto legitima información importante de la empresa.

La variante centrada en la organización, por su parte, determina el interés del gestor frente a las preocupaciones de la empresa; aquí se determina la relación con los *stakeholders*, quienes son prioridad de la misma porque hacen parte de las actividades económicas de la organización. Sin embargo, los gestores podrían llegar a manipular a los grupos de interés, ya que ellos son quienes manejan gran parte de la información de la compañía.

Una de las teorías importantes en la divulgación de información social (DIS) es la teoría institucional, la cual muestra el resultado del proceso de la organización en la revelación de información social, que es llevada a cabo por las prácticas y el comportamiento social de la organización.

La teoría institucional, por tanto, trata de suministrar claves acerca del proceso de institucionalización de los mecanismos a través de los cuales las organizaciones podrían buscar alinear la percepción que se tiene de su comportamiento con determinados valores culturales y sociales. (Archel Domench, 2015, p. 12).

En este sentido, tiene gran relación con la teoría de la legitimación y la teoría de los *stakeholders*, porque es uno de los marcos teóricos que utilizan los autores para la investigación cualitativa de la información social y medioambiental con la colaboración de las organizaciones.

La relación de la contabilidad y el medio ambiente está caracterizada por la revelación y divulgación de información social que es importante para el Estado, la sociedad y las organizaciones. El medio ambiente ha tomado gran relevancia por sus problemas, que hoy en día son tratados por medio de la investigación contable para que este tema sea de importancia y las empresas comiencen a reflexionar sobre el medio ambiente.

Los últimos paradigmas a considerar sobre la contabilidad medioambiental son el paradigma del beneficio verdadero, el paradigma de utilidad para la toma de decisiones y la información social de la empresa.

3.7 Teoría de la economía política de la contabilidad

El papel de la contabilidad en la teoría de la economía política está estructurado en el sistema capitalista, entre un marco social, político y económico que beneficia el proceso y desarrollo de la vida humana. En este sentido, “la teoría de la economía política comienza por reconocer un valor social a la información contable, siendo dicha información una representación de un contexto político y social determinado” (Archel Domenech, 2015, p. 6).

A esta teoría la acompañan dos variantes: la clásica y la burguesa. La variante clásica hace referencia a los conflictos de la sociedad, donde el sistema capitalista abarca una crisis tras otra, pero desde una perspectiva diferente, esta variante hace parte del análisis de información divulgada por la organización, por lo que es considerada como un medio de disciplina y control que ayuda a las relaciones sociales, ambientales y económicas dentro de la empresa. La variante burguesa hace referencia al pluralismo, donde los *stakeholders* tienen el poder de influir en las decisiones tomadas por las empresas y el gobierno, “en este sentido, la contabilidad medioambiental viene a proporcionar un punto de vista alternativo a la perspectiva dominante, aportada por la contabilidad, concebida desde el punto de vista de la propiedad intelectual” (Larrinaga González, 1997, p. 13); es decir, la sociedad alcanza un equilibrio social, en el que se tiene derecho a la libre expresión.

3.8 Información social de la empresa

Para Gray, Owen y Maudners (1987), la información social de la empresa tiene como principal objetivo, poner en cuestión el papel tradicional de la contabilidad y explotar el potencial de adoptar, para la responsabilidad

empresarial, el enfoque del partícipe en lugar del mucho más limitado enfoque de la propiedad del capital. (Larrinaga González, 1997, p. 12).

La función de las organizaciones en este paradigma consiste en rendir cuentas sobre la información ambiental, social y económica a los usuarios de la información (*stakeholders*), quienes influyen en la toma de decisiones de la entidad. En este sentido, no se puede ignorar la información que es revelada, ya que, particularmente, es la sociedad la que debe hacerse partícipe de este ejercicio. “La justificación de la actividad de información social se deriva de asunción de los principios de democracia participativa y pluralismo” (Larrinaga González, 1997, p. 12).

Sobre estos principios, puede decirse que, en el caso de la democracia participativa, el objetivo principal de las organizaciones es divulgar información social a la sociedad, pues esta tiene derecho a acceder a los reportes que la contienen. En cuanto al pluralismo, la sociedad tiene el derecho de expresarse libremente y dar su propio punto de vista sobre la información que ha de ser divulgada, pero, más importante aún, sobre lo que piensa de la contabilidad ambiental.

4. Proceso de divulgación en revistas contables colombianas

La contaduría pública en Colombia tiene sus inicios en el siglo XX, más precisamente en 1904, cuando se introdujeron

[...] modelos de contabilidad generalmente importados de Estados Unidos y de Europa. Se pasaba así, por primera vez, del uso de la contabilidad como simple técnica de registro, de aritmética comercial unida a la pauta jurídica, a su utilización como instrumento que permite dar una idea precisa de las condiciones de la empresa, facilitando su dirección, tal como lo pregonaba el padre de la administración Henry Fayol. (Cubides et al., 1999, p. 52).

Como tal, a principios del siglo XX, la carrera de contaduría pública no se había consolidado, puesto que en el primer establecimiento de enseñanza –la Escuela Nacional de Comercio– el objetivo principal era formar profesionales en el campo del comercio. Sin embargo, se aprendía la contabilidad por medio de las materias que tenían que ver los alumnos, entre

ellas estaban: “geografía comercial, cuentas corrientes, contabilidad mercantil, práctica mercantil, liquidación de facturas, negocios de importación y exportación, contabilidad oficial, código de comercio y legislación fiscal y economía política” (Cubides et al., 1999, p. 51).

En Colombia, para 1952, según Cubides et al. (1999), a la enseñanza de nivel superior se le denominó enseñanza universitaria y, desde entonces, han acontecido conflictos con respecto a la práctica, enseñanza y reglamentación de la carrera de contaduría pública. En este sentido, aparecen las primeras facultades privadas de esta disciplina en Colombia, donde se buscaba rescatar, dentro del concepto de universidad, el sentido de institución superior que aspira a comprender la totalidad de las ramas del conocimiento y que intenta hacer avanzar el conocimiento. (Cubides et al., 1999, p. 79). En 1960, la carrera de contaduría pública ya alcanzaba un nivel oficial, presentándose en las primeras universidades privadas, entre ellas la Universidad Central de Bogotá y la Universidad Jorge Tadeo Lozano, con planes de estudio que constaban de ocho semestres.

La Tadeo tenía un énfasis en todo lo relativo a técnicas de oficina, archivo y manejo de máquinas, junto con el tradicional plan básico de contabilidad, deficiente en cuanto a su complementación en materias de análisis contable y financiero, auditorías y talleres. (Cubides et al., 1999, p. 84).

Se aprecia, entonces, que en la década de los sesenta ya se manifestaba como tal la enseñanza y la obtención del título profesional de contador público en Colombia, pero el conocimiento adquirido por estos estudiantes se inclinaba a una formación técnica; es decir, su competencia se centraba en conocer y realizar un tipo de registro contable, pero también interpretaban y analizaban estados financieros, por lo tanto, tenían el conocimiento de una contabilidad aplicada; por esta razón, hacía falta un área de conocimiento investigativo en la carrera de contaduría pública.

Fue sino hasta 1968 en el encuentro de decanos y profesores de contaduría celebrada en Bogotá, cuando se propuso un PENSUM MÍNIMO DE CARRERA, a fin de armonizar todos los programas a nivel nacional con unos contenidos básicos inherentes a la contabilidad, donde se incluían elementos investigativos. (Bedoya García, 2014, p. 145).

Para 1970, los estudiantes de contaduría pública se preparaban para recibir orientaciones en el aspecto de la investigación, aunque el ámbito metodológico no tenía un buen tratamiento; sin embargo, se hacía necesario formar un contador público con conocimientos prácticos e investigativos. Ante estos acontecimientos, en 1980 se introdujo el Decreto 80, con la intención de incluir una política que apoyara la ciencia y la tecnología en la educación superior, este documento, en su Artículo 30, menciona que:

La formación universitaria se caracteriza por su amplio contenido social y humanitario y por su énfasis en la fundación científica e investigativa. La investigación, orientada a la creación, desarrollo, comprobación de conocimientos, técnicas y artes, es esencial en esta modalidad educativa [...]. (Ministerio de Educación, 2017).

Ante esta impronta, se abandonó la concepción única de los procedimientos técnicos en la contaduría pública y se introdujo la disciplina de investigación como una materia fundamental para el proceso académico del contador. “El aspecto teórico de la contabilidad se toca mínimamente desde los años 80’s. Estudios críticos sobre teoría contable, principios contables o nuevas concepciones de contabilidad, requerirán mucha mayor atención” (Cubides et al., 1999, p. 124).

Por lo tanto, este desarrollo en las instituciones de educación superior, sumado a la emergencia de los gremios profesionales de contaduría pública, permitieron que los estudiantes y profesionales realizaran investigaciones a través de tesis de grado. El desarrollo gremial de la profesión forjó una nueva era de investigadores contables que desarrollaron sus trabajos en instituciones como el Centro de Investigaciones Contables (C-CINCO), la Fundación para la Investigación y desarrollo de la Contabilidad (FIDESC), la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP), la Asociación de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP), etc., lo cual permitió proporcionar una formación en investigación, generando el inicio de procesos de enseñanza-aprendizaje que se mantienen hasta la fecha.

Lentamente avanza la investigación contable y, en este sentido, se convierte en una variable muy importante para las universidades y especialmente para los programas de contaduría pública, los cuales comienzan el proceso de divulgación de información investigativa en contabilidad.

Cada una de las revistas tiene mucho que enseñar a los académicos que llegan al mundo de la investigación contable, desde puntos de vista diferentes, abordajes variados y distintos vínculos con ponencias en eventos especializados. Tal vez la lección más importante es que no hay una sola manera de construir academia y de llegar a resultados que sean reconocidos por los demás integrantes de la comunidad. (Macías Cardona & Patiño Jacinto, 2014, p. 21).

Las revistas dirigidas por universidades públicas y privadas que contienen investigación contable pueden verse en la Tabla 1.

TABLA 1. Revistas universitarias de investigación contable

REVISTA	AÑO DE PUBLICACIÓN	ENTIDAD RESPONSABLE
Cuadernos de Administración	1976	Universidad del Valle
Contaduría	1982	Universidad de Antioquia
Innovar	1991	Universidad Nacional de Colombia
Visión contable	1991	Universidad Autónoma Latinoamericana
Investigación y reflexión	1992	Universidad Militar Nueva Granada
Cuadernos de Contabilidad	1995	Pontificia Universidad Javeriana
Lúmina	1996	Universidad de Manizales
Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría	2000	Editorial Legis
Libre Empresa	2008	Universidad Libre de Cali

Nota: Adaptado de Bedoya (2015).

5. Caracterización de las revistas contables colombianas

En este apartado se presenta una caracterización de las revistas contables colombianas que publican artículos donde se relaciona la variable ambiental con la contabilidad.

5.1 Cuadernos de Administración (Universidad del Valle)

La revista Cuadernos de Administración de la Universidad del Valle actualmente se encuentra indexada en categoría B por Colciencias Publindex.⁴ Su

⁴ Según convocatoria 768 de 2016, hasta el 15 de septiembre de 2017 estuvo indexada en categoría A2, después de esta fecha pasa a ser indexada en categoría B con una vigencia hasta el año 2019.

editor, Carlos Hernán González Campo (comunicación personal, 2017), argumenta:

Nosotros somos la revista más antigua en el área, se creó en 1976 con la necesidad de divulgar el conocimiento que se producía por la facultad y por los profesores visitantes, en ese momento fue escrita a máquina y duplicada en pocos números, creo que el objetivo actual es el mismo, pero con un público y con unas reglas de publicación muy distintas.

Sobre esta publicación, Ceballos Motano e Illera Bedoya (2012) afirman lo siguiente:

La revista Cuadernos de administración nace en Junio de 1976 a cargo de los profesores Milton José Mora Lema y Andrés María Sevilla García. En sus albores fue planeada como una publicación académica que pretendía afectar los ámbitos empresariales y políticos de la región a partir del ejercicio docente. (p. 7).

TABLA 2 . Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista Cuadernos de Administración (Universidad del Valle)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.° 5	1981	Responsabilidad de la industria en la protección de la naturaleza.	Von-Siemens
N.° 6	1982	La responsabilidad de las empresas en un mundo con recursos limitados.	Kobayshi
N.° 31	2004	Hacia la definición de un modelo de gestión, basado en la asociación de los sistemas establecidos en las normas internacionales de la calidad ambiental y de seguridad.	Escobar Valencia
	2005	Acteurs scenarios et discours: la mobilisation en reseaux de la biodiversite.	Toro Pérez
N.° 35	2006	Los desafíos del diseño organizacional e institucional en un medio ambiente globalizador.	Vargas Hernández
N.° 43	2010	Responsabilidad corporativa y desarrollo sostenible: una perspectiva histórica y conceptual.	Raufflet
N.° 44	2010	Modelo alternativo para la sostenibilidad empresarial.	Maussa Pérez
N.° 53	2015	Las prácticas de desarrollo sustentable: Un acercamiento descriptivo a las pequeñas empresas de Guadalajara- México.	Navarrete Báez
N.° 56	2016	La sostenibilidad desde una perspectiva de las áreas de negocios.	Madero Gómez y Zárate Solís

Nota: Elaboración propia.

5.2 Contaduría (Universidad de Antioquia)

La revista contaduría de la Universidad de Antioquia nació en 1982, contribuyendo a la difusión del pensamiento contable en torno a la contabilidad y, por consiguiente, al perfeccionamiento y fundamentación adecuada de dicha disciplina en Colombia. Actualmente no se encuentra indexada por Colciencias Publindex. Castaño Ríos (2018) afirma al respecto: “El objetivo de la Revista es publicar artículos derivados de procesos de investigación con contenido analítico, crítico frente a las problemáticas propias de la disciplina y profesión contable y ciencias afines” (Tabla 3).

5.3 Innovar (Universidad Nacional de Colombia)

La revista Innovar se fundó en el año 1991 al interior de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia (sede Bogotá). Actualmente está indexada por Colciencias Publindex ocupando categoría C⁵ (Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia, 2014) (Tabla 4).

5.4 Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana)

La revista Visión Contable nació en 1991, como una publicación científica, de carácter internacional, con periodicidad semestral, que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones y avances de la disciplina contable. Esta revista es un espacio para la comunicación del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad (Revista Visión Contable, 2017). Actualmente no se encuentra indexada por Colciencias Publindex (Tabla 5).

⁵ Según convocatoria 768 de 2016, estuvo indexada hasta el 15 de septiembre de 2017 con una categoría A1, después de esta fecha pasó a ser indexada en categoría C, con una vigencia hasta el año 2019.

TABLA 3. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista *Contaduría* (Universidad de Antioquia)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.° 29	1996	Una visión general de la Contabilidad Ambiental.	Von Bischhoffshausen
N.° 50	2007	Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (Sustainability Accounting): Aproximaciones Teóricas.	Talero Cabrejo
N.° 51	2007	Memorias de Sostenibilidad: Responsabilidad y transparencia.	Fernández Chulian y Larrinaga González
N.° 54	2009	Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial	Gómez Villegas
N.° 55	2009	Gestión de costos medioambientales en la industria petroquímica.	Chirinos y Urdaneta
N.° 56	2010	Análisis comparativo de la responsabilidad socio-ambiental en los sectores público y privado.	Fernández Lorenzo y Larramendy
N.° 57	2010	Las memorias de sostenibilidad y su divulgación.	Sanz Santolaria y González González
N.° 57	2010	El informe social o de sostenibilidad como herramienta para dar cuenta de la RSE en las empresas.	Álvarez Osorio y Zamarra Londoño
N.° 60	2012	Problemas de la contabilidad social y ambiental: algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario.	García Fronti
N.° 65	2015	Los costos ambientales en la sostenibilidad empresarial. Propuesta para su valoración y revelación contable.	Becerra Salazar y Hincapié Montoya
N.° 68	2016	Análisis preliminar de la normalización de tributos ambientales: ¿Una ilusión ecológica?	Rodríguez Vásquez y Toro Serrano
N.° 68	2016	Consideraciones epistemológicas para pensar la complejidad ambiental. Repercusiones para una contabilidad en debate ante la crisis civilizatoria.	Cardona Hernández
N.° 68	2016	Sector bancario a nivel mundial y los factores que influyen en su información sobre responsabilidad social corporativa.	Alonso Cañadas, Saraite, Haro de Rosario y Caba Pérez
N.° 69	2016	Desarrollo sostenible e incentivos fiscales en la producción de biocombustibles: Análisis crítico desde el marco de los objetivos de desarrollo sostenible ODS	Jiménez Castilla, Maestre y Márquez
N.° 70	2017	Avance de la contabilidad social y ambiental en su contexto original.	Macías Cardona y Velásquez
N.° 70	2017	Informes de sostenibilidad y su impacto en la creación de valor financiero de las empresas.	Correa Mejía y Hernández Serna
N.° 70	2017	Primeros antecedentes sobre Contabilidad Social en Argentina: Conferencias de William Leslie Chapman (1981-1986)	García Fronti

Nota: Elaboración propia.

TABLA 4. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista Innovar (Universidad Nacional de Colombia)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 11	1998	Evolución del concepto "Desarrollo Sostenible" y su implantación política en Colombia.	Eschenhagen
N.º 13	1999	Deuda externa y Medio Ambiente.	Eschenhagen
N.º 13	1999	Gestión local de la biodiversidad en Colombia.	Mansilla Astete
N.º 14	1999	Tasas retributivas por contaminación hídrica en la teoría económica y aplicación en Alemania y Colombia.	Binder
N.º 15	2000	Problemática y gestión de residuos sólidos peligrosos en Colombia.	Suárez Gómez
N.º 15	2000	Autorregulación: Un nuevo enfoque para el crecimiento de las empresas en Colombia, dentro de la imperiosa necesidad de un efectivo desarrollo sostenible.	Angarita Palma
N.º 16	2000	¿Cómo afecta la globalización de los mercados en el medio ambiente de los países en desarrollo?	Binder
N.º 17	2001	Tasas retributivas por contaminación hídrica y su aplicación en Colombia: Un instrumento económico hacia el desarrollo sostenible.	Angarita Palma
N.º 18	2001	Canje de deuda externa por conservación de la Naturaleza.	Binder
N.º 20	2002	Factores determinantes de la contaminación ambiental y del uso de recursos naturales.	Binder
N.º 20	2002	Hacia la gestión ambiental de residuos sólidos en la metrópolis de América Latina.	Rodríguez Escobar
N.º 22	2003	Responsabilidad social de las empresas en una sociedad de "afectados" (stakeholder society).	Weiss Belalcázar
N.º 23	2004	Congestión de recursos naturales en la Región Atlántica de Colombia.	Martínez Rodríguez
N.º 24	2004	Modelo conceptual e instrumental de sostenibilidad instrumental organizacional a partir de la evaluación del tejido social empresarial.	Garzón R., Amaya R. y Castellanos D.
N.º 26	2005	Localización y afectación de costes medioambientales en las empresas de agua: la costa del agua desalada.	Pérez Alemán, Piedra Herrera, Mesa Mendoza y Bona Sánchez
N.º 27	2006	El lado oscuro en las prácticas de responsabilidad social corporativa del sector floricultor.	Valero y Camacho Reyes
N.º 28	2006	Una aproximación a los perfiles ambientales de la empresa.	Ariza Buenaventura, León Paimé y Gómez Villegas
N.º 29	2007	La responsabilidad social en las organizaciones (RSO): Análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información.	Berbel Giménez, Reyes Gómez y Gómez Villegas
N.º 30	2007	La empresa social y su responsabilidad social.	Barrera Duque
N.º 32	2008	La incertidumbre ambiental: el oscuro objeto de la percepción.	Del Valle Santos Álvarez y García Merino
N.º 34	2009	La cadena del biogás y la sustentabilidad local: Un análisis socioeconómico y ambiental de la energía de los residuos sólidos urbanos del relleno de Caximba en Curitiba.	Luiz da Silva et al.
N.º 35	2009	En la búsqueda de un espacio de sostenibilidad: un estudio empírico de la aplicación de la mejora continua de procesos de ayuntamiento españoles.	Suarez Barraza y Miguel-Davila
N.º 37	2010	Capital social y valores en la organización.	Román Castillo
N.º 43	2012	Hacia un modelo integrador de antecedentes y consecuencias de la proactividad medioambiental en las organizaciones.	Fraj-Andres, Matute Vallejo y Rueda Manzanares
N.º 43	2012	Modelo de costos medioambientales contables. Metodología y caso industria maquiladora.	De la Rosa Leal
N.º 45	2012	Responsabilidad social empresarial: una reflexión desde la gestión, lo social y ambiental.	Valenzuela
N.º 53	2014	La nueva gobernanza política y las colaboraciones intersectoriales para el desarrollo sostenible.	Rodríguez y Arenas
N.º 56	2015	Memorias de sostenibilidad de indicadores integrados: análisis exploratorios sobre características definitorias: una reflexión crítica.	Azcárate Llanes, Fernández Chulian y Carrasco Fenech
N.º 58	2015	Environmental Policy Instruments and Ecoinnovation: An Overview of Recent Studies.	Pereira Sánchez y Vence Deza
N.º 58	2015	Compromisso com a RSE no Pacto Global da Organização das Nações Unidas.	Mota de Almeida Delgado Castelo Branco y Da Silva Baptista
Edición especial	2015	Aseguramiento del informe de sostenibilidad en España y Latinoamérica.	Zorio Grima, García Benau y Sierra García
N.º 60	2016	Alternativas de reducción de las emisiones de dióxido de carbono (CO2) en la producción de cemento. Propuesta de un modelo de evaluación.	Gessa Perera y Sancha Dionisio

Nota: Elaboración propia.

TABLA 5. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la Revista Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana)			
	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 3	2003	Una propuesta de investigación: Valoración de la inversión ambiental en el área metropolitana del valle de Aburrá.	Aguirre Mazo
N.º 4	2004	La contabilidad ante la problemática de la valoración ambiental.	Quiroz Lizarazo y Amelines
N.º 7	2009	Los pecados ambientales de la contabilidad.	Gómez Ramírez
N.º 10	2012	Reflexiones en torno al papel de la contabilidad ambiental administrativa.	Von Bischoffshausen
N.º 14	2014	Investigación empírica descriptiva de informes socio-ambientales: Su comparabilidad.	Fernández Lorenzo, Larramendy y Tellechea
N.º 13	2015	La Responsabilidad Social Empresarial. Ejemplo práctico de gestión ética en y para los negocios.	Grisanti Belandria

Nota: Elaboración propia.

5.5 Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada)

La Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, de la Universidad Militar Nueva Granada, nació en 1992 con el objetivo de publicar artículos para el análisis, debate, reflexión y socialización de productos de investigación y comunidades de investigación en las disciplinas económicas de nuestro país, además de ser una plataforma para la conformación de dinámicas de redes de colaboración entre diversas comunidades e instituciones de investigación de las ciencias económicas latinoamericanas. Actualmente, se encuentra indexada por Colciencias Publindex en categoría B⁶ (Revista Facultad de Ciencias Económicas, 2018) (Tabla 6).

5.6 Cuadernos de Contabilidad (Pontificia Universidad Javeriana)

La revista Cuadernos de Contabilidad nació en 1995, como iniciativa de estudiantes y docentes, con el objetivo de generar un espacio de discusión para que la comunidad contable científica tenga la posibilidad de publicar

⁶ Según convocatoria 768 de 2016, estuvo indexada hasta el 15 de septiembre 2017 en la categoría A2, después de esta fecha pasó a categoría B, con una vigencia hasta el año 2019.

TABLA 6. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 2	2007	Luces y sombras en el "Poder constitutivo de la contabilidad".	Ariza Buenaventura
N.º 1	2007	¿Es viable la ISO 14000 para el contexto colombiano? Una aproximación a partir de análisis de casos.	Ariza Buenaventura, Gómez Villegas y León Paimé
N.º 1	2007	Generación de pagos por certificados de reducción de emisiones, bajo mecanismos del desarrollo limpio para cercos vivos en la cuenca alta del río Pasto.	Sabogal Aguilar
N.º 2	2008	Elementos del concepto racionalidad ambiental.	Sabogal Aguilar y Hurtado Aguirre
N.º 1	2008	Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial.	Quinche Martín
N.º 1	2009	La historia se repite: Una visión del desarrollo y del desarrollo sostenible.	Sabogal Aguilar y Hurtado Aguirre
N.º 1	2010	Valoración económica del suelo y gestión ambiental: aplicación en empresas floricultoras colombianas.	Silva Arroyave y Correa Restrepo
N.º 1	2010	Evaluación de los proyectos de mecanismos de desarrollo limpio presentados a la UNFCCC: los criterios de sostenibilidad entre 2004 y 2008.	Sabogal Aguilar, Hurtado Aguirre y Moreno Castillo
N.º 1	2011	Proyectos forestales de mecanismo de desarrollo limpio en Colombia: una mirada desde el desarrollo sostenible local.	Sabogal Aguilar y Moreno Castillo
N.º 2	2012	La información de las cuentas satélite de ambiente emitida en Colombia (1995-2010): Una revisión crítica.	Gómez Contreras, Niño Galeano y Rojas Gómez
N.º 2	2012	El camino hacia la revelación: evolución de los informes de Responsabilidad Social en Colombia (2006-2009).	Ariza Buenaventura
N.º 2	2012	Acerca de la sustentabilidad y la racionalidad ambiental: El diálogo como fuente de cambio en la acción empresarial.	Gómez Santrich y León Saavedra
N.º 2	2013	La curva ambiental de Kuznets (EKC): La disposición de residuos sólidos en Colombia.	Trujillo Lora, Carrillo Bermudez, Charriz Vizcaíno e Iglesias Pinedo
N.º 1	2014	Del desarrollo sostenible a la sustentabilidad ambiental.	Gómez Contreras
N.º 2	2016	Contribución al desarrollo sostenible local de los proyectos MDL en el sector de generación electrónica por biomasa: Caso INCAUCA S. A.	Vergara Tamayo y Ortiz Motta
N.º 2	2017	Una mirada crítica a las teorías predominantes de la responsabilidad social corporativa	Quinche Martín

Nota: Elaboración propia.

su trabajo cotidiano en este campo. Actualmente no se encuentra indexada por Colciencias Publindex (Pontificia Universidad Javeriana, 2010).

TABLA 7. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista Cuadernos de Contabilidad (Pontificia Universidad Javeriana)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 14	2002	Balanced Scorecard centrado en lo ambiental.	Torres Agudelo
N.º 17	2002	Aproximación a los métodos de costeo ambiental.	Torres Agudelo
N.º 19	2002	Reportes de sostenibilidad: la triple línea de resultados, una aproximación.	Torres Agudelo
N.º 19	2005	Indicadores empresariales de sostenibilidad ambiental.	Consejo Empresarial Colombiano para el Desarrollo Sostenible
N.º 25	2008	El lugar de los costos ambientales de producción: ¿qué son, cómo clasificarlos y por qué tenerlos en cuenta?	Talero Cabrejo
N.º 32	2012	Responsabilidad medioambiental e información financiera. Especial referencia al caso español.	López Gordo y López Gordo
N.º 32	2012	Río+20: una apuesta por la supervivencia.	Cely Galindo
N.º 40	2015	Informe de sostenibilidad. Criterios y procedimientos en el mapeo de stakeholders. Un estudio de caso.	Palacios y Coppá
N.º 41	2015	Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial. En el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica.	Colmenares, Valderrama y Adriani
N.º 41	2015	La contabilidad y los conflictos ambientales en el sistema financiero: estudio de caso en sector bancario argentino.	Martínez Pulido y Gómez Villegas
N.º 43	2016	Reportes integrados y generación de valor en empresas colombianas incluidas en el Índice de Sostenibilidad Dow Jones.	Correa García, Hernández Espinal, Vásquez Arango y Soto Restrepo
N.º 44	2016	Indicadores de contabilidad social con miras a diseñar políticas de mejoramiento de calidad de vida.	González Castillo, Lobatón Polo y Polo de Lobatón

Nota: Elaboración propia.

5.7 Lúmina (Universidad de Manizales)

La revista Lúmina nació en 1996, siendo una publicación científica tecnológica de carácter anual, cuya finalidad es contribuir a la construcción de pensamiento contable (Revista Lúmina, 2015). Actualmente no se encuentra indexada por Colciencias Publindex.

TABLA 8. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista Lúmina (Universidad de Manizales)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 3	1999	Contabilidad y Medio ambiente. Los retos de la contabilidad frente a los procesos de medición, valoración y control del medio ambiente y los recursos naturales.	Tobón Rojas y Serna Correa
N.º 3	2000	La educación frente al desarrollo sostenible.	Velásquez Orozco y Mayorga Lizarralde
N.º 4	2003	Productividad, contabilidad y gestión en torno a la cuestión Medioambiental.	Gil
N.º 4	2003	Hacia una línea de investigación en Contabilidad y Medio Ambiente.	Sarmiento Ramírez
N.º 4	2003	Elementos metodológicos para una agenda de investigación en torno al proceso de medición ambiental.	Cardona Escobar y Chica García
N.º 5	2004	La información de sostenibilidad.	Balboa, Zinini, Bernardi y Miazzo
N.º 5	2004	La racionalidad ambiental y la pedagogía.	Sarmiento Ramírez
N.º 5	2004	Globalización, Desarrollo Sostenible y Empresa: Virando hacia la Responsabilidad Social.	Gómez Villegas y Calvo
N.º 5	2005	La responsabilidad social empresarial como sistema de gestión integral en el marco de una economía sustentable.	Balboa, Zinini, Bocco, Bernardi y Miazzo
N.º 10	2009	Contabilidad y Control Ambiental.	Ruiz
N.º 11	2010	Dimensión social de la sostenibilidad: brecha entre retórica y realidad.	Archel Domench
N.º 11	2010	Análisis de los criterios de reconocimiento de las cuentas ambientales en los estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros IAS-IFRS.	Mejía Soto
N.º 12	2011	Una redefinición de la contabilidad socioambiental a partir del paradigma de la complejidad: consideraciones teóricas básicas.	Cabal Herrera
N.º 13	2012	Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social.	Mejía Soto y Vargas Marín
N.º 14	2013	Aproximación crítica a la función contable desde la teoría tridimensional de la contabilidad.	Mejía Soto, Mora Roa y Montes Salazar
N.º 15	2014	Biocontabilidad: Hacia una definición de una nueva disciplina contable.	Mejía Soto
N.º 16	2015	Una aproximación teórica y bibliométrica a la Responsabilidad Social Empresarial (1971-2015): Análisis mundial, latinoamericano y colombiano.	Valenzuela, Linares y Suárez

Nota: Elaboración propia.

5.8 Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría

La Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría nació en el año 2000, con la intención de publicar estudios, ponencias, ensayos y demás documentos relacionados con la temática contable (Revistas Legis, 2009).

TABLA 9. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 2	2000	El medio ambiente en la contabilidad de las empresas.	Cañibano
N.º 4	2000	Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental.	Ariza Buenaventura
N.º 7	2001	Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera.	Tua Pereda
N.º 10	2002	Responsabilidad medioambiental. Recomendación de la Unión Europea.	Senés García y Rodríguez Bolívar
N.º 18	2004	Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas.	Gómez Villegas
N.º 25	2006	La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible.	Mantilla Pinilla
N.º 28	2006	El Reconocimiento de pasivos medioambientales en España.	Conesa Duarte, Déniz Mayor, Dorta Velásquez y Pérez Alemán
N.º 33	2008	Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas.	Garza Arroyo
N.º 35	2008	El proceso contable en la especialidad socio-ambiental.	Geba y Fernández Lorenzo
N.º 39	2009	Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable.	Mejía Soto y Montes Salazar
N.º 46	2011	Las limitaciones del modelo contable y el problema ambiental: una aproximación a la medición razonable del beneficio empresarial.	Valle Larrea
N.º 49	2012	Análisis de los conceptos de capital, mantenimiento de este y su relación con la riqueza ambiental.	Mejía Soto y Montes Salazar
N.º 64	2015	Reflexiones sobre la necesidad de un modelo jurídico eficiente de auditoría ambiental en Cuba.	Antúñez Sánchez
N.º 70	2017	Necesidad de la nueva contabilidad ESA (Económica, Social y Ambiental). Una aproximación.	Lang

Nota: Elaboración propia.

5.9 Libre Empresa (Universidad Libre de Cali)

La revista Libre Empresa inicio su proceso de divulgación en el año 2008 y está dirigida a instituciones académicas, profesionales y estudiantes de las ciencias económicas, administrativas y contables, así como a funcionarios de empresas del sector público y privado interesados en conocer los más recientes avances en las denominadas ciencias de la gestión (Universidad Libre, 2018). Actualmente no se encuentra indexada por Colciencias Publindex.

TABLA 10. Artículos publicados referentes al tema de contabilidad ambiental por la revista Libre Empresa (Universidad Libre de Cali)

	Año	Nombre del artículo	Autor
N.º 1	2009	Gestión ambiental empresarial: Pasado, presente y futuro de las normas e instituciones ambientales en Colombia.	Granada Aguirre
N.º 2	2009	Contabilidad y naturaleza: Apuntes para una discusión.	Quinche Martín
N.º 2	2010	La modelación en el mejoramiento de la calidad del aire.	Granada Aguirre y Valencia Rodríguez
N.º 2	2011	Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental.	Rodríguez Jiménez
N.º 2	2012	Caracterización de los beneficios fiscales por mejoramiento ambiental en Colombia en los establecimientos industriales por los años 2007-2010.	Álvarez Rendón, Vera Curaca y Domínguez Trujillo
N.º 2	2013	Bio-contabilidad: ética, ciencia y tecnología para la sostenibilidad.	Mejía Soto
N.º 2	2014	Estructura organizativa para la gestión ambiental del polo turístico de Puerto Padre.	Infante Miguel, Cabello Peña y Ávila Concepción
N.º 2	2014	Teoría tridimensional de la contabilidad T3C (versión 2.0): desarrollos, avances y temas propuestos.	Mejía Soto, Montilla Galvis, Montes Salazar y Mora Roa
N.º 2	2014	Sostenibilidad y empresa: Una perspectiva crítica del manejo contable.	Ortiz Motta
N.º 2	2015	Costos de crecimiento: relación entre libre comercio, expansión industrial e impactos en el medio ambiente.	Novoa Sánchez
N.º 1	2015	Evaluación de atributos de sustentabilidad de sistemas de producción campesinos en la vereda EL Mesón, municipio de Palmira, Valle del Cauca (Colombia).	Giraldo Díaz, Nieto Gómez y Quiceno Martínez
N.º 1	2015	Incorporación de cuentas contables ambientales, una revisión desde la cadena de valor del sector marroquino en Armenia-Quindío (Colombia).	Sánchez Vásquez y Rodríguez Jiménez
N.º 1	2016	Medición contable de la sustentabilidad organizacional (Método circulación). Un enfoque desde la teoría tridimensional de la contabilidad.	Ceballos Rincón y Mejía Soto
N.º 1	2016	La heterogeneización de magnitudes en la teoría tridimensional de la contabilidad.	García Montaña, Rodríguez García y Ruiz Torres
N.º 2	2017	La crisis ambiental y la técnica: oportunidad para un cambio en la relación entre contabilidad y naturaleza.	Lemos de la Cruz y Rodríguez Otálora

Nota: Elaboración propia.

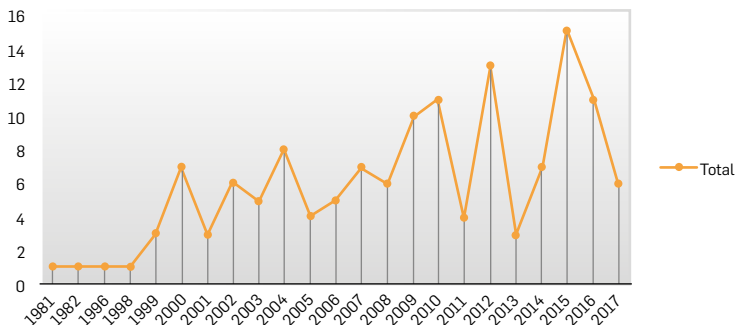
6. Resultados de investigación

En este capítulo se desarrollarán el análisis bibliométrico y un análisis de contenido temático.

6.1 Análisis bibliométrico

En total, se relacionaron ciento treinta y ocho (138) artículos de las siguientes revistas: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Lúmina (Universidad de Manizales), Cuadernos de Contabilidad (Pontificia Universidad Javeriana), Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada), Innovar (Universidad Nacional), Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Libre Empresa (Universidad Libre de Cali) y Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana); el número de artículos publicados en las revistas revela que la temática ambiental en la contabilidad va en aumento (ver Figura 2).

FIGURA 2. Balance de las publicaciones en las revistas colombianas 1996-2017.



Elaboración propia.

Se puede evidenciar que los años en que más artículos se publicaron en revistas contables fueron 2012 y 2015; sin embargo, los años anteriores presentaron un promedio de cinco (5) artículos publicados por año. Por lo anterior, el estudio bibliométrico permite caracterizar los siguientes

indicadores en los *Journals* seleccionados: indicador de personal, indicador de productividad e indicador de citación (Tabla 11).

TABLA 11. Indicadores del estudio bibliométrico

Indicador	Característica
Indicador personal	Sexo País de origen
Indicador de productividad	Artículos en colaboración Número de artículos por revista* Temas abordados**
Indicador de citación	Autores más relevantes Nivel de citación e indicador H

Nota: Adaptado de Santos (2012).

6.1.1 Indicador personal

El indicador personal relaciona las características: sexo y país de origen.

TABLA 12. Participación hombres y mujeres en revistas contables colombianas

Sexo	Autores	Porcentaje
Hombres	112	60%
Mujeres	76	40%
Total	188	100

Nota: Elaboración propia.

La Tabla 12 presenta una participación mayor de los hombres (60%); no obstante, las mujeres (40%) están adquiriendo un grado mayor de representatividad en los últimos años.

En cuanto a la nacionalidad de los autores (Ver tabla 13), los de Colombia representan el 54% de las publicaciones realizadas en las revistas contables colombianas; mientras que en segundo lugar se encuentran los autores de España, con una participación del 22%; seguidos por los de Argentina, con una participación del 7% (siendo este grupo de autores los más representativos. Ver Figura 3).

* Este análisis bibliométrico se encuentra en el análisis de contenido temático.

** Este análisis bibliométrico se encuentra en el análisis de contenido temático.

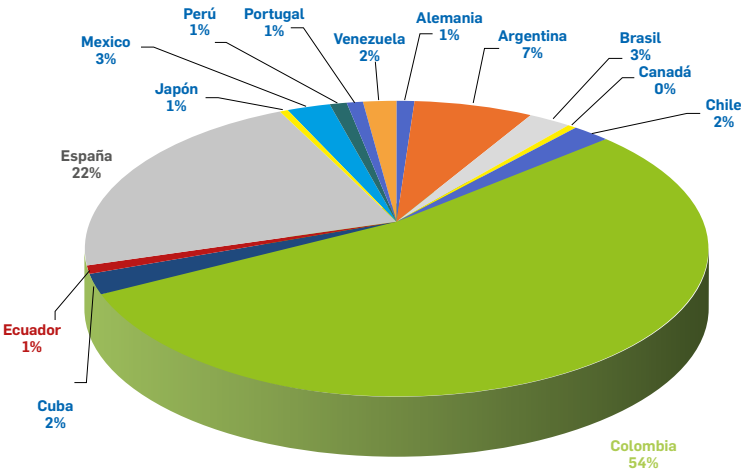
Balance de las publicaciones que abordan el concepto de contabilidad ambiental en revistas contables colombianas

TABLA 13. Nacionalidad de los autores

Nacionalidad	Número de autores	Participación
Alemania	2	1%
Argentina	14	7%
Brasil	5	3%
Canadá	1	0%
Chile	4	2%
Colombia	101	54%
Cuba	4	2%
Ecuador	1	1%
España	42	22%
Japón	1	1%
México	5	3%
Perú	2	1%
Portugal	2	1%
Venezuela	4	2%
Total	188	100

Nota: Adaptado de Martínez Galvis y Sánchez Guevara (2015).

FIGURA 3. Nacionalidad de los autores.



Elaboración propia.

6.1.2 Indicador de productividad

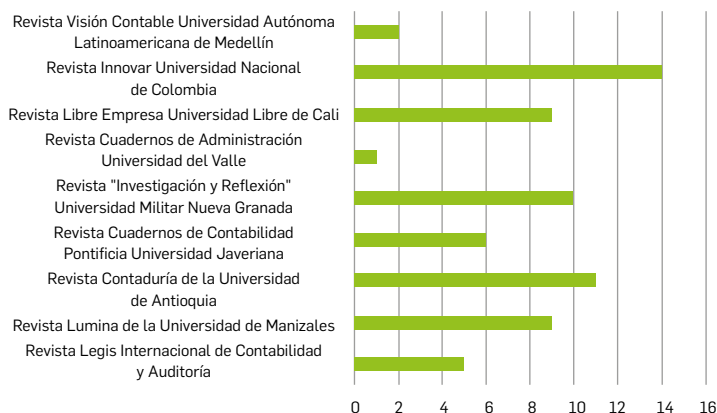
TABLA 14. Artículos en colaboración referentes al tema de contabilidad ambiental

Revista	Número de colaboraciones
Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría	5
Lumina de la Universidad de Manizales	9
Contaduría de la Universidad de Antioquia	11
Cuadernos de Contabilidad de la Pontificia Universidad Javeriana	6
Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión de la Universidad Militar Nueva Granada	10
Cuadernos de Administración de la Universidad del Valle	1
Libre Empresa de la Universidad Libre de Cali	9
Innovar de la Universidad Nacional de Colombia	14
Visión Contable de la Universidad Autónoma Latinoamericana	2
Total	67

Nota: Elaboración propia.

La Tabla 14 representa el número de artículos escritos en colaboración, es decir, artículos escritos por 2, 3 o más personas. Esto muestra el trabajo en equipo e interés por investigar la variable de contabilidad ambiental.

FIGURA 4. Artículos en colaboración referentes al tema de contabilidad ambiental. Elaboración propia.



Elaboración propia.

Balance de las publicaciones que abordan el concepto de contabilidad ambiental en revistas contables colombianas

TABLA 15. Número de artículos de las revistas contables colombianas

Revista	Núm. de artículos
Revista Internacional Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría	14
Lúmina	17
Cuadernos de Contabilidad	12
Contaduría	17
Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión	16
Innovar	32
Cuadernos de Administración	9
Libre Empresa	15
Visión Contable	6
Total	138

Nota: Elaboración propia

La Tabla 15 revela el número de artículos publicados por cada una de las revistas contables colombianas, en el periodo 1981-2017.

TABLA 16. Temas abordados en contabilidad ambiental por las revistas contables colombianas en el periodo 1981-2017

Tema	Número de artículos
Investigación	2
Medio ambiente	7
Normas internacionales de información financiera	3
Reflexión	2
Contabilidad social y ambiental	19
Costos ambientales	6
Pasivos ambientales	1
Responsabilidad social empresarial y ambiental	15
Tributos ambientales	3
Papel profesional	1
Medición, valoración y control	2
Desarrollo sostenible	17
Información socioambiental	12
Proceso contable	1
Modelo contable	1
Capital y mantenimiento de capital	1
Racionabilidad ambiental	3
Otros	36
Total	138

Nota: Elaboración propia.

La Tabla 16 muestra los temas abordados en contabilidad ambiental por las revistas contables colombianas en el periodo 1981-2017.

6.1.3 Indicador de citación.

TABLA 17. Artículos publicados por autor en las revistas contables colombianas

Autor	Número de publicaciones
Mejía Soto	9
Gómez Villegas	7
Ariza Buenaventura	5
Sabogal Aguilar	5
Montes Salazar	4
Klaus Georg Binder	4
Quinche Martín	3
Hurtado Aguirre	3
Torres Agudelo	3
Fernández Lorenzo	3

Nota: Elaboración propia.

La Tabla 17 revela el número de artículos publicados por autor en las diferentes revistas contables colombianas, cuyo análisis muestra un creciente interés de autores nacionales y extranjeros que enfocan sus artículos en temáticas relacionadas con la contabilidad ambiental.

TABLA 18. Nivel de citación de autores colombianos

Autor	Nivel de citación	Índice h*
Gómez Villegas	971	19
Montes Salazar	674	15
Mejía Soto	541	13
Sabogal Aguilar	790	14
Hurtado Aguirre	63	4
Quinche Martín	82	5

Nota: Adaptado de Colciencias (2018).

La Tabla 18 muestra el nivel de citación de los autores, es decir, el total de citas recibidas; mientras que el índice h indica cuántas publicaciones se han citado. En la Tabla se evidencia que el autor con mayor relevancia es Gómez Villegas, con un índice h de 19 y un nivel de citación de 971.

* El índice h es un sistema propuesto por Jorge Hirsch, de la Universidad de California, para la medición de la calidad profesional de físicos y de otros científicos, en función de la cantidad de citas que han recibido sus artículos científicos.

6.2 Análisis de contenido temático

En el presente estudio se ha utilizado el análisis de contenido temático, con el fin de describir el nivel de divulgación de información ambiental en las revistas contables colombianas (objeto de estudio). El procedimiento se aplicó a las revistas Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Lúmina (Universidad de Manizales), Cuadernos de Administración (Universidad del Valle), Libre Empresa (Universidad Libre de Cali), Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada) y Visión Contable (Universidad Autónoma Latinoamericana). Es importante resaltar que, con el presente ejercicio investigativo, se han querido ofrecer unos referentes para la comprensión del fenómeno estudiado, a fin de identificar, dentro de la comunidad académica que desarrolla el tema medioambiental en la contabilidad, los posibles horizontes de investigación.

Los temas investigados por las revistas contables colombianas, en el campo de la contabilidad ambiental, se presentan a continuación (Tabla 19).

La Tabla 19 da cuenta de los temas abordados por las revistas contables colombianas desde el año 1981 hasta 2017.

Las categorías anteriores permiten estructurar la información objeto de análisis en temas, con lo cual se facilita su estudio. Se procede a revisar los títulos de los artículos y posteriormente los resúmenes, para identificar y seleccionar los artículos objeto de investigación. El análisis de contenido es una técnica muy apropiada para este tipo de estudios, y se emplea para analizar la información que se presenta en los artículos por las revistas contables colombianas ya que permite obtener indicadores cuantitativos y cualitativos.

La participación porcentual en la publicación de artículos que abordan la temática ambiental y contabilidad por revista se discrimina de la siguiente manera: con 22% de participación (17 artículos publicados), se encuentra la revista Lúmina; seguida, con una participación del 20,7% (16 artículos publicados), por la Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión; posteriormente, se encuentra, con una participación del 19,5% (15 artículos publicados), la revista Libre Empresa; seguida por la participación de 18,18% (14 artículos publicados) de la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría; a continuación se sitúa, con una participación del 11,7% (9 artículos publicados), la revista Cuadernos de Administración; y se finaliza con la participación de 7,7% (6 artículos), de la revista Visión Contable.

TABLA 19. Temas abordados en contabilidad ambiental en seis (6) revistas contables colombianas

TEMAS	REVISTAS					
	Lúmina	Cuadernos de Administración	Libre Empresa	Investigación y Reflexión	Legis	Visión Contable
Medio ambiente	-	1	2	-	3	-
Normas internacionales	1	1	-	-	1	-
Investigación	2	-	-	-	-	2
Reflexión	-	-	-	-	1	1
Contabilidad ambiental y social	7	-	4	2	3	2
Costos ambientales	-	-	1	-	-	-
Pasivos ambientales	-	-	-	-	1	-
Responsabilidad social empresarial	2	3	-	1	-	1
Tributaria	-	-	1	-	-	--
Papel profesional	-	-	-	-	1	-
Medición y valoración	-	-	1	1	-	-
Desarrollo sostenible y sustentable	3	2	1	6	-	-
Información socioambiental	1	-	-	2	1	-
Proceso contable	-	-	-	-	1	-
Modelo contable	-	-	-	-	1	-
Capital y mantenimiento de capital	-	-	-	-	1	-
Racionalidad ambiental	1	-	-	2	-	-
Otros	-	2	5	2	-	-
Total	17	9	15	16	14	6

Nota: Elaboración propia.

En el año 1981 y 1982 (ver Tabla 2), las temáticas giran en torno a la responsabilidad de las empresas con la naturaleza y los recursos limitados de la revista Cuadernos de Administración de la Universidad del Valle. Una década después, en la revista Contaduría de la Universidad de Antioquia, reaparece la discusión a través del texto “Una visión general de la contabilidad ambiental”, del académico Werner Von Bischhoffshausen (1996). Estos inicios incipientes marcan un hito en materia de publicaciones científicas en contabilidad ambiental en Colombia, lo que demuestra que la nueva temática en contabilidad ambiental empezaba a ser significativa para autores

internacionales y, tiempo después, se convirtió en un campo de la contabilidad que los autores colombianos comenzaron a investigar.

Con la llegada del nuevo milenio, se potenció la investigación y emergieron una serie de escritos preocupados por la relación de la contabilidad y el medioambiente. La revista *Lúmina* de la Universidad de Manizales publicó, en 1999, el texto denominado “Contabilidad y Medio ambiente. Los retos de la contabilidad frente a los procesos de medición, valoración y control del medio ambiente y los recursos naturales”, cuyos autores son Lina Tobón Rojas y Hernán Serna Correa (1999). Estas publicaciones son seguidas por los textos divulgados en la Revista Internacional *Legis de Contabilidad y Auditoría*, y la revista *Visión Contable* de la Universidad Autónoma Latinoamericana.

La Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión de la Universidad Militar Nueva Granada impulsa la producción académica en contabilidad ambiental desde el año 2007; y la revista *Libre Empresa* de la Universidad Libre de Cali, desde 2009, lo que demuestra que en Colombia es relevante la temática ambiental, no solo para comprender su significado, sino porque detrás de este concepto se encuentra una amplia rama, desde lo social y lo económico, que es importante para las organizaciones y para la sociedad.

En este sentido, la investigación en contabilidad ambiental seguirá creciendo, ya que es un tema que se ha hecho notar en las universidades gracias a los docentes, a las revistas que convocan a estudiantes y a profesionales para que publiquen artículos de investigación en el área de contabilidad ambiental, y a los eventos contables que organizan las universidades, donde incluyen la variable de contabilidades emergentes para realizar conferencias y charlas sobre este campo que se ha dado a conocer desde hace más de veinte años.

7. Conclusiones

Se encontraron nueve (9) revistas, de las cuales seis (6) no están indexadas por Colciencias Publindex, entre ellas: Revista Internacional *Legis de Contaduría y Auditoría*, *Lúmina*, *Libre Empresa*, *Visión Contable*, *Cuadernos de Contabilidad y Contaduría*. Las revistas indexadas por medio de la convocatoria 768 de 2016 son: Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, *Cuadernos de Administración* e *Innovar* (estas revistas estarán indexadas hasta el año 2019).

Como resultado, en el análisis bibliométrico se encuentra que la producción académica en contabilidad ambiental ha estado compartida en las revistas contables colombianas por 112 hombres y 76 mujeres, representantes de países como Colombia, España, Argentina, México, Brasil, Chile y Cuba, entre otros. La revista que más artículos ha publicado referentes al tema de contabilidad ambiental ha sido la revista *Innovar* de la Universidad Nacional de Colombia, seguida por *Lúmina* de la Universidad de Manizales, *Contaduría* de la Universidad de Antioquia, *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión* de la Universidad Militar Nueva Granada, *Libre Empresa* de la Universidad Libre de Cali, *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, *Cuadernos de Contabilidad* de la Pontificia Universidad Javeriana, *Cuadernos de Administración* de la Universidad del Valle y *Visión Contable* de la Universidad Autónoma Latinoamericana.

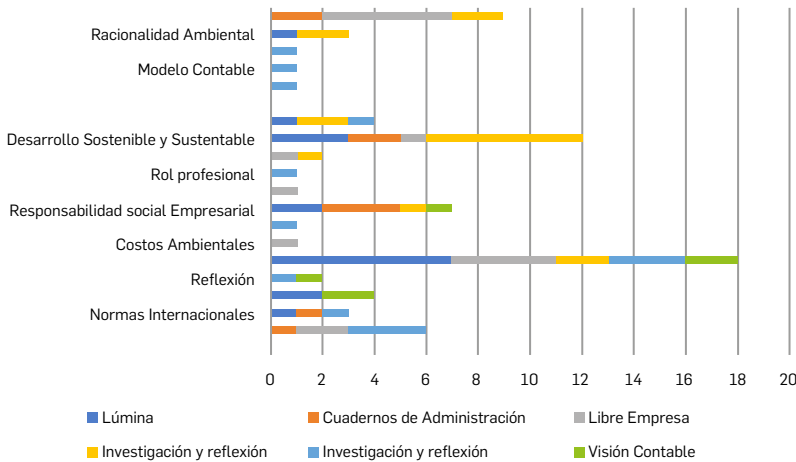
En lo que respecta a los autores, quienes tienen un mayor número de publicaciones en las revistas contables colombianas referentes al tema de contabilidad ambiental son Eutimio Mejía Soto, Mauricio Gómez Villegas y Efrén Danilo Ariza Buenaventura.

Lo anterior demuestra que la variable de contabilidad ambiental ha ido creciendo, gracias a que 188 autores de diferentes países se han interesado en estudiar y analizar un concepto que ha ido evolucionando ya hace más de veinte años. La contabilidad ambiental seguirá siendo relevante, ya que el medio ambiente necesita ser reconocido por esta área de la contabilidad que, poco a poco, se seguirá desarrollando para que los profesionales dominen el tema, se informen, investiguen y aporten a la academia contable colombiana avances de esta variable.

En el análisis de contenido temático se encuentra que el tema más investigado por los autores, en las seis revistas analizadas, es el área de la contabilidad ambiental y social, donde la revista *Lúmina* (Universidad de Manizales) comparte siete (7) artículos que abordan este tema, seguida de cuatro (4) artículos de la revista *Libre Empresa* (Universidad Libre de Cali), posteriormente la *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* publica tres (3), mientras que la revista *Visión Contable* (Universidad Autónoma Latinoamericana), junto con la *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión* (Universidad Militar Nueva Granada), publican cada una dos (2) artículos en estas temáticas.

A continuación, se presentarán las temáticas estudiadas y publicadas por los autores en las seis revistas contables colombianas:

FIGURA 5. Temática de contabilidad ambiental abordada por las revistas contables colombianas en el período 1981-2017.



Elaboración propia.

La Figura 5 expone los temas más abordados, así como los menos tratados, en un período comprendido entre 1981 y 2017, demostrando que los temas menos relevantes son: capital y mantenimientos de capital, modelo contable, proceso contable, rol profesional, tributaria, pasivos ambientales y costos ambientales. Este resultado no quiere decir que la contabilidad ambiental no sea significativa, sino que demuestra que los profesionales y estudiantes indagan menos en cada una de estas disciplinas.

Puede inferirse que el medio ambiente es un problema que ha cobrado importancia a escala mundial y, ahora más que nunca, el sistema económico no puede pasar inadvertido el deterioro ambiental, pues ha sido este modelo, basado en el extractivismo y el consumismo, el que ha causado daños irreparables al medioambiente. En este sentido, Naredo (1996) argumenta que el sistema económico actual se basa en el postulado del “crecimiento ilimitado”, que centra su atención en el mero campo del valor monetario, teoría funcionalista de la económica neoclásica que ha dominado el pensamiento convencional de la civilización occidental, siendo reduccionistas al desplazar el concepto de naturaleza a una visión utilitarista, considerando al medioambiente como una simple mercancía con un valor de cambio determinado.

Cronológicamente, desde que se inició la primera Cumbre de la Tierra (1972), se puede hacer un rastreo sobre publicaciones de carácter ambiental en todas las disciplinas. Sin embargo, en la contabilidad fue solo hasta la década de los ochenta cuando se dio inicio a investigaciones de carácter alternativo al modelo funcionalista que se basa en la economía de mercado. La investigación alternativa logra ampliar las bases teóricas de la disciplina contable, es decir, que el estudio de la contabilidad sea analizado desde la sociología, la economía política, la filosofía, la ecología, entre otras; a partir de allí surgen nuevas necesidades y aparecen estudios que relacionan la contabilidad como una práctica social e institucional (Hopwood, 1987), y se generan nuevas perspectivas y metodologías que van a desarrollar estudios cualitativos, logrando establecer unas líneas de investigación centradas en perspectivas críticas e interpretativas de la contabilidad.

Referencias

- Aguirre Mazo, D. (2003). Una propuesta de investigación: Valoración de la inversión ambiental en el área metropolitana del Valle de Aburrá. *Visión Contable*.
- Alonso Cañadas, J., Saraite, L., Haro de Rosario, A., & Caba Pérez, C. (2016). Sector bancario a nivel mundial y los factores que influyen en su información sobre responsabilidad social corporativa. *Contaduría*, 68, 213-233.
- Álvarez Osorio, M. C., & Zamarra Londoño, J. E. (2010). El informe social o de sostenibilidad como herramienta para dar cuenta de la RSE en las empresas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 57, 119-144.
- Álvarez Rendón, B., Vera Curaca, E. M., & Domínguez Trujillo, J. F. (2012). Caracterización de los beneficios fiscales por mejoramiento ambiental en Colombia en los establecimientos industriales por los años 2007-2010. *Libre Empresa*, 9(2), 79-93.
- Angarita Palma, Y. (2000). Autorregulación: Un nuevo enfoque para el crecimiento de las empresas en Colombia, dentro de la imperiosa necesidad de un efectivo desarrollo sostenible. *Innovar*, 1(15), 137-142.
- _____. (2001). Tasas retributivas por contaminación hídrica y su aplicación en Colombia: Un instrumento económico hacia el desarrollo sostenible. *Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia*, 1(17), 137-156.
- Archel Domench, P. (2010). Dimensión social de la sostenibilidad: brecha entre retórica y realidad. *Lúmina*, 11, 98-113.
- _____. (2015). *Contabilidad social ¿Conformismo o cambio?* Medellín.
- Archel Domench, P., & Husillos Carques, J. (2009). Divulgación de información social y medioambiental: una revisión de la literatura. En *Irrupciones significativas para pensar la contabilidad* (pp. 13-60). Cali: Universidad del Valle.
- Ariza Buenaventura, E. D. (2000). Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 4. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d4b404ce-0430a010151404c
- _____. (2007). Luces y sombras en el "poder constitutivo de la contabilidad". *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 15(2), 45-60.
- _____. (2012). El camino hacia la revelación: evolución de los informes de Responsabilidad Social

- en Colombia (2006-2009). *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 20(2), 97-120.
- Ariza Buenaventura, E. D., Gómez Villegas, M., & León Paimé, E. F. (2007). ¿Es viable la ISO 14000 para el contexto colombiano? Una aproximación a partir de análisis de casos. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 15(1), 183-198.
- Ariza Buenaventura, E. D., León Paimé, F., & Gómez Villegas, M. (2006). Una aproximación a los perfiles ambientales de la empresa. *Innovar*, 16(28), 57-74.
- Antúñez Sánchez, A. F. (2015). Reflexiones sobre la necesidad de un modelo jurídico eficiente de auditoría ambiental en Cuba. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*.
- Azcárate Llanes, F., Fernández Chulian, M., & Carrasco Fenech, F. (2015). Memorias de sostenibilidad de indicadores integrados: análisis exploratorios sobre características definitorias. Una reflexión crítica. *Innovar*, 25(56), 83-98.
- Balboa, A., Zinini, R., Bernardi, A., & Miazzo, C. (2004). La información de sostenibilidad: una necesidad para la transparencia informativa. *Lúmina*, 5, 143-170.
- Balboa, A., Zinini, R., Bocco, M., Bernardi, A., & Miazzo, C. (2005). La responsabilidad social empresarial como sistema de gestión integral en el marco de una economía sostenible. *Revista Lumina Universidad de Manizales*, 6, 84-103.
- Barrera Duque, E. (2007). La empresa social y su responsabilidad social. *Innovar*, 17(30), 59-76.
- Becerra Salazar, W. L., & Hincapié Montoya, D. (2015). Los costos ambientales en la sostenibilidad empresarial. Propuesta para su valoración y revelación contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 173-195.
- Bedoya García, M. (2014). *Caracterización de la formación investigativa en un grupo de programas de Contaduría Pública acreditados en Colombia*. Armenia: Universidad del Quindío.
- Berbel Giménez, G., Reyes Gómez, J. D., & Gómez Villegas, M. (2007). La responsabilidad social en las organizaciones (RSO): Análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información. *Innovar*, 17(29), 27-47.
- Binder, K. G. (1999). Tasas retributivas por contaminación hídrica en la teoría económica y aplicación en Alemania y Colombia. *Innovar*, 1(14), 33-42.

- _____. (2000). ¿Cómo afecta la globalización de los mercados en el medio ambiente de los países en desarrollo? *Innovar*, 1(16), 133-146.
- _____. (2001). Canje de deuda externa por conservación de la Naturaleza. *Innovar*, 1(18), 47-54.
- _____. (2002). Factores determinantes de la contaminación ambiental y del uso de recursos naturales. *Innovar*, 1(20), 101-110.
- Brudtland, G. H. (4 de agosto de 1987). *Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y del Desarrollo "Nuestro Futuro Común"*. Recuperado de <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/42/427>
- Cabal Herrera, A. E. (2011). Una redefinición de la contabilidad socioambiental a partir del paradigma de la complejidad: consideraciones teóricas básicas. *Lúmina*, 12, 280-299.
- Cañibano, L. (2000). El medio ambiente en la contabilidad de las empresas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 2.
- Cardona Escobar, C. Á., & Chica García, F. J. (2003). Elementos metodológicos para una agenda de investigación en torno al proceso de medición ambiental. *Lúmina*, 4, 117-131.
- Cardona Hernández, J. D. (2016). Consideraciones epistemológicas para pensar la complejidad ambiental. Repercusiones para una contabilidad en debate ante la crisis civilizatoria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 68, 191-211.
- Castañó Ríos, C. E. (2018). *Reseña y reglamento*. Medellín: Revista Contaduría Universidad de Antioquia.
- Ceballos Motano, R., & Illera Bedoya, J. C. (2012). *Génesis y evolución de Cuadernos de Administración: 35 años*. Santiago de Cali: Universidad del Valle.
- Ceballos Rincón, O. I., & Mejía Soto, E. (2016). Medición contable de la sustentabilidad organizacional (Método circulación). Un enfoque desde la Teoría Tridimensional de la contabilidad. *Libre Empresa*, 13(1), 127-142.
- Cely Galindo, G. (2012). Río+20: una apuesta por la supervivencia. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 227-242.
- Chirinos, A., & Urdaneta, M. (2009). Gestión de costos medioambientales en la industria petroquímica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 165-186.
- Colmenares, L., Valderrama, Y., & Adriani, R. (2015). Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial. En el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(41), 259-280.
- Conesa Duarte, A., Déniz Mayor, J. J., Dorta Velázquez, J. Á., & Pérez Ale-

- mán, J. (2006). El Reconocimiento de pasivos medioambientales en España. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 28, 97-119.
- Consejo Empresarial Colombiano para el Desarrollo Sostenible. (2005). Indicadores empresariales de sostenibilidad ambiental. *Cuadernos de Contabilidad*, 181-198.
- Correa García, J. Á., Hernández Espinal, M. C., Vásquez Arango, L., & Soto Restrepo, Y. M. (2016). Reportes integrados y generación de valor en empresas colombianas incluidas en el Índice de Sostenibilidad Dow Jones. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 73-107.
- Correa Mejía, D. Á., & Hernández Serna, D. P. (2017). Informes de sostenibilidad y su impacto en la creación de valor financiero de las empresas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 43-60.
- Cubides, H., Maldonado, A., Machado, M., Visbal, F., & Gracia, E. (1999). *Historia de la Contaduría Pública en Colombia en el siglo XX* (3.ª ed.). Bogotá: Universidad Central.
- De la Rosa Leal, M. E. (2012). Modelo de costos medioambientales contables. Metodología y caso industria maquiladora. *Innovar*, 22(43), 197.
- Del Valle Santos Álvarez, M., & García Merino, M. T. (2008). La incertidumbre ambiental: el oscuro objeto de la percepción. *Innovar*, 18(32), 65-74.
- Ensuncho Araujo, J. (1995). *Contabilidad social*. Medellín: Centro Colombiano de Investigaciones Contables.
- Eschenhagen, M. L. (1998). Evolución del concepto "desarrollo sostenible" y su implantación política en Colombia. *Innovar*, 11, 111-120.
- _____. (1999). Deuda externa y medio ambiente. *Innovar*, 13, 51-62.
- Escobar Valencia, M. (2004). Hacia la definición de un modelo de gestión, basado en la asociación de los sistemas establecidos en las normas internacionales de la calidad ambiental y de seguridad. *Cuadernos de Administración*, 20(31), 137-158.
- Fernández Chulian, M., & Larrinaga González, C. (2007). Memorias de sostenibilidad: responsabilidad y transparencia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 89-104.
- Fernández Lorenzo, L., & Larramendy, E. (2010). Análisis comparativo de la responsabilidad socio-ambiental en los sectores público y privado. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 249-267.
- Fernández Lorenzo, L., Larramendy, E., & Tellechea, P. (2014). Investigación empírica descriptiva de informes socio-ambientales: su comparabilidad. *Visión Contable*, 12, 38-77.

- Fraj-Andrés, E., Matute-Vallejo, J., & Rueda-Manzanares, A. (2012). Hacia un modelo integrador de antecedentes y consecuencias de la proactividad medioambiental en las organizaciones. *Innovar*, 22(43), 179-195.
- García Fronti, I. (2012). Problemas de la contabilidad social y ambiental: algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 209-218.
- _____. (2017). Primeros antecedentes sobre Contabilidad Social en Argentina: Conferencias de William Leslie Chapman (1981-1986). *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 61-74.
- García Montaño, C. A., Rodríguez García, D. M., & Ruiz Torres, J. C. (2016). La heterogeneización de magnitudes en la teoría tridimensional de la contabilidad. *Libre Empresa*, 13(1), 161-176.
- Garza Arroyo, M. A. (2008). Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 33, 143-194.
- Garzón R., D. M., Amaya R., C. A., & Castellanos D., O. (2004). Modelo conceptual e instrumental de sostenibilidad organizacional a partir de la evaluación del tejido social empresarial. *Innovar*, 1(24), 82-92.
- Geba, N., & Fernández Lorenzo, L. (2008). El proceso contable en la especialidad socio-ambiental. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 35, 127-152.
- Gil, J. M. (2003). Contabilidad, productividad y gestión en torno a la cuestión medioambiental: Los paradigmas de la administración y la contabilidad de gestión. *Lúmina*, 4, 5-14.
- Giraldo Díaz, R., Nieto Gómez, L. E., & Quiceno Martínez, A. (2015). Evaluación de atributos de sustentabilidad de sistemas de producción campesinos en la vereda El Mesón, municipio de Palmira, Valle del Cauca (Colombia). *Libre Empresa*, 12(1), 111-135.
- Gómez Contreras, J. L. (2014). Del desarrollo sostenible a la sustentabilidad ambiental. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 22(1), 115-136.
- Gómez Contreras, J. L., Niño Galeano, C. L., & Rojas Gómez, J. C. (2012). La información de las cuentas satélite de ambiente emitida en Colombia (1995-2010): una revisión crítica. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 20(1), 143-169.
- Gómez Ramírez, A. L. (2009). Los pecados ambientales de la contabilidad. *Visión Contable*, 4(7), 93-108.

- Gómez Santrich, M., & León Saavedra, J. C. (2012). Acerca de la sustentabilidad y la racionalidad ambiental: El diálogo como fuente de cambio en la acción empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 20(2), 81-95.
- Gómez Villegas, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 18, 87-120.
- _____. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 55-78.
- Gómez Villegas, M., & Calvo, A. P. (2004). Globalización, desarrollo sostenible y empresa: virando hacia la responsabilidad social. *Lúmina*, 5, 209-236.
- González Castillo, F., Lobatón Polo, D., & Polo de Lobatón, G. (2016). Indicadores de contabilidad social con miras a diseñar políticas de mejoramiento de calidad de vida. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(44), 493-519.
- Grajales Quintero, J., Cuevas Mejía, J. J., & Usme Suárez, W. A. (2013). Balance de las publicaciones sobre IFRS en dos revistas colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 1183-1207.
- Granada Aguirre, L. F. (2009). Gestión ambiental empresarial: Pasado, presente y futuro de las normas e instituciones ambientales en Colombia. *Libre Empresa*, 6(1), 64-79.
- Granada Aguirre, L. F., & Valencia Rodríguez, M. (2010). La modelación y la gestión en el mejoramiento de la calidad del aire. *Libre Empresa*, 7(2), 63-87.
- Gray, R., & Bebbington, J. (2006). *Contabilidad y auditoría ambiental* (2.^a ed.). Bogotá: Eco Ediciones.
- Grisanti Blandria, Á. (2015). La Responsabilidad Social Empresarial. Ejemplo práctico de gestión ética en y para los negocios. *Visión Contable*, 13, 134-157.
- Gessa Perera, A., & Sancha Dionisio, M. P. (2016). Alternativas de reducción de las emisiones de dióxido de carbono en la producción de cemento. Propuesta de un modelo de evaluación. *Innovar*, 26(60), 51-66.
- Infante Miguel, H. R., Cabello Peña, H., & Ávila Concepción, J. M. (2014). Estructura organizativa para la gestión ambiental del polo turístico de Puerto Padre. *Libre Empresa*, 11(2), 11-20.
- Jiménez Castilla, T., Maestre, E., & Marquez, C. (2016). Desarrollo sostenible e incentivos fiscales en la producción de biocombustibles: análisis crítico desde el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible-

- ODS. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 51-67.
- Kobayshi, K. (1982). La responsabilidad de las empresas en un mundo con recursos limitados. *Cuadernos de Administración*, 5(6), 49-56.
- Lang, V. M. (2017). Necesidad de la nueva contabilidad ESA (económica-social y ambiental). Una aproximación. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 70, 121-140.
- Larrinaga González, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26(93), 957-991.
- Lemos de la Cruz, J. E., & Rodríguez Otálora, J. A. (2017). La crisis ambiental y la técnica: oportunidad para un cambio en la relación entre contabilidad y naturaleza. *Libre Empresa*, 14(2), 151-176.
- López Gordo, M. G., & López Gordo, J. F. (2012). Responsabilidad medioambiental e información financiera. Especial referencia al caso español. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 159-173.
- Luiz da Silva, C., De Oliveira Rabelo, J. M., Das Chagas Bezerra Ramazotte, V., Dos Santos Rossi, L. F., & Bollamann, H. A. (2009). La cadena del biogás y la sustentabilidad local: Un análisis socioeconómico y ambiental de la energía de los residuos sólidos urbanos del relleno de Caximba en Curitiba. *Innovar*, 19(34), 83-98.
- Macías Cardona, H., & Patiño Jacinto, R. (2014). Evolución de las revistas contables colombianas: de la reflexión a la investigación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 64, 13-48.
- Macías Cardona, H. A., & Velásquez, S. (2017). Avance de la contabilidad social y ambiental en su contexto original. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 13-41.
- Madero Gómez, S., & Zárate Sólis, I. (2016). La sostenibilidad desde una perspectiva de las áreas de negocios. *Cuadernos de Administración*, 32(56), 7-19.
- Mansilla Astete, H. (1999). Gestión local de la biodiversidad en Colombia. *Innovar*, 13, 63-76.
- Mantilla Pinilla, E. (2006). La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 25, 133-160.
- Martínez Pulido, V. A., & Gómez Villegas, M. (2015). La contabilidad y los conflictos ambientales en el sistema financiero: estudio de caso en sector bancario argentino. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(41), 281-306.
- Martínez Rodríguez, Z. (2004). Con gestión de recursos naturales en la

- Región Atlántica de Colombia. *Innovar*, 1(23), 158-167.
- Maussa Pérez, F. (2010). Modelo alternativo para la sostenibilidad empresarial. *Cuadernos de Administración*, 26(44), 41-56.
- Mejía Soto, E. (2010). Análisis de los criterios de reconocimiento de las cuentas ambientales en los Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros IAS-IFRS. *Lúmina*, 11, 114-137.
- _____. Bio-contabilidad: ética, ciencia y tecnología para la sostenibilidad. *Libre Empresa*, 10(2), 13-33.
- _____. (2014). Biocontabilidad: Hacia una definición de una nueva disciplina contable. *Lúmina*, 15, 106-129.
- Mejía Soto, E., & Montes Salazar, C. A. (2009). Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 39, 149-178.
- _____. (2012). Análisis de los conceptos de capital, mantenimiento de este y su relación con la riqueza ambiental. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 49, 115-154.
- Mejía Soto, E., Montilla Galvis, O. D., Montes Salazar, C. A., & Mora Roa, G. (2014). Teoría tridimensional de la contabilidad T3C (versión 2.0): desarrollos, avances y temas propuestos. *Libre Empresa*, 11(2), 95-120.
- Mejía Soto, E., Mora Roa, G., & Montes Salazar, C. (2013). Aproximación crítica a la función contable desde la teoría tridimensional de la contabilidad. *Lúmina*, 14, 142-175.
- Mejía Soto, E., & Vargas Marín, L. A. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lúmina*, 13, 48-70.
- Ministerio de Educación. (11 de mayo de 2017). *Ley 80 de 1980*. Recuperado de http://www.mineducacion.gov.co/normatividad/1753/articulos-102556_archivo_pdf.pdf
- Mota de Almeida Delgado Castelo Branco, M. E., & Da Silva Baptista, I. (2015). Compromisso com a RSE no Pacto Global da Organização das Nações Unidas. *Innovar*, 25(58), 81-90.
- Naredo, J. (1996). *Raíces económicas del deterioro ecológico y social más allá de los dogmas*. Madrid: Siglo XXI.
- Navarrete Báez, F. E. (2015). Las prácticas de desarrollo sustentable: un acercamiento descriptivo a las pequeñas empresas de Guadalajara, México. *Cuadernos de Administración*, 31(53), 48-58.
- Novoa Sánchez, J. (2015). Costos de crecimiento: relación entre libre

- comercio, expansión industrial e impactos en el medio ambiente. *Libre Empresa*, 12(2), 39-48.
- Ortiz Motta, D. C. (2014). Sostenibilidad y empresa: una perspectiva crítica del manejo contable. *Libre Empresa*, 11(2), 121-133.
- Paiva Cabrera, A. (2004). Edgar Morín y el pensamiento de la complejidad. *Revista Ciencias de la Educación*, 1(23), 239-253.
- Palacios, C. L., & Coppa, C. R. (2015). Informe de sostenibilidad. Criterios y procedimientos en el mapeo de stakeholders. Un estudio de caso. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(40), 233-259.
- Pereira Sánchez, A., & Vence Deza, X. (2015). Environmental Policy Instruments and Eco-innovation: An Overview of Recent Studies. *Innovar*, 25(58), 65-80.
- Pérez Alemán, J., Piedra Herrera, F., Mesa Mendoza, M., & Bona Sánchez, C. (2005). Localización y afectación de costes medioambientales y no medioambientales en las empresas de agua: el coste del agua desalada. *Innovar*, 15(26), 106-121.
- Pontificia Universidad Javeriana. (2010). *Revista Cuadernos de Contabilidad*. Recuperado de <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont>
- Quinche Martín, F. L. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(1), 197-216.
- _____. (2009). Contabilidad y naturaleza: apuntes para una discusión. *Libre Empresa*, 6(2), 65-75.
- _____. (2017). Una mirada crítica a las teorías predominantes de la responsabilidad social corporativa. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 25(2), 159-178.
- Quiroz Lizarazo, E., & Amelines, L. (2004). La contabilidad ante la problemática de la valoración ambiental. *Visión Contable*, 4, 13-31.
- Raufflet, E. (2010). Responsabilidad corporativa y desarrollo sostenible: una perspectiva histórica y conceptual. *Cuadernos de Administración*, 43, 23-32.
- Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión. (2018). *Revista Facultad de Ciencias Económicas*. Recuperado de <http://www.umng.edu.co/web/revistas/revista-fac.-ciencias-economicas>
- Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia. (2014). *Revista Innovar*. Recuperado de <http://www.fce.unal.edu.co/revistainnovar>
- Revista Lúmina. (2015). *Revista Lúmina*. Recuperado de <http://revistas-umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/index>

- Revista Visión Contable. (2017). *Revista Visión Contable*. Recuperado de <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable>
- Revistas Legis. (2009). *Revista Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría*. Recuperado de http://www.revistaslegis.com/BancoRevista/R/revista_internacional_legis_de_contabilidad_y_auditoria/revista_internacional_legis_de_contabilidad_y_auditoria.asp
- Rodríguez Escobar, L. Á. (2002). Hacia la gestión ambiental de residuos sólidos en las metrópolis de América Latina. *Innovar*, 1(20), 111-120.
- Rodríguez Jiménez, D. F. (2011). Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental. *Libre Empresa*, 8(2), 101-120.
- Rodríguez Vásquez, A., & Toro Serrano, Á. F. (2016). Análisis preliminar de la nomalización de tributos ambientales: ¿Una ilusión ecológica? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 68, 175-189.
- Rodríguez, P., & Arenas, D. (2014). La nueva gobernanza política y las colaboraciones intersectoriales para el desarrollo sostenible. *Innovar*, 24(53), 197-210.
- Román Castillo, R. E. (2010). Capital social y valores en la organización sustentable. *Innovar*, 20(37), 207-209.
- Ruiz, R. F. (2009). Contabilidad y control ambiental. *Lúmina*, 10, 33-58.
- Sabogal Aguilar, J. (2007). Generación de pagos por certificados de reducción de emisiones, bajo mecanismos de desarrollo limpio para cerros vivos en la cuenca alta del Río Pasto. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 15(1), 167-182.
- Sabogal Aguilar, J., & Hurtado Aguirre, E. (2008). Elementos del concepto racionalidad ambiental. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(2), 117-132.
- _____. (2009). La historia se repite: una visión del desarrollo y del desarrollo sostenible. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 17(1), 195-216.
- Sabogal Aguilar, J., Hurtado Aguirre, E., & Moreno Castillo, E. (2010). Evaluación de los proyectos de mecanismos de desarrollo limpio presentados a la UNFCCC: los criterios de sostenibilidad entre 2004 y 2008. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 18(1), 225-246.
- Sabogal Aguilar, J., & Moreno Castillo, E. (2011). Proyectos forestales de mecanismo de desarrollo limpio en Colombia: una mirada desde el desarrollo sostenible local. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 19(1), 125-140.

- Sánchez Vásquez, L. M., & Rodríguez Jiménez, D. F. (2015). Incorporación de cuentas contables ambientales, una revisión desde la cadena de valor del sector marroquinero en Armenia, Quindío (Colombia). *Libre Empresa*, 12(1), 165-184.
- Santos, G. (2012). Aproximaciones a un análisis bibliométrico de la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 50, 183-226.
- Sanz Santolaria, C. J., & González González, J. P. (2010). Las memorias de sostenibilidad y su divulgación. *Contaduría Universidad Antioquia*, 57, 107-118.
- Sarmiento Ramírez, H. J. (2003). Hacia una línea de investigación en Contabilidad y Medio Ambiente. *Lúmina*, 4, 93-100.
- _____. (2004). Contra el currículo inculto. La racionalidad ambiental y la pedagogía alternativa en la nueva formación contable. *Lúmina*, 5, 195-208.
- Senés García, B., & Rodríguez Bolívar, M. P. (2002). Responsabilidad medioambiental. Recomendación de la Unión Europea. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 10.
- Silva Arroyave, S. M., & Correa Restrepo, F. (2010). Valoración económica del suelo y gestión ambiental: aplicación en empresas floricultoras colombianas. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 18(1), 247-267.
- Suarez Barraza, M. F., & Miguel-Davila, J. A. (2009). En la búsqueda de un espacio de sostenibilidad: un estudio empírico de la aplicación de la mejora continua de procesos de ayuntamiento españoles. *Innovar*, 19(35), 47-64.
- Suárez Gómez, C. I. (2000). Problemática y gestión de residuos sólidos peligrosos en Colombia. *Innovar*, 1(15), 41-52.
- Talero Cabrejo, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (Sustainability Accounting): Aproximaciones Teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 155-176.
- _____. (2008). El lugar de los costos ambientales de producción: ¿qué son, cómo clasificarlos y por qué tenerlos en cuenta? *Cuadernos de Contabilidad*, 9(25), 581-592.
- Tobón Rojas, L., & Serna Correa, H. (1999). Contabilidad y medio ambiente. Los retos de la contabilidad frente a los procesos de medición, valoración y control del medio ambiente y los recursos naturales. *Lúmina*, 3, 31-42.
- Toro Pérez, C. (2005). Acteurs scenarios et discours: la mobilisation en reseaux de la biodiversite. *Cuadernos de Administración*, 33, 61-104.

- Torres Agudelo, F. (2002a). Balanced Scorecard centrado en lo ambiental. *Cuadernos de Contabilidad*, 14, 1-16.
- _____. (2002b). Aproximación a los métodos de costeo ambiental. *Cuadernos de Contabilidad*, 17, 111-142.
- _____. (2002c). Reportes de sostenibilidad: la triple línea de resultados, una aproximación. *Cuadernos de Contabilidad*, 19, 159-180.
- Trujillo Lora, J. C., Carrillo Bermúdez, B., Charris Vizcaíno, C. Á., & Iglesias Pinedo, W. J. (2013). La curva ambiental de Kuznets (EKC): La disposición de residuos sólidos en Colombia. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 21(2), 7-16.
- Tua Pereda, J. (2001). Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 7.
- Universidad Libre. (2018). *Revista Libre Empresa*. Recuperado de <http://www.unilibrecali.edu.co/index.php/ediciones-a-partir-del-ano-2008-revista-libre-empresa>
- Valenzuela, L. F., Linares, M. C., & Suárez, Y. M. (2015). Una aproximación teórica y bibliométrica a la Responsabilidad Social Empresarial (1971-2015): Análisis mundial, latinoamericano y colombiano. *Lúmina*, 16, 168-193.
- Valenzuela J., L. F. (2012). Responsabilidad social empresarial: una reflexión desde la gestión, lo social y ambiental. *Innovar*, 22(45), 155-156.
- Valero, E. A., & Camacho Reyes, K. (2006). El lado oscuro en las prácticas de responsabilidad social corporativa del sector floricultor. *Innovar*, 16(27), 73-90.
- Valle Larrea, C. (2011). Las limitaciones del modelo contable y el problema ambiental: una aproximación a la medición razonable del beneficio empresarial. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 46, 75-100.
- Vargas Hernández, J. (2006). Los desafíos del diseño organizacional e institucional en un medio ambiente globalizador. *Cuadernos de Administración*, 35, 81-106.
- Velásquez Orozco, L., & Mayorga Lizarralde, C. (2000). La educación frente al desarrollo sostenible. *Lúmina*, 3, 51-64.
- Vergara Tamayo, C. Á., & Ortiz Motta, D. C. (2016). Contribución al desarrollo sostenible local de los proyectos MDL en el sector de generación electrónica por biomasa: Caso INCAUCA S.A. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 24(2), 161-182.

- Von Bischhoffshausen, W. (1996). Una visión general de la Contabilidad Ambiental. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 29, 139-170.
- _____. (2012). Reflexiones en torno al papel de la contabilidad ambiental administrativa. *Visión Contable*, 10, 51-78.
- Von-Siemens, P. (1981). Responsabilidad de la industria en la protección de la naturaleza. *Cuadernos de Administración*, 7-15.
- Weiss Belalcazar, A. (2003). Responsabilidad social de las empresas en una sociedad de “afectados” (stakeholder society). *Innovar*, 1(22), 43-54.
- Zorio Grima, A., García Benau, M., & Sierra García, L. (2015). Aseguramiento del informe de sostenibilidad en España y Latinoamérica. *Innovar*, 25(1Spe), 85-101.

3

ARTÍCULO

Representaciones sociales de los habitantes de Cali sobre la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos

José Fabián Ríos Obando^a
Bernardo Angarita de la Cruz^b
Wilson Eduardo Romero Palacios^c

Información del artículo

Recibido: 27 de Febrero/2018

Aceptado: 12 de Junio/ 2018

Clasificación JEL:

Q01

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a3>

Sugerencia de citación

• Ríos Obando, J.F.; Angarita de la Cruz, B.; Romero Palacios, W.E. (2018) Representaciones sociales de los habitantes de Cali sobre la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos. Revista Visión Contable, 17, 81-109. doi:10.24142/rvc.n17a3

Social representations of the inhabitants of Cali on the management of waste electrical and electronic equipment

Resumen

La presente investigación es de carácter exploratorio-descriptivo, y abordó las representaciones sociales de los habitantes de Cali, en relación a la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE). Se pudo concluir que, en relación a las prácticas, los encuestados han adoptado conductas que no favorecen la gestión eficiente de los residuos; en cuanto al conocimiento, los datos arrojan datos concluyentes que alertan sobre la baja difusión del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) y la normatividad vigente aplicable. Finalmente, las actitudes denotan una disposición positiva hacia la formación y capacitación en el tema en discusión.

Palabras clave:

Representaciones sociales, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

Abstract

The research is exploratory-descriptive, which addressed the social representations of the inhabitants of Cali in relation to the management of waste electrical and electronic equipment (WEEE). It was concluded that; in relation to practices, respondents have adopted behaviors that do not favor the efficient management of waste, in terms of knowledge the data show conclusive data that warn about the low diffusion of the Comprehensive Solid Waste Management Plan (PGIRS) and the regulations applicable current. Finally, the attitudes denote a positive disposition toward training and training in the subject under discussion.

Keywords:

Social representations, waste electrical and electronic equipment.

^a Candidato a Doctor en Administración. Investigador Asociado Colciencias. Docente investigador Universidad Santiago de Cali, Grupo de Investigación Guiam. Investigador Corporación Universitaria Centro Superior Unicuces, Grupo UniRSE.

^b Magíster en Educación. Investigador Asociado Colciencias. Docente Investigador Corporación Universitaria Centro Superior Unicuces, Grupo UniRSE y Construcecs.

^c PhD en Administración. Vicerrector Académico Corporación Universitaria Centro Superior Unicuces. Investigador Asociado Colciencias. Grupo Construcecs-UniRSE. Correo electrónico: viceacademica@unicuces.edu.co

1. Introducción

El presente artículo tuvo como objetivo identificar las representaciones sociales sobre la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE) en Cali. Se tomó como referencia el concepto de representaciones sociales desarrollado principalmente por Moscovici, el cual lo considera como un sistema de valores que sirve de guía en la actuación de los individuos, siendo entonces fundamental desarrollar investigaciones que pretendan dilucidar aquellos elementos de juicio que han de influir en la gestión de los residuos sólidos como una posibilidad para resignificar, desde el sentido de la población, aquellas prácticas que propendan por un correcto manejo y aprovechamiento de los residuos sólidos, de forma tal que se logre su conservación, atendiendo de esta manera a los principios de la sostenibilidad.

Colombia ha sido un país pionero en cuanto a normatividad ambiental se refiere, desde la expedición del Código Nacional de Recursos Naturales (López Michelsen, 18 de diciembre de 1974), así como de las Leyes 99 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 22 de diciembre de 1993) y 388 de 1997 o Ley de Desarrollo Territorial (Congreso de la República de Colombia, 18 de julio de 1997), se ha ratificado el derecho a un ambiente sano que propenda por el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes. No obstante, el desconocimiento de la normatividad, por parte de la ciudadanía en general, hace que no se desarrolle una aplicación rigurosa de la misma; algunas veces porque las instituciones que tienen la responsabilidad de llevar a cabo la regulación ambiental son laxas en su aplicación y control, y otras porque se requieren cambios o ajustes en la implementación de la norma.

Es de aclarar que dicha normatividad no cobijaba con suficiente especificidad las fracciones de los aparatos eléctricos y electrónicos (AEE), los cuales, por sus características especiales, merecían ser legislados bajo un marco legal específico que reconociera, por un lado, la peligrosidad de algunos de sus componentes, pero que también resaltara a los RAEE por sus componentes aprovechables, como el oro, que los convierte en valiosos insumos para reincorporar a los ciclos de producción, coadyuvando a un manejo sostenible de los recursos. De esta forma, desde el año 2010, se viene desarrollando –mediante una serie de resoluciones– un constructo legal que reconoce la necesidad de gestionar un sistema de aprovechamiento y valorización de RAEE, que convoque a la participación de diversos actores, para favorecer un escenario de sostenibilidad.

Para el desarrollo del artículo, se adelantó una investigación exploratoria descriptiva, que estableció una base de conocimiento en relación a los constructos de pensamiento, percepciones e imaginarios de la población objeto de estudio, en relación a la gestión integral de los RAEE. En el año 2013, se aprobó la primera Ley dirigida especialmente hacia la gestión de tales fracciones: la 1672 (Congreso de la República de Colombia, 19 de julio de 2013), que estableció unas directrices para adoptar una política pública de gestión integral de los RAEE. Tal marco normativo determinó un conjunto de obligaciones al Gobierno nacional, productores, comercializadores, gestores y usuarios-consumidores.

Para el año 2014, se originaron 252,2 kilotoneladas de RAEE en Colombia, para una producción per cápita de 5,3 kilos (Unión Internacional de Telecomunicaciones, et al., 2015). Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible –en adelante Minambiente– (2016) puntualiza que en la vigencia 2014 se dio lugar a la generación de 41,8 millones de toneladas de RAEE en todo el planeta; siendo gestionados tan solo el 16% de manera adecuada. De esta manera, la generación de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos se ha convertido en una creciente problemática que merece ser abordada de forma expedita, mediante procesos que permitan develar el conocimiento de la población y comprender sus actitudes y prácticas.

El interés investigativo que ha suscitado el análisis de las representaciones sociales, sin lugar a dudas, ha venido en crecimiento exponencial, como una respuesta al advenimiento de crisis coyunturales o estructurales que ponen de relieve la necesidad de analizar aquellos elementos que influyen en el comportamiento del hombre en sociedad. De tal suerte que se evidencia, mediante un rastreo investigativo, un nuevo interés en las ciencias sociales por generar masa crítica en la materia y que constituyen la base para reconocer los imaginarios de la sociedad.

Se desarrollaron encuestas basadas en el método CAP, el cual es un instrumento que garantiza una lectura de las representaciones sociales, desde el conocimiento, actitudes y prácticas de la comunidad académica objeto de análisis, la cual permitió reconocer una serie de imaginarios y percepciones, en aras de consolidar un insumo que, a posteriori, facilitará la adopción de programas de educación ambiental y demás políticas que orienten la construcción de nuevos principios y saberes en la sociedad, como una apuesta por promover un paradigma de pensamiento ambiental que desde el biocentrismo coadyuve a alcanzar escenarios de sostenibilidad.

Los resultados alcanzados constituyen una base documental importante para el desarrollo del actual Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos de la ciudad de Cali, en tanto establecen los paradigmas que dominan los constructos de la sociedad sobre los RAEE y que deberán ser abordados en procesos de capacitación para generar cambios de conducta y forjar nuevos imaginarios que respondan a la sostenibilidad.

El presente artículo está organizado en cinco partes: la primera enuncia los aspectos característicos del problema; la segunda relaciona el sustento epistemológico de la investigación; la tercera aborda el diseño metodológico; en la cuarta parte se presentan los resultados y su discusión; y, finalmente, las conclusiones cierran el texto.

2. Características del problema

Las condiciones ambientales que el medio le impone al hombre, por acción de sus particulares intereses, han ido creciendo con el paso del tiempo. Sin embargo, la necesidad humana de riqueza y poder no reconoce fronteras ni límites sobre la naturaleza, y el interés por su conservación, sostenibilidad y sustentabilidad se evidencia en la necesidad de crear normas y leyes que regulen las actividades humanas, en procura de un mejor ambiente posible para la conservación del planeta y, con ello, la calidad de vida de todos los seres humanos.

La imperiosa necesidad de las naciones por regular el comportamiento humano frente a la conservación ambiental se evidencia en el surgimiento y constante regulación de normatividades de estricto cumplimiento, procurando poner límites a las actividades humanas que van en detrimento del ecosistema nacional y, para el caso de Colombia, a partir de la Constitución de 1991, se establecen nuevas disposiciones relacionadas con el tema ambiental, dando origen a la Ley 99 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 22 de diciembre de 1993), que organiza el Sistema Nacional Ambiental y se constituye en la Ley marco que da contenido y alcance a la gestión ambiental.

Ahora bien, la creciente actividad de investigación y desarrollo adelantada a nivel mundial ha propiciado una serie de acontecimientos que han revolucionado la ciencia y han trascendido a la sociedad, coadyuvando a elevar las condiciones de calidad de vida de la población, mediante la transferencia de productos que facilitan la comunicación al romper barreras,

permitir el acceso a información en tiempo real y otras condiciones que, sin lugar a dudas, han sido el motor de la era del conocimiento y la información.

El incremento continuo del uso o empleo de aparatos electrónicos –los cuales cumplen cada vez mayor cantidad de funciones– y diversas aplicaciones, los hace cada vez más atractivos en una sociedad altamente consumista, situación que se ve aumentada por el paradigma del modelo económico imperante, el cual ha acelerado vertiginosamente la relación consumo-descarte, generando que el tiempo del ciclo de vida de los productos se haya acortado ostensiblemente. Al respecto, diversas investigaciones efectuadas por el Instituto Federal Suizo de Prueba e Investigación de Materiales y Tecnologías (EMPA) han calculado que el tiempo medio de vida de computadores es de tres a cuatro años (Blaser, 2009), y de los celulares, de uno a un año y medio (2010).

En Sudamérica, los sistemas de recolección, gestión, valorización, reciclado y disposición final de los residuos o chatarra de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE) están conformados por una red compleja y diversa de actores, canales y procesos. Según Cyranek y Silva (2010):

el desarrollo de la industria del Reciclado en la Región está sólo en los estadios iniciales y es insuficiente. La alternativa al tratamiento de equipos obsoletos es su desmontaje, que implica la separación de componentes, tratando los elementos tóxicos y vendiendo algunos materiales recuperados localmente y exportando los materiales valorizables en los mercados internacionales a empresas recicladoras. (p. 25).

Sin embargo, existen estrategias encaminadas a mitigar las acciones antrópicas sobre el ecosistema, las cuales dan cuenta de iniciativas encaminadas a alargar el ciclo de vida de los productos tanto como sea posible. Estas estrategias se fundamentan en procesos secuenciales, cuya lógica define el orden de aplicación de los mecanismos y actividades a implementar, de forma tal que, una vez agotadas las posibilidades de ejecución de cada una, se procede a la siguiente etapa. Inicialmente, se deben promover las actividades de prevención y reducción en la fuente y, posteriormente, recurrir a las actividades de aprovechamiento y valorización de residuos mediante la recuperación, reúso y reciclaje; agotadas dichas instancias, se deberá recurrir a la disposición final en rellenos sanitarios.

Romero (2014) señala que la pendiente de crecimiento de consumo de tecnología está cada vez más elevada en Colombia. Un estudio de la consultora Flurry Mobile ubicó al país en el primer lugar en tendencia de crecimiento de uso de teléfonos inteligentes en el mundo. Asimismo, el reporte de industria TIC de noviembre de 2013, presentado por la Comisión de Regulación de Comunicaciones (2013), indicó que en el primer trimestre de ese año en Colombia

fueron ofertados por los tres principales proveedores del servicio de telefonía móvil del país un total de 179 referencias de terminales móviles, de los cuales el 40,2% corresponde a terminales Smartphone, el 50,3% a terminales de gama media y el 9,5% a terminales de gama baja. (p. 35).

De acuerdo con la Unión Internacional de Telecomunicaciones UIT (como se citó en Román, 2015), la cantidad de residuos eléctricos y electrónicos generados en Colombia, entre 2009 y 2015, ascendería a 884 mil toneladas o KT. Esto implica que, en seis años, el cúmulo de RAEE crecerá alrededor de un 40,7%.

La creciente generación de RAEE se ve agravada por las falencias en el sistema de gestión de residuos sólidos a nivel nacional, en cuanto el 71% del total de municipios en Colombia entrega el 89,3% del total de los residuos a rellenos sanitarios, lo cual deriva en una tasa mínima de aprovechamiento en plantas especializadas. Por esta razón se desestima un potencial de aparatos que pueden reingresar al sistema de producción, mediante su reutilización, como materias primas de segundo orden; generando un círculo vicioso que disminuye la presión en la extracción de recursos naturales y también en las tasas de disposición en rellenos (Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios [SSPD], 2013, como se citó en Alcaldía Santiago de Cali, 2015).

Según la Alcaldía de Santiago de Cali (2015), “durante el año 2014, el municipio de Santiago de Cali generó en promedio 52.673 toneladas mensuales de residuos sólidos” (p. 19), un aspecto que resulta preocupante, tomando en consideración las tasas de disposición final planteada en párrafos anteriores. Precisamente, esta ciudad aprobó, a finales de 2015, un Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) para el período 2015-2027, el cual es resultado de un proceso de actualización que se inició en el año 2014, como una respuesta a los postulados establecidos en la Resolución 0754 de 2014, donde se establecieron los parámetros para la formulación,

implementación y seguimiento de los PGRIS en Colombia. Aun cuando no se cuenta con un plan especializado o focalizado exclusivamente para la gestión de los RAEE, el PGRIS, dentro del programa de residuos sólidos especiales, aborda estos residuos.

El mismo documento hace precisión, en el numeral 4.2.10.2, el cual es la línea base en la gestión de residuos sólidos especiales, que el municipio no ha definido un marco estratégico o lineamientos para la gestión adecuada de los RAEE, siendo necesario, entre otras cosas, adelantar la caracterización de los residuos especiales. Dentro de las metas de gestión intersectorial en el Programa de Gestión de Residuos Sólidos Especiales, contenidas en la tabla 4.2.10.2 (Alcaldía Santiago de Cali, 2015), se propuso fortalecer la cultura ciudadana respecto al manejo inadecuado de las fracciones residuales, mediante el desarrollo de una campaña por año, iniciando en 2016 y finalizando en 2027.

Debe destacarse que el PGRIS y sus compromisos fueron ratificados en el Plan de Desarrollo Municipal “Cali progresa contigo” (Alcaldía Santiago de Cali, 2016), más específicamente en el programa sobre gestión integral de residuos sólidos (2.6.2), el cual afirma que “a través de este programa se orientará la Implementación del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos - PGIRS 2015 – 2027”. Dicho esfuerzo político e institucional refleja los compromisos adquiridos por Colombia en el marco del derecho ambiental internacional y que derivan en una serie de lineamientos que han de condicionar la formación del tejido empresarial y sociedad civil hacia posturas ecocéntricas, lo anterior en aras de desarrollar un pensamiento ambiental, el cual reconsidere el papel del hombre en la conservación del sistema natural que lo rodea.

Así pues, distintos actores públicos y privados han ido paulatinamente incorporando dentro de sus proyectos un discurso que pretende erigir lo que, para Enrique Leff, se denomina racionalidad ambiental, de forma tal que se repiense y resignifique el papel del hombre como emergencia de la naturaleza, coadyuvando hacia un *ethos* deseado. Es de esperarse entonces que, a partir de los esfuerzos desarrollados, se vaya consolidando una masa crítica que lidere procesos de cambio a nivel institucional, en favor de la sostenibilidad; sin embargo, la experiencia a partir del contacto con la comunidad demuestra un desinterés generalizado para abordar, de manera crítica y responsable, las temáticas ambientales.

La producción indiscriminada de desechos, consecuencia de los avances tecnológicos, no ha sido manejada de la mejor manera; por tanto, la

comunidad científica y la sociedad en su conjunto deben dar mayor importancia a la producción y uso desmedido e indiscriminado de elementos de origen electrónico, informático y telemático. Los residuos eléctricos y electrónicos, comúnmente conocidos como *e-waste*, hacen alusión a una serie de elementos y productos fabricados con ciertas especificaciones, y que requieren del consumo de electricidad y/o baterías como fuente de alimentación para su funcionamiento.

El término *e-waste*, abreviatura de *Waste Electrical and Electronic Equipment* (WEEE) y traducido al español como residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE), hace referencia a aquellos objetos que, luego de ser utilizados por la sociedad, son dañados, descartados o desechados por haber cumplido con su vida útil o se convierten en obsoletos por no satisfacer las expectativas de los consumidores. Incluye una amplia gama de aparatos como computadores, equipos electrónicos de consumo, celulares y electrodomésticos, los cuales deben ser dispuestos bajo unas condiciones específicas con el fin de evitar que pongan en peligro a los seres humanos o alteren gravemente el ecosistema.

Los aparatos eléctricos y electrónicos (AEE) que, producto del advenimiento de la era de la información, han contribuido enormemente al desarrollo de la sociedad, por apalancar y dinamizar en su conjunto a la economía, hoy en día son considerados uno de los mayores focos de contaminación a nivel global. Desde el punto de vista de la economía mundial, es claro que el sector informático y de las telecomunicaciones se encuentra entre los de mayor crecimiento, presentando un vertiginoso ascenso en los niveles de producción y consumo durante el último siglo. De hecho, la dinámica con la cual se desarrollan nuevos productos y los procesos de innovación, tanto incremental como radical, han conducido a un rápido descarte de AEE que entran en desuso cada vez en menor tiempo y, como consecuencia, se evidencia que el número de equipos descartados o desechados se ha venido incrementado, trayendo de la mano un ostensible aumento en la cantidad de residuos a disponer.

De acuerdo con el Decreto 4741 de 2005 (Uribe Vélez, 30 de diciembre de 2005), por el cual se reglamenta parcialmente la prevención y el manejo de los residuos o desechos peligrosos generados en el marco de la gestión integral, el Gobierno nacional, a través del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, define que residuo o desecho es cualquier objeto, material, sustancia, elemento o producto que se encuentra en estado sólido o semisólido, o es un líquido o gas contenido en recipientes o depó-

sitos, cuyo generador descarta, rechaza o entrega porque sus propiedades no permiten usarlo nuevamente en la actividad que lo generó o porque la legislación o la normatividad vigente así lo estipula (p. 3). En este sentido, los residuos provenientes de los aparatos eléctricos y electrónicos se consideran como peligrosos, según lo establecido en el Convenio de Basilea en el Anexo I, a partir de los elementos constituyentes de los desechos y, por ende, deberán recibir un tratamiento y disposición especial en virtud de lo dispuesto en la Legislación Nacional.

Aun cuando los procesos de revolución tecnológica han transversalizado a las diferentes áreas del conocimiento, dando lugar a condiciones de bienestar en la sociedad, no se puede desconocer el hecho de que el modelo económico imperante ha sabido imponer sus acepciones y condicionantes, generando un sistema de consumo lineal basado en el modelo producción-consumo-descarte, donde no hay cabida para adelantar procesos de recuperación y aprovechamiento. Esto ha desencadenado una profunda crisis ambiental, toda vez que el número de residuos que emergen de las TIC y que se pueden clasificar como residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE) ha crecido de forma exponencial, con una tendencia hacia el incremento. De hecho, según algunos estudios, como los adelantados por Kumar, Holuszko y Espinosa (2017), existe una relación lineal entre el crecimiento de la población y los residuos dispuestos.

Por otro lado, en los últimos años, a nivel mundial ha aumentado el número de personas que pertenecen a la clase media, las cuales ostentan un poder adquisitivo cada vez mayor, coadyuvando a dinamizar el consumo y descarte de AEE. La investigación adelantada por Awasthi et al., (2017) demuestra una fuerte correlación entre el crecimiento del PIB y los volúmenes de RAEE, mediante un modelo de regresión lineal simple, con datos de la Unión Europea para el período 2009-2014. El modelo tomó como variable independiente el PIB, y como dependiente, el peso de los residuos sólidos en toneladas, aseverando que, ante un incremento de 1000 euros en el estándar de poder adquisitivo, se generan 0,27 kg de residuos recolectados y 0,22 kg de residuos reusados o recuperados.

Para el caso de Cali, es común observar, en diferentes puntos de la ciudad, una mala gestión de los residuos sólidos generados, por cuanto no se realiza una adecuada disposición, lo cual impide su debida clasificación y separación en la fuente, en aras de propiciar actividades de aprovechamiento, tales como el reúso y reciclaje. Se refleja, igualmente, una actitud reacia de la población, la cual menosprecia e incluso ignora la relevancia que tiene

el propender por una cultura ambiental sostenible. En muchos casos, la ciudadanía se muestra indiferente por cuanto no conciben la importancia de perpetuar los recursos naturales para poder satisfacer las necesidades de las generaciones futuras, evidenciando un grave problema cultural y social que debe ser objeto de estudio.

La pluralidad de ciudadanos de diversas regiones del país puede revelar las diferentes percepciones que se tienen con respecto al medio ambiente. Dicha divergencia de concepciones genera múltiples modelos y patrones de conducta con respecto al uso de los recursos naturales renovables y no renovables; además, estos patrones de conducta ocasionan comportamientos irreflexivos que deterioran, irremediablemente, no solo el recurso natural que se usufructúa, sino que también perjudica el entorno del lugar de beneficio. Esta situación se presenta con frecuencia, pues en ocasiones no se tienen las condiciones educativas ni culturales para comprender que un manejo adecuado tanto del recurso como del entorno será, con el tiempo, más sustentable.

Por tanto, es pertinente generar estrategias que conlleven a dar luz al conocimiento de los procesos culturales, las cuales contribuyan a la generación de nuevos patrones de conducta que propicien condiciones de vida que no alteren el medio ambiente, contribuyendo a su sostenibilidad. Ante tal evento, se considera relevante caracterizar las percepciones e imaginarios que, para efectos de la presente investigación, tienen los habitantes del municipio de Cali sobre la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos. Igualmente, se considera prioritario dilucidar los paradigmas de esta población, a fin de inferir el conocimiento que contribuya a dar alternativas de solución a la problemática objeto de investigación.

Para el desarrollo del artículo se tomará en consideración la información primaria recolectada durante la vigencia 2017 y otras fuentes secundarias que por su relevancia merezcan ser consultadas e incorporadas en los resultados, como elementos centrales de discusión.

3. Las representaciones sociales

Con el devenir de los años, el hombre ha estado sujeto a diversos cambios y hechos históricos que han marcado el rumbo de la sociedad moderna; así pues, se han adoptado ciertos comportamientos, producto de los imaginarios sociales, que han desencadenado una serie de problemáticas

estudiadas durante décadas desde las ciencias sociales, pero que aún no se ha obtenido una respuesta clara sobre cómo afrontar las crisis que se observan y que han motivado la presente investigación. Tales situaciones han impulsado un interés particular en develar aquellos constructos que, a nivel social y antropológico, deberán dar luces sobre cómo abordar desde las “ciencias blandas” una crisis que se asoma como trascendental en el rumbo de la sociedad y el lugar que esta ocupa en la tierra.

Hace poco más de un siglo, al intentar explicar el comportamiento del hombre en sociedad, Émile Durkheim (1898) acuñó el término representaciones colectivas, entendiéndolas como

los conceptos, categorías abstractas que son producidas colectivamente y que forman el bagaje cultural de una **sociedad**. Se construyen las representaciones individuales y que no son otra cosa que la forma o expresión individualizada y adaptada de estas representaciones colectivas a las características de cada individuo.

Sin embargo, fue en la psicología francesa donde se impuso el término de representaciones sociales, como aquel esquema social que es elaborado y creado por los mismos hombres y queda intrincado en el tejido social, codificando su conducta. Según Moscovici (2003):

Es el conocimiento de sentido común que tiene como objetivos comunicar, estar al día y sentirse dentro del ambiente social, y que se origina en el intercambio de comunicaciones del grupo social. Es una forma de conocimiento a través de la cual quien conoce se coloca dentro de lo que conoce. Al tener la representación social dos caras –la figurativa y la simbólica– es posible atribuir a toda figura un sentido y a todo sentido una figura. (p. 90).

Aun cuando para muchos investigadores no exista una sustancial diferencia entre ambas definiciones, está claro que, para Durkheim, las representaciones colectivas son concebidas como formas de conciencia asignadas por la sociedad a los individuos, a manera de una herencia que marca su pensar y actuar; mientras que, para Moscovici, las representaciones sociales tienen una connotación inversa, dado que las mismas son construidas por el hombre a partir de sus interacciones como sujeto social y que dan lugar a unos patrones moral o socialmente válidos.

A pesar de tan ligera diferencia, resulta interesante abordar la investigación desde la conceptualización de Moscovici, toda vez que, para efectos del problema investigativo, los inconvenientes referentes a la gestión de los residuos sólidos pueden relacionarse con el sentido común de las personas, pero, a la vez, como un producto social que da lugar a un conocimiento compartido por la comunidad y merece ser auscultado como un insumo epistemológico para la posible solución de problemas. Las representaciones sociales constituyen, entonces, un sistema de valores, opiniones y actitudes que cumplen dos funciones: la primera es que genera ciertas reglas que permitan a los individuos situarse y ubicarse en la sociedad, y la segunda consiste en generar ciertos códigos comunes que permitan una fluida comunicación de fácil interpretación, sin lugar a ambigüedades.

De acuerdo con Ponte de Chacín y Caballero Sahelices (2010),

La función de las RS es la elaboración de los comportamientos y la comunicación entre los individuos, es el conocimiento de sentido común que tiene como objetivos comunicar, estar al día y sentirse dentro del ambiente social, que se origina en el intercambio de comunicaciones del grupo social.

Con base en las apreciaciones de Cuevas (2015), “las representaciones sociales son un conjunto de conocimientos pertenecientes al pensamiento de sentido común que permiten que el actor comprenda e interprete la realidad” (p. 71). De esta manera, las representaciones sociales, dentro de su estructura, se asocian a técnicas procedimentales que permiten discernir o dilucidar el discurso, bajo el supuesto de que este es un insumo que servirá como un objeto para realizar mediciones precisas. Por otro lado, se considera que las representaciones sociales deben ser un instrumento flexible, sin ninguna rigurosidad, a tal punto de crear una especie de construccionismo especulativo.

Del mismo modo, afirma Cárdenas (2017) que la representación social es “la manera en que interpretamos y pensamos en los distintos elementos que conforman nuestra realidad cotidiana” (p. 59), por esto se basa en análisis subjetivos, es decir, se realiza con base a las vivencias de los seres humanos y a la forma como estos perciben una realidad en particular; visión que contribuye a generar una posible explicación a los fenómenos sociales.

De acuerdo con Mato (1999, como se citó en Reguera, 2012), las representaciones son “enunciados verbales, imágenes, o cualesquiera otras formulaciones sintéticas de sentido descriptibles y diferenciables, producidas

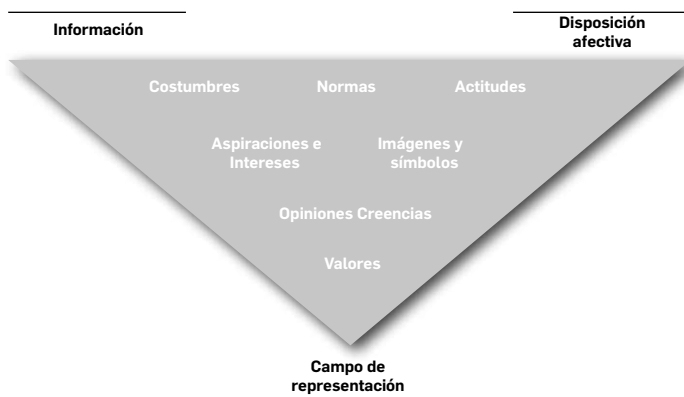
por actores sociales como formas de percepción y simbolización de aspectos claves de la experiencia social” (p. 51). Asimismo, dichas representaciones sociales confluyen en la formación del sujeto, el cual se ve fuertemente influenciado, desde su niñez, por una serie de elementos de juicio que observa a su alrededor como patrones de conducta aceptados y validados por sus pares, legitimando con ello su proceder y su relación como especie humana en sociedad.

Las representaciones sociales tienen unas dimensiones que dan cuenta de las funciones básicas, divididas, a su vez, en tres extensiones en las cuales se desarrollan y se integran, las cuales dan una idea de su contenido y de su sentido, estas son: la información, el campo de representación y la actitud (Figura 1):

- La información: está constituida por el conjunto de conocimientos, saberes, sucesos y datos que, sobre el objeto de la representación, tiene un grupo social. Esta dimensión está determinada tanto por la cantidad como por la calidad de los datos que sobre dicho objeto se forman las personas en sus relaciones cotidianas.
- El campo de representación: esta dimensión expresa los diferentes ordenamientos jerárquicos que componen el contenido de la representación. En palabras de Ibáñez (1988), “hace referencia a la ordenación y a la jerarquización de los elementos que configuran el contenido de la misma” (p. 47). Es la organización interna que integra la representación.
- La actitud: esta es la disposición afectiva, favorable o no, positiva o negativa, que las personas o grupos asumen frente al objeto de la representación; en este caso, hacia la universidad y manifestando también una valoración de ese objeto.

Moscovici (2003) señala que la actitud es la más frecuente de las tres dimensiones y, quizá, la primera desde el punto de vista genético. Por lo tanto, es fundamental identificar aquel *status quo* dominante, toda vez que la sociedad se enfrenta a fenómenos adversos que perturban el continuo devenir de la humanidad, dichos problemas –los cuales se acentúan con el correr de los años– requieren de procesos que conlleven a entender el porqué de la realidad, a fin de adoptar las estrategias requeridas para combatir aquellas imperfecciones.

FIGURA 1. Dimensiones de las representaciones sociales.



Adaptado de Narváez, Azcárate, Angarita y Romero (2015).

4. Diseño metodológico

4.1 Tipo de investigación

La investigación responde a un enfoque exploratorio-descriptivo, el cual pretende lograr una caracterización de la población objeto de estudio, en relación a la gestión integral de RAEE. En cuanto al trabajo de campo, este se fundamentó en la aplicación del método CAP a la población de Cali, durante el primer semestre de 2017, lo cual permitió hacer visibles y localizables los conocimientos, actitudes y prácticas, en aras de consolidar un insumo que, a posteriori, facilitará la adopción de programas de educación ambiental y demás políticas que orienten la construcción de nuevos principios y saberes en la sociedad, como una apuesta por promover un nuevo paradigma de pensamiento ambiental que, desde el biocentrismo, coadyuve a alcanzar escenarios de sostenibilidad.

El método CAP hace alusión a la aplicación de un cuestionario, el cual propende por hacer visibles y localizables algunos aspectos característicos en el saber, las actitudes y las prácticas de la población sobre un tema específico. Por lo tanto el interés está dado en capturar información que permita construir un valor de referencia sobre los imaginarios de la población estudiada. Asimismo, la encuesta CAP da lugar a diferentes preguntas; por

un lado, se indagará acerca del conocimiento sobre residuos sólidos con preguntas cerradas, mientras que para el caso de las actitudes y prácticas se acudirá a preguntas basadas en la escala de tipo Likert, buscando establecer el grado de aceptación o rechazo y la frecuencia del accionar. Para el procesamiento y análisis de los datos se aplicaron las medidas de tendencia central y de dispersión que posibilitan contrastar las variables que se pretenden medir en el instrumento para proceder al análisis.

4.2 Población y muestra

4.2.1 Población

Se abordaron las representaciones sociales de la población de la ciudad de Cali en relación a la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, para lo cual se desarrollaron las categorías descritas a continuación, con el objetivo de que permitieran el desarrollo del proyecto.

De acuerdo a las estimaciones y proyecciones del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), citadas por el Departamento Administrativo de Planeación de Cali (Alcaldía de Santiago de Cali, 2017), la ciudad tenía una población estimada de 2 394 925 habitantes para el año 2016. Con un nivel de confianza del 95% y un margen de error estimado del 5%, la muestra que representa estadísticamente dicha población es de 384 personas. Sin embargo, el criterio de los investigadores conllevó a que se indagaran 400 personas, en aras de obtener un estimativo más cercano al parámetro de la población.

4.2.2 Instrumento de recolección de información

Para el proceso de recolección de la información se desarrolló un instrumento que consta de quince preguntas, el cual fue aplicado de forma aleatoria a personas mayores de 18 años que vivieran en el municipio de Santiago de Cali, cuya información dio lugar a la consolidación de las categorías y subcategorías que dominan en la gestión integral de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

Conforme a la Plataforma Regional de Residuos Electrónicos en Latinoamérica y el Caribe (2011), se sugiere que al estructurar un sistema de gestión de RAEE se consideren aspectos relacionados con el ciclo de vida útil, recolección y tratamiento, y seguimiento y control que, bajo un marco administrativo y financiero, coadyuvarán a dinamizar los esfuerzos de los diferentes interesados en el cumplimiento del marco normativo. La Di-

rectiva de la Unión Europea sobre RAEE (Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea, 2003) clasifica los productos o aparatos eléctricos y electrónicos en diez categorías, las cuales se explican en la siguiente tabla:

TABLA 1. Clasificación de los residuos electrónicos según la Directiva de la Unión Europea

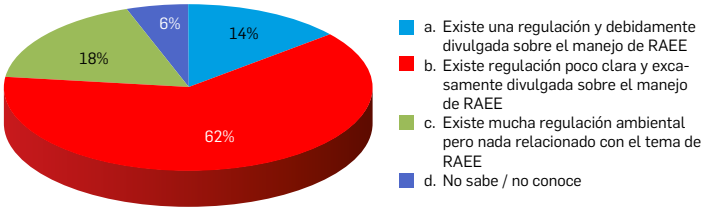
	Categoría	Etiqueta	Ejemplos
1	Grandes electrodomésticos	Grandes ED	Neveras, congeladores, lavadoras, lavaplatos, etc.
2	Pequeños electrodomésticos	Pequeños ED	Aspiradoras, planchas, secadores de pelo, etc.
3	Equipos de informática y telecomunicaciones	TIC	Procesadores de datos centralizados (minicomputadoras, impresoras), telecomunicaciones y elementos de computación personal (computadores personales, computadores portátiles, fotocopias, telex, teléfonos, etc.).
4	Aparatos eléctricos de consumo	AEC	Aparatos de radio, televisores, cámaras de vídeo, etc.
5	Aparatos de alumbrado	Alumbrado	Luminarias, tubos fluorescentes, lámparas de descarga de alta intensidad, etc.
6	Herramientas eléctricas y electrónicas (con excepción de las herramientas industriales fijas de gran envergadura)	Herr. E & E	Taladros, sierras y máquinas de coser.
7	Juguetes o equipos deportivos y de tiempo libre	Juguetes	Trenes y carros eléctricos, consolas de video y juegos de video.
8	Aparatos médicos (con excepción de todos los productos implantados o infectados)	Eq. Médico	Aparatos de radioterapia, cardiología, diálisis, etc.
9	Instrumentos de vigilancia y control	V & C	Termostatos, detectores de humo o reguladores de calor.
10	Máquinas expendedoras	Expendedoras	Máquinas expendedoras de bebidas calientes, botellas, latas o productos sólidos

Nota: Adaptado de Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea (2003).

5. Resultados y discusión

De acuerdo al instrumento aplicado, se presentan los resultados de cada pregunta a través de las siguientes figuras:

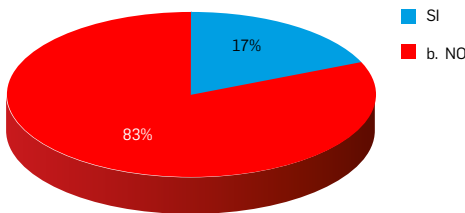
FIGURA 2. ¿Qué opina usted sobre el marco normativo relativo a los RAEE?



Fuente: elaboración propia

De acuerdo a la opinion de un margen amplio y representativo de los encuestados (62%), existe una regulación poco clara y escasamente divulgada sobre el manejo de los RAEE. Ese desconoconimiento es preocupante, particularmente debido a que en el año 2013 se promulgó una Ley específica sobre la gestión pública de los RAEE, la cual, recientemente, fue reglamentada mediante una política nacional (Ministerio de Ambiente, 2017).

FIGURA 3. ¿Conoce una serie de medidas para la gestión de RAEE vigente o en formulación que se adelante en la ciudad por actores públicos o privados?



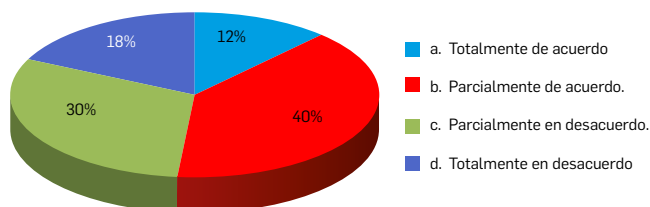
Fuente: elaboración propia

Se evidencia que el 83% no conocen medidas para la gestión integral de los RAEE en la ciudad de Cali. Si bien es cierto que no se cuenta con un plan para la gestión de estos residuos, la Alcaldía de Santiago de Cali (2015)

aprobó un Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) para el período comprendido entre 2015 y 2027, el cual involucra un plan para el manejo de residuos sólidos especiales que, entre otros elementos, aborda los RAEE. El mismo documento hace precisión –en el numeral 4.2.10.2– que el municipio no ha definido un marco estratégico o lineamientos para la gestión adecuada de los residuos.

Dentro de las metas de gestión intersectorial en el PGIRS, contenidas en la tabla 4.2.10.2, se propuso fortalecer la cultura ciudadana respecto del manejo inadecuado de las fracciones residuales, mediante el desarrollo de una campaña por año, iniciando en 2016 y finalizando en 2027. De esta manera, se asume que, a la fecha de recolección de datos, la Alcaldía de Santiago de Cali, a través de sus entidades encargadas, debía haber socializado en la comunidad las particularidades del plan, al menos mediante un programa, en aras de fortalecer una cultura hacia la gestión eficiente; sin embargo, los resultados indican que, de 400 personas encuestadas, 330 no conocen planes vigentes o en formulación.

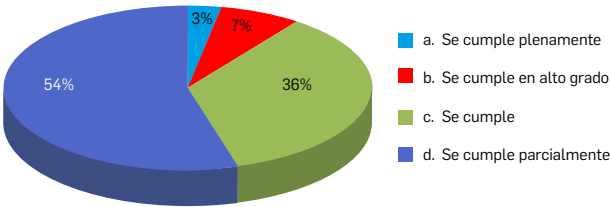
FIGURA 4. Si la respuesta anterior fue no, ¿estaría dispuesto a participar en la formulación, desarrollo y/o implementación de un plan para gestionar adecuadamente los RAEE?



Fuente: elaboración propia

De las 330 personas que afirmaron no conocer un plan para la gestión eficiente de los RAEE, el 52% de ellas estarían, de alguna manera, dispuestas a participar en la formulación e implementación de un supuesto plan. Esto es importante en tanto que uno de los componentes principales para el éxito de cualquier política es la activa participación y empoderamiento de la sociedad civil en la adopción de una cultura menos agresiva en el consumo-descarte, la cual privilegie prácticas como la reutilización y disposición final segura, entre otras.

FIGURA 5. ¿Cree usted que el plan de gestión que existe ha dado cumplimiento a las estrategias y actividades propuestas?

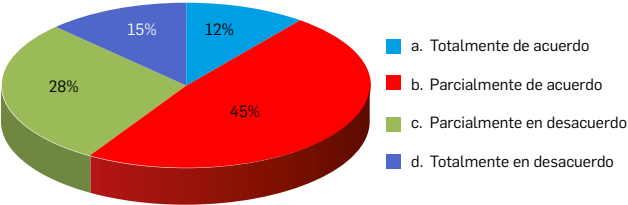


Fuente: elaboración propia

Conforme a la Figura 3, al preguntar si conoce un plan para la gestión de los RAEE que se adelante por actores públicos o privados en la ciudad de Cali, 70 personas, que representan el 13% de la muestra, respondieron con un sí; de ese porcentaje de encuestados, 38 personas, es decir, el 54%, considera que se cumple parcialmente.

Es así como, en los imaginarios de la población, está latente el hecho de que la administración municipal no cumple a cabalidad con sus compromisos, lo cual debe evaluarse en detalle para establecer si realmente no se han ejecutado los programas del Plan de Gestion Integral de Residuos Sólidos o si, quizás, hace falta una mayor difusión para las actividades ejecutadas.

FIGURA 6. ¿Estaría dispuesto a participar en capacitaciones sobre el reuso o reciclaje de los residuos y otras alternativas que garanticen una cultura ciudadana respecto al manejo adecuado de los residuos?

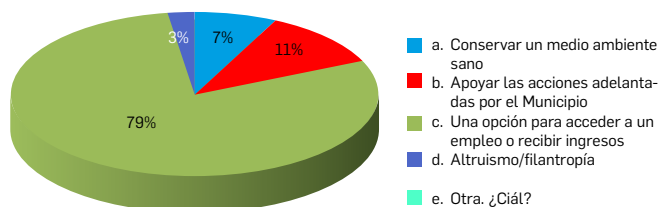


Fuente: elaboración propia

De la anterior figura se resalta que el 57% (230 personas) de la muestra esté dispuesto, total o parcialmente, a participar en procesos de capacitaciones relacionadas a prácticas de reuso o reciclaje de los RAEE. De esta manera, se cuenta con una base importante de personas que podrían adoptar

actividades de aprovechamiento y valorización, en aras de minimizar los residuos desechados en los sistemas tradicionales de disposición u otros informales que impactan el medio ambiente.

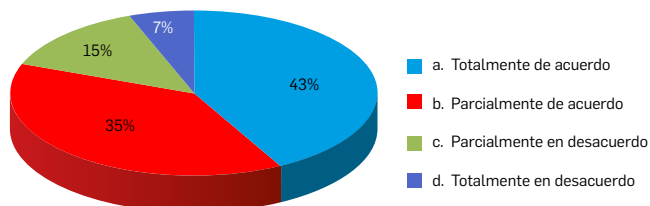
FIGURA 7. Si respondió, en la pregunta anterior, la opción *a* o *b*, explique qué lo motivaría a participar.



Fuente: elaboración propia

De las 230 personas interesadas en participar en procesos de capacitaciones relacionadas a prácticas de reuso o reciclaje de los RAEE, el 79% tiene como interés o motivación percibir ingresos futuros producto de dicha actividad; un 12%, apoyar las acciones adelantadas por el municipio, aunque es posible que ese porcentaje sea consecuencia, en alguna medida, de la filiación o afinidad política hacia el gobierno de turno. Desafortunadamente, se observa un bajo porcentaje de personas cuya motivación es conservar un ambiente sano (8%) o les interesa por simple altruismo (2%).

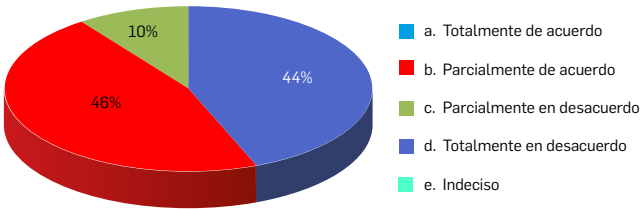
FIGURA 8. Si respondió en la pregunta 5 la opción *a* o *b*, ¿estaría dispuesto a replicar el conocimiento obtenido en dichas capacitaciones a sus compañeros o familiares?



Fuente: elaboración propia

De las 230 personas que tienen algún interés en participar de capacitaciones relacionadas a prácticas de reuso o reciclaje de los RAEE, 180, que corresponden al 78%, estarían dispuestas, en alguna medida, a replicar lo aprendido ante la comunidad académica. Esto es importante en tanto que se requiere fortalecer equipos colaborativos de trabajo en acciones de aprovechamiento y valorización, y para tal fin es fundamental empoderar a los ciudadanos para que adopten nuevas conductas, como una apuesta que ayude a forjar una civilización basada en valores ecocéntricos.

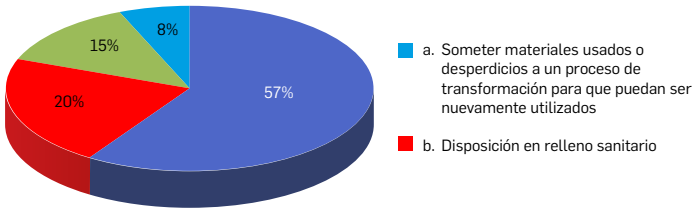
FIGURA 9. ¿Estaría de acuerdo con que el PGRIS incluya sanciones a quienes incumplan lo reglamentado?



Fuente: elaboración propia

El 90% de los encuestados están total o parcialmente de acuerdo con que el PGIRS incluya sanciones a quienes incumplan lo reglamentado, hecho significativo, por cuanto una medida que podría tener resistencia en la población, resulta ser ampliamente aceptada.

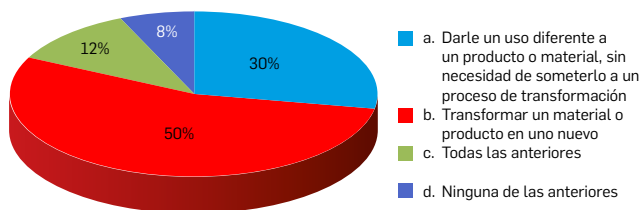
FIGURA 10. ¿Cuál de las siguientes opciones representa para usted una acción de reciclaje?



Fuente: elaboración propia

Para 230 personas, que constituyen el 57% de los encuestados, el reciclaje implica someter materiales usados o desperdicios a un proceso de transformación para que puedan ser nuevamente utilizados. De esta manera, se evidencia que una proporción aceptable de la muestra reconoce claramente las implicaciones del reciclaje, siendo un aspecto no menor a tener en cuenta en la formulación de los planes de capacitación.

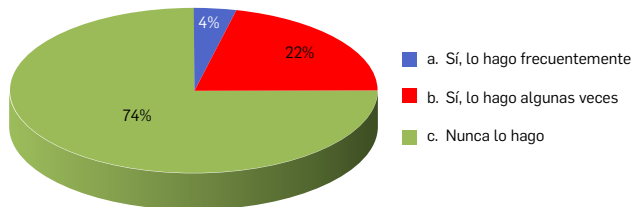
FIGURA 11. ¿Qué es para usted reusar/reutilizar los residuos?



Fuente: elaboración propia

Caso contrario al anterior, en cuanto al concepto de reusar/reutilizar, se hace evidente un desconocimiento por parte de los encuestados, toda vez que solo el 30% acertó en su respuesta. Así pues, se deben focalizar esfuerzos para lograr que la población se apropie de la reutilización como una etapa fundamental dentro de la gestión eficiente de residuos.

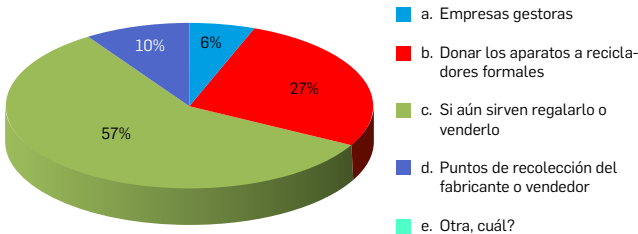
FIGURA 12. ¿Busca alternativas para la disposición de los RAEE diferentes a la ofrecida por la empresa de servicios públicos domiciliarios?



Fuente: elaboración propia

Las respuestas de los encuestados ofrecen un panorama desolador, pues se da cuenta de que el 75% nunca ha buscado administrar los RAEE por canales diferentes a su disposición a través de las empresas de servicios domiciliarios, las cuales no cuentan con la infraestructura para adelantar procesos de aprovechamiento, razón por la cual se presume que dichos aparatos terminan su vida útil en los rellenos sanitarios.

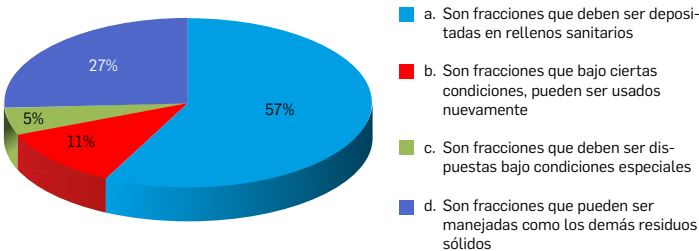
FIGURA 13. Si respondió en la pregunta anterior la opción a o b, mencione qué alternativas ha buscado usted para la disposición de los RAEE.



Fuente: elaboración propia

De 400 personas encuestadas, 102 han buscado, de alguna manera, alternativas diferentes a las ofrecidas por las empresas de servicios públicos, para la disposición final de los RAEE. Al indagar a esas personas sobre las alternativas buscadas para la disposición, 58 de ellas, es decir, el 57%, han optado por vender o regalar los aparatos si estos aún están en funcionamiento. Con esta alternativa se garantiza una segunda vida mediante su reuso, situación que coadyuva a que se expanda la vida útil de los mismos y, por ende, se genera un beneficio en términos ambientales.

FIGURA 14. ¿Qué opinión tiene usted sobre el manejo que debe darse a los residuos de aparatos eléctrico y electrónicos?



Fuente: elaboración propia

El 57% de los encuestados considera que las fracciones de RAEE deben ser depositadas en rellenos sanitarios, hecho que evidencia la escasa divulgación que ha tenido la Ley 1672 de 2013 (Congreso de la República de Colombia, 19 de julio de 2013) que, en su Artículo 4.º, prohíbe la disposición de RAEE en rellenos sanitarios. Para reforzar lo anterior, el 27% manifiesta que estas fracciones pueden ser manejadas como las demás, desconociendo las particularidades de un residuo con carácter especial, puesto que dentro de sus componentes tiene materiales con potencial tóxico, pero también metales preciosos que tienen un valor representativo en el mercado. Si se manejan de forma indiscriminada estos residuos con los demás, se perdería la posibilidad de aprovecharlos, con el agravante de que se impactaría ostensiblemente al medio ambiente y la salud humana.

6. Conclusiones

La investigación abordada refleja una caracterización de las representaciones sociales en la gestión de RAEE; para lo cual se aplicó, de forma aleatoria, un instrumento a una muestra poblacional de 400 personas, que representan estadísticamente los habitantes del municipio de Santiago de Cali; de esta manera, el instrumento CAP permitió recopilar el conocimiento, actitudes y prácticas que condicionan, finalmente, los comportamientos. Se puede establecer que existe una baja difusión del PGIRS, puesto que el 83% de la muestra poblacional no conoce un plan para la gestión integral de los RAEE en la ciudad de Cali. Esta situación impide la consolidación de una conciencia ambiental que reconozca las particularidades de los residuos analizados y la imperiosa necesidad de acudir a conductas como el reuso y reciclaje que sean estrategias de prevención, en lugar de acudir a las actividades tradicionales de disposición final en rellenos sanitarios.

En cuanto al conocimiento de los encuestados sobre los RAEE y su gestión, es preocupante encontrar que una gran proporción no sabe de la normatividad vigente que regula dichos residuos, siendo solo el 14% de la muestra conciente de la existencia de un marco normativo específico y claramente divulgado. Asimismo, solo una pequeña parte de los encuestados (16%) da cuenta del peligro potencial que representan los RAEE, lo cual es preocupante porque el PGIRS 2015-2027 de Santiago de Cali, particularmente en el numeral sobre Lineamientos del Programa de Gestión de Residuos Sólidos Especiales (4.2.10.4), consideró que una de las obligaciones

en cabeza de la administración municipal es realizar campañas de sensibilización que propendan por el correcto manejo de las fracciones residuales; de hecho, en las metas de gestión intersectorial del programa de gestión de residuos sólidos (definidas en la tabla 4.2.10.2) se menciona como un objetivo específico: “Fortalecer la cultura ciudadana respecto al Manejo adecuado de los residuos Sólidos especiales” (Alcaldía Santiago de Cali, 2015).

Dicho objetivo se cumpliría a través de la ejecución de, por lo menos, una campaña al año, a partir de la vigencia de 2016. Aun cuando la investigación no recabó evidencia empírica que permita establecer si efectivamente se han adelantado las campañas previstas, sí resulta inquietante que la población no tenga conocimiento frente a aspectos que resultan clave dentro de los procesos de socialización, por ejemplo, el 74% de los encuestados nunca ha buscado una alternativa para la gestión de los RAEE que no sea por medio de las empresas de servicios públicos domiciliarios.

Debe destacarse que el PGRIS y sus compromisos fueron ratificados en el Plan de Desarrollo Municipal, “Cali progresa contigo” (Alcaldía Santiago de Cali, 2016) que, en su aparte “Gestión integral de residuos sólidos” (2.6.2), afirma específicamente que “a través de este programa se orientará la Implementación del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos - PGIRS 2015-2027”.

Según lo previsto en dicho instrumento de planeación, las actividades definidas en el componente “Gestión eficiente para la prestación de los servicios públicos” cuentan con un presupuesto global para el período legislativo de \$598 131 000; sin embargo, dicho presupuesto será distribuido en dos grandes programas, sin que el Plan Plurianual de Inversiones presente una partida presupuestal específica con destinación al PGRIS.

En lo que atañe a las prácticas, se puede concluir que los encuestados han adoptado conductas que no favorecen la gestión eficiente de los residuos, por cuanto solo 16% de ellos han devuelto las fracciones residuales a las empresas gestoras o fabricantes. Deberá, entonces, indagarse sobre qué medidas están tomando dichas entidades, puesto que, de acuerdo a la Ley 1672 de 2013 (Congreso de la República de Colombia, 19 de julio de 2013), no está permitido hacer la disposición de rellenos sanitarios, excepto en celdas de seguridad.

Por su parte, las actitudes de los encuestados, según la información suministrada, demuestran una disposición positiva hacia la formación y capacitación en el tema en discusión, lo cual está soportado en que el 57% de los encuestados (230 personas) esté, de alguna manera, interesado en

participar de procesos de sensibilización, aspecto clave dentro del PGRIS. Igualmente, de esas 230, 180 personas (que corresponden al 78%) aceptarían replicar lo aprendido ante la comunidad académica.

Resulta optimista reconocer la disposición de los encuestados hacia la implementación de posibles sanciones a quienes incumplan los preceptos establecidos por el PGRIS, en tanto que el 10% afirma estar parcialmente en desacuerdo; lo anterior denota la favorabilidad en la aplicación del comparendo ambiental, en los términos establecidos por la Ley 1259 de 2008 (Congreso de la República de Colombia, 19 de diciembre de 2008).

Se considera como prioritario definir un plan especializado en la gestión de los RAEE y que sirva de complemento al PGRIS vigente, pues de esta manera se dará prioridad a una serie de fracciones que, por su alto impacto, merecen ser abordadas con mayor profundidad. En ese sentido, al indagar en las encuestas se denota una disposición de la población a participar activamente en la formulación e implementación de un plan de manejo de RAEE, toda vez que el 52% aceptaría la invitación a ser parte del proceso.

Se reconoce, además, que los imaginarios observados influyen en el actuar de los ciudadanos, siendo una línea base para la articulación de futuros programas de capacitación que propendan por generar cambios significativos en miras de alcanzar escenarios de sostenibilidad. Esto se afirma en tanto que es posible, a partir de procesos educativos, sentar las bases para la consolidación de nuevos constructos sociales mediante un conocimiento desde la correcta gestión y su importancia, así como de valores ecocéntricos que motiven ciertas actitudes y prácticas que resultan necesarias para construir un nuevo paradigma ambiental y, de esta forma, se garantice una civilización donde lo ambiental tenga sentido.

Referencias

- Alcaldía Santiago de Cali. (2015). Plan de gestión de Residuos Sólidos PGIRS 2015-2027. Recuperado de http://www.cali.gov.co/planeacion/publicaciones/32970/plan_de_gestin_integral_de_residuos_slidos_pgirs/
- _____. (2016). Plan de Desarrollo Municipal 2016-2019: "Cali progresa contigo". Recuperado de <http://www.cali.gov.co/documentos/1545/plan-de-desarrollo-municipal-2016-2019/>
- _____. (2017). Cali en cifras 2016. Santiago de Cali: Departamento Administrativo de Planeación. Recuperado de <http://www.cali.gov.co/planeacion/publicaciones/138164/cali-en-cifras/>
- Awasthi, A. K., Cucchiella, F., D'Adamo, I., Li, J., Rosa, P., Terzi, S., & Zeng, X. (2017). Modelling the correlations of e-waste quantity with economic increase. *Science of The Total Environment*, 613, 46-53.
- Blaser, F. (2009). Gestión de Residuos Electrónicos en Colombia. Diagnóstico de Electrodomésticos y de Aparatos Electrónicos de Consumo. Recuperado de http://raee.org.co/nuevo/wp-content/uploads/2014/06/EMPA-ANDI_Diagnostico_Electrodomesticos_y_Aparatos_Electronicos_de_Consumo.pdf
- Cárdenas, J. C. (2017). La representación social de instituciones públicas de índole política en la ciudadanía del estado de Colima. *Revista mexicana de opinión pública*, 22, 55-69.
- Congreso de la República de Colombia. (22 de diciembre de 1993). Ley 99: Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el sistema nacional ambiental SINA, y se dictan otras disposiciones. Recuperado de <https://www.mininterior.gov.co/la-institucion/normatividad/ley-99-de-1993>
- _____. (18 de julio de 1997). Ley 388: Por la cual se modifica la Ley 9 de 1989, y la Ley 2 de 1991 y se dictan otras disposiciones. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=339>
- _____. (19 de julio de 2013). Ley 1672: Por la cual se establecen los lineamientos para la adopción de una política pública de gestión integral de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE), y se dictan otras disposiciones. Recuperado de http://www.minambiente.gov.co/images/normativa/leyes/2013/ley_1672_2013.pdf

- _____. (19 de diciembre de 2008). Ley 1259: Por medio de la cual se instaura en el territorio nacional la aplicación del comparendo ambiental a los infractores de las normas de aseo, limpieza y recolección de escombros; y se dictan otras disposiciones. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=34388>
- Cuevas, Y. (2015). Representaciones sociales de la reforma de educación básica: La visión de los directivos. *Perfiles Educativos*, 37(147), 67-85.
- Cyranek, G., & Silva, U. (2010). Los residuos electrónicos: Un desafío para la Sociedad del Conocimiento en América Latina y el Caribe. Montevideo: UNESCO, Plataforma RELAC SUR/IDRC.
- Durkheim, É. (1898). *Representaciones individuales y representaciones colectivas*. París: Les Presses universitaires de France.
- Kumar, A., Holuszko, M., & Espinosa, D. C. R. (2017). E-waste: an overview on generation, collection, legislation and recycling practices. *Resources, Conservation and Recycling*, 122, 32-42.
- López Michelsen, A. (18 de diciembre de 1974). Decreto 2811: Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente. Recuperado de http://repositorio.gestiondelriesgo.gov.co/bitstream/handle/20.500.11762/20167/Decreto_2811_1974.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (2016). A 2018 Colombia tendrá una tasa de reciclaje del 20%. Recuperado de: <http://www.minambiente.gov.co/index.php/noticias/2291-a-2018-colombia-tendra-una-tasa-de-reciclaje-del-20>
- Moscovici, S. (2003). Notas hacia una descripción de la representación social. *Revista Internacional de Psicología Social*, 1(2), 67-118.
- Narváez, C. A., Azcárate, J., Angarita, B., & Romero, W. E. (2015). Representaciones sociales de universidad. Una mirada transcultural. Santiago de Cali: Litocolor.
- Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea. (2003). Directiva 2002/96/CE Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos. Diario Oficial de la Unión Europea, 13.2.2003. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/2003/037/L00024-00039.pdf>
- Plataforma Regional de Residuos Electrónicos en Latinoamérica y el Caribe. (2011). Lineamientos para la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE) en Latinoamérica: Resultados de una mesa regional de trabajo

- público-privado. Recuperado de <http://www.residuoselectronicos.net/documents/110410-documento-lineamientos-para-la-gestion-de-raee-en-la-mesa-de-trabajo-publico-privada.pdf>
- Ponte de Chacin, C., & Caballero Sahelices, C. (2010). Actitud hacia el reciclaje de la comunidad del Instituto Pedagógico de Caracas. *Revista de Investigación*, 34(71), 81-54.
- Reguera, A. (2012). Concepción de escritura académica en biografías de escritor producidas por estudiantes universitarios. *Lenguaje*, 40(1), 41-66.
- Román, I. (2015). eWaste en América Latina - El aporte de los operadores móviles en la reducción de la basura electrónica: estudio de caso. Recuperado de <https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2015/02/ewaste-colombia.pdf>
- Romero, J. (2014). Colombia vs. la basura electrónica, un partido que va empatado. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Uribe Vélez, Á. (30 de diciembre de 2005). Decreto 4741: Por el cual se reglamenta parcialmente la prevención y manejo de los residuos o desechos peligrosos generados en el marco de la gestión integral. Recuperado de <http://www.ideam.gov.co/documents/51310/526371/Decreto+4741+2005+PREVENCIÓN+Y+MANEJO+DE+REIDUOS+PELIGROSOS+GENERADOS+EN+GESTION+INTEGRAL.pdf/491df435-061e-4d27-b40f-c8b3afe25705>

4

ARTÍCULO

La fórmula estimulación/recompensa en el Derecho Administrativo Ambiental. Visión desde la administración estratégica por los sujetos de gestión

Alcides Antúnez Sánchez^a

Información del artículo

Recibido: 28 de marzo /2018

Aceptado: 22 de mayo/2018

Clasificación JEL:

Q01

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a4>

Sugerencia de citación

• Antúnez Sánchez, A. (2018) La fórmula estimulación/recompensa en el Derecho Administrativo Ambiental. Visión desde la administración estratégica por los sujetos de gestión. Revista Visión Contable, 17, 111-139. doi:10.24142/rvc.n17a4

The formulate stimulation rewards in the administrative environmental right.
Vision from the strategic administration for the subjects of step

Resumen

El ensayo propone una mirada a la administración estratégica, donde su adecuada implementación y aplicación por los empresarios, como sujetos de gestión, permitirá ser más competitivos en un mercado exigente que impone barreras comerciales; para ello aparece desde el pasado siglo XX la fórmula estimulación/recompensa, desde el Derecho Administrativo Ambiental, como uno de los incentivos a ponderarse. Con las políticas de fomento establecidas por la Administración Pública, se logra alcanzar el paradigma del desarrollo sostenible, como el mega principio del Derecho Ambiental, donde el hombre, en su relación con la naturaleza y a fin de lograr la conservación de las condiciones ambientales que requiere para su hábitat, sin perjuicio del desarrollo de las actividades económicas que lo impactan, necesita establecer los mecanismos, medidas y procedimientos que permitan una convivencia armónica de lo natural, lo social y lo económico. Se propone como objetivo demostrar la necesidad de implementar la administración estratégica, para fomentar la fórmula estimulación/recompensa dentro de los sujetos de gestión y alcanzar el desarrollo sostenible como parte de las políticas públicas de los Estados. Son utilizados, como métodos de investigación, el de análisis-síntesis, inducción-deducción y comparación jurídica.

Palabras clave:

Ecoauditorías, ecoetiquetado, certificación ambiental, empresa responsable.

Abstract:

A look proposes the essay to the Strategic Administration, where his adequate implementation and application for the businessmen like subjects of step, will allow being more competitive in a demanding market that imposes commercial obstacles; For it appear from the past century XX the formula stimulation rewards from The Administrative Environmental right, like one of the incentives to ponder m. With the policies of fomentation established by the Public Administration, they will enable being able to reach the paradigm of the sustainable development like the mega, beginning of The Environmental right, where the man in his relation with the nature in order to achieve the conservation of the environmental conditions that calls for his habitat without prejudice to development the economic activities that have impact on it, and needs to establish mechanisms, measures and procedures that they enable a harmonious cohabitation of a natural, of it social and of what's economic. You set for yourself as objective, demonstrating the need of with the implementation of the Strategic Administration, fomenting the formulas of stimulation rewards within the subjects of step to attain with it the sustainable development as part of the States' public policies. The fact-finding methods are utilized the one belonging to analysis synthesis, induction deduction, juridical comparison.

Key words:

Ecoaudits, ecolabeled, environmental certification, responsible company.

^a Licenciado en Ciencias Penales y Ciencias Jurídicas. Magíster en Asesoría Jurídica. Profesor Auxiliar Derecho Ambiental e Internacional. Imparte las materias de Derecho Ambiental e Internacional Público, Departamento de Derecho. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Granma. República de Cuba. Email: aantunez@udg.co.cu, antunez63@nauta.cu, antunez1963@gmail.com

1. Introducción

El medio ambiente, a lo largo de la evolución del pensamiento filosófico y gnoseológico del hombre como ser social, ha sido asumido de diferentes maneras y desde diversas acepciones. El ser humano, en su relación con la naturaleza y a fin de lograr la conservación de las condiciones ambientales que requiere para su hábitat sin perjuicio del desarrollo de las actividades económicas que lo impactan, necesita establecer los mecanismos, medidas y procedimientos que permitan una convivencia armónica de lo natural, lo social y lo económico. Por ello, el desarrollo tecnológico y las nuevas tecnologías no pueden ser depredadoras del medio ambiente.

En esta línea, el Derecho se instituye como el medio para favorecer su desenvolvimiento ambiental responsable, con el uso de los instrumentos de comando y control. Sin embargo, paralelamente al extraordinario progreso científico y tecnológico, el que ha permitido un alto nivel de vida en las sociedades desarrolladas, hoy más que nunca, se advierten los innumerables riesgos originados por el propio desarrollo tecnológico y sobre los que, pese a dicho progreso, sigue presente la incertidumbre científica sobre los efectos al medio ambiente y a la salud humana (Antúnez Sánchez, 2015a, p. 4).

Con ello, la implementación de los avances, en las diferentes esferas de las ciencias, permite encontrar soluciones para los nuevos desafíos económicos, sociales y ambientales, en aras de favorecer el desarrollo sostenible y las sociedades verdes. De hecho, como ningún país es capaz de alcanzar el desarrollo sostenible por sí solo, la cooperación científica internacional contribuye no solo al progreso del conocimiento, sino también a la construcción de paz. En este escenario, la misma ciencia ayuda a los ciudadanos a comprenderla mejor para que contribuyan en su desarrollo, como un hecho fundamental para construir sociedades en las que los individuos tengan los conocimientos necesarios para elegir, de manera pertinente, sus opciones profesionales, personales y políticas, y para que puedan participar en el apasionante mundo de la investigación, donde la cultura popular, promovida por Freire (2006), contribuiría a alcanzar este propósito, de manera que se logre una cultura ambiental adecuada y mayor ética en las acciones que acometan (UNESCO, 2008).

Los avances de la industria, el comercio, la ciencia y la tecnología en el siglo XXI, han traído consigo enormes riesgos que amenazan no solo la salud y la estabilidad económica de los individuos o las sociedades, sino también la supervivencia de la especie humana y de la vida misma sobre el

planeta tierra. Por consiguiente, lo que en el pasado siglo se consideró de manera optimista como “sociedad del conocimiento”, ha sido denominada por Ulrich Beck (1998a, 1998b) como “sociedad del riesgo”, a causa de la coyuntura que vive la aldea global posmoderna y posindustrial, al enfrentar los riesgos que la modernidad misma ha engendrado, los cuales, a su vez, no pueden ser calculados ni controlados por la ausencia de regulación jurídica y técnica de los sistemas políticos (Esteve Pardo, 1999; Granja Arce, 2010; Tarazona Sepúlveda, 2003).

Desde la dimensión ambiental, el nuevo paradigma es alcanzar el desarrollo sostenible, el cual permitirá el tránsito de lo cuantitativo a lo cualitativo, al sentar algunas bases conceptuales de la gobernabilidad ambiental. Hay que reconocer que la raíz de la crisis ambiental ha estado en los modelos de desarrollo basados en la ganancia a cualquier costo, y es un reto lograr su reversión. Por ello, es una necesidad alcanzar el desarrollo sostenible en el siglo XXI, toda vez que desde el informe “Nuestro Futuro Común” (Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo, 1988), se ha señalado como el megaprincipio del Derecho Ambiental, el paradigma está en cómo establecer políticas públicas para concretarlo (Rojas, 2003).

Actualmente, el deterioro ambiental influye directamente en la cultura de los pueblos y se refleja en las relaciones entre las personas, así como en la que se da entre sociedad y naturaleza, de manera tal, que cultura y medio ambiente están estrechamente relacionados y son interdependientes. La educación ambiental, como obligación pública, obedece a esta misma lógica de hacer efectiva una participación responsable de la ciudadanía en las decisiones de naturaleza ambiental, pues para participar es tan necesario estar informado como estar formado. La tendencia en el mundo empresarial del siglo XXI se direcciona hacia modelos de negocios amigables con el ambiente, pues las empresas conciben que la viabilidad económica de las formas de gestión en los desafíos del mundo actual no solo depende de su gestión económica, sino también de su gestión responsable en aspectos ambientales y sociales, dimensionando las necesidades presentes sin comprometer las ventajas y oportunidades potenciales del futuro, las cuales les permiten ser más competitivas ante mercados más exigentes.

Los anteriores son hechos que demuestran que la incidencia de la administración estratégica en la responsabilidad social empresarial (RSE) es un elemento a ponderarse para la conformación de la empresa responsable con el ambiente, desde la dimensión ambiental, con la implementación de tecnologías limpias, así como el uso adecuado de los sistemas de gestión, la audito-

ría y la etiqueta ambientales, para lograr el desarrollo sostenible dentro de los instrumentos de mercado y comercio como parte de las fórmulas estimulación/recompensa, pues estos son elementos incidentes en la calidad de vida y el bienestar de los ciudadanos a partir de la tutela adecuada de la administración pública, y hoy su alcance es un reto como parte de las políticas públicas, donde aparecen, en este escenario, los sujetos privados en su control.

El presente ensayo tiene como objetivo demostrar la necesidad de fomentar la fórmula de estimulación/recompensa, dentro de los sujetos de gestión, con la implementación de la administración estratégica, para alcanzar, con ello, el desarrollo sostenible como parte de las políticas públicas de los Estados. Para lograrlo, son utilizados los métodos de investigación de análisis-síntesis, inducción-deducción y comparación jurídica.

2. El Derecho Administrativo Ambiental

El momento en que la Asamblea General de Naciones Unidas convocara la Conferencia sobre el Medio Humano, reconocida como la Declaración de Estocolmo, es el hecho jurídico que marca un hito en el desarrollo del Derecho Ambiental moderno. Fue esta cita el inicio fundacional de esta disciplina, el primer documento en un foro internacional que señala la relación que existe entre el Derecho Ambiental y el Derecho Internacional. Por el grado de consenso generado entre los Estados y la profundidad de sus conceptos, esta declaración se reconoce como la “Carta Magna” del Derecho Internacional Ambiental (Juste Ruiz, 1999, 2007). Aunque, como señala Jordano Fraga (1995), “resulta artificioso y atrevido fijar una fecha concreta o una norma a partir de la cual se pueda situar el nacimiento del Derecho Ambiental moderno” (p. 50).¹

¹ Resulta interesante conocer las posturas detractoras a las que se refiere Jordano Fraga, al señalar que, en los Estados Unidos de América, la *Environmental Policy Act* de 1969, desmiente que el origen del Derecho Ambiental moderno se sitúe en la Conferencia de Estocolmo de 1972. Así, refiriéndose a “*Environmental Law*” de Rodgers, señala que este autor sostiene que la *Environmental Policy Act*, una norma fundamental y pionera que introduce por primera vez en los tribunales federales de USA las cuestiones ambientales comprensivamente, expande el alcance del control jurisdiccional sobre la actuación administrativa, introduce nuevas normas y valores en el proceso de decisiones administrativas y refuerza el poder del Congreso en la supervisión de las actuaciones de la administración con efectos ambientales adversos; cuestión distinta es que no tenga el alcance deseado.

Por esta razón, tanto el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966), como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) proclaman, en su Artículo 1.º, el derecho de los pueblos a la libre determinación y en su virtud “establecen libremente su condición política y proveen asimismo a su desarrollo económico social y cultural”. Para el desarrollo de sus fines (art. 1.2), “todos los pueblos pueden disponer libremente de sus riquezas y recursos naturales, sin perjuicio de las obligaciones que derivan de la cooperación económica internacional” (Pérez Luño, 2006; Soler Tormo, 2016).

Estas obligaciones para los Estados se recogen, de forma genérica, en el cuarto principio de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, que proclama que “la protección del medio ambiente debe formar parte integrante del proceso de desarrollo y no puede considerarse aisladamente”. Con esta declaración, el concepto de sostenibilidad aparece como un límite a la libre disposición de los recursos naturales. Después de Río de Janeiro en 1992, la Cumbre de Johannesburgo de 2002, la de Río+20 de 2012, y la del Cambio climático en 2015, se ha reafirmado la voluntad política de continuar adoptando medidas para mitigar los problemas ambientales que hoy se plantean a escala global por los Estados.

En América Latina, la novedad es que, en el siglo XXI, aparece el reconocimiento del pluralismo jurídico *De Jure*, donde se le han concedido derechos a la naturaleza como sujeto, hecho registrado en los ordenamientos jurídicos de Bolivia y Ecuador, a través de la *pachamama* y el *sumak kwasay*, lo cual es una novedad revolucionadora dentro del Derecho Constitucional Ambiental con el buen vivir (Rodríguez Salazar, 2016), constructo en desarrollo en la nación ecuatoriana como nuevo paradigma. Esta posición retoma los saberes ancestrales de los pueblos y nacionalidades indígenas, que implican vivir en armonía con uno mismo, con la naturaleza y los demás, en la construcción de Estados democráticos, incluyentes, plurinacionales e interculturales (Quirola Suárez, 2009, p. 103; Llasag Fernández, 2011, p. 82; Villavella Armengol, 2012, pp. 51-76; Vega, 2014; Antúnez Sánchez & Díaz Ocampo, 2018).

Sin embargo, hay que resaltar que la respuesta del Derecho frente a estas actuaciones humanas no ha sido siempre la misma, como tampoco han trascendido de igual modo, para el ambiente en general, las actividades del hombre. Hasta que la presión sobre el medio no alcanzó una repercusión global y esta adquirió magnitudes fácilmente perceptibles, la respuesta jurídica no pasó de las regulaciones sectoriales de determinadas actividades

con trascendencia sobre aquel. Los bienes ambientales protegidos se fueron ampliando por diferentes motivaciones de manera particularizada, sin que esta protección se extienda de forma generalizada a todo el entorno. El Derecho, en esta fase inicial, solo fue un remedio para prohibir determinadas conductas degradantes, pero no para producir cambios sustanciales en los ecosistemas (Brañes, 1994, p. 18; Loperena Rota, 1996, p. 21).

Jordano Fraga (1995), al respecto, considera que:

desde la perspectiva del Derecho interno, lo que resultó más significativo para el Derecho Ambiental en ese momento no fue tanto las técnicas jurídicas que se recogieron en las diversas normas aprobadas, sino en el surgimiento del medio ambiente como objeto de Derecho. De este modo, lo novedoso no radicaba en los instrumentos jurídicos que el nuevo Derecho ponía en carga en el ordenamiento jurídico, los cuales respondían al resultado de experiencias de la normativa sectorial precedente sobre recursos naturales, la lucha contra la contaminación y la conservación de la naturaleza, sino en la aparición de un Derecho Ambiental que llegaba a para quedarse con sustantividad propia.

De la preocupación por remediar esta situación, participan no solo los científicos y especialistas, sino toda la sociedad, tanto por la mayor percepción de su deterioro como por una serie de factores en modo alguno desdeñables. Actualmente, en esta relación puede hablarse de resiliencia, entendida como la capacidad humana de sobreponerse al dolor emocional y a situaciones adversas; aunque el concepto proviene de la psicología, se aplica también al ámbito de la ecología y de la economía, pues afirma que la especie humana se ha visto obligada a adaptarse, con mayor o menor dificultad, al ambiente que le ha tocado en suerte, pero también a las circunstancias ambientales por él creadas.

Es imposible imaginar la existencia en o desde un absoluto aislamiento aséptico (que en este caso también constituiría un entorno) como medio en el que se desarrolla la vida, principalmente cuando la persona se define por su capacidad de comunicarse y de establecer relaciones. Los humos de las industrias y los vehículos, los ruidos, las basuras, pero también los espacios abiertos, bosques, ríos, construcciones y demás elementos de la naturaleza y obras humanas, forman parte de un hábitat que ha sido destruido, deteriorado, conservado y cuidado por el hombre. Este medio fue legado por las generaciones pasadas y por él pedirán responsabilidades las futuras.

Fernández De Gatta Sánchez (2004), valora que:

en la actualidad, la protección del medio ambiente de los variados y agresivos agentes contaminantes requiere una acción pública eficaz y diversificada, debido al origen y contenido de los peligros y riesgos ambientales. Se requiere, pues, una directa intervención pública ordenando, inspeccionando y sancionando las conductas humanas, es decir, utilizando el poder de autoridad, ya que el mercado no protege el medio ambiente, sino que, más bien, lo deteriora.

En consecuencia, el impacto sobre el medio ambiente o el bienestar económico de un desastre no depende únicamente de las características físicas del evento o de la capacidad destructiva de su impacto directo, sino, también y de forma destacada, de su capacidad de superarlo y de autorregenerarse. Tanto en el medio natural como en las estructuras sociales, se evidencia, como se verá más adelante, que una mayor diversidad determina una menor vulnerabilidad y una mayor capacidad de regeneración; en definitiva, una mayor resiliencia. Esta depende, en gran medida, de la biodiversidad, la cual, a su vez, depende tanto de la abundancia relativa de seres vivos en un ecosistema como de la disimilitud conjunta de especies que facilitan la adaptación general a los impactos adversos (Hallegatte, 2014).

En este sentido, autores como Parejo Alfonso (2015), Sanz Rubiales (2014), Gago y Lavandeira han demostrado en sus estudios sobre la ciencia del Derecho Administrativo Ambiental cómo las normas jurídicas incidirán en acciones positivas ante el cambio climático, con la implementación de los impuestos ambientales, de la fiscalidad ambiental, de los instrumentos de carácter cooperador y las acciones para su mitigación por parte de Estados contaminadores a escala global, donde, desde la Unión Europea, se ha dado un paso de avance para responder con políticas públicas trazadas en los ordenamientos jurídicos adoptados por los Estados que componen este continente.

Al mismo tiempo, se aprecia cómo el hecho ambiental y su repercusión sobre la salud y la calidad de vida de las personas, se imponen como una realidad a la que es imposible permanecer ajeno. Fue la preocupación por la evidencia la que motivó el tratamiento de estos hechos como derechos, planteando la posibilidad de denuncia de los mismos y la consiguiente reacción, primero parcial y después global del legislador; con ella, vino el reconocimiento tanto del derecho a disfrutar del ambiente como la

inaplazable necesidad de su protección. No obstante, hay que remarcar que la relación del hombre con su entorno no ha sido únicamente de destrucción; también se comunica, crea, produce obras de arte, literatura, música, fabrica utensilios, construye caminos, herramientas, casas, ciudades, medios de transporte, etc., por tanto, se denomina medio ambiente construido y se busca lograr el desarrollo sostenible con este entorno de manera armónica (García de Enterría & Parejo Alfonso, 1981; Bermejo Vera, 1994).

Por ello, se sostiene que a partir de finales del siglo XX y principios del XXI, la sociedad ha dado un giro desmesurado y de difícil control para el Estado, es así como la gran magnitud del uso de internet y la globalización han llevado a eliminar muchas fronteras que antes existían, escapándose al control tradicional del Estado. Esta apertura de fronteras, de cultura y de libre información, es un elemento que plantea nuevos cuestionamientos para el Derecho como ciencia social, demandando una nueva regulación, pues en no pocas ocasiones se presentan conflictos éticos que colisionan con la garantía y el respeto de los Derechos Humanos fundamentales, además de la especialidad y tecnicismo peculiar de los nuevos poderes que se componen en la sociedad actual.

Ante esta situación, la administración pública debe revisar sus actuaciones para lograr ser más eficaz y eficiente en el cumplimiento de sus funciones y no quedar inmersa en un Derecho anacrónico; pues, como se reseñaba anteriormente, una de estas funciones ha sido la ejecución a través de la inspección y la auditoría por sujetos privados, la cual está necesitada de mayor información y conocimientos, donde la hipercultura jurídica podrá coadyuvar.

Al ser un suceso en el mercado mundial, las fuerzas de la economía de mercado han abierto circuitos y formado organizaciones de muy difícil control por el Estado, las cuales imponen su dominio en ámbitos como las telecomunicaciones, la biotecnología, la energía, la industria y los medios de comunicación; estos poderes se constituyen al margen de la regulación e intervención de los poderes públicos estatales, por la sencilla razón de que les resultan inaccesibles y, por ello, incontrolables (Esteve Pardo, 2002, pp. 21-22). Este aspecto es un reto importante para el Derecho, el que ha de renovar muchos de sus objetivos e instrumentos al verse radicalmente alterada la posición de los poderes y fuerzas que ha de dominar y racionalizar.

El empleo de las nuevas técnicas de regulación pública está fuertemente enlazada con los extraordinarios cambios que han sufrido algunos sectores que son objeto de intervención por parte del poder público, primordialmente

aquellos que se han visto considerablemente influenciados por los avances científicos de las últimas décadas, dando un giro a la comprensión del mundo contemporáneo, la sociedad, la economía y la política; abriendo paso, así, a una nueva concepción de la sociedad marcada por la revolución tecnológica y la cultura del riesgo (Esteve Pardo, 1999).

Pero el objetivo de estas técnicas no sería la imposición autoritaria de mandatos o prohibiciones, sino incentivar y encauzar la propia moderación y contención de las fuerzas y agentes sociales. Dentro de este contexto, se aprecia cómo el régimen de protección del medio ambiente está haciendo uso de nuevas técnicas autorregulatorias para lograr su cometido, dentro de las cuales encontramos las ecoauditorías. En consecuencia, el futuro inmediato del Derecho Ambiental parece orientado hacia fórmulas de autorregulación y una concepción reflexiva del Derecho, si pretende operar eficazmente sobre el núcleo de los sistemas generadores de riesgos y no quedarse en un despliegue de intervenciones de la vieja policía administrativa. Los problemas relacionados con el medio ambiente y su protección para las generaciones presentes y futuras de los seres humanos están en el centro de atención de las instituciones científicas, los políticos, los grupos ecologistas y las personas comunes en todos los países, por la estrecha interdependencia que tienen con la calidad de vida de los pueblos y hasta con la supervivencia de la sociedad.

En este proceso, se concibe que la autorregulación constituye una importante y decisiva línea de progreso del Derecho en el futuro más inmediato del siglo XXI. Este es un fenómeno privado, por lo que sus actores son los particulares, sean personas físicas o jurídicas de Derecho Privado de un mismo sector de mercado profesional, industrial, económico, nuclear, ético, etc.; particulares que están en la misma órbita de actuación, creando así su sistema de referencia con ciertas condiciones de validez, que van a regular y orientar sus actuaciones dentro del espacio que comparten, generando los instrumentos normativos o referenciales vinculantes para sus miembros.

En el Derecho Administrativo Ambiental se tiene en cuenta la autorregulación privada cuando los poderes públicos, conscientes de sus limitaciones, recurren a ella para la satisfacción de los intereses generales. Las limitaciones de conocimiento, como de su propia capacidad de gestión y control, propician la toma en consideración de las decisiones, pautas y criterios asentados en los distintos substratos profesionales; de la misma manera que se da entrada en la satisfacción de los intereses públicos a la

participación de los agentes sociales y, con ello, se reconoce la incapacidad pública en determinados ámbitos, así como las ventajas de una articulada y controlada colaboración con el sector privado (Rodríguez Font, 2003, p. 132; Darnaculleta Gardella, 2005).

En este mismo sentido, durante las últimas décadas, algunos instrumentos normativos, producto de la autorregulación privada, ampliaron su cobertura hacia una esfera que ya no se limita a los sujetos partícipes de dichos procesos, sino que, además, entra a formar parte del ordenamiento jurídico, adquiriendo así la condición de normas de Derecho objetivo, de obligada observancia y que se toman como referencia también por los poderes públicos, administraciones y tribunales, así como destacando las normas técnicas, ecoauditorías, protocolos de actuación y códigos de conducta (Esteve Pardo, 2014, p. 84; Arroyo Jiménez, 2008, pp. 20-23).

El resultado normativo de los procesos de autorregulación privada de los distintos sectores y sistemas de la sociedad representa hoy una nueva fuente para el Derecho Administrativo Ambiental, una vez que la administración les otorga a estos asuntosefectos públicos. Es por ello que la autorregulación es el fenómeno más innovador que se registra en torno al ordenamiento en la última década y ya no puede prescindirse de ella en la teoría de fuentes del Derecho Administrativo (Esteve Pardo, 2014, pp. 59-83; Pérez Luño, 1993, p. 52).

Se ha concebido que la integración de la dimensión ambiental en la política de cualquier organización, sea empresarial o no, es más que una estrategia comercial y publicitaria, pues se convierte en un elemento esencial, determinante en el conjunto de su proceso de toma de decisiones y en su propia gestión interna de los sujetos de gestión con una clara visión de su ámbito de actuación. Los requerimientos ambientales deben ser percibidos, planificados y asumidos como elementos potenciales de prestigio y competitividad dentro de la organización, y es allí donde la administración estratégica deberá jugar un papel en la toma de decisiones por los empresarios desde la ciencia de la administración. Esto incidirá en el logro del concepto innovador como megaprincipio del Derecho Ambiental, al concebirse que el desarrollo sostenible es “aquel que satisface las necesidades esenciales de la generación presente sin comprometer la capacidad de satisfacer las necesidades esenciales de las generaciones futuras” (Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo, 1988, p. 29).

Los anteriores elementos incidieron para que, en 2001, surgiera el término en el Libro Verde sobre responsabilidad social de las empresas,

publicado por la Comisión de las Comunidades Europeas (2003). Es aquí donde el sujeto de gestión empresarial, social y ambientalmente responsable, se preocupa por el bienestar de quienes trabajan en la organización, desde el punto de vista de salud, seguridad e higiene, educación, remuneración justa, procesos de selección adecuado, respeto al ambiente, reducción de impactos negativos, ahorro de energía y uso de tecnologías limpias. Se preocupa, en general, por el bien común.

Por último, ante el reconocimiento de que el modelo económico y social de los países industrializados ha constituido, desde antaño hasta nuestros días, el principal elemento en la degradación del medio ambiente, se evidencia que el mismo ha tenido una fuerte incidencia en la salud y calidad de vida de los seres humanos del globo terráqueo. Por tanto, la articulación de las políticas vinculadas a la protección del medio ambiente debe realizarse a través de cuerpos jurídicos adecuados con una visión transversal, como subramas del Derecho Ambiental, así como del urbanístico, minero, forestal, nuclear y de aguas; claro está, sin desdeñar otra rama de las ciencias que aborda el tema ambiental, como son las ciencias ambientales.²

Sanz Larruga (2011) señala, en este sentido y en relación con las formas de gestión, que:

la empresa estaba acostumbrada al conflicto intraempresario, es decir, al conflicto entre patrón, empleador y trabajador, conflicto de derecho del trabajo y al conflicto inter-empresario de derecho comercial, conflicto con el cliente y con el proveedor. De pronto se ve inmersa en otro tipo de conflicto, de base social, porque el Derecho Ambiental es un derecho de grupo, de clase, de categoría, ligado a una pluralidad de sujetos integrantes de un grupo, vinculados en virtud de una pretensión de goce de una misma prerrogativa, al ser un derecho de goce, disfrute y afectación solidaria.

En este escenario, el fomento, como institución jurídica del Derecho Administrativo Ambiental, se perfila como la medida idónea para implicar a la ciudadanía en la protección ambiental y maximizar resultados (Rodríguez-

² Las ciencias ambientales son las disciplinas científicas que se ocupan de buscar y conocer las relaciones que mantiene el ser humano consigo mismo y con la naturaleza; incluye áreas de estudios multidisciplinarios, abarcando diversos elementos de la naturaleza, como el estudio de los problemas ambientales, y propone modelos para alcanzar el desarrollo sostenible (Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación [ANECA], 2004).

Campos González, 2003, p. 382; Ruiz Vieytez, 1990, p. 310; Fernández de Gatta Sánchez, 2014, p. 29). Junto a estas estrategias, se encuentran las técnicas extraídas del mundo empresarial y adaptadas al ámbito público, como son la normalización y certificación, aplicadas a través de una administración estratégica por parte de los sujetos de gestión que las implementen de manera adecuada con eficacia y eficiencia. Para ello, mediante la cooperación y fórmulas consensuadas pueden, en principio, superarse ciertos rigores o asperezas de la normativa y vencer las resistencias del sujeto destinatario, ganando, en lo posible, su colaboración. Nogueira López (2000, 2010) conecta la adopción de un sistema de gestión ambiental con un nivel de auto exigencia ambiental superior al establecido legamente, se trata de una corresponsabilidad ligada a los principios de prevención y del desarrollo sostenible.

Gray, Bebbington y Walters (2004), señalan, en este sentido,

la necesidad de una respuesta sustancial a la crisis ambiental mundial de parte de las organizaciones en general y de los negocios en particular nunca ha sido más evidente o más urgente [...] existen dos razones principales para ello. Primero, está claro que, en el clima político actual, para que se dé cualquier progreso en la reducción de la tasa de destrucción ecológica, los negocios tendrán que jugar un mejor papel y, realmente, mostrar que lo están haciendo. Segundo, la amplia experiencia muestra que: a) la gente de negocios necesita alguna orientación, algunos indicadores de desempeño, sobre sus logros en la actividad ambiental se necesitaría algo así como un sistema de información paralelo o incorporado al actual sistema de información contable; b) la actual practica contable y las estructuras conceptuales contable y financiera presentes impiden tanto las iniciativas ambientales como la orientación positiva de las actividades ambientalmente malignas. (p.)

Al respecto, Leff (2001) considera que:

La historia ha dibujado a un hombre que enfrentó a la naturaleza, en la actualidad emerge la necesidad de un hombre ecológico que comparta los poderes tecnológicos que ha logrado con una racionalidad diferente, con una inteligencia inclinada hacia la preservación y cuidado de sí mismo desde el medio natural que es él mismo en otra dimensión. Nos encontramos en un momento en que el pensamiento se identifica con un estado de inflexión de la historia que induce una reflexión sobre el mundo actual de donde emergen las luces y las sombras de un nuevo saber.

Por ello, con el interés actual por continuar produciendo riquezas y cuidar el medio ambiente, se ha generado el concepto de ecoinnovación, el cual hace referencia a todo tipo de innovación que contribuye al desarrollo sostenible, reduciendo el impacto ambiental y optimizando el uso de los recursos. En términos de innovación, este nuevo término se refiere a la creación de productos y procesos que reduzcan el deterioro del medio ambiente, mientras que, desde el punto de vista económico, la ecoinnovación busca que las empresas hagan un uso adecuado de los recursos naturales para mejorar el bienestar humano.

Se considera entonces, que este concepto se concreta con la aplicación en la investigación de las condiciones de partida de la economía basada en el conocimiento (EBC), así como las medidas implementadas que dieron origen a la empresa de alta tecnología (EAT) y, con ello, en la arista de las ciencias jurídicas, se sugieren algunas recomendaciones esenciales desde una perspectiva macroeconómica e institucional, enfatizando en la importancia de la secuencia y consistencia de este programa. Se comprende que la EBC es un elemento determinante para la administración pública, al ser aplicada a las empresas y al conjunto de los sujetos de gestión del sector estatal para desarrollar la economía de un país, toda vez que incrementa el producto interno bruto, y que de ella depende cada vez más su efectividad para generar y utilizar conocimientos por su vínculo con la EAT, la que pondera la protección del medio ambiente.

Esta postura permite justipreciar cómo las sociedades que se basan en el desarrollo del conocimiento, han logrado dicha capacidad debido a su dependencia de un conjunto de artefactos físicos e instituciones culturales, cuya producción y articulación requieren de ciertos conocimientos. Los rasgos distintivos de las sociedades modernas basadas en el conocimiento son el alcance y el ritmo del crecimiento económico, así como la alteración en la acumulación y transmisión de los conocimientos, donde gran parte de los cuales son nuevos o se desenvuelven en contextos distantes del que los vio nacer.

Kuznets (1996), por su parte, señala que:

el carácter central de la base de conocimientos en las economías avanzadas, son aquellas economías que han experimentado la mayor discontinuidad en la creación y distribución de conocimientos, la que tiene múltiples implicaciones para el desarrollo económico, tecnológico y social. Por ejemplo, la tasa agregada de crecimiento de las principales economías depende cada vez más

de la creación de nuevas industrias, cuyas tasas de crecimiento superan a las de los sectores establecidos y, por lo tanto, aumentan la tasa media de crecimiento del conjunto de la economía.

A partir de este planteamiento, se aprecia que la expresión “economía basada en los conocimientos” capta una diferencia cualitativa en la organización y conducta de la vida económica moderna. Los autores constatados que utilizan este concepto sostienen que los determinantes del éxito de las empresas y del conjunto de la economía de un país dependen cada vez más de su efectividad para generar y utilizar conocimientos, donde desde la ciencia de la administración será necesario utilizar las técnicas del *marketing* empresarial y aplicar los principios de eficiencia, eficacia y legalidad, desde las ciencias jurídicas y, en particular, desde el Derecho Administrativo.

A pesar de que el conocimiento científico y tecnológico tiene una importancia clave, el conocimiento acerca de cómo organizar y gestionar las actividades económicas, especialmente aquellas que comprenden la aplicación de nuevas perspectivas científicas y tecnológicas, también es un determinante crucial del rendimiento económico. Por tanto, se demuestra que este progreso organizacional y de gestión está cobrando importancia a medida que aumenta el contenido científico y tecnológico de la actividad económica, que hoy viene señalando la implementación de la RSE con la construcción de la empresa responsable para este fin, al ponderar la arista económica, social y ambiental; toda vez que su naturaleza jurídica está centrada en la introducción, aplicación y comercialización de nuevas tecnologías basadas en la EBC.

Lo antes valorado lleva a analizar el documento aprobado por la Unión Europea en Lisboa, durante el año 2000, donde se acordó un nuevo objetivo estratégico a fin de reforzar el empleo, la reforma económica y la cohesión social como parte de una economía basada en el conocimiento. Su objetivo estratégico fue volver más competitiva y dinámica a la EBC, capaz de crecer económicamente de manera sostenible, con más y mejores empleos y con mayor cohesión social a escala global.³ En este documento fueron ponderados aspectos como la preparación del paso a una economía y una sociedad basadas en el conocimiento mediante la mejora de las políticas relativas a

³ El Plan de Acción de Europa tiene como objetivo fundamental lograr la conectividad de Europa en el período de tiempo más breve posible; se centra en tres áreas clave: internet barato, rápido y seguro; inversión en capital humano; y estimulación del uso de Internet.

la sociedad de la información y de la investigación más desarrollo (I+D), lo cual permitiría el paso a una economía digital basada en el conocimiento, pues el fruto de nuevos bienes y servicios sería un poderoso motor para el crecimiento, la competitividad y el empleo. Además, sería capaz de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos y del medio ambiente (Callejón, 2007).

Ahora bien, la EAT, en sí, es la empresa como sujeto de gestión que invierte una parte importante de sus recursos en investigar nuevos procesos y productos, para sustituir los existentes por otros mejores; protegen sus conocimientos con patentes desde el Derecho de Propiedad Industrial; se involucran en frecuentes transacciones sobre activos intangibles; y emplean una fuerza de trabajo de alta calificación. De igual manera, estas empresas se caracterizan por transformar la ciencia en productos y en servicios comercializables, a partir de un proceso complejo que requiere nuevas investigaciones.

La génesis de las EAT surgió con la transformación de estas premisas tecnológicas en la industria, postura que inició en algunos lugares de Estados Unidos, a finales de los setenta y principios de los ochenta del pasado siglo, con la aparición de múltiples pequeñas empresas biotecnológicas que aprovecharon el momento favorable de la economía de ese país para movilizar capital de riesgo de inversionistas privados o de la bolsa de valores, consustancial con el desarrollo industrial de esta nación y su problemática ambiental al regularse en cuerpos jurídicos que ponderaron la protección ambiental en normas jurídicas federales y estatales (Ludevid, 2000).

En Europa, por otra parte, su comienzo se dio a finales de los ochenta, mientras que el acceso a capital de riesgo no ocurrió hasta mediados de los años noventa del siglo XX. En el resto del mundo, por el contrario, el fenómeno es un tema incipiente, debido a sus altos costes y la necesaria calificación del capital humano que permita concebir este tipo de empresa.

Puede inferirse que el progreso y evolución de la EAT se ha ido desarrollando en el campo de la biotecnología, esencialmente en el uso de bacterias, levaduras, o células animales y vegetales, cuyo metabolismo y capacidad de biosíntesis se orientan hacia la fabricación de sustancias específicas (Antúnez Sánchez, 2016; Moreno, 2016). Su asidero jurídico, dentro de los ordenamientos, ha sido el Derecho Constitucional y se ha desarrollado en el Derecho sustantivo a partir de cuerpos jurídicos vinculados al Derecho Administrativo, al Laboral, al Ambiental, al Mercantil y al Informático, entre otras ramas de las ciencias jurídicas vinculadas con el Derecho de la Empresa.

Por su transdisciplinariedad, se valora su vínculo como sujeto de gestión con las ciencias empresariales, la ingeniería industrial, las ciencias informáticas, las ciencias contables y económicas, las ciencias ambientales, y las ciencias de la administración, entre otras. Por esta razón, se justiprecia que podrá aplicarse, para el fomento de la EAT, desde el Derecho Administrativo Ambiental en las naciones que la implementen, la fórmula *Inversión+Desarrollo+Innovación+Etiqueta-Certificación Ambiental=Empresa Responsable con el Ambiente*, como una de las políticas públicas de la administración pública, dirigida a los sujetos de gestión estatales y privados (Antúñez Sánchez & Polo Maceiras, 2015).

Sanz Larruga (2011) considera en este análisis que:

paralelamente al extraordinario progreso científico y tecnológico que ha permitido un alto nivel de vida en las sociedades desarrolladas hoy, más que nunca, se advierten los innumerables riesgos originados por el propio desarrollo tecnológico y sobre los que, pese a dicho progreso, sigue existiendo una considerable incertidumbre científica sobre sus efectos sobre el medio ambiente y la salud humana.

Son elementos que permiten ponderar que las acciones y estrategias en las formas de gestión han evolucionado y están dirigidas a la obtención de la sostenibilidad ambiental, pero aún adolecen de un balance integrador adecuado de los resultados económicos, ambientales y sociales, donde estén presentes los procesos de la administración estratégica, pues estos constituyen una herramienta de gestión que guiará al administrador con una visión clara y precisa de su negocio o, mejor, de su ámbito de actuación. Es necesario incentivar su desarrollo y análisis considerando sus beneficios, al ser una herramienta que permite brindar una comunicación clara y abierta, reconocer anticipadamente los posibles riesgos a los que se puedan exponer la forma de gestión e identificar las brechas que les permita diseñar la estrategia de gestión adecuada; para esto, el fomento, como institución jurídica del Derecho Administrativo Ambiental, es un elemento a ponderarse, vinculado a los principios que desde este Derecho informan, como el de precaución y prevención (Antúñez Sánchez, 2015b).

3. La fórmula estimulación/recompensa en el Derecho Administrativo Ambiental

La auditoría ambiental está concebida como parte de la fórmula estímulo/recompensa, al alentar el cumplimiento de la normativa ambientalista en los sujetos de gestión económica en espera de un beneficio de su ejecución, fomentado por la autorregulación, y basado en los esquemas de comando y control. Es la herramienta de gestión clave para el desarrollo sostenible y el acatamiento de la normativa ambiental, y uno de sus valores se encuentra en el fomento de los mercados verdes y de empresas que implementan tecnologías limpias o ecológicas.

Estas normas técnicas ambientales, como al Derecho Ambiental, se encuentran en una continua mutación, mientras se señala un mayor protagonismo de la gestión ambiental en los procesos de planificación estratégica de la organización, con un incremento en el enfoque del liderazgo dentro de la administración estratégica; a lo cual se suman las iniciativas proactivas para proteger el medio ambiente de los daños y la degradación, tales como el uso sostenible de los recursos y la mitigación del cambio climático, la adición de una estrategia de comunicación, entre muchos otros cambios.⁴

Por consiguiente, la administración pública implementa en su gestión técnicas de fomento, caracterizadas por el respeto de la libertad de los destinatarios; también estimula la actuación de estos, acorde con los intereses generales al proponerles incentivos, normalmente de tipo económico (subvenciones), que le faciliten esa actuación protectora al medio ambiente. Las técnicas son variadas, pero en el ámbito del medio ambiente se limitan a ayudas económicas, donde aparecen las ecoauditorías y la implementación de las ecoetiquetas como herramientas de mercado dentro de esta fórmula estimulación/recompensa.

Fernández de Gatta Sánchez (2004), afirma lo siguiente:

a causa de la creciente degradación del medio ambiente ha traído consigo que las empresas e industrias comiencen a utilizar nuevos instrumentos de protección ambiental, aunque sean de carácter voluntario, en el contexto de una

⁴ La revisión se lleva a cabo por un comité técnico de la ISO denominado ISO/TC 207/SC 1, el cual está compuesto por expertos designados por sus organismos nacionales de acreditación y las organizaciones de enlace.

nueva ética empresarial. Desde hace algunos años surge el concepto de RSC para referirse al proceso mediante el cual dichas empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y de un medio ambiente más limpio. Junto a esta línea de actuación, han surgido otros instrumentos que, asimismo, deben integrarse en esta nueva ética empresarial.

Mientras que, por su parte, Parejo Alfonso (2015), agrega, al respecto:

actualmente vivimos en una época de cierta preocupación política, institucional y privada por la situación del medio ambiente. La valoración social de las cuestiones ambientales ha cambiado profundamente en las últimas décadas del siglo XX y los primeros años del siglo XXI, en general hacia posiciones de una mayor concienciación por la calidad del medio ambiente, ante la eventual sexta extinción que se avecina y cuyo culpable son las conductas inadecuadas originadas por el hombre.

Estos elementos son una respuesta a lo aprobado en la Declaración sobre Desarrollo Sostenible (Naciones Unidas, 2002), como señalara Martín Mateo (1991), al decir que este es el megaprincipio del Derecho Ambiental. Se advierte que el sector privado (incluidas las grandes y pequeñas empresas) tiene el deber de contribuir a la evolución de comunidades y sociedades equitativas y sostenibles (Principio 24), y que las empresas del sector privado deben cumplir la obligación de rendir cuentas en un entorno regulatorio, transparente y estable (Principio 26).

En el Plan de Acción, aprobado en la Cumbre Mundial, se hace un llamamiento al mundo empresarial a tomar medidas voluntarias que mejoren su impacto social y medioambiental, mediante sistemas de gestión ambiental, códigos de conducta, certificaciones y comunicación pública de los aspectos sociales y ambientales, como lo acordado también en Francia (Naciones Unidas, 2015), en relación con el cambio climático. Este nuevo paradigma ambientalista entiende a la empresa no solo como actor comercial, sino también como actor social, en tal sentido que se impulsa a modificar la actitud seguida por el capitalismo de reducir la vida a las actividades económicas y de reemplazar al ciudadano por el consumidor o simple componente de la producción. Por el contrario, las nuevas tendencias abordan la problemática actual de las incidencias en la sociedad por las actividades empresariales que afectan tanto al medio ambiente como a los trabajadores de las mismas, creando una conciencia universal

que va más allá de intereses particulares (PyMES) o sectoriales, tal y como lo presentan Brañes Ballesteros (2001), Lorenzetti (2011), y Bellorio Clabot y Peña Moreno (2013).

Algunos autores que han abordado este tema, desde la doctrina administrativa ambientalista de la Unión Europea, son Martín Mateo (1994), Sanz Rubiales (2000) y Betancor Rodríguez, quienes afirman en sus consideraciones que, desde el pasado siglo, denle la UE se tiene el criterio de que la etiqueta ambiental está vinculada al derecho del consumidor y es un tema pertinente en los sujetos de gestión. Con este objetivo fue creado un programa para una política de protección e información de los consumidores, a partir de la premisa de que el consumidor ya no podía ser considerado únicamente como un comprador y usuario de bienes y servicios para uso personal, familiar o colectivo, sino como una persona interesada en los diferentes aspectos de la vida social que puedan afectarle directa o indirectamente.

Asimismo, estos autores coinciden en que se ha operado una cierta universalización de los intereses del consumidor que escapan a los meros elementos contractuales que regulan la adquisición final de bienes y servicios. Consideran, también, que el hecho de que un producto reúna determinadas cualidades ambientales y posea una autorización para poder ostentar, en su comercialización, un determinado distintivo, constituye, en sí, una declaración técnica. En esta misma vía se aprecia cómo se inscribe dentro de las medidas de integración del medio ambiente en el mercado, que no son las tradicionales medidas administrativas de reglamentación, inspección, autorización y sanción.

Las afirmaciones anteriores permiten reconocer cómo en el siglo XXI se valora que la demanda de productos y servicios ecológicos pareciera haber establecido un nicho o segmento de mercado especializado. Si bien los mercados con etiquetado ecológico parecen haberse estabilizado o nivelado, tanto la etiqueta-certificación ambiental como la adquisición de productos ecológicos están en plena expansión como política de fomento, por parte de la administración pública, entre los instrumentos de carácter cooperador para el modelo de la Unión Europea, de América del Sur y de algunas naciones en Centroamérica; así, se permite proteger la salud humana y la naturaleza. Las etiquetas, certificaciones y adquisiciones son catalogadas como categorías únicas, vinculadas entre sí, pero necesitadas de una mirada con una dimensión ambiental donde los sujetos de gestión apliquen la RSE, y reconociéndolas, en la doctrina del Derecho Administrativo Ambiental,

como técnicas de fomento y acreditación ambiental dentro de la fórmula estímulo/recompensa (López Álvarez, 2014; Dopazo Fragio, 2001; Carballo Penela, 2010).

La etiqueta ambiental, como instrumento de fomento ambiental, es utilizada por la administración pública al ser el resultado de las políticas públicas para proteger el medio ambiente en una nación, dentro de su Derecho Administrativo Ambiental, tal y como , señalan Martín Mateo, Mora Ruiz, Sanz Rubiales. Por ello, los empresarios, dentro de las formas de gestión, deben hacer estudios de mercado –marketing empresarial– para conocer si sus productos tendrán la aceptación esperada por parte de los consumidores como productos ecológicos o amigables con el ambiente, haciendo una relación con la certificación de la empresa responsable con el ambiente dentro de la RSE, como un valor añadido (Bowen, 1953; Fernández De Gatta Sánchez, 2004; Vives, 2011; Antúnez Sánchez & Díaz Ocampo, 2017).

4. Visión desde la administración estratégica para lograr la empresa competitiva al aplicar la fórmula estimulación/recompensa

La administración estratégica es considerada como un desafío en el siglo XXI, debido a que va mucho más allá de impartir órdenes a los miembros de la organización como sujetos económicos de gestión en los empresarios. Por tanto, aplicar la dirección estratégica en una organización depende de una serie de consideraciones, entre la cuales están el análisis de dos entornos (interno y externo) de la organización, el establecimiento de directrices organizacionales (metas y objetivos), la formulación de la estrategia (empresarial, unidad de negocio, funcional), la implementación de la estrategia y el control estratégico. El administrador del sujeto de gestión tiene que saber qué tipos de sistemas de información deberá adoptar, pues este viabilizará todas las informaciones para la toma de decisiones, con una mayor agilidad y precisión en la obtención de resultados positivos.

En sí, esta se considera una herramienta de gestión empresarial vinculada con la implementación de la RSE dentro del sujeto de gestión económica que la aplique, lo cual proporciona una mejora en su eficacia y eficiencia organizacional; y esto, a su vez, incide en el equilibrio inestable de la naturaleza, el que no asegura la armonía entre los seres vivos, ya sea entre

ellos mismos o con el medio ambiente. Este equilibrio es el resultado de unas relaciones generalmente conflictivas entre las especies, además de la necesidad de amoldarse a las condiciones de su entorno, por lo cual, lejos de responder a un pacto de convivencia entre las partes intervinientes, se produce por la mejor adaptación al medio de unas especies que otras.

No es secreto que, en los últimos años, la relación entre medio ambiente, competitividad e intercambio comercial ha estado ganando posiciones relativas, debido a la rápida expansión del comercio mundial. En forma paralela, el mundo ha ido avanzando rápidamente hacia el proceso de integración regional, lo que se suma a una mayor complejidad en la relación entre medio ambiente y comercio. El vínculo de la fórmula estimulación/recompensa con la aplicación e implementación en los sujetos de gestión se aprecia en el Derecho Ambiental, por su carácter evolutivo, a partir de su horizontalidad o cuanto menos de su transversalidad, dada su condición multidisciplinar y pluridimensional, donde los instrumentos de mercado de carácter cooperador demuestran la evolución del Derecho Administrativo Ambiental, donde se refuerzan los poderes de intervención en el sentido del control y de la exigencia de la responsabilidad por parte de la administración pública. La gestión compartida del medio ambiente implica el modelo de gestión descentralizada, y en ella hay un reparto de tareas entre la administración pública y los particulares (Martín Mateo, 1997; Botassi, 1997; Lozano Cutanda, 2003, 2010; Soriano García, 2011; Mora Ruiz, 2012).

Ya en la segunda década del siglo XXI se muestra que uno de los principios que está revolucionando el actuar de la administración pública y, dentro de esta, del Derecho Administrativo, es el de la participación pública, la cual exige la participación democrática en los procedimientos decisorios sobre materias de repercusión ambiental. Esta postura se aprecia con la entrega creciente de determinadas funciones a la colaboración público-privado, que de forma tradicional estaban asentadas en su tesis de la concesión de servicios o de la concesión demanial, y que hoy ha impactado a prácticamente todas las técnicas de intervención administrativa, incluyendo a la clásica autorización que, hoy por hoy, apenas es reconocible.

La implementación de la administración estratégica se considera como uno de los retos que debe superar la administración pública en el siglo actual, a partir de renovar la industria con nuevas tecnologías limpias, potenciar la cultura empresarial, aplicar las herramientas de mercado, actualizar los ordenamientos jurídicos en el derecho de la empresa, del consumo, de la contaminación industrial, del fomento ambiental, de la biodiversidad, de

aguas, de la salud, forestal, de minas y la materia penal ambiental. Entonces, todos estos elementos deben ser implementado a partir de una gestión estratégica por el sujeto de gestión, que permita combinar las actividades de varias áreas funcionales de una organización para lograr los objetivos organizacionales que se proponga; en este caso, ponderar la dimensión ambiental, para alcanzar la calidad ambiental. Para ello, debe existir la confluencia de una adecuada planificación presupuestaria, así como planificación y gestión estratégicas (Lurbé, 2013; David, 2008).

De esta manera, se permitirá que los sujetos de gestión puedan mostrar sus resultados productivos con competitividad empresarial, donde el medio ambiente tome relevancia. Es así como la competitividad de una empresa, definida como la capacidad que poseen las firmas para mantener o aumentar su cuota de mercado en forma sostenida, o como la capacidad que poseen las mismas para disminuir los costos y ofrecer productos de alta calidad a un precio favorable, está influenciada por la variable ambiental.

En este contexto, aparece la administración estratégica y, dentro de ella, el control estratégico, para poder medir el desempeño organizacional, comparándolo con las metas y patrones, y tomando las acciones correctivas necesarias, además de la dimensión ambiental como parte de los objetivos organizacionales con inteligencia. Por lo tanto, es pertinente para una empresa prever lo que podría suceder en el medio ambiente y analizar los posibles efectos (cualitativos y cuantitativos) de las medidas preventivas y curativas anticontaminantes de largo plazo. Por ello se considera que la dirección estratégica es un elemento a ponderarse en las formas de gestión económicas, mediante la aplicación de la inteligencia ecológica (Goleman, 2010; Del Brío González & Junquera Cimadevilla, 2001; Fussler & James, 1999).

Igualmente, se aprecia que hoy las empresas perciben el tema ambiental no solo como una función de control de entes externos, sino como un área en la que se deben llevar a cabo innovaciones estratégicas, en especial cuando se hace referencia a empresas exportadoras, donde sus mercados poseen restricciones ambientales tanto en lo que respecta a la calidad de los productos y embalaje como a los procesos productivos, donde se pondera la calidad ambiental. Por tal razón, el objetivo del desarrollo sostenible es un gran reto y, a la vez, una gran oportunidad para los gobiernos y para los empresarios tanto estatales como privados.

Se puede afirmar, entonces, que el medio ambiente ha pasado de ser un factor ajeno a las empresas como sujetos de gestión, y se ha convertido en un factor de competitividad, cuando se plantean estrategias de prevención

y reducción de residuos y emisiones, transformándose en reducciones de costos o en la generación de productos alternativos a partir de los residuos. Un buen empresario debe tener este aspecto en su visión estratégica y trazarse metas para su control, de manera que pueda competir en lo que se ha denominado, a nivel internacional, mercado verde,⁵ donde se ha incrementado en gran medida la participación de los productos orgánicos.

La pregunta clave a responder es: ¿qué clase de desarrollo se podrá adoptar y qué modelo de empresa tendría que ponerse en marcha para que no destruya la naturaleza, que no dañe la salud física ni mental de las personas y que permita un desarrollo económico y técnico, pero también personal y espiritual? La respuesta lleva, ineludiblemente, hacia el desarrollo sostenible (Alli Aranguren, 2006; Loperena Rota, 2003).

5. Conclusiones

La preocupación ambiental y ética de las empresas, como sujetos de gestión, de acuerdo con las tendencias de las sociedades, no son nuevas; si bien han tomado auge desde la década de 1990, en el siglo XXI la protección del bien jurídico ambiente se exterioriza en tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental, a partir del desarrollo industrial, equilibrado para generar recursos, empleos y promover la educación ambiental como bases del bienestar social y la calidad de vida, para lograr el principio del desarrollo sostenible con la aplicación de la RSE al conformarse la empresa responsable con el ambiente y al alcance del desarrollo sostenible.

Entre los retos de la administración pública en el siglo XXI –además de los ya mencionados en apartes anteriores del presente artículo–, se encuentra la necesidad de definir la política tecnológica para reorientar el desarrollo industrial y el control de las tecnologías en uso, a fin de promover la modernización en atención a la eficiencia energética, la eficacia productiva y el impacto ambiental, de manera que se logre elevar la soberanía

⁵ Los Mercados Verdes son mercados de productos y servicios ambientalmente amigables, y de aquellos derivados del aprovechamiento sostenible del medio ambiente. Aparecen como una alternativa al mercado convencional, saturado de productos con ingredientes contaminantes que cada vez más van siendo de menor preferencia por los consumidores.

tecnológica en la actualización de su modelo económico, implementándose en la contratación pública al ponderar las normas técnicas ambientales.

El *sumak kawsay* y la pachamama, como formas de vida en armonía con la naturaleza y con otros seres humanos, son conceptos que representan la aspiración de muchos pueblos que pertenecen al continente conocido por ellos mismos como Abya Yala. La nación ecuatoriana, como referente, es un concepto jurídico en construcción, cuyo origen tiene su génesis en el Derecho consuetudinario de los pueblos originarios, como reconocimiento de los derechos ambientales dentro del pluralismo jurídico *de iure*.

Referencias

- Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación. (2004). *Libro blanco. Título de grado en Ciencias Ambientales*. Recuperado de http://www.aneca.es/var/media/150340/libroblanco_ambientales_def.pdf
- Alli Aranguren, J. C. (2006). *Del desarrollo sostenible a la sostenibilidad. Pensar globalmente y actuar localmente*. Revista de Derecho Urbanístico y Medio ambiente, 226, 137-211.
- Antúñez Sánchez, A. (2015a). La auditoría ambiental: Una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 26, pp. 3-27.
- _____. (2015b). Los principios del Derecho Ambiental que informan la auditoría ambiental en su aplicación por la Entidad Fiscalizadora Superior en Cuba. *Revista De JURE*, 1, .
- _____. (2016). La Empresa de Alta Tecnología. *Revista Fórum Administrativo*, 189, .
- Antúñez Sánchez, A., & Díaz Ocampo, E. (2017). La responsabilidad social y medio ambiental de la empresa: una perspectiva desde Cuba. *Revista Responsabilidad Social Empresarial*, 27, 15-40.
- _____. (2018). El pluralismo jurídico en América Latina. *Revista Dos Tribunais*, 990. Recuperado de <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/26235?mode=full>
- Antúñez Sánchez, A., & Polo Maceiras, E. (2015). El tratamiento jurídico de la etiqueta-certificación ambiental. Regulación en el Derecho Cubano. *Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y los Recursos Naturales*, 18. Recuperado de <http://www.ijeditores.com.ar/pop.php?option=articulo&Hash=3411c8a46c00ba9fbbcc96fe06a9aa7a>
- Arroyo Jiménez, L. (2008). *Introducción a la Autorregulación, Autorregulación y sanciones*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Beck, U. (1998a). *Políticas ecológicas en la edad del riesgo. Antídotos. Responsabilidad organizada*. Barcelona: Editorial El Roure.
- _____. (1998b). *La Sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad*. Barcelona: Editorial Paidós ibérica.
- Bellorio Clabot, D., & Peña Moreno, E. (2013). *El nuevo paradigma ambiental y jurídico*. *Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales*, 10. Recuperado de <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=66887&print=2>

- Bermejo Vera, J. (1994). *Derecho Administrativo. Parte Especial*. Madrid: Editorial Civitas.
- Betancor Rodríguez, A. (2014). *Derecho Ambiental*. Madrid: Editorial Las Rosas.
- Botassi, C. (1997). *Derecho Administrativo Ambiental*. La Plata: Editorial Platense.
- Bowen, H. (1953). *La responsabilidad social de los empresarios. La auditoría, vínculos con otras ciencias y saberes*. Estados Unidos de América.
- Brañes Ballesteros, R. (1994). *Manual de Derecho ambiental mexicano*. México, D. F.: Editorial Fondo de Cultura Económica.
- _____. (2001). *Informe del Derecho Ambiental en Latinoamérica, análisis histórico-doctrinal y jurídico desde el Derecho Ambiental*. PNUMA.
- Callejón, M. (2007). I+D, innovación y política pública: hacia una nueva política económica de innovación. *Revista sobre la Sociedad del Conocimiento*, 4. Recuperado de <http://www.uoc.edu/uocpapers/4/dt/esp/callejon.html>
- Carballo Penela, A. (2010). *Ecoetiquetado de bienes y servicios para un desarrollo sostenible*. Madrid: Editorial AENOR.
- Comisión de las Comunidades Europeas. (2003). *Libro Verde, Marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0366>
- Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo. (1988). *Nuestro Futuro Común*. Madrid: Editorial Alianza.
- Darnaculleta Gardella, M. (2005). *Autorregulación y Derecho Público: La autorregulación regulada*. Barcelona: Editorial Marcial Pons.
- David, F. R. (2008). *Conceptos de Administración Estratégica* (11.ª ed.). México: Pearson Educación.
- Del Brío González, J. A., & Junquera Cimadevilla, B. (2001). *Medio ambiente y empresa: de la confrontación a la oportunidad*. Madrid: Civitas.
- Dopazo Frago, P. (2001). *El régimen jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental*. Madrid: Editorial Exlibris.
- Esteve Pardo, J. (1999). *Técnica, riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho Ambiental*. Barcelona: Editorial Ariel.
- _____. (2002). *Autorregulación, génesis y efectos*. Madrid: Editorial Aranzadi.
- _____. (2014). *Lecciones de Derecho Administrativo* (4.ª ed.). Madrid: Editorial Marcial Pons.
- Fernández De Gatta Sánchez, D. (2004). *La responsabilidad social*

- corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión. *Boletín económico ICE*, 2824, 27-44.
- _____. (2014). *Sistema jurídico-co-administrativo de protección del medio ambiente* (3.ª ed.). Salamanca: Editorial Ratio Legis.
- Freire, P. (2006). *Pedagogía de la Autonomía. Saberes necesarios para la práctica educativa* (11.ª ed.). Buenos Aires: Editorial Siglo XXI.
- Fussler, C. & James, P. (1999). *Eco-innovación. Integrando el medio ambiente en la empresa del futuro*. Madrid: Editorial Mundi-Prensa.
- García de Enterría, E., & Parejo Alfonso, L. (1981). *Lecciones de Derecho Urbanístico*. Madrid: Editorial Civitas.
- Goleman, D. (2010). *Inteligencia ecológica*. Barcelona: Editorial Kairos.
- Granja Arce, H. (2010). *Nuevos riesgos ambientales y Derecho Administrativo* (Tesis de maestría). Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario, Bogotá.
- Hallegatte, S. (2014). Economic Resilience, Definition and Measurement. *Policy Research Working Paper*, 6852.
- Jordano Fraga, J. (1995). *La protección del Derecho a un medio ambiente adecuado*. Barcelona: Editorial J. M. Bosch.
- Juste Ruiz, J. (2007). *La evolución del Derecho Internacional del medio ambiente*. Valencia: Universidad de Valencia.
- Kuznets, S. (1996). *Modern Economic Growth: Rate, Structure and Spread*. New Haven, Londres: Yale University Press.
- Leff, E. (2001). *Los derechos del ser colectivo y la reapropiación social de la naturaleza: a guisa de prólogo*. México D. F.: PNUMA.
- Llasag Fernández, R. (2011). *Los Derechos de la Naturaleza y la Naturaleza de sus Derechos*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Loperena Rota, D. (1996). *El Derecho al medio ambiente adecuado*. Madrid: Editorial Cívitas.
- _____. (2003). *Desarrollo sostenible y globalización*. Cizur Menor: Editorial Thomson-Aranzadi.
- López Álvarez, L. F. (2014). La normalización, la certificación y las marcas de conformidad para la gestión ecológica de las empresas. En B. Lozano Cutanda, A. Lago Candeira & L. F. López Álvarez (eds.), *Tratado de Derecho Ambiental* (pp.). Madrid: Editorial CEF.
- Lorenzetti, R. L. (2011). *El paradigma ambiental*. Buenos Aires: Ministerio de la Corte Suprema.
- Lozano Cutanda, B. (2003). *Manual de Derecho Administrativo Ambiental* (3.ª ed.). Madrid: Editorial Dykinson.

- _____. (2010). *Derecho Ambiental Administrativo* (11.ª ed.). Madrid: Editorial La Ley.
- Ludevid, M. (2000). *La Gestión Ambiental de la Empresa*. Barcelona: Editorial Ariel.
- Lurbé, R. (2013). Gestión estratégica “Navegando hacia el cuarto paradigma”. Revisión del libro. *Contribuciones a la Economía*. Recuperado de www.eumed.net/ce/2013/gestion-estrategica-navegando-hacia-cuarto-paradigma-revision.html
- Martín Mateo, R. (1991). *Tratado de Derecho Ambiental*. Madrid: Editorial Trivium.
- _____. (1994). *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*. Madrid: Editorial Trivium.
- _____. (1997). *Derecho Administrativo Ambiental* (6.ª ed.). Madrid: Editorial Trivium.
- Mora Ruiz, M. (2012). *La gestión ambiental compartida: función pública y mercado*. Valladolid: Lex Nova.
- Moreno, M. (2016). *Políticas Públicas para el desarrollo de la ciencia, la tecnología y la innovación. Una mirada desde el contexto cubano actual. El Derecho Público en Perspectiva*. La Habana: Editorial UNIJURIS.
- Naciones Unidas. (2002). *Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible*. Recuperado de http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/WSSDsp_PD.htm
- _____. (2015). *Acuerdo de París*. Recuperado de <https://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/spa/l09s.pdf>
- Nogueira López, A. (2000). Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial. *Revista Indret*, 5-47.
- _____. (2010). Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS. *Revista Actualidad Jurídica Ambiental*. Recuperado de <http://www.actualidadjuridicaambiental.com/comentario-notas-a-la-revision-del-reglamento-emas/>
- Parejo Alfonso, L. (2015). *El Derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch.
- Pérez Luño, A. (1993). *El desbordamiento de las fuentes del Derecho*. Sevilla: Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia.
- _____. (2006). *La tercera generación de derechos humanos*. Pamplona: Editorial Thomson-Aranzadi.
- Quirola Suárez, D. (2009). *Sumak Kaway. Hacia un nuevo pacto social en armonía con la naturaleza*. Quito: Editorial Abya-Yala.
- Rodríguez Font, M. (2003). *Régimen de comunicación e intervención ambiental. Entre la simplificación*

- administrativa y la autorregulación*. Barcelona: Editorial Atelier.
- Rojas, C. (2003). *El desarrollo sustentable: el nuevo paradigma para la administración pública*. Madrid: INAP Senado de la República.
- Ruiz Vieytes, E. J. (1990). *El derecho al ambiente como derecho de participación*. Zarautz: Editorial Ararteko.
- Sanz Larruga, F. (2011). *Sostenibilidad ambiental y Derecho Administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional? A propósito de la nueva Ley de Economía Sostenible*. Trabajo presentado en VI Congreso de la Asociación de profesores de Derecho Administrativo, Palma de Mallorca, España.
- Sanz Rubiales, I. (2000). *Sobre la naturaleza jurídica de la etiqueta ecológica*. Madrid: Editorial Marcial Pons.
- _____. (2014). *Cambio climático y Unión Europea: presente y futuro del mercado europeo de emisiones*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Soriano García, J. (2011). El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI. *Revista española de derecho administrativo*, 150, 247-276.
- Soler Tormo, I. (2016). *La configuración constitucional del medio ambiente como derecho* (Tesis doctoral). Universidad de Valencia, España.
- Tarazona Sepúlveda, L. A. (2003). *Tecnociencia, sociedad y valores*. *Revista Científica Ingeniería y Desarrollo*, 14. Recuperado de <http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/ingenieria/article/viewArticle/2376>
- UNESCO. (2008). *Educación para Todos en 2015 ¿Alcanzaremos la meta? Panorama Regional América Latina y el Caribe*. París: UNESCO.
- Vega, F. (2014). El buen vivir sumak kawsay en la constitución y en el PNBV 2013-2017 del Ecuador. *Revista OBETS*, 9(1), 167-194.
- Villavella Armengol, C. (2012). *El Derecho constitucional del siglo XXI en Latinoamérica: un cambio de paradigma*. *Estudios sobre el nuevo constitucionalismo latinoamericano*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch.
- Vives, A. (2011). *La Responsabilidad Social de la empresa en América Latina*. Washington: Editorial Fondo Multilateral de Inversiones.

5

ARTÍCULO

Principios de la contabilidad pura

Pedro Pablo Salazar Carvajal^a

Información del artículo

Recibido: 26 de marzo /2018

Aceptado: 24 de mayo/2018

Clasificación JEL

M41

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a5>

Sugerencia de citación

• SALAZAR CARVAJAL, P.P. (2018). Principios de la contabilidad pura. Revista Visión Contable, 17, 141-157. doi: 10.24142/rvc.n17a5

Principles of pure accounting

Resumen

El propósito de este artículo es proveer elementos argumentales para justificar la necesidad de llegar a una contabilidad pura, entendida como una ciencia social independiente del campo de aplicación, sustancialmente independiente de su medición, valoración y clasificación. Pretende una disquisición entre forma y contenido, con el fin de separar lo sustancial de la contabilidad y que esta no sea atada a ninguna rama del conocimiento. Aboga también por el método axiomático para su formalización.

La contabilidad pura, anhelo de muchos académicos que miran más allá de la parte práctica de esta, haciendo su abstracción, buscando su autonomía, como la tienen las demás ciencias, es esencialmente independiente del derecho, la economía, la matemática, la estadística. No es servidumbre del derecho, como se ha afirmado a veces.

Formalizar la contabilidad es condición sine qua non para que sea pura, que universalice con el método deductivo, da coherencia y evita convencionalismos, dogmas y modelos no relacionados entre sí. La contabilidad no debe diferir dependiendo del campo de aplicación.

Existen desarrollos contables que, por desconocimiento, no han cristalizado en formalización para llegar a la contabilidad pura.

Se espera crear inquietud en la comunidad contable, para que la disciplina retome el método científico y no se anquilese, pues una característica de la ciencia es ser un sistema de conocimientos en desarrollo, bajo algunos de los métodos científicos.

Palabras clave:

Contabilidad pura, formalización, axiomática, fenómeno.

Abstract

The purpose of this article is to provide plot elements to justify the need to arrive at an accounting pure, understood as a social science independent of the field of application, substantially independent of its measurement, valuation and classification.

Pretend a disquisition between form and content, in order to separate what substantial accounting and that this Do not be tied to any branch of knowledge. Advocates also for the method axiomatic for its formalization.

Pure accounting, longing for many academics who look beyond the practical part of this, doing its abstraction, seeking autonomy, as the other sciences have it, it is essentially independent of the law, the economics, mathematics, statistics. It is not servitude of the right, as it has been affirmed at times.

Formalize accounting is a condition sine qua non to be pure, that universalize with the deductive method, gives coherence and avoids conventionalisms, dogmas and unrelated models yes. Accounting should not differ depending of the field of application.

There are accounting developments that, for ignorance, they have not crystallized in formalization to get to accounting pure. It is expected to create restlessness in the community accountant, so that discipline resumes the scientific method and do not anquilese, as a characteristic of science is to be a knowledge system in development, under some of the methods scientists

Key words:

Pure accounting, formalization, axiomata, phenomenon.

^a Contador público con wxperiencia práctica de 25 años. Tres años docente de cátedra de Calculo diferencial e Investigación de operaciones. Docente Politécnico Jaime Isaza Cadavid. ppsc_1@hotmail.com

1. Introducción

El principio fundamental de la contabilidad pura es tener claros la forma y el contenido del ente objeto de control contable. Para la parte formal, este documento sugiere axiomatizar la contabilidad, y también se dan ejemplos donde, por no tener claro lo formal y lo sustancial, se ha llevado a varios tipos de contabilidades y a tratar la contabilidad como rama de otras ciencias.

Quesada (2004) resume los seguidores de esta corriente así:

Montesinos sitúa el origen de esta tendencia a finales del siglo XIX y comienzos del XX, considerando como representante pionero a E. De Fages de Latour. Quien impulsa su idea de Contabilidad pura, entendida como un método universal, independiente del campo al que se aplique, calificándolo como “la numeration des initès en mouvement”, que él aplica, como ejemplo de su universalidad, a la observación de los infusorios.

Garnier, por su parte, define la contabilidad pura como un método de observación de fenómenos de cualquier tipo. Ya que no existe más relación necesaria entre ella y la noción de valor, que entre esta misma noción y la estadística o la aritmética. El método tiene sus reglas que nada deben al sujeto observado. No hay, no puede haber teoría Económica de la contabilidad como no hay teoría jurídica.

Para F. D'Auria la contabilidad pura es un proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica. La contabilidad se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos. (p. 259).

A continuación, se desarrollan algunos elementos clave, primordiales para que la disciplina se encamine por los senderos de la ciencia y esté a la par de ciencias formales y fácticas.

2. Forma y contenido

Es importante, para la contabilidad, diferenciar entre forma y contenido, pues se confunden estos dos términos, dando lugar a que cuando se tienen diferentes formas se cree una nueva contabilidad. Por lo anterior, se debe

generalizar la forma de proceso de diferentes contenidos contables, haciendo la abstracción de la forma con respecto a los diferentes contenidos, para poder operar de forma unívoca, independiente de medición, clasificación y cuantificación de estos contenidos.

2.1 Forma y contenido, noción general

A propósito de la denominación, Kedrov y Spirkin (1968) afirman que, en la naturaleza, en la sociedad y en el raciocinio todo tiene su forma y contenido o sustancia. Por contenido se entiende el aspecto más importante del objeto, lo que caracteriza su esencia misma, pudiendo afirmar que esta no cambia en determinada dimensión de espacio y tiempo. La forma, por su parte, es la organización del contenido, la que une en un todo sus elementos. Esta expresa el nexo interno y el modo de organización e interacción de los elementos y procesos del fenómeno, tanto entre sí como con las condiciones externas. La forma es el modo de existencia de las cosas.

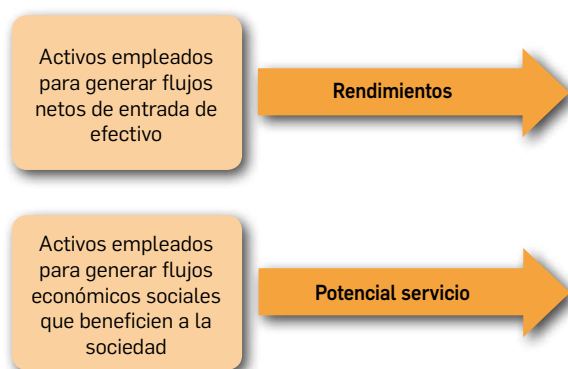
El desarrollo del contenido del objeto antecede siempre al nacimiento y desarrollo de la forma, la cual es activa y relativamente autónoma, pero influye activamente sobre el contenido. La diferencia entre lo formal y lo sustancial es relativa, pues en un sistema de suposiciones de partida e idealizaciones, lo formal puede constituir lo sustancial en otro sistema y viceversa. Por ejemplo, en la tabla periódica la forma serían los átomos y lo sustancial serían los electrones, protones y neutrones que son los constituyentes básicos de la materia; pero en física de partículas, los protones y neutrones serían la forma y los quarks serían lo sustancial, que son las partículas elementales.

La falta de correspondencia entre la forma y el contenido en el desarrollo contable, debida al retraso de la primera respecto al segundo, ha llevado a la contabilidad a tener un marco teórico sumamente inestable, como lo muestran las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que están cambiando continuamente, pues su desarrollo no está dado por modelos matemáticos que universalicen o den fiabilidad y coherencia al sistema contable. La estabilidad de la forma es un factor que garantiza el desarrollo progresivo del contenido (Kedrov & Spirkin, 1968).

2.2 Forma y contenido en contabilidad.

La forma de la contabilidad es de flujos sumamente dinámicos: flujo de efectivo, flujos circulatorios económicos, flujo de caja libre, etc. El contenido son los fenómenos objeto de estudio.

FIGURA 1. Rendimientos económicos y potencial de servicio.



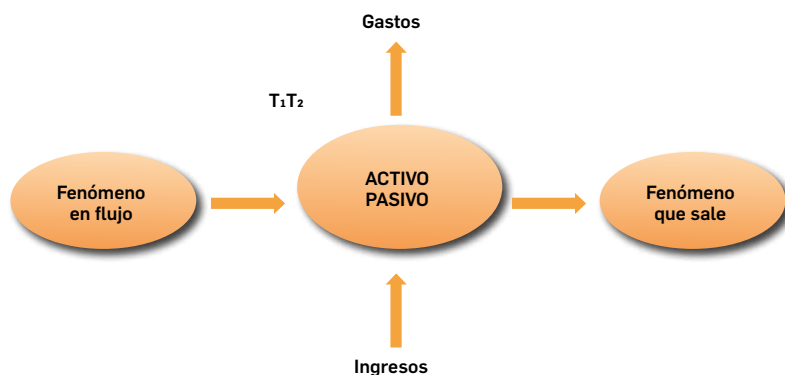
Adaptado de López Corrales, Pedrosa Rodríguez y Mareque Álvarez-Santullano (2011).

Los conceptos de riqueza, cuantificación, clasificación y medición son independientes de los fenómenos contables objeto de estudio a formalizar. Por tanto, es indispensable, en primer lugar, sentar las bases científicas de la disciplina.

2.2.1 Definición de flujo contable.

Mattessich (1957) aclara que: “cualquier cambio puede ser cuantificado de dos formas diferentes: Midiendo la suma total de todos los incrementos y decrementos actuantes (flujos) ó midiendo la diferencia entre los dos totales (stock)” (p. 22).

FIGURA 2. Flujo contable.



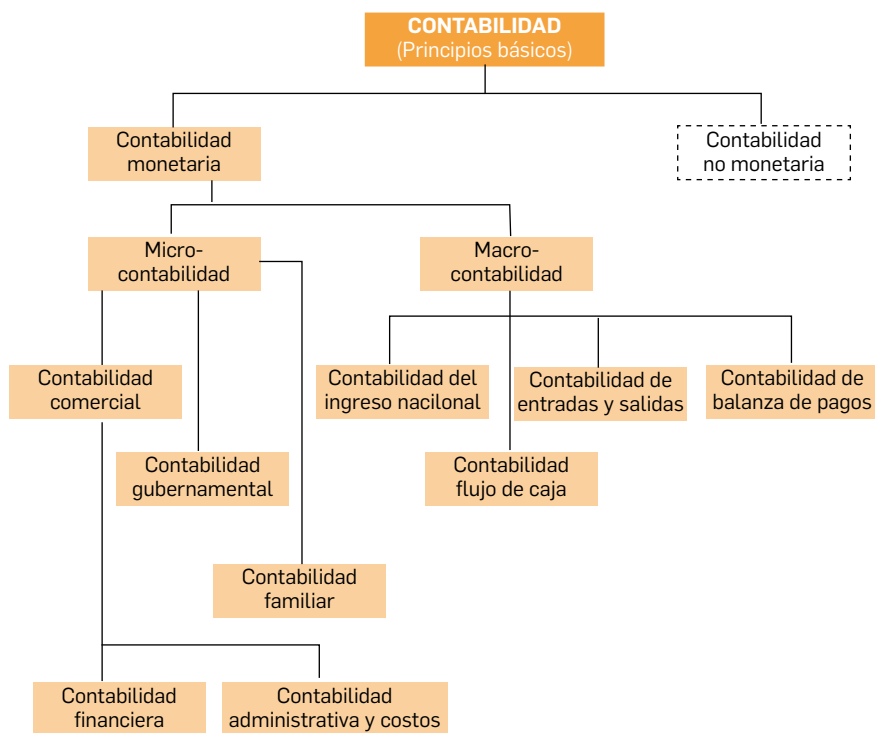
Elaboración propia.

Al sistema contable entra, en un período de tiempo $\Delta t = (t_2 - t_1)$, el fenómeno objeto de estudio contable y, por el carácter dual de este, tiene un aspecto y un contra-aspecto. Dicho en otros términos, para toda entrada al sistema contable, que tiene un servicio potencial, existe alguien que reclame su propiedad. En un período de tiempo se generan ingresos y gastos, y los fenómenos objeto de estudio salen incrementados o disminuidos. Según el anterior esbozo, no hay macrocontabilidad ni microcontabilidad, y cualquier suceso contable se puede clasificar dentro de estos cuatro flujos.

Mattessich (1957) aboga por una base general de la contabilidad y hace el siguiente esquema (Ver figura 3).

A manera de ejemplo, se muestran dos crasos errores conceptuales. En primer lugar, el estado financiero (flujo de efectivo método indirecto) no es flujo y no cumple con el objetivo y la definición dados en la Norma Internacional de Contabilidad 7 (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2013), y menos con la definición lógico-matemática de flujo.

A continuación, se presentan apartes de objetivos y definiciones de la Norma Internacional de Contabilidad 7 (NIC 7) para luego sustentar, con un ejemplo práctico, lo anterior.

FIGURA 3. Sistema contable.

Adaptado de Mattessich (1957, p. 331).

Objetivo: La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las necesidades de liquidez que ésta tiene. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición. (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2013, párr. 1).

Definiciones: Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

El *efectivo* comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista.

Los *equivalentes al efectivo* son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando

sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

Actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos actividades ordinarias de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo.

Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de entidad. (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2013, párr. 6).

TABLA 4. Comparación flujo de efectivo-método directo e indirecto.			
Método directo		Método indirecto	
Actividades de operación			
Recaudo de clientes	358 200	Utilidad del período	55 000
Pagos a empleados	(65 000)	Depreciación	22 500
Pagos a proveedores	(162 800)	Otras actividades no efectivo	(45 200)
Pagos gastos ventas y administración	(40 000)	Utilidad venta de inversiones	1 200
Pagos gastos financieros	(25 000)	- Aumento en cuentas por cobrar	(1800)
Pagos impuestos	(6 800)	+ Disminución en inventarios	2200
Rendimientos inversiones	1800	+ Aumento en cuentas por pagar	5000
Neto actividades de operación	60 400	+ Aumento en oblig. laborales	5000
		+ Aumento en impuestos por pagar	16 500
		Neto actividades de operación	60 400
Nota: Adaptado de Consejo Técnico de la Contaduría (1995).			

El método indirecto no cumple con el objetivo primordial dado en la NIC 7 de ser base para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo porque es claro que el método indirecto no es flujo, según definición lógico-matemática por construirse con base en saldos; además, el saldo neto se obtiene de partidas y algunas de ellas no tienen ninguna relación con el efectivo o los equivalentes de efectivo. Por lo anterior, no se toma en cuenta la definición de efectivo dada en la NIC 7.

El recaudo de clientes, que por lo general es muy similar a las ventas, es prácticamente el único flujo positivo y significativo (en el ejercicio 358 200 u. m.) que no se muestra en el método indirecto, pues solo muestra el saldo de cuentas por cobrar (en ejercicio 1800 u. m.), que es el saldo no flujo.

Por lo anterior, para un ente que tenga una gran capacidad de generar efectivo, es normal que tenga flujos positivos significativos, y si se utiliza el método indirecto no es posible ver esta capacidad, pues como está elaborado a partir de saldos, esos flujos de efectivo quedan encriptados en la utilidad monetaria. Los estados financieros de propósito general deben satisfacer el interés común de la sociedad, y uno de ellos es mostrar cuáles fueron los flujos de efectivo, positivos y negativos.

El método indirecto, para ser fiel imagen de lo que pretende presentar, debería mostrar en detalle el efectivo recibido o pagado durante el período, no haciéndolo y, por lo tanto, es de poca utilidad para los usuarios, además de que el ente pierde la capacidad de predecir futuros flujos, puesto que no muestra el flujo de ingresos en efectivo, lo que genera un inconveniente, pues una de las características de la ciencia es su capacidad de predicción de sucesos futuros.

2.2.2 Error en el concepto diferencias contables y fiscal.

Aun cuando se sostiene que hay diferencias entre la contabilidad y el gasto impositivo, pueden identificarse algunas incongruencias como las que se explican a continuación. En primer lugar, se afirma que existe contabilidad fiscal, lo cual no es cierto; esto porque los entes gubernamentales, básicamente, cobran los tributos sobre el patrimonio y los ingresos, aceptando algunos gastos; además, a lo anterior le aplican unas tarifas, las cuales son prescripciones dadas en cada país. El espíritu de los tributos se basa entonces en lo pecuniario y depende de parámetros como el déficit fiscal. Que la contabilidad tenga la información que necesitan los gobiernos para cobrar los tributos, sin ninguna base científica, no quiere decir que exista contabilidad fiscal.

El hecho real contable es que hubo un flujo que no tiene la potencia de afectar períodos futuros, por lo cual es un gasto real que es determinado por el ente gubernamental y se debe contabilizar como tal. De igual manera, Mattessich (2002) afirma que:

A medida que se desarrollan varios sistemas mono propósito se hace más necesaria una fundamentación general de la contabilidad. Si no contamos con

un marco uniforme a partir del cual pueda desarrollarse sistemáticamente un modelo contable para un propósito determinado en una situación específica, corremos el riesgo de generar un conjunto de modelos estándar que pronto se volverán rígidos y podrían por lo tanto invalidar el propósito inicial de diversificación en aras de la flexibilidad. (p. 9).

Pero lo expuesto hasta el momento es solamente verbal. La contabilidad ha sido contaminada de diferentes formas que son importantes, transitoriamente, en la práctica. Es necesario hacer la abstracción del ente objeto de estudio contable y esto se logra con el método deductivo.

Formalizando, diferenciamos, la forma del contenido, y nos muestra qué realmente subyace en cada sistema contable, un sistema de flujos. El sistema de flujos, tiene ciertas propiedades que en razón a estas, es apropiada para el manejo contable. A este respecto, la utilización de la presentación matricial no es nueva en la aplicación cuasi-contable en el análisis de entradas y salidas pero nuevo en su aplicación general a la contabilidad, y es de gran ayuda. (Mattessich, 1957)

El método axiomático, que es un método deductivo, ha sido trabajado por teóricos contables como Mattessich, quien en su documento “Por qué axiomatizar la contabilidad” relaciona varios trabajos sobre el tema:

En la década del 70 la búsqueda por una forma satisfactoria de formular los postulados o axiomas de la contabilidad y en general el interés por esta búsqueda llegó a ser furor internacional (por ejemplo Kosoi (1970,1978); Onida (1970); Schwitzer (1970,1972) L. L. Yljiri (1971,1975); Wells (1971,1976); Buenos-Ocampos (1972); Requena Rodríguez (1972); Mattessich (1970,1972,1973); Santol (1972,1973); Galassi (1978); Orbach (1978); Tippet (1978). Este interés no solo continuo en las décadas de 1980 y 1990 (por ejemplo Carlson and Lam (1981), Willett (1985,1987,1988,1991); Deguchi y Nakano (1986); Ávila, Bravo y Scarano (1988); Nehmer (1988); Lijiri (1989); Gutiérrez y Whittington (1997); Balzer y Mattessich (1991); Herde (1992); Lopes de Sá (1995).

De particular interés es el intento de Herce (1992) que no solo evalúa y analiza tres importantes sistemas axiomáticos de contabilidad (los de Carlson y Lamb 1981; Willett 1987, 1988; Balzer y Mattessich 1992), sino que también transforma cada uno de ellos en una lógica de alto orden, para formalizar el lenguaje objeto, así como el metalenguaje. (Balzer & Mattessich, 1991).

El desarrollo de los profesores Marvin Carlson y James Lamb (1981) resulta el más adecuado porque construye el vocabulario básico de la contabilidad –con base en términos primitivos–, introduce axiomas, y los teoremas que se derivan son demostrados. De igual manera, desarrolla la parte más fundamental de la teoría contable, como es entendida en la práctica, y axiomatiza utilizando la lógica de predicados, parte fundamental de la teoría contable, además de las proposiciones fundamentales que determinan la naturaleza básica del sistema contable. Estos autores, también, manejan flujos de entradas y salidas del sistema, en consonancia con los flujos circulatorios económicos, pues son los principales flujos que manejan los entes contables.

3. Contabilidad pura y axiomática

La axiomática, método deductivo y en cierta forma riguroso, emplea reglas específicas, así como deducciones lógicas, lo cual es una herramienta indispensable para hacer la abstracción que necesita la disciplina contable, de manera que sea catalogada como ciencia.

3.1 Principios básicos de una teoría axiomática

A partir del libro “La Axiomática”, del filósofo francés Robert Blanché (1955), se define cuál es la característica del modelo axiomático y qué se debe tener en cuenta para formalizar una disciplina. En primer lugar, los términos que son propios a la teoría jamás son presentados sin una definición previa y las proposiciones no se citan sin antes haber sido demostradas, con excepción de un número reducido que son enunciadas, en primer lugar, en calidad de principios. En efecto, una demostración no puede remontarse al infinito y debe basarse en algunas proposiciones primarias, pero estas han sido escogidas de modo tal que no subsista duda alguna en espíritu de su sano juicio.

Asimismo, Blanché (1955) afirma que un término se define mediante otros términos y estos, a su vez, mediante otros, de modo que, para impedir que se produzca una regresión al infinito, se hace necesario detenerse en algunos términos aún no definidos, del mismo modo que las demostraciones necesitan apoyarse en ciertos términos aún no demostrados. Por otra parte, cada teorema guarda una relación necesaria con las proposiciones

de las cuales es una consecuencia, de modo que, prueba tras prueba, vaya constituyéndose una red estrecha en la que, directa o indirectamente, todas las proposiciones se encuentran relacionadas entre sí. Así, el conjunto integra un sistema del que no se puede sustraer o cambiar una parte sin comprometer el todo.

3.2 Conclusiones de método axiomático

De ninguna manera, puede decirse que es el sistema quimérico con el que Pascal soñaba y que estaba destinado a espíritus puestos más allá de lo humano, y en el que todos los términos quedarían definidos y todas las proposiciones demostradas; sino, más bien, uno donde todos los términos queden explicitados, así como las proposiciones que no estén demostradas. Estas últimas quedan consideradas como meras hipótesis con las cuales pueden construirse las proposiciones del sistema de acuerdo con reglas lógicas determinadas en forma perfecta y expresa.

En lo que respecta a los sistemas, no se trata ya de que estos sean verdaderos o falsos, sino que se explican, exclusivamente, en el sentido lógico: coherencia o contradicción interna. Los principios que los rigen no constituyen sino meras hipótesis en la acepción matemática del término. Además, solo han sido sentados, mas no demostrados, no son dudosos, como es el caso de las conjeturas de un físico, sino que se encuentran más allá de lo verdadero y de lo falso, como una decisión o una convención. La verdad matemática toma, de este modo, un carácter global, el de un contenido vasto en el que la unificación de todos los principios constituye el antecedente y el de todos los teoremas, el consecuente.

Las matemáticas se han convertido, en palabras de Pieri, en un sistema hipotético-deductivo, el cual no permite que la intuición se emplee continuamente como un recurso, sino que demanda que todas las propiedades supuestas se enuncien claramente como proposiciones; aquellas que queden demostradas serán consideradas como teoremas y las restantes aumentarán el número de los postulados. Pero si se acude a la intuición dentro de una construcción que ha sido presentada como lógica, esta situación se debe corregir, sustituyendo la intuición por su equivalente intelectual.

En el punto de partida de una teoría deductiva que haya sido pensada de modo que satisfaga las exigencias lógicas, figurarán no solo los tres principios tradicionales: definiciones, axiomas o postulados, sino propo-

siciones no demostradas que en forma indiferente podrán ser denominadas axiomas o postulados, y los términos no definidos. El trabajo posterior consistirá en elaborar, a partir de allí, nuevas proposiciones que deberán ser justificadas recurriendo a demostraciones y términos recién acuñados, fijados mediante definiciones. Demostración y definición son, en consecuencia, las dos operaciones fundamentales por medio de las cuales puede desarrollarse una teoría deductiva.

Si se sitúa en primer plano la verdad del contenido, la demostración y la definición se convierten en simples medios para establecerla. El papel que desempeñará la demostración será el de hacer coincidir con toda precisión el sentido de los términos que integran las proposiciones; y el de la demostración, hacer que se admita la verdad de estas. De este modo, puede decirse que la definición y la demostración dependen de la retórica, y su función resulta, esencialmente, psicológica, ya sea pedagógica o didáctica. Por lo contrario, en la otra hipótesis solo tienen una función lógica: la de reunir todos los términos y todas las proposiciones de modo que integren un conjunto sistemático.

4. La contabilidad pura y su parte instrumental

Los manejadores de bases de datos *database management system* (DBMS) han sido de gran ayuda en la parte operativa de la contabilidad. Para el desarrollo matricial, propuesto por Mattessich, que maneja partidas simples con doble imputación, el principal obstáculo fue la rigidez de los datos, pues no se prestaban para su manipulación. Ahora, con DBMS, esto se soluciona y podría retomarse este modelo.

En un sistema contable donde las transacciones o eventos contables son, registrados en bases de datos, estos son almacenados en forma desagregada y se extraen y se procesan según se requiera. El cambio de énfasis representa un cambio fundamental de los procedimientos basados en las cuentas que adicionan los datos dentro de las cuentas a una que les permite a los usuarios tener varias alternativas con los datos desagregados". (Mephram, 1988).

El registro en base de datos es muy flexible. La información disponible en este sistema no está limitada al registro de transacciones pasadas o comúnmente reconocidos como atributos de dicha transacción (financieros). Los

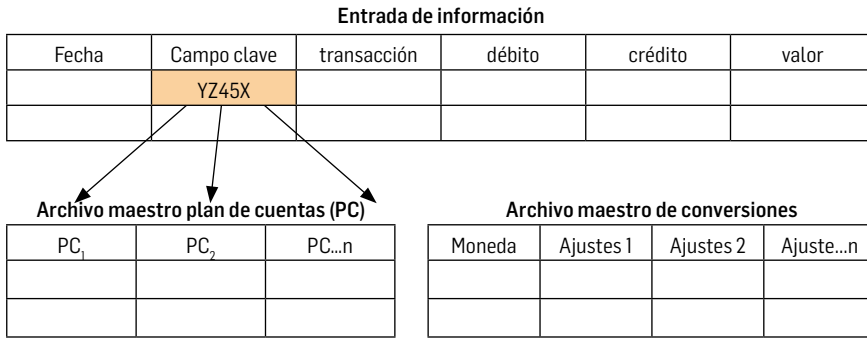
detalles de eventos futuros (anticipos o presupuestados) podían ser incluidos, además de otros datos útiles como los estadísticos y lo referente a los pedidos realizados, registro de seguros, de plantas, etc. Algunos de estos datos se registran en los subsistemas asociados, ya que el sistema contable sería parte de un sistema de información relacional más general (Mephram, 1988).

El sistema de administración de base de datos más general, el DBMS, proporciona los medios para la integración, dando un método flexible de la combinación de estos con los datos contables tradicionales. En la actualidad, los sistemas contables han hecho uso de esta herramienta tecnológica, pero persiste el problema de que se liga la transacción a una cuenta y es fundamental no ligarla, puesto que el fenómeno contable debe estar libre en el sistema para que el usuario la maneje de acuerdo a sus necesidades.

En lo que respecta a cómo sería el manejo con (DBMS), puede decirse que el código interno de las transacciones está relacionado con la tabla maestra de cuentas contables, y este registro en el diario puede ser listado, relacionado con cualquiera de los planes de cuentas que se necesite. En cuanto al valor, también puede ser generado de acuerdo al tipo de moneda que se considere necesario, y de ajustes como valor de reposición o valor comercial. El valor primitivo de la transacción es primordial, pues es el punto de partida para hacer cualquier ajuste valorativo a dicha transacción.

La medición, cuantificación y clasificación pueden ser diferentes, de acuerdo al tipo de usuario de la información contable. Pero lo esencial es que la transacción no esté ligada a una cuenta, sino que sea un flujo del ente libre. El plan de cuenta es importante para facilitar la auditoría y el control, así como la comparación dentro e intersectorial, además de contribuir a tener datos más precisos para el ente contable, pero debe manejarse como una tabla maestra diferente al registro transaccional. Otro campo importante sería el que valida si la transacción (el flujo) realmente existió, puesto que el contador, en la mayoría de los casos trabaja con los documentos fuentes (Ver figura 4).

La contabilidad no hace uso del gran potencial de este *software*, como la interface con las distintas aplicaciones que son utilizadas en su entorno, la cual ayudaría a complementar, en forma significativa, la información contable y, en general, del ente controlado.

FIGURA 4. Registro de información.

Elaboración propia.

5. Conclusiones

El desarrollo del conocimiento contable enfrenta problemas de tipo histórico, social y psicológico. En cuanto a lo histórico, el empirismo estrecho en que se ha desarrollado la disciplina ha sido un obstáculo para su campo teórico. Se ha dedicado tiempo a la enseñanza sobre cuándo debitar o acreditar un fenómeno objeto de transacción contable y a verificar que el balance arroje sumas iguales, pero no se mira la parte interna. De igual manera, los modelos desarrollados por contadores, cuyo ejercicio profesional se centra en la praxis a través de la historia, comienzan por la observación de problemas, y la solución a estos no se ha dado, en términos de investigaciones científicas que establezcan leyes universales.

Si se analiza desde el aspecto social, las NIIF no son contabilidad, sino derecho contable, en la medida que son prescripciones convencionales que normalmente representan los intereses de grupos hegemónicos y no están hechas para construir verdad en términos científicos. Asimismo, el fundamento conceptual que las soporta es el paradigma de utilidad.

Desde el aspecto psicológico, Michael Shermer, en un artículo para el portal de noticias *The Huffington Post*, asevera que la gente siente vulnerada su propia identidad cuando observa evidencia contraria a lo que cree, debido a que ha invertido mucho en tener una posición. Para evitar este conflicto, adopta aquello que resuena con su sistema de ideas. Lo anterior es congruente con la teoría de la disonancia cognitiva: dogmas enseñados desde el nacimiento

de la disciplina contable, muy arraigados en la enseñanza, son disonantes con métodos deductivos, los cuales parecen diametralmente opuestos a la praxis.

La universidad es un espacio que reúne y convoca a la reflexión sobre el conocimiento científico, pero entre sus razones de ser no se encuentra solo el hecho de aprender a resolver problemas de forma dogmática, sino que se debe conocer profunda y críticamente, así como inducir al hábito del razonamiento riguroso, sin ningún temor a la matemática o a la lógica por presentar cierto grado de dificultad. Estos espacios son para interactuar porque la investigación surge de la pluralidad de visiones.

Las diferentes ramas del conocimiento han tomado la lógica y las matemáticas como herramienta indispensable en la formulación de sus leyes y, en general, en su formalización, pues estas tienen gran poder de unificación de conceptos y universalización de premisas básicas. Es necesario, por tanto, insistir en la formalización de la disciplina sin desconocer su naturaleza práctica. De igual manera, no se puede concebir un objeto de estudio sin su marco teórico, pues esto impediría la unificación de criterios, de manera que solo se alcanzaría una solución parcial a los problemas planteados.

Una de las características principales de la ciencia es la agrupación de conceptos en leyes universales. El caso de la disciplina contable no es diferente, pues la unificación de conceptos es prioritaria para la economía y los flujos circulatorios económicos así lo exigen, teniendo claro que no es el único objeto de estudio de la contabilidad, pero sí uno de los más importantes.

A medida que se logre la universalidad de los conceptos contables se puede disminuir la manipulación inescrupulosa y así evitar los grandes escándalos financieros. La sociedad, como usuaria de la información, debe conocer, de forma objetiva y no sesgada, su desenvolvimiento; por ejemplo, cuando se hace un pago con cheque y se contabiliza, se está aseverando que hubo un flujo de efectivo, pero si se utiliza la definición matemática de flujo, esto solo es verdad cuando el banco haya debitado la cuenta.

La matemática, la estadística y la economía tienen innumerables desarrollos teóricos, que la ciencia contable puede utilizar; el manejo del flujo contable las necesita por su dinamismo extremo. Sin embargo, la contabilidad no se puede entender como una ciencia de naturaleza de las disciplinas utilizadas, pues en este momento se está limitando su campo de aplicación.

De acuerdo con las definiciones hechas, los cuatro flujos que hacen parte sustancial de la contabilidad son: activo, pasivo, ingresos y gastos. En cualquier sistema contable, estos cuatro elementos no varían, por lo que no se concibe la existencia de micro y macrocontabilidad. Estas son raíces

adventicias creadas por los diversos entes que desarrollaron los sistemas contables sin un criterio científico.

Haciendo referencia a los ingresos, si estos se miden se valoran de acuerdo con modelos econométricos, a valor histórico, con datos estadísticos, el fenómeno para cualquier ente es un ingreso, el nombre que se le dé después de estar ubicado en su marco universal es independiente a cada ente, de acuerdo a sus necesidades y de acuerdo del tipo de usuario de la información.

Existe lo que podría llamarse un consenso dentro la comunidad científica, donde se afirma que el conocimiento tiene una estructura hipotética deductiva en ciencias sociales; pero se encuentra que el marco conceptual de la contabilidad siempre se ha elaborado a partir de contenidos particulares; es decir, de un método inductivo, el cual no genera garantía en términos de rigor científico. Este ha sido el principal problema en el desarrollo de la disciplina contable, pues es lo que más ha obstaculizado su paso a ser una ciencia social.

Por tanto, se debe utilizar la abstracción para la solución de los problemas contables y considerar las propiedades que son necesarias para la solución de los mismos, puesto que, al basarse en la intuición, generalmente se tiene una visión imperfecta de la verdad.

Referencias

- Balzer, W., & Mattessich, R. (2000). Formalizing the Basis of Accounting. *Poznan Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities*, 75, 99-126.
- Blanché, R. (1955). *La axiomática*. Santiago de Chile: Escuela de Filosofía, Universidad ARCIS.
- Carlson, M. L., & Lamb, J. W. (1981). Constructing a Theory of Accounting an Axiomatic Approach. *The Accounting Review*, 56, 554-572.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (2013). *Norma Internacional de Contabilidad 7 (NIC 7)*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IAS07_2013.pdf
- Kedrov, M. B., & Spirkin, A. (1968). *La ciencia*. México: Grijalbo.
- López Corrales, F. J., Pedrosa Rodríguez, M. A., & Mareque Álvarez-Santullano, M. (2011). Novedades del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública en el ámbito económico-patrimonial. *Partida Doble*, 228, 24-35.
- Mattessich, R. (1957), Towards a general and axiomatic foundation of accountancy-With an introduction to the matrix formulation of accounting systems. *Accounting Research*, 8(4), 328-355.
- _____. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley.
- _____. (2003). Estructuralistas: Formalizando la Base de la Contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 42, 31-35.
- Mephram, M. J. (1988). Matrix-Based Accounting: A Comment. *Accounting and Business Research*, 18(72), 375-378.
- Quesada, F. J. (2004), *Aproximación a la metodología de la ciencia*. Cuenca: Universidad de Castilla-La Mancha.

6

ARTÍCULO

Exhortación por una perspectiva crítica de investigación en contabilidad coherente

Juan David Cardona Hernández^a

Información del artículo

Recibido: 23 de abril/2018

Aceptado: 31 de mayo/2018

Clasificación JEL

M40

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n17a6>

Sugerencia de citación

• Cardona Hernández, J.D. (2018) Exhortación por una perspectiva crítica de investigación en contabilidad coherente. Revista Visión Contable, 17, 159-184. doi: 10.24142/rvc.n17a6

Exhortation for a critical perspective of investigation in accounting coherent

Resumen

Los grandes problemas de la humanidad demandan, para hacerles frente, un esfuerzo activo de los diversos profesionales. El mundo de hoy y las grandes inequidades producen disparidades que se acentúan día a día: hambre, explotación, destrucción ambiental son moneda corriente en las diferentes latitudes del planeta. De esto, que el presente escrito manifieste la importancia de la perspectiva crítica de investigación en contabilidad, encarando diversas disertaciones en relación a lo ontológico, epistemológico, metodológico y de la praxis; buscando mostrar el potencial investigativo y de acción que tiene dicha perspectiva de investigación. Congruentemente, se marcan algunos puntos de deslinde frente a ciertas vicisitudes que enfrenta esta perspectiva y las posibilidades de trabajo en campos que trasciendan el accionar meramente gremial y disciplinar.

Palabras clave:

Perspectiva crítica de investigación en contabilidad, praxis, diálogo de saberes, emancipación, sectores sociales.

Abstract

The great problems of the humanity demand an active effort from the different professionals to face them. The world today and the great inequities, produce disparities that are accentuated day by day, hunger, exploitation, environmental destruction are common currency in the different latitudes of the planet. From this, that the present writing manifests the importance of the critical perspective of research in accounting, addressing various dissertations in relation to the ontological, epistemological, methodological and praxis, seeking to show the investigative potential and action that this research perspective has. Congruently some points of demarcation are marked in front of some vicissitudes that this perspective faces and the possibilities of work in fields that transcend the purely gremial and disciplinary action.

Key words:

Critical perspective of research in accounting, praxis, dialogue of knowledge, emancipation, social sectors.

^a Contador Público, Magister en sociología. Docente investigador de la Universidad de Antioquia con trabajos en distintas áreas y teorías sociales para el estudio de la Contabilidad, la Contaduría Pública y las organizaciones. Juan.cardonah@udea.edu.co

1. Introducción: el mundo de hoy y la necesidad de una perspectiva crítica en contabilidad

Vivimos en tiempos complejos y de crisis recurrentes, y decirlo parece una redundancia dada la vastedad de ejemplos indicativos de ello. Como expresa Galeano (1998), haciendo referencia a nuestros tiempos: “si Alicia renaciera en nuestros días, no necesitaría atravesar ningún espejo: le bastaría asomarse a la ventana para encontrar el mundo al revés” (p. 2). Hoy en día, esa ventana es digital, una pantalla, y de manera a veces difusa y otras tantas tendenciosa, las noticias son muestra de cómo la injusticia campea a sus anchas por el mundo y, en la era de la globalización, constatamos que no se trata solo del vecino cercano, sino también del desasosiego de millares en diferentes latitudes, donde ni siquiera los mal llamados países desarrollados se escapan a la inclemencia de la desigualdad y las tribulaciones de un mundo funcional para unos pocos.

La violencia y virulencia de la actual sociedad se codifica, se fabrica y se coteja desde la comodidad de un sillón, y se instala en las subjetividades mientras se manifiesta de diversas formas. El mundo de lo virtual transgrede la pantalla, se instala en el pensamiento, y se vincula a prácticas y sentimientos que moldean la cotidianidad, el vínculo con los otros y consigo mismo.

Los medios de comunicación que más mundo, y más gente, abarcan, nos acostumbran a la fatalidad de la violencia y nos entrenan para ella desde la infancia. Las pantallas, cine, televisión, computadora, sangran y estallan sin interrupción [...] la violencia de los medios, que expresa la violencia del mundo, también contribuye a multiplicarla. (Galeano, 1998, p. 301).¹

¹ Dirá, en ese mismo contexto, de manera ilustrativa: “Una investigación de dos universidades de Buenos Aires midió la violencia en los programas infantiles de la televisión, abierta y por cable, en 1994: había una escena cada tres minutos. La investigación llegó a la conclusión de que, al cumplir los diez años de edad, el niño argentino ha visto ochenta y cinco mil escenas violentas, sin contar los numerosos episodios de violencia sugerida. La dosis, se comprobó, aumentaba los fines de semana. Un año antes, una encuesta realizada en los alrededores de Lima reveló que casi todos los padres estaban de acuerdo con este tipo de programas. Las respuestas decían: son los programas que los chicos prefieren; así están entretenidos; si a ellos les gusta, por algo será; mejor, así aprenden cómo es la vida. Y también: no los afecta, es como si nada. Simultáneamente, una investigación del gobierno del estado de Río de Janeiro llegó a la conclusión de que la programación infantil concentraba la mitad de las escenas de violencia transmitidas por la Red Globo de Televisión: los niños brasileños recibían una descarga de brutalidad cada dos minutos y cuarenta y seis segundos” (Galeano, 1998, p. 301).

La realidad, desde el mundo digital, se torna en espectáculo: los crímenes frente a los otros y el ecosidio solo son un *show* transmitido con estética para un público ávido de entretenimiento. Y más que la indignación, esta situación se naturaliza, hace parte del ambiente cotidiano y, en vez de repudio, la ignominia se vuelve parte del paisaje. “A través de los medios masivos de comunicación, los dueños del mundo nos comunican la obligación que todos tenemos de contemplarnos en un espejo único, que refleja los valores de la cultura de consumo” (Galeano, 1998, p. 27). Nos sumimos en una suerte de inmovilismo, en la perplejidad de lo propio, del bienestar individual.

Lo significativo de toda esta situación es el punto al que se ha llegado en términos de importantes problemas, tanto en lo social, político, económico y ambiental. Todo esto da cuenta de que en el mundo hay unas grandes desigualdades, no solo económicas, sino también disparidades de poder. Varios ejemplos al respecto se presentarán en los siguientes párrafos.

La distribución de la riqueza a nivel mundial tiene la forma de una copa de champaña, donde, a 2012, el 60% de la población mundial apenas recibía el 5,6% del dinero, mientras el 20% más rico guardaba el 82,7% (Correa, 2012). El tema es más complejo si se mira más detenidamente y se ve que el 1% de la población tiene casi la mitad de la riqueza en el mundo; geográficamente, la Unión Europea y Norteamérica concentran casi el 80% de la riqueza mundial, es decir, hay una desigualdad geográfica donde unos países también se sobreponen a otros, y para acercarlo a nuestro contexto, América solo percibe el 4% de los ingresos mundiales. Por su parte, India cuenta con 2% y África con un 1% de la riqueza mundial (Portafolio, 2012).

Cinco años después, el panorama mundial no es alentador, “según el informe de Oxfam, 3.700 millones de personas, es decir el 50% de la población mundial, no se benefició para nada del crecimiento que experimentó el planeta el año pasado, mientras que el 1% más rico se embolsó el 82%” (Dinero, 2018). De lo anterior, que la directora de la Oxfam afirmara que “el boom de los multimillonarios no es signo de una economía próspera sino un síntoma del fracaso del sistema económico” (Dinero, 2018).

En relación al poder de los emporios económicos mundiales y la concentración de la riqueza es de resaltar que:

Según Willis Towers Watson’s Global 500, el total de activos que manejan las 500 administradoras más grandes del mundo llegaba, a finales de 2016, a los 81,2 billones de dólares. Es, aproximadamente, la suma del producto bruto mundial en 2017. Las de EEUU reunían activos por 47,4 billones de

dólares; las europeas, incluyendo las británicas, por 25,8 billones de dólares. (Astria, 2018, p. 2).

Es por esta razón que Eduardo Galeano (1998) no vacila en señalar que:

La economía mundial es la más eficiente expresión del crimen organizado. Los organismos internacionales que controlan la moneda, el comercio y el crédito practican el terrorismo contra los países pobres, y contra los pobres de todos los países, con una frialdad profesional y una impunidad que humillan al mejor de los tirabombas. (p. 6).

En cuanto a la realidad colombiana, el panorama no deja de ser humillante y no deslinda de la realidad mundial. Para el año 2010, Colombia ocupaba el tercer lugar entre los países más desiguales del mundo (solo estaban por encima Haití y Angola), según las Naciones Unidas (Lizcano, 2011); asimismo, el 46% de la población estaba por debajo de la línea de la pobreza y el 18%, en la indigencia (Ronderos, 2010). Para el año 2017, según el Banco Mundial, Colombia seguía siendo el segundo país más desigual del hemisferio, después de Haití (Noticias RCN, 2017), a lo que se le suma, según la CEPAL, el hecho de que, entre los años 1993 y 2014, haya sido el país de la región donde más se concentró la riqueza en el 1% más rico.

Según el estudio de Thomas Piketti (como se citó en López, 2017), autor del texto “El capital en el siglo XXI”, “el 20% del ingreso de Colombia está en manos del 1% de la población, mientras que la mitad de esos ingresos pertenece solo al 10%”.

Para el año 2015, en relación al problema de la concentración de la tierra (problema estructural del país),

el 69,9 por ciento de las Unidades de Producción Agropecuaria (UPA) tiene menos de 5 hectáreas y ocupan solo el 5 por ciento del área censada, mientras que terrenos de más de 500 hectáreas están en manos del 0,4 de los propietarios y representa el 41,1 por ciento de las 113 millones hectáreas censadas. (El Tiempo, 2015, párr. 8).

Según datos más recientes, “en la actualidad el 1% de la población más rica del país, junto con las compañías transnacionales, son dueñas del 81% de las tierras” (López, 2017).

Asimismo, asistimos a la devastación del planeta; desde hace varias décadas hemos sido alertados ante el cambio climático y la destrucción misma que viene haciendo la humanidad de las condiciones que sustentan los procesos bióticos. La vida de consumo actual que mantiene al sistema económico vital y la racionalidad instrumental que alimenta la sed de acumulación del capital nos precipitan hacia una catástrofe ambiental sin precedentes. En el año 2013, diferentes medios de comunicación anunciaban que la humanidad estaba en saldo rojo con el planeta, y para el 20 de agosto del mismo año se decía que:

la humanidad ha agotado los recursos naturales renovables que nuestro planeta es capaz de renovar en un año. Para el resto del 2013 estamos en saldo rojo –hemos agotado el balance de los bienes y servicios de la naturaleza que necesitamos para sobrevivir. (WWF, 2013).

Había dicho El Mundo (2014) que “siguiendo esta tendencia, se necesitarían al menos tres planetas para que la humanidad se siga abasteciendo en 2050”.

Todo lo anterior muestra un panorama desalentador, pero a la vez plantea retos muy profundos. En esta condición de injusticia cotidiana, donde la infamia campea día a día en nuestros territorios, la perspectiva crítica, en general, y la perspectiva crítica en contabilidad, en particular, se convierten en una potente fuente de trabajo para la reflexión y la propuesta de escenarios futuros alternativos.

Lo complejo de estos problemas es, más bien, una invitación a la acción, a la búsqueda de soluciones colectivas que permitan transformar las condiciones que desde diferentes ámbitos alimentan la exclusión, dominación y explotación del otro, la subyugación cotidiana del ser y de la vida misma. De esto, que se requiera que los investigadores y sus sensibilidades se aglutinen para conocer las condiciones mismas que alimentan la injusticia y, desde allí, puedan proponer cambios.

En congruencia, el presente trabajo busca destacar la importancia de la perspectiva crítica en contabilidad que, frente a los avatares del mundo de hoy, ofrece alternativas de conocimiento y de acción colectiva que posibiliten forjar nuevos escenarios para la vida y, así, habiliten nuevas sensibilidades, nuevas prácticas que sustenten formas de relacionamiento que propendan por lo común. Esto implica no solo pensar en la potencia de los parámetros epistemológicos de la perspectiva crítica, sino también la configuración de una praxis que posibilite que confluyan el pensamiento y la acción, donde,

como le dirá un pescador al sociólogo Orlando Fals Borda (2008), se combine el pensamiento y el corazón en la configuración de seres sentipensantes.²

2. Puntos relevantes sobre la perspectiva crítica de investigación en contabilidad

Partiendo de las clasificaciones³ que presenta la profesora Chua⁴ se pueden identificar tres perspectivas o corrientes de investigación en contabilidad, las cuales se diferencian por las:

² Le dirá el pescador en San Benito Abad (Sucre), al sociólogo barranquillero: "Nosotros actuamos con el corazón, pero también empleamos la cabeza, y cuando combinamos las dos cosas así, somos sentipensantes".

³ Es de anotar que a Colombia llegan, previamente a la aparición en español del texto de Chua, diversos artículos de España que enfocaban la discusión principalmente en lo que Leandro Cañibano y Antonio Gonzalo (1996) llamaban paradigmas y programas de investigación en contabilidad, retomando los conceptos de Thomas Kuhn de paradigmas de investigación y de programas de investigación de Imre Lakatos. Posteriormente, el texto de Larrinaga (1999) "Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión" incluía el debate desde la propuesta taxonómica de Chua, es decir, hablando de perspectivas de investigación en contabilidad. A partir de los preceptos presentados por Burrell y Morgan (1979) en su texto "Paradigmas sociológicos y análisis organizacional", se establecieron, con algunos puntos de divergencia, las perspectivas de investigación en contabilidad. Hasta finales de la primera década del siglo XXI, la discusión por las perspectivas de investigación en contabilidad en nuestro contexto no tenía fuerza, pues las disertaciones se centraban en lo que Cañibano y Gonzalo habían propuesto. Según la línea que se viene presentando, habría que situar la discusión fuerte sobre las perspectivas de investigación en contabilidad posterior a la publicación del libro de Gómez y Ospina (2009), esto pese a que ya se venía hablando previamente de estos temas por parte de algunos autores como Gómez (2005) en "Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable", y Giraldo (2008) en "Repercusión de la teoría crítica en la investigación contable en Colombia".

⁴ En términos de las diversas formas de clasificar la investigación contable, habría que anotar que la postura que plantea Chua no es radicalmente diferente a las perspectivas que plantea Larrinaga (1999), pese a eso, se parte de que las taxonomías de este último pueden llevar a confusiones teóricas que podrían acarrear imprecisiones conceptuales, esto, dado que la cuarta perspectiva (las otras son la funcional, la interpretativa y la crítica) que plantea Larrinaga en "Investigaciones sobre las relaciones entre poder y la contabilidad", suscita, frente a la perspectiva crítica, una ruptura difícil de asimilar. Al hablar de la relación entre contabilidad y poder hay un campo muy amplio de discusión, pero Larrinaga lo circunscribe a investigaciones que tienen como referente teorías de Michel Foucault, lo cual deja de lado el hecho de que, desde diversos autores, como los que trabajan desde la perspectiva crítica, tienen un fuerte componente de análisis desde las relaciones de poder en contabilidad. Solo basta revisar los trabajos que se inspiran en teorías marxistas (o desde Giddens, Bourdieu, Gramsci, entre otros) para identificar que allí hay un vínculo importante sobre el poder, poder económico, simbólico, de clase, ideológico, entre otros. Al igual, entonces, de lo que plantean Ryan, Scapens y Theobald (2004); Foucault, que no estuvo dentro de la tradición marxista, "estuvo siempre políticamente comprometido, y como tal se le debe clasificar aquí" (p. 61), es decir, no se aleja de los parámetros presentes en la clasificación de la perspectiva crítica de investigación en contabilidad.

- Creencias sobre la realidad física y social
- Creencias sobre el mundo social
- Creencias sobre el conocimiento
- Creencias desde la relación teoría y práctica

A partir de allí es que construyen estas clasificaciones, definiendo así la corriente principal (o funcionalista) en contabilidad, la visión interpretativa y la perspectiva crítica. Es de resaltar que dichas creencias están íntimamente ligadas, y unas con las otras convergen para dar sentido a una determinada forma de interpretar y desarrollar investigación en contabilidad.

Dado que la centralidad del presente texto es la perspectiva crítica en contabilidad, este apartado abordará las asunciones que sustentan dicha perspectiva, a la vez que se resaltan los puntos fuertes y discusiones diversas en torno a esta alternativa de investigación. Para dicho cometido, se destacan las creencias sobre la realidad físico-social (de orden ontológico), las asunciones sobre el mundo social, las creencias sobre el conocimiento (en el sentido epistemológico y metodológico), y la relación que esta corriente de investigación plantea entre la teoría y la práctica.

Para la perspectiva crítica en contabilidad, la pregunta por la realidad físico-social tiene un talante ontológico que a su vez se concatena con los aspectos epistemológicos, metodológicos, y la relación entre teoría y práctica. Esta simbiosis permite un entendimiento singular de la realidad, pero también la suscita una praxis frente a los avatares del mundo. De allí, que haya que especificar los vínculos entrañables entre estos diversos aspectos.

En correlato, esta perspectiva entiende que la realidad para el hombre no es solo física, sino también social y simbólica; es una realidad que, en lugar de tener ya un destino fatídico, contempla el cambio, es así que los procesos materiales, sociales, organizacionales y contables son pensados en el devenir, en lo que se está haciendo, y no en un ser petrificado que permanece inerte en el tiempo y en el espacio.

En ese estarse haciendo de la realidad hay una potencialidad, es decir, se reconoce que la realidad, como la vivimos hoy, depende de unas circunstancias históricas contextuales, pero en ese mundo de posibilidades hay alternativas para otras formas de racionalidad, relacionamiento y sociabilidad. Se parte entonces de que “los seres humanos no están restringidos a existir en un estado específico. Su ser y su entorno material no está agotado por las circunstancias inmediatas” (Chua, 2009, p. 58).

En el mundo de lo social, tanto lo material como lo simbólico se concatenan para dar concreción a determinadas formas de organización de la vida social. Esto se evidencia cuando se develan los vínculos que hay entre las condiciones materiales de existencia (las formas de producción, distribución de la riqueza y de organización política, por ejemplo) con los procesos subjetivos que van asociados a la manera en que pensamos el mundo (allí, por ejemplo, se enmarcan la ideología, las formas de expresar algo como verdad, las taxonomías para nombrar el mundo, la conciencia de sí y de los otros, el sentido común y la naturalización del orden existente). Y en ese vínculo de las condiciones materiales y de lo subjetivo, se entiende también que hay unas relaciones de poder, y allí la contabilidad juega un papel relevante porque se inserta en esas prácticas sociales e institucionales que posibilitan, en ese entramado de relaciones, reproducir o transformar el mundo.

Desde estas asunciones, no hay un antagonismo entre una realidad que es externa (objetiva) y una interna (subjetiva), sino que hay una relación entre lo que es el mundo material (físico y social) y el mundo de lo subjetivo (simbólico). De lo que se deriva la idea de que “la realidad social es creada subjetivamente y objetivamente real” (Chua, 2009, p. 59).

Por otra parte, en relación al conocimiento, se asume que lo que se establece como verdad, lo que se determina como científico, lo que se denomina como un conocimiento válido está inscrito a unas condiciones históricas de posibilidad y, en ese sentido, que haya unas formas de veridicción (Foucault) disímiles en épocas diferentes, pues el conocimiento no está exento de unas relaciones de poder ni de unas condiciones de desarrollo de la ciencias, la cultura y la técnica. Como dirá Chua (2009): “La verdad está en buena parte en proceso de ser formada y se basa en las prácticas sociales e históricas” (p. 60).⁵

De estas consideraciones sobre la realidad física y social, y el conocimiento, se derivan unos preceptos metodológicos. Desde esta perspectiva, la discusión entre lo cuantitativo y cualitativo resulta ser exigua, pues al considerar aspectos tanto simbólicos como materiales de la realidad social, ambas metodologías de investigación tienen la posibilidad de converger

⁵ Para una interesante discusión sobre la perspectiva crítica y diversos aspectos derivados del conocimiento, véase Gómez (2005). Véanse también los textos “La estructura de las revoluciones científicas” de Thomas Kuhn, “El oficio de científico” de Pierre Bourdieu, y “Las palabras y las cosas” de Michel Foucault.

para dar una comprensión más amplia de la realidad.⁶ Como dirá María Eumelia Galeano (2004), “La realidad social comporta dimensiones posibles y necesarias de cuantificar y dimensiones que es significativo cualificar, unas y otras hacen parte de un mismo proceso y su naturaleza obedece a criterios metodológicos” (p 25).

Asimismo, en las creencias sobre el mundo social que la perspectiva crítica nos plantea (Chua, 2009) se asume que no hay una separación entre el sujeto y el objeto de estudio.⁷ El investigador está implicado en la realidad que desea comprender y desde sus intereses la problematiza, construye el objeto de investigación (Bourdieu, Chamboredon, & Passeron, 2008).

A su vez, en esta corriente de investigación hay un imperativo de construir nuevos escenarios para superar los vejámenes que día a día se producen y reproducen en la sociedad. Esta perspectiva destaca el carácter desigual que existe en la sociedad, los procesos dispares de distribución de los recursos, la explotación del hombre por el hombre, la alienación, la opresión de género, la expropiación de unos países por otros y la explotación de la naturaleza, entre muchas otras situaciones ignominiosas.

El investigador contable (y el contador) no estaría exento a dichas situaciones y, por el contrario, estaría fuertemente embebido. Las organizaciones, la contabilidad y el contador público son entendidos como parte de un sistema de relaciones, donde los intereses del capital juegan un papel preponderante y, de hecho, estructuran prácticas económicas y de poder que subsumen a gran parte de la humanidad y la naturaleza, y los subordinan como parte del entrecruzamiento de recursos y saberes que posibilitan el lucro. De esto, que Larrinaga plantee (siguiendo a Chua) que:

no se puede estudiar la contabilidad como una actividad de servicio técnica y racional que está separada de relaciones sociales más amplias. Por el contrario, ha de estudiarse como una particular forma de racionalidad calculativa que construye y a su vez está construida por relaciones sociales. Lo particular

⁶ En relación a esto, manifestará Chua (2009) que en la tradición académica de esta corriente ha habido una predilección por las técnicas cualitativas, afirmando que: “Hay un empleo en menor grado de los métodos de investigación cuantitativos que tienden a la modelización matemática y estadística [...] Se privilegian los métodos cualitativos de investigación. Las explicaciones históricas (arqueológicas o genealógicas), etnográficas, observación participante, entrevistas, etc.” (p. 60). No obstante, esto no es sinónimo de que haya un vínculo inequívoco entre lo cualitativo y la perspectiva crítica en detrimento de lo cuantitativo.

⁷ De hecho, se prefiere hablar, más que de objeto, de sujeto o sujetos de investigación.

está siempre incompleto y su existencia sólo se consume mediante la totalidad de relaciones de la que sólo es una parte. Por lo tanto, la única forma de alcanzar la comprensión de los fenómenos sociales es a través del estudio de la totalidad que proporciona sentido a lo particular. (2009, p. 118).

Otro aspecto relevante a resaltar de la contabilidad es su dimensión simbólica, la cual posibilita pensarla más allá de sus efectos técnicos y prácticos. Se postula que el orden de lo simbólico no es neutral y, por el contrario, las taxonomías, conceptos y clasificaciones desde las que aprehendemos el mundo, implican un poder simbólico (en el sentido de Bourdieu), dado que este aspecto de lo simbólico también hace parte de las disputas por configurar (prefigurar) el mundo. “La realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce mediante interpretación subjetiva” (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, p. 62). De allí que sea importante la lucha por las representaciones por el carácter prescriptivo y performativo que se deriva de esta situación.⁸

Lo simbólico entonces no es solo un referente de pensamiento y de aprehensión del mundo, sino también un punto de partida para la práctica, para determinadas redes de relaciones; no solo dota de sentido al mundo, sino que también tiene un papel activo en su construcción. De allí se deriva que haya fuertes implicaciones prácticas y políticas de la contabilidad. Dirá Chua (2009), al respecto, que “el mundo social no está mediado sólo simbólicamente, sino que las condiciones materiales de dominación contribuyen a formarlo” (pp. 60-61). Por lo anterior se entiende que hay una relación bidireccional entre lo simbólico y las condiciones materiales de existencia. El papel del conocimiento (en general, y el contable en particular) no es neutral, sino que se advierte que también tiene unas consecuencias prácticas y unas potencialidades para la acción colectiva.

Finalmente, en cuanto a la relación entre teoría y práctica, vale señalar que esta perspectiva implica la praxis, dado que “se busca iniciar un cambio social que permita corregir la injusticia y las iniquidades” (Chua, 2009,

⁸ Dirán Bourdieu y Wacquant al respecto que “si aceptamos que los sistemas simbólicos son productos sociales que contribuyen a hacer el mundo, que no sólo reflejan las relaciones sociales sino que ayudan a constituir las, entonces, dentro de ciertos límites, es posible transformar al mundo transformando su representación” (Bourdieu & Wacquant, 1992, pp. 38-39). De esta forma, se “explota la posibilidad de cambiar el mundo social cambiando la representación de ese mundo que contribuye a su realidad” (Bourdieu, 1985, p. 96)

p. 61). Esto deriva en el imperativo moral de que la injusticia y los demás procesos de dominación (ya sean económicos, de género o políticos) deben ser expuestos y transformados (Chua, 2009, p. 61).

Hay entonces una simbiosis entre la teoría y la práctica, donde la primera se posiciona como elemento que permite comprender y deconstruir el mundo, pensar nuevos horizontes, puntos de vista y taxonomías que ayuden a configurar el mundo de otras formas posibles, y de allí el potencial de la investigación, que invita a una práctica emancipadora que a su vez se convierte en fuente de conocimiento y es capaz de movilizar el pensamiento, el corazón y las sinergias de múltiples agentes comprometidos con un mundo más justo. En otras palabras, la perspectiva crítica implica, como dirá Marx, “el imperativo categórico de echar por tierra todas las condiciones sociales en las que el ser humano es alguien rebajado, sometido, abandonado, despreciable” (Löwy, 2015, p. 28).

3. La denuncia y el ideal emancipatorio como fundamento de la perspectiva crítica

Como se ha venido argumentando, la perspectiva crítica, para cumplir su cometido (a partir de sus referentes ontológicos, epistemológicos y metodológicos, además de la praxis), debe vincular a la par de la construcción teórica y la comprensión del mundo, dos dimensiones relevantes de denuncia. Por un lado, debe posibilitar la denuncia del rol de la contabilidad y el contador público, las consecuencias derivadas de su actuar en la sociedad actual; y por otro, debe estar la denuncia al orden social, político, ambiental y cultural vigente desde el arsenal teórico y conceptual que se puede desarrollar desde la disciplina y del actuar consecuente de la profesión.

En el primer aspecto, se debe reiterar el carácter no neutral del contador y el papel de la contabilidad en el entrelazamiento de relaciones de poder, a nivel social y organizacional. En esto, plantea Chua (2009) que:

La contabilidad ha sido proclamada como una actividad de servicio que es “neutral por sus fines”, cuando en realidad las metras de los propietarios del capital son asumidas de forma implícita como prioritarias. También, los contadores son retratados como profesionales que son independientes de sesgos y que ofrecen un servicio universal a la comunidad. Estas afirmaciones, no obstante, son vistas como dudosas (p. 65).

Esta visión presenta un panorama complejo de la contabilidad, pero permite hacer un examen menos idealizado de la disciplina y la profesión, lo que conlleva a una postura que angustia, inquieta y descoloca; no obstante, posibilita una mirada más potente, capaz de reconocer el escenario donde el conocimiento y el actuar profesional hacen parte de unas relaciones sociales contradictorias más amplias, lo que a su vez tiene consecuencias cognitivas y materiales en la vida de las organizaciones, el Estado y la sociedad. Es así que esta perspectiva permite, desde sus asunciones, una investigación menos ingenua y posibilita análisis más portentosos para comprender la realidad profesional y disciplinar en su dinamismo, contradicciones y potencialidad.

En correlato, esta perspectiva abre problemáticas para la investigación, las cuales conllevan necesariamente a una perspectiva inter y transdisciplinar o, en términos más generales, un diálogo de saberes. Las puertas que se abren posibilitan (entre otras) las preguntas por:

- a. La forma en que se construye el conocimiento y las normas contables, cómo se presentan ciertas formas de veridicción en las contiendas por dotar de unos contenidos a la profesión y la disciplina.
- b. La manera en que desde redes de relaciones diversas se constituyen formas de pensar la organización y el mundo (ideologías en Marx, subjetividad en Foucault, *habitus* en Bourdieu), las taxonomías que la contabilidad permite y la transformación (configuración) del yo que suscita la formación disciplinar y profesional.
- c. La constitución de prácticas concretas en el contexto de la organización que, en el marco de unas dinámicas sociales estructurales,⁹ permiten un campo contingente para la acción de agentes dotados con capacidad cognitiva para actuar de maneras disímiles e intereses diversos en la organización.
- d. Las consecuencias de las prácticas contables en el contexto de las organizaciones, el ambiente y la sociedad. Las disyuntivas presentes en este aspecto posibilitarían la conciencia de las consecuencias sociales y políticas del ejercicio profesional.¹⁰

⁹ Por ejemplo, en el contexto que plantean Roberts y Scapens (2009) en relación a los sistemas contables y los sistemas de rendición de cuentas.

¹⁰ Pueden verse, entre otros, los trabajos de Peter Miller y Ted O'Leary (2009), el trabajo de Leslie S. Oakes, Barbara Townley y David J. Cooper (2009) y el artículo de Mauricio Gómez (2009).

Por otra parte, es posible que la contabilidad y el contador público jueguen un papel relevante de denuncia utilizando el conocimiento que construyen, ya no para hacer una crítica disciplinar o profesional, sino que utilizan su conocimiento para denunciar los vejámenes que día a día se producen en la sociedad, tales como la explotación del trabajo, los procesos de destrucción de las condiciones de vida en el planeta, los procesos de expropiación de unos países por otros, la dominación de género, étnica, entre otros muchos aspectos.¹¹

En este sentido es posible forjar nuevas subjetividades y sensibilidades que permitan comprender lo ignominioso de la sociedad de hoy, de manera que sea posible constituir prácticas colectivas para transformar las condiciones que producen y reproducen la miseria del mundo (Bourdieu, 1993). Podría decirse, siguiendo a Foucault en una discusión con Noam Chomsky:

La verdadera tarea política en una sociedad como la nuestra es realizar una crítica del funcionamiento de las instituciones que parecen neutrales e independientes; hacer una crítica y atacarlas de modo tal de desenmascarar la violencia política que se ha ejercido a través de éstas de manera oculta, para que podamos combatirlas (Chomsky & Foucault, 2006, p. 59).

El papel de la denuncia estaría en exponer la ignominia de esta sociedad, hacerla explícita. Habría que hacer, siguiendo las palabras de Marx, “la ignominia más ignominiosa pensándola, haciéndola conocer”

¹¹ Se podría pensar aquí en una contabilidad social, ambiental y cultural que se salga de los márgenes de la legitimación organizacional y, más bien, posibilite una denuncia al orden establecido, que muestre, por ejemplo, los procesos desiguales que hay, no solo en las organizaciones, sino también en la sociedad en general ahora globalizada, que destaque los procesos en que el capital destruye las condiciones de vida de las diferentes especies del planeta, o se muestre cómo, también, en el mundo existen tensiones significativas alrededor de los procesos culturales. Esto, a su vez, implica la salida de la lógica de la contabilidad financiera y patrimonialista, además de buscar escenarios distintos a las organizaciones y al Estado, como lo dirá Archel (2014) al hablar de las cuentas en la sombra. Desde esta perspectiva, dirá dicho autor que “una cuenta sombra está formada por información disponible al público, pero producida de forma independiente a la organización y publicada en canales externos a los de la firma. Si la contabilidad social es algo más que la simple autoproducción de información de las empresas sobre sí mismas, operando en un ámbito que no esté siempre determinado por la base económica, entonces se atisbaría un espacio para una contabilidad social con potencial emancipador” (Archel, 2014, p. 26).

(Feinmann, 2011).¹² La conciencia de la ignominia posibilita otra subjetividad, una toma de conciencia que implica un quiebre con el yo, un nuevo sentido del mundo, de la realidad. “Ahí me miro desde otro lugar y me digo a mí mismo: esto no puede ser. Cuando digo esto no puede ser estoy revolucionando mi situación particular” (Feinmann, 2011), y se construyen las bases para revolucionar las condiciones sociales. En este sentido, Archel (2014) planteó, sobre la contabilidad social, que esta “puede llegar a una práctica clave en la agitación de la sociedad civil y en el intento de fomentar espacios de contra-poder que reequilibren la sociedad” (p. 28).

La posibilidad de la emancipación, entonces, adquiere su potencia y se acerca a su concreción solo a partir de sujetos que encarnen de manera crítica el sentido del cambio, y esto implica la configuración de una praxis que transforme el pensamiento de los profesionales, pero que trascienda más allá, es decir, que posibilite la acción conjunta de profesionales y académicos comprometidos con las reivindicaciones y luchas de diversos sectores sociales expoliados por los agravios permanentes de esta sociedad.

El reto frente a la emancipación presenta dos imperativos necesarios, uno en torno al saber y otro frente a la práctica. El escenario de la teoría conlleva un necesario diálogo de saberes¹³ que posibilite un conocimiento más complejo de una realidad.¹⁴ Por el lado de la práctica, la acción transformadora no es posible –en el sentido que lo plantea la perspectiva crítica– sin un vínculo con las problemáticas que no son solo profesionales (luchas simplemente endógenas), sino sociales. Como dirá Archel (2014):

ni la contabilidad, ni los informes alternativos tomados de forma aislada pueden por sí mismos alterar de forma sustancial el statu quo. En este proceso es

¹² Pablo Feinmann presenta un ejemplo interesante en relación a las revoluciones europeas por la democracia. Dirá dicho autor que: “en tanto los enciclopedistas explican la situación de oprobio del pueblo, aclaran las bases de la ignominia, inciden en los revolucionarios porque los revolucionarios, siempre que la realidad es puesta en ideas, no sólo luchan sino que saben por qué luchan” (Feinmann, 2011).

¹³ Puede decirse que hablar de diálogo de saberes es un concepto de mayor alcance que el de interdisciplinariedad, pues implica poner también en discusión los conocimientos que desde ciertos sectores sociales no académicos se han desarrollado, y que implican, por parte de los investigadores, una actitud de aprendizaje hacia esos saberes no doctos, que se producen en el hacer cotidiano de las comunidades y, así, establecer un verdadero diálogo que posibilite otras vías para construir conocimiento y transformar la sociedad sin la arrogancia tradicional del intelectual que posa como superior por su paso por el saber disciplinar institucionalizado.

¹⁴ En relación a este tópico, se pueden ver los textos de Cardona (2010, 2014).

necesaria la fuerza de la sociedad entera y de sus organizaciones que pueden actuar como contrapunto a la hegemonía del discurso oficial elaborado por la firma (2014, p. 26).

Todo esto conlleva a la necesaria conjugación de fuerzas y anhelos con los diversos sectores sociales que propenden por un mundo diferente. Sin estos preceptos, la perspectiva crítica en contabilidad se quedará en un discurso vacío y, en consecuencia, en un movimiento sin capacidad de cambio, de manera que no será posible una praxis emancipadora.

4. Disyuntivas frente al quehacer de la perspectiva crítica en contabilidad

Si bien son muchos los dilemas que suscita el trabajo de quienes se posicionan en la perspectiva crítica en contabilidad, es menester resaltar algunos puntos de discusión sobre tópicos que se tornan relevantes para la reflexión colectiva. Entre estas disyuntivas se señalarán tres puntos de discusión. El primero, en relación al aspecto que resulta más relevante en el trabajo desde la perspectiva crítica; el segundo se centra en una tendencia que puede ganar fuerza como son los críticos y la crítica funcional; y, finalmente, pensar en el ámbito de trabajo para la investigación que descentre la mirada de los lugares tradicionales de estudio y de propuestas alternativas.

4.1 Problemas en torno al fundamento de la perspectiva crítica

Entre los diferentes aspectos que derivan de la caracterización de la perspectiva crítica, hay que destacar varios puntos de deslinde en torno a algunos equívocos frente a la más relevante de estas características.

Un primer elemento que se debe resaltar es que la perspectiva crítica no se define por la temática que el investigador decide abordar, pues la temática por sí sola no garantiza un proceso crítico y de transformación. Temas como la contabilidad ambiental o social, por dar dos ejemplos, no derivan necesariamente en planteamientos contrahegemónicos y, por el contrario, pueden llegar a ser parte de procesos de legitimidad de prácticas organizacionales o ser puestas al servicio de la rentabilidad de manera funcional.

Por otra parte, temas que han sido de preferencia de investigaciones funcionales pueden ser objeto de trabajo de los investigadores críticos, con

un alto potencial para la denuncia. Temáticas de la contabilidad financiera, mercados financieros, contabilidad de gestión, procesos tributarios, auditoría y otros, son un campo fértil para el trabajo crítico, en el marco de develar los procesos en los que concretamente opera la racionalidad del capital, y la subsunción de la vida humana y natural.

Un segundo deslinde –que se insinuaba anteriormente– tiene que ver con el cisma que se plantea entre enfoque y técnicas de investigación con determinada corriente de investigación, planteando así una dicotomía entre un enfoque cuantitativo asociado a la corriente principal de investigación en contabilidad (o funcionalista, en el lenguaje de Larrinaga, 2009) y el enfoque cualitativo vinculado a las corrientes heterodoxas (interpretativa y crítica).

El equívoco lleva a una escisión difícil de mantener, pues dentro de la perspectiva crítica y su concepción de la realidad fisicosocial, el estudio de la misma no soporta dicha disyuntiva y debe superarla, no desde el positivismo,¹⁵ sino, más bien, desde una perspectiva que posibilite que desde técnicas de investigación cuantitativas se genere una comprensión mayor de la realidad social. Que se haga desde lo cuantitativo no significa que pierda el filo de la crítica y no implica, además, que sea un trabajo funcional. El carácter de la investigación, más que derivar de una serie de técnicas, está definido por la intencionalidad del investigador o grupo de investigadores; de hecho, la utilización de técnicas cualitativas y cuantitativas de investigación desde la perspectiva crítica en contabilidad puede posibilitar una comprensión mayor de la realidad social.¹⁶ Lo anterior, dado que “lo cualitativo y lo cuantitativo se ocupan de diferentes dimensiones de la realidad, dimensiones que se complementan y hacen parte de la misma realidad” (Galeano, 2012, p. 25).

Otro punto de debate está asociado a la relación que hay entre la citación de ciertos autores con la perspectiva crítica. Desde una mirada ingenua, puede pensarse que citar a unos autores en específico (como Marx

¹⁵ Es importante aclarar que técnicas cuantitativas de investigación no son sinónimo de positivismo, pues este último implica, más que técnicas, un horizonte ontológico y epistemológico que deslinda con la perspectiva crítica en contabilidad, aspecto señalado en un acápite anterior.

¹⁶ Véanse, por ejemplo, trabajos de Pierre Bourdieu (2001, 2008, 2013).

o Foucault) significaría, *per se*, el vínculo con la perspectiva crítica.¹⁷ Así, la referencia a autores y teorías terminan siendo un criterio de clasificación.

Pese a esta posible relación, es importante resaltar que los usos de una teoría y de un autor no siempre se hacen desde una perspectiva de transformación y, más bien, pueden ser citados por estudios que, desde la funcionalidad, acogen dichos marcos de referencia para reforzar el orden social; por ejemplo, desde la teoría de Marx, reconocer los procesos de producción y reproducción del capital e implementar medidas para la maximización de beneficio y la expansión de la plusvalía, ya sea absoluta o relativa. Otro ejemplo sería comprender los procesos de crisis del capitalismo para hacerles frente sin que se ponga en cuestión el *status quo*. También podría presentarse, desde Foucault, un estudio que posibilite comprender cómo operan los dispositivos o tecnologías de poder, para así construir ciertas formas de gobierno de sí y de los otros que refuerce las redes de relaciones de poder existentes en un momento determinado.

Lo anterior no significa falta de importancia de los autores para la perspectiva crítica, sino que una teoría o la utilización de ciertos referentes teóricos, por sí mismos, pueden hacer una investigación de tipo crítico.

Frente a estas tres instancias (el tema, el método y las teorías) habría que sobreponer la intencionalidad que tiene el investigador en relación a su investigación, lo que implica dos cosas: por un lado, cómo aborda la problemática estudiada y, por el otro, la perspectiva emancipadora que encarna.

Una investigación con perspectiva crítica desde las problemáticas que aborda entiende que en la sociedad hay diversos conflictos sociales (de clase, género, étnicos, geopolíticos), además de reconocer los efectos de las políticas y prácticas contables en la distribución de riquezas y poder en la sociedad (Archel, 2007, p. 54). Pero a esta perspectiva para abordar los problemas se le suma, desde la postura de la economía política de Pablo

¹⁷ En relación a los referentes teóricos, hay que hacer algunas acotaciones frente a equívocos desafortunados sobre el papel de la teoría en investigación y su papel en la perspectiva crítica en contabilidad. Frente a las diferencias que se presentan entre la investigación interpretativa y crítica, Macías (2013) plantea que "los autores interpretativos se distancian de los críticos en tres sentidos: plantean que los investigadores críticos llegan a conclusiones antes del trabajo de campo, que menosprecian la capacidad de los actores para comprender los fenómenos y que están más interesados en la generalización de sus conclusiones que en comprender profundamente la dinámica interna del fenómeno estudiado" (p. 4). Lo desafortunado en dicha afirmación está no solo en el hecho de que es una mala interpretación del texto de Larrinaga (1999), sino también en que se desconoce el papel no monolítico de la teoría y los marcos teóricos en investigación.

Archel (2007), “la adopción de un enfoque emancipatorio acerca del papel de la contabilidad en la sociedad, es decir, que reconozca el potencial de las personas (y también de la contabilidad) para promover cambios y reflejar diferentes intereses y preocupaciones sociales” (p. 55).

Siguiendo esta línea de análisis, la perspectiva crítica de investigación en contabilidad se define por el carácter emancipador que encarnan la investigación y los investigadores, y esto no está asociado simplemente con el accionar práctico inmediato, pensando la transformación como un proceso instantáneo, sino en la posibilidad de un conocimiento y accionar que, en el mediano o largo plazo, vaya gestando las condiciones de posibilidad subjetivas y materiales para un nuevo mundo.

Pensar solo en el corto plazo desconoce que los procesos históricos son también una decantación de sucesos, de hechos que en una relación causal generan procesos de ruptura y que, en ese devenir de la realidad, los esfuerzos colectivos se materializan ya sea desde referentes teóricos que posibiliten otras miradas del mundo y, así, prácticas colectivas contrahegemónicas o –utilizando el concepto de Gramsci¹⁸ subalternas, que construyen un nuevo mundo.

4.2 Vicisitudes frente a una crítica y unos críticos funcionales

La perspectiva crítica en contabilidad ha ganado terreno en las discusiones académicas contables, y si bien es muy relevante que sea cada vez más el trabajo desde dicha corriente de investigación, esto también puede tener contravenciones. Entre estas, la posibilidad de que la “crítica” se vuelva funcional y los investigadores “críticos”, funcionales. Desde esta mirada, la crítica no es tal, y el trabajo académico se convierte en un proceso hedonista que persigue intereses individuales por acrecentar el capital simbólico, social, económico y cultural personal, más que buscar algún impacto transformador en la sociedad.

El crítico funcional se alinea a lo que está en auge y desde allí se posiciona, posa, pero en realidad busca figurar, ganar puntos para acrecentar su remuneración, abonar a los indicadores de acreditación institucional o adquirir prestigio. La crítica se desvirtúa y se vuelve su contrario. Lo individual prima sobre lo colectivo, y lo que debería ser una apuesta por un

¹⁸ Se sugiere al lector consultar el concepto de hegemonía en Gramsci (pp. 7-24 y 89-111).

mejor vivir en sociedad se convierte en la lucha crematística que hace de la academia el lugar indicado para el lucro económico y simbólico. Lo crítico se instrumentaliza.

4.3 El giro de la mirada frente al referente de transformación o la necesidad de ir más allá del ámbito empresarial y del Estado

En el ámbito contable ha sido un lugar común centrar la atención en procesos contables y el quehacer profesional vinculados al mundo empresarial y del Estado. Si bien hay muchos tópicos importantes que problematizar y aspectos para proponer –y de hecho hay que seguir investigando allí–, hay que buscar otros lugares para la investigación y el trabajo crítico.

Es importante destacar que el trabajo propositivo en las organizaciones tiene sus límites y más cuando las propuestas que se han buscado para atenuar la lógica instrumental de acumulación de las organizaciones en pos del bienestar social y ambiental se han quedado en buenas intenciones. Hacer un capitalismo más humano y ambientalmente amigable termina en intentos fútiles que derivan en la legitimación de ciertos procesos organizacionales. Un ejemplo de esto está en lo que ha pasado con la contabilidad ambiental, la cual ha derivado en un tipo de *marketing* económico que permite lavar la imagen de ciertas compañías.¹⁹

Por otra parte, al Estado habría que problematizarlo y más cuando se trabaja desde la perspectiva crítica. Así, el Estado no es un árbitro neutral que dirime las diferencias entre intereses sociales en disputa, más bien está atravesado por relaciones de poder que responden a los intereses de sectores (clases, en el sentido marxista) hegemónicos. Como dirá Archel (2007), hay un poder político y económico que sirve como un elemento necesario para que el Estado pueda desempeñar su activo papel en el mantenimiento de las estructuras económicas, así como las de dominación (p. 55).

Si bien el Estado no es un ente monolítico, y allí hay disputas relevantes por el poder, sigue siendo un campo problemático, más por los intereses

¹⁹ Como señalará Mauricio Gómez (2004), la contabilidad ambiental, según constatan diversos estudios de caso “puede estar ayudando a reforzar el statu quo, al no conseguir transformaciones en la lógica de operación de las organizaciones y, que por el contrario, están creando el efecto ‘realidad’ de que las organizaciones que aplican contabilidad ambiental están comprometidas con el respeto por el medio ambiente. Lo cual es un acto de legitimación, posibilitado por el poder constitutivo de la contabilidad” (p. 104).

económicos que lo atraviesan. Es decir, el Estado no solo juega un papel relevante en las disputas políticas, sino que es un bastión de la lucha económica, donde las clases hegemónicas se juegan el destino de ciertas relaciones de propiedad, producción y distribución de los recursos. Desde allí se pueden proponer cambios formales (más no sustanciales), pero eso depende de la correlación de fuerzas que haya en la sociedad y al interior del mismo. Es por esto que las propuestas que se hagan tendrán ciertos límites y no podrán desempeñar una labor emancipatoria real bajo un Estado que se sitúe de lado de los intereses del capital nacional y transnacional.

Por supuesto que hay mucho por hacer desde el trabajo de investigación sobre el Estado y la contabilidad, sobre todo por el papel de este en la regulación contable y en el ámbito de la contabilidad pública.²⁰ Pero esto que se propone no es antagónico con tener otros referentes para la investigación y el trabajo social.

Desde otra perspectiva, habría que dar un giro a la mirada y buscar diferentes contextos para la investigación, para el trabajo académico-político. A partir de allí, propóngase puede proponer ir a otros escenarios a buscar nuevos horizontes que permitan concatenar esfuerzos y esperanzas con la realidad de “Los Nadie” de los que habla Eduardo Galeano,²¹ de los subalternos, de esos parias del sistema, en los que la opresión velada o directa se manifiesta día a día. Habría que ir, en esta dirección, a trabajar con los obreros y campesinos, organizaciones de mujeres, procesos sociales de base y de resistencia social, propuestas alternativas de organización del trabajo y de producción, juntas de acción comunal, sindicatos, comunidades indígenas, afro, entre otros. Allí hay un campo muy fértil de trabajo y los aportes de la investigación contable y de los contadores como profesionales

²⁰ Entre otros textos, se pueden ver los trabajos investigativos de Ocampo (2017) y Gómez (2009).

²¹ “Los Nadie: Sueñan las pulgas con comprarse un perro y sueñan los nadies con salir de pobres, que algún mágico día llueva de pronto la buena suerte, que llueva a cántaros la buena suerte; pero la buena suerte no llueve ayer, ni hoy, ni mañana, ni nunca, ni en lloviznita cae del cielo la buena suerte, por mucho que los nadies la llamen y aunque les pique la mano izquierda, o se levanten con el pie derecho, o empiecen el año cambiando de escoba. Los nadies: los hijos de nadie, los dueños de nada. Los nadies: los ningunos, los ninguneados, corriendo la Liebre, muriendo la vida, jodidos, rejodidos: Que no son, aunque sean. Que no hablan idiomas, sino dialectos. Que no hacen arte, sino artesanía. Que no practican cultura, sino folklore. Que no son seres humanos, sino recursos humanos. Que no tienen cara, sino brazos. Que no tienen nombre, sino número. Que no figuran en la historia universal, sino en la crónica Roja de la prensa local. Los nadies, que cuestan menos que la bala que los mata”. Eduardo Galeano.

y sujetos políticos tienen mucho que aportar, mucho que aprender. Desde estos sectores, la denuncia y la propuesta tendrán un papel activo, un potencial emancipatorio más fértil.

Se entiende así que la transformación social no es un hecho gremial e implica diversidad de agentes que en la conjugación de esperanzas y fuerzas posibiliten nuevos sujetos, nuevos mundos. Sin el accionar colectivo no habrá fuerza importante que gane terreno real para el cambio. El gremio contable crítico, por sí solo, sería una isla, un agente marginal que basado en los anhelos se queda sin impacto relevante. De allí que el actuar mancomunado de contadores y sectores sociales sea un imperativo indispensable en el nacimiento de un nuevo mundo.

Hace más de cuatro décadas, Jack Araujo (1976) hacía una invitación importante a unir fuerzas con diferentes sectores sociales contra el imperialismo *yankee*, mencionando que no es suficiente con la lucha meramente gremial:

cualquiera que sea la magnitud de esa fuerza, somos conscientes de un hecho muy concreto: que no es una fuerza suficiente para vencer al enemigo y, por lo tanto, es necesario recurrir a fuerzas por fuera de nuestra profesión. En el análisis de las fuerzas externas observamos que no somos únicamente los contadores públicos quienes en nuestro país estamos librando luchas contra el imperialismo norteamericano, sino que también las libran los estudiantes universitarios y de secundaria, así como los profesores y maestros de escuela, los campesinos y los obreros y muchos otros sectores de la población que tienen contradicción demostrada con el imperialismo; en ese sentido el imperialismo se presenta como un enemigo común de los diferentes sectores populares, es decir, del pueblo colombiano. Y observamos también que para librar victoriosamente esa lucha es necesaria la unificación de todas las fuerzas anti-imperialistas, esto es, la fuerza de los estudiantes, de los profesores, de los campesinos, de los obreros, de los contadores públicos, de los agrónomos y demás sectores populares, que sólo de esta manera podremos expulsar al imperialismo del territorio colombiano. (p. 12).

Hoy, más que nunca, estas palabras cobran vigencia y ya no solo en la lucha contra el imperialismo, que no es una lucha exclusivamente nacional, sino también por esas múltiples formas en las que se reproducen relaciones de poder que subsumen de muchas maneras las naciones, las comunidades, las etnias, los géneros y la naturaleza.

Los retos de hoy en la globalización invitan, además, a unir fuerzas gremiales en diferentes latitudes, pero también al vínculo con sectores subalternos en todo el mundo, en una lucha conjunta que trascienda el espacio de lo local y sea cosmopolita.

Referencias

- Araujo, J. (1976). Contaduría pública: monopolio yanqui en Colombia. Recuperado de <https://colectivoyupana.files.wordpress.com/2014/07/libro-monopolio-yankee-en-colombia.pdf>
- Archel, P. (2007). Teoría e investigación crítica en contabilidad. Un estudio de caso. Madrid: AECA.
- _____. (2014). Contabilidad Social: ¿conformismo o cambio? Manuscrito inédito, Universidad de Antioquia, Medellín.
- Astria, R. (2018). Concentración del capital financiero global. Sin permiso. Recuperado de <http://www.sinpermiso.info/printpdf/textos/concentracion-del-capital-financiero-global>
- Bourdieu, P. (1985). ¿Qué significa hablar? Tres cantos, España: Akal.
- _____. (2001). Las estructuras sociales de la economía. Buenos Aires: Manantial.
- _____. (2008). Homo Academicus. Villa Ballester, Argentina: Siglo XXI Editores.
- _____. (2013). La nobleza de Estado. Avellaneda, Argentina: Siglo XXI Editores.
- Bourdieu, P., Chamboredon, J., & Passeron, J. (2008). El oficio de sociólogo. Presupuestos epistemológicos. México D. F.: Siglo XXI Editores.
- Bourdieu, P., & Wacquant L. (1992). Una invitación a la sociología reflexiva. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). Paradigmas sociológicos y análisis organizacional. Londres: Ed. Heineman.
- Cañibano, L., & Gonzalo, J. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. Recuperado de https://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/articulos/LOS%20PROGRAMAS%20DE%20INVESTIGACION%20EN%20CONTABILIDAD.pdf
- Cardona, J. (2010) La parcelación de la realidad por las ciencias sociales y la necesidad de apertura del saber social y contable. Adversia Universidad de Antioquia, 7, 32-42.
- _____. (2014) La configuración de las ciencias y el imperativo de trascender las formas de conocer en lo social. En-contexto, 2, 215-228.
- Chomsky, N., & Foucault, M. (2006) La naturaleza humana: justicia versus poder. Un debate. Buenos Aires: Katz.

- Chua, W. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez & C. Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 37-75). Medellín: L. Vieco e hijas Ltda.
- Correa, P. (15 de junio de 2012). La pobreza se sirve en una copa de champaña. *El Espectador*. Recuperado de <https://www.elespectador.com/noticias/actualidad/vivir/pobreza-se-sirve-una-copa-de-champana-articulo-353398>
- Dinero. (23 de enero de 2018). El 1% de los más ricos acumulan el 82% de la riqueza mundial en 2017. Recuperado de <http://www.dinero.com/economia/articulo/los-ricos-acumulan-el-82por-ciento-de-riqueza-en-2017-oxfam/254522>
- El Mundo. (19 de agosto de 2014). La Tierra entra en números rojos. Recuperado de <http://www.elmundo.es/ciencia/2014/08/19/53f33629ca47412e6f8b4574.html>
- El Tiempo. (11 de agosto de 2015). Censo del agro confirma fuerte atraso del campo colombiano. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16221076>
- Fals Borda, O. (17 de agosto de 2008). Orlando Fals Borda- Sentipensante [Video]. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=LbJWqetRuMo&feature=youtu.be>
- Feinmann, P. (2011). La Filosofía corta la cabeza de Luis XVI. Recuperado de http://marcelogfernandez.blogspot.com.co/2011/09/filosofia-aqui-y-ahora-i-jose-pablo_13.html
- Galeano, E. (1998). *Patas arriba, la escuela del mundo al revés*. México D. F.: Siglo XXI Editores.
- Galeano, M. E. (2012). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- Gómez, M. (2004) *Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas*. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 18, 87-119.
- _____. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Porik An*, 10, 13-37.
- _____. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Innovar*, 19(34), 147-166. Recuperado

- de <https://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/21611/22613>
- Gómez, M., & Ospina, C. (Eds.). (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Medellín: L. Vieco e hijas Ltda.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de contabilidad: Spanish accounting review*, 2(3), 103-132.
- Lizcano, M. (2011). Colombia un país desigual. Recuperado de <http://www.portafolio.co/opinion/colombia-un-pais-desigual>
- López, E. (2017). Desigualdad social en Colombia. Recuperado de <https://www.desdeabajo.info/colombia/item/32509-desigualdad-social-en-colombia.html>
- Löwy, M. (2015). Política. En G. Duménil, M. Löwy & E. Renault (eds.), *Leer a Marx* (pp. 17-107). Buenos Aires: Amorrutu.
- Miller, P., & O'Leary, T. (2009). La contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En M. Gómez & C. Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 175-217). Medellín: L. Vieco e hijas Ltda.
- Noticias RCN. (2017). Colombia es uno de los países con mayor desigualdad en el hemisferio, según Banco Mundial. Recuperado de <https://www.noticias-rcn.com/nacional-pais/colombia-uno-los-pais-mayor-desigualdad-el-hemisferio-segun-banco-mundial>
- Oakes, L., Townley, B., & Cooper, D. (2009). La planeación de negocios como pedagogía: Lengua-je y control en un campo institucional cambiante. En M. Gómez & C. Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 175-217). Medellín: L. Vieco e hijas Ltda.
- Ocampo, C. (2017) *La contabilidad pública como tecnología de gubernamentalidad. Un análisis foucaultiano de la gestión del Municipio de Medellín (1990-2015)* (Tesis doctoral). Universidad EAFIT, Medellín. Recuperado de https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/11823/OcampoSalazar_CarmenAlejandra_2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Portafolio. (4 de enero de 2012).

La distribución de la riqueza en el mundo. Recuperado de <http://www.portafolio.co/opinion/redaccion-portafolio/distribucion-riqueza-mundo-111958>

Ronderos, M. (2010). ¿Por qué Colombia no sale del club de los pobres? Recuperado de <http://www.semana.com/nacion/colombia-no-sale-del-club-pobres/136288-3.aspx>

Ryan, B., Scapens R. W., & Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad. Barcelona: Ediciones Deusto.

WWF. (2013). Día del Exceso de la Tierra: Saldo rojo para el resto del 2013. Recuperado de <http://www.wwf.org.mx/?209840/Da-del-Exceso-de-la-Tierra-Saldo-rojo-para-el-resto-del-2013>

Revista Visión Contable

Información Editorial

La *Revista Visión Contable* es una publicación científica, de carácter internacional, que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones y avances de la disciplina contable. Es un espacio para la comunicación del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. La *Revista Visión Contable* publica artículos originales de investigación en alguno de los siguientes temas:

- Teoría, epistemología e historia de la contabilidad
- Contabilidad nacional
- Contabilidad pública
- Contabilidad social y ambiental
- Contabilidad de gestión, costos y productividad
- Regulación contable nacional e internacional
- Contabilidad y economía
- Contabilidad y organizaciones
- Contabilidad, sociedad y cultura
- Ética profesional
- Perspectivas alternativas en contabilidad
- Educación contable
- Otros temas afines a la disciplina y/o profesión contables

La *Revista Visión Contable* fue creada en el año 1991 por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana (Medellín, Colombia). Actualmente, la *Revista* se está construyendo como un espacio editorial de carácter científico e internacional, con miras a ser reconocida en el país y en el ámbito internacional por su apuesta como un escenario para la construcción del pensamiento contable. Paulatinamente la *Revista* ha avanzado en la consolidación de su visibilidad y su reconocimiento. Adicionalmente, hemos emprendido los procesos necesarios para llevar a la *Revista* a la inclusión en Bases de Datos y Directorios.

De antemano, agradecemos a toda la comunidad académica y profesional que participa en la construcción de este proyecto editorial, desde los autores y los evaluadores (cuyo papel es vital para la construcción de cada edición), hasta los lectores (quienes son los que brindan sentido a la acción de comunicar cada una de las propuestas).

Orientaciones para colaboradores

Los autores que estén interesados en someter a consideración sus artículos a la *Revista Visión Contable* podrán hacerlo en cualquier momento del año, y deberán atender las siguientes políticas y condiciones editoriales:

1. Los artículos presentados a la *Revista Visión Contable* deben corresponder a uno de los siguientes tipos:
Tipo 1. Artículo de Resultados de Investigación: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación y cuya estructura obedece al siguiente esquema: introducción, metodología, resultados y discusión/ conclusiones.
Tipo 2. Artículo de reflexión: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, y cuya estructura no está determinada por un esquema de presentación, aunque generalmente se divide en: introducción, subcapítulos, y conclusiones.
Tipo 3. Artículo de Revisión Bibliográfica: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, donde se describen, sistematizan, integran, analizan y/o interpretan las investigaciones existentes en un campo disciplinar, con el fin de dar cuenta de su historia, avances y tendencias. Se caracteriza por presentar una cuidadosa revisión bibliográfica de al menos 50 referencias.
2. El documento enviado debe ser inédito, es decir, no podrá estar publicado en otra revista, libro, o cualquier medio digital o impreso.
3. El documento propuesto no podrá haber sido enviado, de forma simultánea, a otra revista o medio de publicación.
4. El documento propuesto deberá enviarse en tipo de letra Arial de 12 puntos a espacio sencillo.
5. La extensión del documento deberá ser mínimo de 5.000 palabras y máximo de 10.000 palabras, incluyendo conclusiones y bibliografía. Cuando se incluyan tablas y gráficos, es probable que el procesador de texto no realice el conteo de las palabras incluidas en los mismos, en este caso, el artículo no podrá superar las treinta (30) páginas en el tipo de letra e interlineado señalados.
6. Los autores acompañarán sus artículos con un resumen que refleje los puntos más importantes del texto y las palabras clave del documento. El resumen tendrá una extensión máxima de ciento veinte (120) palabras y deberá ser redactado en español y en inglés. Igualmente, se deberá acompañar el resumen de máximo cinco palabras clave, también con su respectiva traducción al idioma inglés. También el título del artículo deberá tener su respectiva traducción en idioma inglés.

7. Deberá indicarse la clasificación JEL del artículo de acuerdo con los códigos asociados a la temática del trabajo. Esto es muy importante, porque facilitará la ubicación del documento en los motores de búsqueda y bases de datos. Para saber cuál o cuáles son los códigos JEL de su artículo visite el siguiente enlace: <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php>
8. Las citas y referencias deben elaborarse usando el modelo APA. Una buena ilustración sobre cómo citar y cómo referenciar se encuentra en el trabajo Manual de citación. Normas APA. Compilado por Ana Lorena Rojas Sabogal y editado por la Universidad Externado de Colombia. El trabajo se encuentra en el siguiente enlace: <https://www.uexternado.edu.co/wp-content/uploads/2017/02/Manual-de-citaci%C3%B3n-APA-v7.pdf>
9. En el momento del envío de su propuesta, los autores deberán diligenciar y adjuntar los formatos exigidos por la Revista Visión Contable, estos son:
 - Datos de los autores y del artículo
 - Declaración de originalidad y licencia de derechos patrimoniales de autor
10. Los trabajos propuestos deberán enviarse únicamente al correo de la Revista: revista.visioncontable@unaula.edu.co o a través del Open Journal System (OJS).

Código de ética

Responsabilidades de la Revista Visión Contable

1. La *Revista Visión Contable* se compromete a recibir el artículo y a realizar los siguientes pasos:
 - 1.1. Verificar a través del software *Turnitin* el índice de coincidencias o similitudes con otras fuentes, así como su correcta citación.
 - 1.2. Verificar que cumpla con los criterios editoriales y de calidad exigidos, este primer paso será evaluado y evidenciado en el *Formato de revisión editorial del artículo*, el cual se enviará al autor dentro de una semana siguiente a la recepción del artículo, indicando si ha aprobado la primera revisión o si debe realizar alguna corrección.
 - 1.3. Una vez que el artículo apruebe todas las condiciones exigidas en el *Formato de revisión editorial del artículo*, pasará a revisión doblemente ciega con tres árbitros especialistas en el tema que aborda el autor; tales árbitros emitirán observaciones y propuestas que serán remitidas al autor; el tiempo estimado de evaluación por parte de los árbitros es de 8 semanas.
 - 1.4. Una vez que el autor reciba y realice las observaciones propuestas por los evaluadores, lo reenviará a la Revista. En un plazo de 2 semanas el equipo editorial de la Revista verificará que se hayan atendido las observaciones y comentarios de los evaluadores. Si el artículo cumple satisfactoriamente con todas las observaciones, comentarios y documentos exigidos, tanto por los evaluadores como por el Comité Editorial, la Revista se compromete a programar la publicación del artículo y a custodiar el proceso de edición.
 - 1.5. La *Revista Visión Contable* asume la responsabilidad de informar debidamente al autor la fase del proceso editorial en que se encuentra el artículo enviado, a través de comunicaciones formales desde el correo electrónico de la Revista o desde su plataforma *Open Journal System* (OJS).
 - 1.6. La publicación de un artículo dependerá exclusivamente de:
 - a. La afinidad del texto con las temáticas de la Revista.
 - b. El cumplimiento estricto de los requisitos establecidos por la Revista para el envío de artículos.
 - c. Los resultados de la evaluación académica realizada por los árbitros.
 - d. La aplicación de las observaciones y cambios requeridos por los árbitros.
2. Las decisiones editoriales de la *Revista* no se verán afectadas por razones de nacionalidad, etnicidad, posición política, académica, económica, social o religiosa de los autores.
3. La *Revista Visión Contable* se compromete a publicar en los tiempos y formas establecidas.
4. La *Revista Visión Contable* se compromete llevar a cabo un proceso de edición y publicación transparente y con entero respeto de los autores, evaluadores y de la comunidad académica.
5. La *Revista Visión Contable* no realizará ningún cobro económico, ni a sus autores ni a sus lectores, puesto que la Revista y la Universidad Autónoma Latinoamericana están dirigidas por políticas que promueven el acceso abierto y libre del conocimiento, respetando, claro está, la integridad de los derechos morales de autor.

Responsabilidades de los autores

1. El autor se compromete a que el artículo enviado a la Revista Visión Contable sea un trabajo inédito, es decir, que no esté publicado en ningún otro medio digital o impreso. Si el documento se encontrara previamente publicado de inmediato será descalificado. Se considerará un trabajo como previamente publicado cuando ocurra cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a. Cuando el texto completo haya sido publicado previamente.
 - b. Cuando fragmentos extensos de materiales previamente publicados formen parte del texto enviado a la Revista y no tenga la referenciación correcta.
 - c. Estos criterios se refieren a publicaciones previas en cualquier medio impreso, digital, o electrónico, y en cualquier idioma.

2. Es responsabilidad del autor evitar cualquier conflicto de interés en la publicación de datos y resultados de sus investigaciones.
3. El autor deberá citar y referenciar claramente cualquier fragmento que sea tomado de la obra de otro autor o de textos del propio autor; esto incluye la referencia de las fuentes de datos, tablas, figuras y documentos.
4. El autor no debe enviar su artículo a cualquier otra publicación mientras esté en proceso de arbitraje en la Revista Visión Contable. Si se detecta esta conducta se suspenderá inmediatamente el proceso de revisión o publicación del texto.
5. El autor acepta y se acoge a las normas, criterios y procedimientos editoriales de la *Revista Visión Contable*.

Responsabilidades de los árbitros

1. Los árbitros tienen la responsabilidad de sugerir si un artículo es publicable o no. Su concepto será consignado en el Formato de evaluación de artículos y también podrán realizar comentarios y sugerencias en el documento original.
2. Los evaluadores siempre deberán proveer las razones suficientes para sustentar su decisión, pero esto es fundamental cuando la sugerencia es la de No Aprobar el artículo, en este caso es muy importante que el árbitro sustente con detalle su concepto evaluativo en cada uno de los aspectos solicitados por la Revista.
3. Los evaluadores deben tener claro que su principal propósito es el de orientar a los autores para la mejora del texto sometido a la Revista, por esto deben evitar el uso de expresiones que descalifiquen el esfuerzo realizado por los autores del artículo.
4. Los evaluadores se comprometen a evaluar de forma objetiva el artículo, de manera que tendrán en cuenta que el texto puede reflejar una posición ontológica, epistemológica o metodológica diferente, y que esto, de suyo, no será un motivo para desaprobación el artículo sometido a evaluación.
5. Los árbitros solo deberán aceptar aquellos textos sobre los que tengan suficiente competencia, experiencia y conocimiento para desarrollar las responsabilidades que se les encomiendan.
6. Los árbitros deberán evitar cualquier conflicto de interés que identifiquen en referencia al texto que les ha sido enviado.
7. Los árbitros se comprometen a enviar su concepto en los plazos señalados por la Revista, los cuales serán consensuados con cada árbitro.

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Directora Editorial
Revista Visión Contable

Συντακτική Γραμματική

La comunicación de la información contable:
de un lenguaje técnico a un lenguaje tecnológico
Laura Ana Marcotrigiano Zoppi
[Venezuela]

Balance de las publicaciones que abordan
el concepto de contabilidad ambiental en
revistas contables colombianas
Diego Fernando Rodríguez Jiménez,
Pamela Carolina Valdés Vásquez
[Colombia]

Representaciones sociales de los habitantes
de Cali sobre la gestión de los residuos
de aparatos eléctricos y electrónicos
José Fabián Ríos Obando, Bernardo Angarita de la Cruz,
Wilson Eduardo Romero Palacios
[Colombia]

La fórmula estimulación/recompensa en el
Derecho Administrativo Ambiental.
Visión desde la administración estratégica por
los sujetos de gestión
Alcides Antúnez Sánchez
[Cuba]

Principios de la contabilidad pura
Pedro Pablo Salazar Carvajal
[Colombia]

Exhortación por una perspectiva crítica de
investigación en contabilidad coherente
Juan David Cardona Henández
[Colombia]