

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

CONTABILIDAD SOCIAL Y SUPUESTOS ONTOLÓGICOS DIVERGENTES

Presentado en el
10° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable
Universidad Nacional de Entre Ríos - Facultad de Ciencias Económicas, 2 de Julio de 2004

María del Carmen Rodríguez de Ramírez

Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- Contadora Pública, F.C.E. – U.B.A.
- Posgrado en Ingeniería de Sistemas – F. de Ingeniería – U.B.A.
- Doctora de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
- Profesora Asociada Regular del grupo de asignaturas Contables F.C.E. – U.B.A.
- Docente Investigadora categorizada 3
- Secretaria Técnica del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. – U.B.A.

CONTABILIDAD SOCIAL Y SUPUESTOS ONTOLÓGICOS DIVERGENTES

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

1. Introducción
2. Para muestra.....
2. Una ontología de sucesos interrelacionados para el abordaje integrador del Desarrollo Sostenible
4. La información contable social y ambiental como herramienta pedagógica
5. Conclusiones
6. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

CONTABILIDAD SOCIAL – DESARROLLO SUSTENTABLE - ONTOLOGÍA DE ACONTECIMIENTOS INTERRELACIONADOS – PENSAMIENTO HOLÍSTICO – PENSAMIENTO ATOMISTICO- SINERGIA – EDUCACIÓN ACUMULATIVA – EDUCACIÓN DIALÓGICA – PARTICIPACIÓN DE PÚBLICOS INTERESADOS

KEY WORDS

SOCIAL ACCOUNTING - SUSTAINABLE DEVELOPMENT – ONTOLOGY OF INTERCONNECTED EVENTS – HOLISTIC THINKING – ATOMISTIC THINKING – SINERGY – BANKING EDUCATION - DIALOGICAL EDUCATION – STAKEHOLDERS´ENGAGEMENT-

RESUMEN

La profusión de trabajos, informes, conferencias y jornadas sobre aspectos relacionados con el segmento social de la contabilidad nos ha llevado a analizar algunas aproximaciones que, en contraposición con los enfoques más difundidos, asumen una postura crítica frente a lo que se está realizando y postulan caminos a seguir menos transitados.

Dentro de estos abordajes, se prioriza la necesidad de examinar los supuestos ontológicos subyacentes en la práctica relacionada con la contabilidad social y se sostiene que, más allá de las diversas herramientas utilizadas, el centro de atención debería estar en los valores y objetivos que, en muchas oportunidades, no son adecuadamente exteriorizados. Se destaca, además, la importante función pedagógica que pueden ejercer los productos contables para crear conciencia en la comunidad de la importancia de las nociones vinculadas con el *desarrollo sostenible*.

ABSTRACT

The proliferation of papers, reports, conferences and symposiums on questions related to the social segment of accounting has led us to analyze some approaches that, in contrast to more widespread views, assume a critical stand towards what is being currently done and propose less visited paths.

Within these approaches, there exist a prioritization of the need to examine the ontological assumptions underlying the practices in social accounting and an emphasis on

values and objectives that are often not adequately disclosed beyond the different tools that can be used. We underline the important pedagogic function that can be performed by accounting products in the creation of conscience in the community about the significance of notions related to *sustainable development*.

1. INTRODUCCIÓN

La gran cantidad de material que últimamente se está produciendo dentro del segmento contable social, de diversa procedencia y con terminología muchas veces más cercana a los efectos propagandísticos que a la discusión fundamentada de los propósitos y procesos, nos ha sugerido un punto de discusión interesante para este Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable.

La profusión de trabajos, informes, conferencias y jornadas sobre el tema nos ha llevado a analizar algunas aproximaciones que, en contraposición con los enfoques más difundidos, asumen una postura crítica frente a lo que se está realizando y postulan caminos a seguir menos transitados.

En concordancia con la idea de discutir enfoques alternativos a la corriente principal del pensamiento contable¹ que se están elaborando dentro de otros centros de estudios, nos animamos a proponer este camino de investigación que consideramos puede ayudarnos a clarificar ciertos aspectos del análisis del segmento contable social cuya relevancia, si bien aparece cada día más evidente en la opinión pública, no se ve reflejada con la misma intensidad en las aulas en que se forman los contadores públicos argentinos y en las diversas jornadas profesionales que atraen a gran número de colegas.

Dentro de esta idea, rescataremos algunos trabajos de investigadores británicos cuya vinculación, si bien puede parecer azarosa para algunos lectores, creemos que está dada por la perspectiva no contemplada en la corriente principal del pensamiento contable y por el enfoque moralizador que proponen para la contabilidad.

Dentro de estos abordajes, se prioriza la necesidad de examinar los supuestos ontológicos subyacentes en la práctica relacionada con la contabilidad social y se sostiene que más allá de las diversas herramientas utilizadas, el centro de atención debería estar en los valores y objetivos que en muchas oportunidades no son adecuadamente exteriorizados. Se destaca, además, la importante función pedagógica que pueden ejercer los productos contables para crear conciencia en la comunidad de la importancia de las nociones vinculadas con el *desarrollo sostenible*.

2. PARA MUESTRA.....

Para ejemplificar la relevancia que los aspectos vinculados a la contabilidad social están teniendo fuera de los ámbitos académicos, señalamos dos acontecimientos recientes que revelan a, nivel local, los movimientos sobre el particular.

El pasado 23 de abril, unas 220 compañías de capitales locales y extranjeros, de toda envergadura y de todo el país se reunieron en el ámbito de la Biblioteca Nacional para proceder a la firma del Pacto Global. Dicho compromiso había sido anticipado en la reunión anual organizada por el Consejo empresario Argentino para el Desarrollo Sostenible (CEADS) en el seminario anual realizado el 27 de noviembre de 2003 y esperábamos ansiosamente su concreción.

El mismo día, en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, la Profesora del Boston College Center for Corporate Citizenship, Celina Pagani-Tousignant², pronunciaba una conferencia que tenía como objetivo establecer un marco de trabajo para desarrollar e

¹ Ver sobre el particular la discusión sobre las diferentes visiones del mundo que sostienen los pensadores de nuestra disciplina y que abordamos en encuentros precedentes (Rodríguez de Ramírez, 1997 y 2003)

² Esta información puede rescatarse en la página del Foro Ecuménico Social: www.foroecumenicosocial.com.ar

implementar una estrategia de integración con la comunidad y proporcionar ideas para establecer un programa de voluntariado empresarial.

El Centro para la Ciudadanía Corporativa (*Center for Corporate Citizenship*), tal como se señala en la introducción al Índice de Compromiso Comunitario (*Community Involvement Index 2003*) en el trabajo preparado por Witter (2003), se ocupa de realizar investigaciones, proporcionar cursos para ejecutivos y asesorar sobre temas relacionados con la ciudadanía corporativa. Se entiende que la misma resulta esencial, desde la perspectiva de los negocios, para que las empresas actúen como activos económicos y sociales para con las comunidades en las que producen impactos, a través de la integración de los intereses sociales con los objetivos básicos de negocios. Entre los objetivos del aprendizaje se postulan: “reconocer el valor agregado al negocio al convertirse en el “vecino ideal”, hacer un perfil de la estrategia para lograrlo y definir las oportunidades y los beneficios”.

**CUADRO I – INDICE DE COMPROMISO COMUNITARIO 2003
LAS DIEZ CUESTIONES SOCIALES MÁS CRÍTICAS IDENTIFICADAS POR LOS
ENCUESTADOS**

1999	2000	2001	2002
1. Educación	1. Educación	1. Educación	1. Educación
2. Desarrollo económico	2. Desarrollo económico	2. Temas ambientales	2. Desarrollo económico
3. Entrenamiento laboral	3. Entrenamiento laboral	3. Entrenamiento laboral	3. Cuidado de Salud
4. Cuidado de Salud	4. Educación Superior	4. Alfabetización	4. Temas ambientales
5. Cuidado de la niñez	5. Cuidado de Salud	5. Homelessness	5. Alfabetización
6. Alfabetización	6. Alfabetización	6. Vivienda	6. Educación Superior
7. Educación Superior	7. Cuidado de la niñez	7. Educación Superior	7. Transporte
8. Transporte	8. Transporte	8. Cuidado de la niñez	8. Vivienda /Entrenamiento laboral
9. Vivienda	9. Temas ambientales	9. Transporte	9. Cuidado de la niñez
10. Racismo	10. Vivienda	10. Desarrollo económico/Racismo	10. Desempleo

Fuente: Witter (2003)

Es preciso destacar que el Índice mencionado ha sido elaborado a partir de encuestas realizadas, desde 1995, a quienes participan de los programas y seminarios del Centro sobre las prácticas de compromiso comunitario de las firmas en las que se desempeñan y a través de las respuestas de los representantes de empresas líderes. La idea es proporcionar una visión resumida de los temas y prácticas tratados lo que permite realizar análisis de tendencias sobre el particular. El informe presenta el resultado de las encuestas completadas en 2002 por los participantes en los seminarios (151 profesionales de una variedad de sectores) y se resume en el Cuadro I en forma comparativa con los años anteriores.

En 2001, el Centro encaró una investigación en colaboración con la consultora de UK ProbusBNW³ que culminó en un Informe sobre los Puntos de Referencia para el Compromiso Comunitario Empresarial Internacional (*Benchmarks for International Corporate Community Involvement*) (Rochlin et al., 2001). Se analizaron las prácticas de 14 empresas cuyas matrices se hallan en USA y Europa con el propósito de:

- Identificar tendencias y buenas prácticas en compromiso comunitario empresario internacional entre empresas líderes en US y Europa
- Hacer posible que las empresas participantes mejoraran sus programas destacando sus fortalezas y debilidades comparativas
- Promover mayor conciencia sobre los desarrollos en este campo y sobre el compromiso y los logros de las empresas participantes.

³ Esta consultora declara en su página institucional (www.probusbnw.com) haber desarrollado el Corporate Community Involvement Index, una herramienta de benchmarking para las empresas líderes de UK . Entre la difusión de información sobre la consultora, se halla la siguiente manifestación:

We're particularly successful in gaining access to leading public figures and opinion formers, as we demonstrated to a client which had previously met difficulties in obtaining access.

Que traducimos:

Somos particularmente exitosos en acceder a figuras públicas líderes y a formadores de opinión, como hemos demostrado a un cliente que previamente había tenido dificultades para obtener acceso.

Los promotores del estudio sostienen que las empresas que operan globalmente, para mantener su reputación y preservar su libertad de operar, deben administrar sus relaciones con las comunidades afectadas por sus operaciones. **No tienen otra alternativa** (esta es la expresión utilizada en el informe) que expandir su visión y enfoque al compromiso con la comunidad y por ello la gerencia debe diseñar estrategias y programas que proporcionen retornos empresarios y satisfagan las demandas de los interesados en el mundo.

Dada la limitación de los recursos se analizan cuáles son las alternativas seguidas por las empresas para coordinar los esfuerzos globales en lo que hace al compromiso con la comunidad en los distintos países en que operan.

Los resultados de la investigación detectaron que los impulsores que motivan a las empresas a desarrollar programas de compromiso comunitario internacional son similares a los que motivan las estrategias domésticas:

- Preservar la "licencia para operar".
- Construir reputación.
- Fomentar valores corporativos y apoyar objetivos de recursos humanos.
- Cumplir con las expectativas tanto de las comunidades anfitrionas, grupos activistas y gobiernos como de los clientes, empleados e inversores.
- Responder a cuestiones sociales críticas tales como educación, pobreza y salud.
- Expandir el acceso a nuevos mercados.

Los enfoques fueron agrupados en cuatro categorías que dependen de la cultura, los valores, la organización y la naturaleza de las operaciones internacionales:

Poder local (*Local empowerment*): las empresas locales diseñan sus propio enfoque con poca visión general o integración (AstraZeneca- Río Tinto)

Extensión de programas (*Program extension*): el país de la matriz "exporta" programas (Capital One – Whirlpool)

Adaptación Estratégica (*Strategic customization*): Se diseñan nuevos programas para empresas globales (global sites) bajo un marco estratégico (Agilent – BT – Ford – BP – Diageo – J&J – Levi's)

Estrategia global integradora (*Integrative global strategy*): Estrategia integrada, alineada que es global y local (IBM – SmithKline Beecham)

De la misma manera que en los ejemplos citados, la perspectiva de negocios y la concentración en la "creación de valor para el accionista" que podría lograrse a través de prácticas que contribuyan al *desarrollo sostenible*, se halla presente en el trabajo desarrollado por The Society of Management Accountants of Canada (2000). Allí se señala que la definición de la comisión Brunktlund del desarrollo sustentable proporciona una base sólida pero tiene aplicación limitada desde una perspectiva corporativa por cuanto "no toma expresamente en cuenta el interés de los interesados primarios (*primary stakeholders*)". Para exteriorizar una definición compatible con la perspectiva de negocios, citan la elaborada por Rio Algom Ltd (una multinacional minera y de distribución de metales):

...la realización de **ventajas competitivas** a través del cumplimiento de las necesidades de nuestros accionistas, empleados, clientes y los residentes de las comunidades locales, al mismo tiempo que se mantiene la integridad del ambiente para futuras generaciones (Noranda Inc. 1995)

Se señala que la referencia a los *primary stakeholders* en la definición envía un mensaje claro de que no se comprometerán sus intereses. Esa empresa, a la vez que manifestó su compromiso con la responsabilidad ambiental no prohibió actividades que pueden causar impactos ambientales limitados aunque inevitables.

Resulta claro que esta visión implica creación de valor para los accionistas, centrados en la creación de ventajas competitivas que, priorizando el interés de los mismos, minimice el impacto negativo sobre el ambiente. Esto que entra en la lógica empresarial precisa definiciones sobre qué considera la sociedad como "impactos inevitables".

También desde la perspectiva del sector financiero, el enfoque de la Inversión según la Línea de Resultados Triple (*Triple Bottom Line Investing*) está prestando más atención al desempeño integrado social, ambiental y financiero en un intento de contribuir a evaluar el riesgo no financiero que agregue valor. No obstante, estos enfoques suelen priorizar los aspectos económicos como justificación final de las mejoras sociales (y ambientales) y, dentro de esta concepción, muchas veces se entiende que las cuestiones sociales y ambientales son obstáculos a superar para lograr objetivos económicos.

3. UNA ONTOLOGÍA DE SUCESOS INTERRELACIONADOS PARA EL ABORDAJE INTEGRADOR DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

Birkin (2000) propone que el desarrollo sostenible sólo puede alcanzarse si se postula como una propiedad necesaria de una ontología de sucesos interrelacionados en lugar de proponer el desarrollo no sostenible como una consecuencia de una ontología de objetos discretos.

En este trabajo el autor sintetiza y contrapone ambos enfoques de la siguiente forma (Birkin, 2000, p. 290-91):

Mainstream accounting describes a business as being built up of discrete, component parts, capital, assets and liabilities. There is no attempt within mainstream accounting to define either a business or its component parts by referring to relations with social and ecological systems. Indeed, there exist arguments that accounting should stand alone and not extend into other disciplines, or should eschew relations internal to an accounting practitioner, such as emotion, in favour of an objective rationalism (Benson, 1982; Solomons, 1991). Hence, the conclusion is that mainstream accounting is based on an ontology of discrete objects.

In contrast, an ontology of interconnected events means that component parts do not exist in isolation but may be known only by referring to what are, essentially, energy flows. Hence, what we may refer to as an "object" is a local pattern or focus within a continuum of movement or energy. There are thus no clear boundaries to be drawn between parts and wholes. Within an ontology of interconnected events, thinking is holistic rather than atomistic and behaviour is organic rather than mechanic (Hayward, 1994, pp. 29-30). There is a new scientific understanding that describes this kind of ontology: "in both contemporary ecology and quantum theory at their respective levels of phenomena the oneness of nature is systemic and (internally) relational...nature is a *structured, differentiated* whole. The multiplicity of particles and living organisms...are systematically integrated and mutually defining" (Callicot, 1986, p.313).

Que traducimos:

La corriente principal de la contabilidad describe un negocio como construido por partes componentes discretas, capital, activos y pasivos. No existe un intento dentro de esta corriente principal de definir un negocio o sus partes componentes refiriéndose a las relaciones con los sistemas sociales y ecológicos. En verdad, existen argumentos acerca de que la contabilidad debería permanecer independiente y no extenderse hacia otras disciplinas, o debería evitar referirse a relaciones internas de los contadores prácticos, tales como la emoción, a favor de un racionalismo objetivo (Benson, 1982; Solomons, 1991). Por lo tanto, la conclusión es que la corriente principal de la contabilidad se basa en una ontología de objetos discretos.

En contraste, una ontología de acontecimientos interrelacionados significa que las partes componentes no existen solas sino que pueden conocerse sólo refiriéndose a lo que son, esencialmente, flujos de energía. Por lo tanto, aquello a lo que podemos aludir como un "objeto" es una configuración particular o foco dentro de un continuo de movimiento o energía. Por ello, no existen límites claros para trazar entre las partes y los todos. Dentro de una ontología de acontecimientos interrelacionados, el

pensamiento es holístico en lugar de atomístico y el comportamiento es orgánico en vez de mecánico (Hayward, 1994, p.29-30). Existe una nueva comprensión científica que describe esta clase de ontología: "tanto en la ecología contemporánea como en la teoría cuántica en sus niveles de fenómenos respectivos, la unicidad de la naturaleza es sistémica y relacional (internamente)...la naturaleza es un todo *estructurado y diferenciado*. La multiplicidad de partículas y organismos vivientes....se hallan sistemáticamente integrados y mutuamente definidos" (Callicot, 1986, p. 313).

Entre los conceptos utilizados en el mundo de los negocios que se basan en esta ontología de sucesos interrelacionados menciona los siguientes: a) "sinergia" en que el todo es mayor que la suma de las partes, b) los aspectos de "estrategia" en administración y contabilidad que buscan describir un negocio en relación con otros y con el contexto, c) la tan publicitada "interdependencia" de los mercados globales que preocupa a políticos y líderes de negocios.

Sostiene que, a pesar de que determinados informes financieros (balance, estado de resultados, presupuestos) podrían entenderse dentro de la ontología de objetos interrelacionados, existe en tales aplicaciones una tendencia a la demarcación de cosas, sucesos y acontecimientos. Opina, por lo tanto, que no tiene sentido intentar "modificar prácticas basadas en la inividualidad (isolation) para capturar algo de la dependencia". Coincidimos con esta postura destacando la necesidad de proponer nuevos tipos de informes en lugar de tratar de "emparchar" los tradicionales estados contables o financieros.

Señala Birkin (2002, p. 292) que el cambio más profundo debe ser epistemológico: en tanto una ontología de objetos discretos proporciona fundamentos para el conocimiento permanente (conocimiento absoluto de objetos concretos y objetivos) una ontología de acontecimientos interrelacionados no puede hacerlo puesto que: a) el número de relaciones que definen un acontecimiento es muy grande y, por lo tanto, nunca se pueden conocer todas; b) el conocimiento personal de las relaciones siempre estará sesgado por nuestra capacidad y c) las relaciones cambian con el tiempo.

Ya hemos visto, dentro del segmento contable financiero, cómo los grandes escándalos financieros de los últimos años han puesto de manifiesto la interrelación de cuestiones éticas, sociales y políticas, más allá alguna modificación que pudiera ser necesaria de las normas contables para la preparación de estados financieros.

Para superar el enfoque limitado a lo particular y aislado dentro de nuestra disciplina, Birkin (2000, p. 302) propone:

What is needed is a holistic concept that captures both the method, relative accuracy and objectivity of science and the scope, judgement and values of art. This concept also needs to be derived from an understanding based on *relationships*.

Que traducimos:

Lo que se necesita es un concepto holístico que capture tanto el método, la relativa exactitud y objetividad de la ciencia como el alcance, el juicio y los valores del arte. Este concepto también necesita ser derivado de una comprensión basada en una ontología de objetos interrelacionados.

Estas consideraciones se apoyan fuertemente en la relevancia del proceso de comunicación dentro de nuestra disciplina y en la posibilidad que una comunicación efectiva, desde una perspectiva integradora que se sustente en valores compartidos, pueda contribuir al *desarrollo sostenible*⁴.

⁴ Esto, que podríamos llamar el propósito moralizador atribuido a la contabilidad, queda exteriorizado en la siguiente reflexión:

In the *conversation* developed in this paper, both science and art are proposed as being necessary ingredients for accounting for *relationships*. Sustainable development requires the integrative and holistic qualities that art possesses such as balance, coherence, inspiration and salience in addition to the information and method of scientific enquiry. People need to be convinced, moved to action and helped to search for appropriate values by accountancy *conversations*. Hence for development to be sustainable, accountants

Rescata avances científicos como la “teoría de los sistemas alejados del equilibrio” como pionera en los conceptos que describen la interdependencia de las organizaciones vivientes y los avances del conocimiento sobre los ecosistemas en lo que se refiere restricción de la capacidad de carga ecológica (entendida como la máxima población de una especie que un hábitat determinado puede soportar indefinidamente). Ello implica una responsabilidad para educar y actuar, conceptos que -desde la perspectiva de otros autores- desarrollaremos en el punto 4.

Birkin sostiene que será necesario considerar algo más que la *eficiencia ecológica* para lograr el desarrollo sostenible: es preciso tomar en cuenta la *eco-justicia* que se vincula con: la equidad intergeneracional, la equidad intrageneracional y la protección de la biosfera, la preservación del capital natural, social y cultural. Dentro de esta perspectiva, la ecojusticia, tal como lo manifiesta Stone ((1995, p. 97-98) citado por Birkin (2000, p. 299)) puede desafiar y hasta llegar a negar la noción del crecimiento económico como la fuerza impulsora dominante y de las mediciones de la salud económica de las naciones, de las organizaciones y de los individuos.

Manifiesta, asimismo, que la distinción principal -más allá de las herramientas que se utilicen para exteriorizar y evaluar aspectos relacionados con el desarrollo sostenible- habrá de estar dada por los valores y objetivos subyacentes. Dentro de estas ideas se incluye también el cuestionamiento a la moneda como único medio dentro de la contabilidad:

Why should the medium of accounting tool use be money? Money is, after all, an abstract concept that can encourage in some individuals the worst kind of habituating commitment that reduces sensitivity in the manner of the idealist or fanatic. Money as a measure of wealth is reductionist and damaging. ...

One alternative to money as the medium of accounting is measures of resources used. This would remove a significant amount of abstraction between accounting representations and actual events and would create more opportunities for meaningful descriptions of *relationships* such as in Life Cycle Assessments (LCA) (Birkin, 2000, p. 301)

Que traducimos:

¿Por qué el medio para exteriorizar contablemente debe ser el dinero? El dinero es, después de todo, un concepto abstracto que puede alentar en algunos individuos el peor tipo de compromisos reduciendo la sensibilidad en el idealista o fanático. El dinero, como medición de la riqueza es reduccionista y peligroso....

Una alternativa a la utilización del dinero como medio de contabilización lo constituyen las mediciones de recursos utilizados. Esto removería una porción significativa de la abstracción entre las representaciones contables y los acontecimientos concretos y crearía más oportunidades para descripciones con sentido de las *relaciones*, tal como ocurre con las Evaluaciones del Ciclo de Vida.

need to use scientific as well as economic information about relationships and to participate in *conversations* in ways that are realistic, creative, sensitive and edifying, i.e. as artists of the best kind. (Birkin, 2000, p. 295)

Que traducimos:

En la *conversación* desarrollada en este trabajo, se propone que tanto la ciencia como el arte son ingredientes para poder dar cuenta de (contabilizar) las relaciones. El desarrollo sustentable requiere de las características integradoras y holísticas que posee el arte, tales como balance, coherencia, inspiración y prominencia además de la información y el método que caracterizan a la investigación científica. La gente necesita ser convencida, movilizada a la acción y ayudada para buscar valores apropiados a través de *conversaciones* contables. Por lo tanto, para que el desarrollo sea sustentable los contadores deben utilizar información científica y económica sobre las relaciones y participar en las *conversaciones* de maneras realistas, creativas, sensibles y edificantes, es decir, como artistas de primera línea.

Al tiempo que propone utilizar este tipo de evaluaciones tanto para monitorear el desempeño, para la evaluación y para la información como para la toma de decisiones, destaca que, a diferencia de las herramientas contables tradicionales, en las nuevas no están rápidamente disponibles los límites y es necesario precisar el alcance. Al hacerlo, inevitablemente aparece la subjetividad y, por ello, es necesario que los usuarios sean conscientes de las decisiones que se tomaron con relación a : 1) los límites y 2) los pesos que se asignaron a los diversos impactos sociales y ecológicos. Esto es importante para la interpretación de resultados producidos por los evaluadores⁵.

Propone Birkin, dentro de la ecología económica, dos herramientas: el Análisis de la Huella Ecológica (Ecological Footprint Analysis) y el esquema de la Cuenta Trébol de Desarrollo Sustentable (Cloverleaf Account of Sustainable Development) y desarrolla esta última mediante la elaboración de una Matriz de Desarrollo Sustentable que constituye el corazón práctico del trébol. De acuerdo con lo señalado precedentemente, se destaca que la obtención de acuerdos sobre los puntos de referencia (benchmarks) resulta un elemento esencial puesto que deben ser aceptables y significativos tanto para las empresas como para los grupos interesados importantes. La participación en su fijación y la exteriorización de cómo se ha producido la misma, se relaciona con algunas consideraciones desarrolladas en la sección siguiente.

Lo discutido en esta sección nos ayuda a analizar críticamente tanto los informes producidos por las empresas como los índices y evaluaciones realizados por instituciones de distinta procedencia. Una concepción ontológica de objetos interrelacionados focaliza la complejidad de los acontecimientos y trata de sacar a la luz los distintos componentes involucrados en la fijación de puntos de referencia: implica exteriorizar acuerdos entre los interesados y, consecuentemente, conflictos que resultan inevitables. Interesante perspectiva para fundamentar nuestro escepticismo en relación con ciertos rankings en los que Argentina resultaba ubicada como una pujante nación cuando determinados indicadores marcaban ascenso aunque no se profundizaban aspectos relativos a la formación de sus recursos humanos, a la preservación de sus recursos naturales y a las posibilidades de desarrollo real – baste referirnos a la crisis energética actual.

4. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL Y AMBIENTAL COMO HERRAMIENTA PEDAGÓGICA

Podría pensarse que la dicotomía planteada por Birkin ha sido superada en los últimos años por las prácticas relativas a la preparación y presentación de informes sociales y ambientales que difieren en amplitud y sofisticación.

En este acápite tomaremos para reflexionar sobre el particular una aproximación interesante al tema que encararon Thomson y Bebbigton (2003). Dichos autores relacionan la doctrina de dos áreas de investigación académica: la de las prácticas pedagógicas y la de la información social y ambiental y analizan la producción y divulgación de información social como un proceso educativo. Definen a los informes contables sociales como artefactos educacionales y enfatizan la participación de los interesados (*stakeholders*) en el proceso que lleva a la estructuración de los mismos.

Los autores utilizan la categorización que el pedagogo Paulo Freire realiza de la pedagogía en enfoques acumulativos y dialógicos entendiéndolos que estos últimos constituyen el sustento de las posibilidades críticas y emancipatorias de la educación. En la misma línea, muchos de los proponentes de la información social y ambiental sostienen las posibilidades que la misma podría tener para propiciar el cambio emancipatorio.

⁵ Como ejemplo plantea la siguiente cuestión, que, a pesar de su obviedad, se olvida o no se exterioriza en muchas circunstancias: "Si el resultado de una evaluación del ciclo de vida de la industria del poder nuclear muestra que el combustible nuclear es ambientalmente amigable cuando esa evaluación ha sido patrocinada por la industria nuclear, ¿esperaríamos un resultado diferente de un LCA elaborado por los "Amigos de la Tierra"?"

Según la postura de Freire, la educación acumulativa (*banking*) se caracteriza como un proceso en que los docentes (en forma consciente o no) asumen que su rol es el de "llenar" a los estudiantes con conocimiento objetivo/correcto que los estudiantes podrán después recuperar de su "banco" de conocimientos para exteriorizar comprensión. Los estudiantes son vistos, en esta concepción, como meros receptáculos pasivos en tanto el rol activo es el del docente poseedor del conocimiento estático y no problemático legitimizado oficialmente que se "deposita" en los alumnos. Contrariamente, la educación dialógica (*dialogical*) se basa en proponer situaciones problemáticas asumiendo la activa participación del estudiante y contiene posibilidades transformadoras resultantes del proceso de enseñanza-aprendizaje.

Es preciso analizar los supuestos ontológicos subyacentes para poder sustentar el rol transformador de la educación y, particularmente en este caso, de la educación contable. Señalan que generalmente se plantean dos concepciones contrapuestas sobre la naturaleza humana: una visión objetiva en la que se considera que la naturaleza y la conducta humana se hallan determinadas por el contexto en el cual los seres humanos viven y una visión subjetiva que considera que el contexto es una creación de la conciencia de los individuos. Sostienen (Thomson & Bebbington, 2003, p. 4) que dichas posiciones extremas que plantean una dicotomía no permiten asumir el rol transformador de la educación. Los autores adhieren a la concepción que sostiene que los seres humanos existen en la intersección entre los mundos objetivo y subjetivo y que la educación es una espada de doble filo: puede crear restricciones mentales que atan al hombre y también puede liberar a los individuos de tales restricciones⁶.

Los autores sostienen que cuando las organizaciones proporcionan rendiciones de cuentas sobre sus actividades están educando a los interesados internos y externos sobre acontecimientos que pueden haber sido previamente desconocidos o incompletamente conocidos por esas "audiencias contables". Ello puede provocar transformaciones tendientes al cambio "emancipatorio" derivado de una conceptualización amplia del *desarrollo sostenible*, dentro de la concepción pedagógica superadora previamente descrita. Esta aproximación puede utilizarse para evaluar los procesos a través de los cuales las organizaciones crean los informes sociales y para analizar la participación que los interesados tienen en ellos.

En el relevamiento que los autores realizaron de los informes presentados por organizaciones de Reino Unido, destacan que los mismos tienden a reflejar una visión objetiva de las interacciones sociales de una organización:

Esta visión objetiva del mundo es también sostenida por quienes analizan el proceso planteándolo como el "caso de negocios"⁷ y por los que creen que la habilidad de producir estos informes educa a los mercados de capitales, a los prestadores y a los reguladores a través de la exteriorización de que la organización tiene una gerencia sólida que es capaz de minimizar los riesgos y controlar el ambiente y los grupos sociales que podrían impactar en sus negocios. Señalan que esto resulta compatible con el enfoque pedagógico acumulativo

⁶ Sostienen que la educación (Thomson y Bebbington, 2003, p. 2-3) no es la mera transferencia de conocimiento de un docente acreditado a un estudiante en la escuela como institución formal sino que se preocupa de "la forma en que la gente comprende el mundo y cómo después eligen comportarse en ese mundo". Consecuentemente, la educación tiene tres roles:

- 1) constitutivo: nos dice qué sabemos acerca del mundo
- 2) opresivo: funciona para mantener los diferenciales de poder existentes
- 3) transformador: nos permite adoptar nuestra propia visión del mundo y cambiarlo como resultado.

Dentro de esta temática rescatan la problemática del curriculum oculto desarrollado por Illich (1971) que sugiere que la sociedad siempre está educando a sus participantes a menudo en formas que no resultan obvias para cualquiera de los miembros del proceso. Este curriculum oculto es muy poderoso aunque no totalmente exitoso pues el control que ejerce nunca es completo, siempre existe la posibilidad de que alguno de los miembros descubra la naturaleza problemática de los supuestos subyacentes sobre sus creencias acerca de la naturaleza del mundo y de las circunstancias en que se encuentran.

⁷ Los autores consideran dentro de este enfoque al "caso de negocios" desarrollado por SustainAbility. El mismo puede consultarse en la página institucional www.sustainability.com. Esta consultora internacional con sede en Londres fue fundada en 1987 y se especializa en estrategia empresarial y desarrollo sostenible. Según la propia definición del organismo se trata de "una organización híbrida, en parte consultora de gestión estratégica, en parte centro de estudio de máximo nivel y en parte un vigoroso grupo de defensa del interés público". Exteriorizan sus fortalezas de la siguiente forma: "Nuestra fuerza se basa en el profundo conocimiento y comprensión de todos los aspectos actuales emergentes de la sostenibilidad y de las percepciones de los interesados, así como en nuestra capacidad de interpretar y comunicar todo esto de una manera adecuada y efectiva". Tal como lo señalamos en la sección 1, también es ésa la aproximación de la Sociedad de Contadores Gerenciales de Canadá (2000) en su trabajo "Accounting for Sustainable Development: A Business Perspective".

Sostienen, además, que este abordaje se halla presente en las certificaciones o declaraciones de confiabilidad (*certification* o *assurance statements*) que acompañan a los informes y que presuponen una visión objetiva y verificable de la realidad.

Como contrapartida, dentro de un enfoque dialógico, los informes serían vistos como una interpretación subjetiva de una "realidad" compleja que ha sido o será negociada entre los preparadores y los usuarios. Es aquí donde rescatan la problemática de la participación de los interesados en el proceso de construcción y evaluación (y por lo tanto, de retroalimentación para las empresas) de los informes contables sociales. Sostienen que, a pesar de que se postula la necesidad de participación activa de los *stakeholders* y que en muchos casos se indica que se ha dado lugar a la misma, casi ningún informe revela, por ejemplo, el número de formularios de respuestas (feedback) o la naturaleza de los comentarios recibidos. Además de precisar la dificultad para obtener dichas respuestas, indican que, dentro de un proceso dialógico, la idea sería educar a los usuarios para que sientan la necesidad de información (más allá del "derecho" a la misma que se postula) de manera de leer y reaccionar ante los informes.

Concluyen que:

While stakeholder engagement has the veneer of a dialogical education process it appears to operate as little more than a more sophisticated banking educational approach whereby the organisation examines stakeholders in order to, consciously or unconsciously better control them.

These concerns have to be placed within the context of an environment where the quality of SERs are suggested to rest (at least in part) on the fact that such reports are produced by organisations who also undertake stakeholder engagement. (Thomson & Bebbington, 2003, p. 20)

Que traducimos:

En tanto la participación y el compromiso de los interesados tiene la apariencia de un proceso de educación dialógico parece operar como poco más que un enfoque educacional acumulativo sofisticado a través del cual la organización examina a los interesados para, consciente o inconscientemente, controlarlos mejor.

Estas preocupaciones deben ubicarse dentro del contexto de un ambiente en el que se sugiere que la calidad de los informes sociales y ambientales descansa –al menos en parte- en el hecho de que tales informes son producidos por organizaciones que también llevan a cabo procesos de participación y compromiso de los interesados.

Indican que, dentro de los enfoques que explícitamente buscan identificar los vacíos en las cuentas formales de las organizaciones sobre sus acciones y proponer perspectivas alternativas a la visión tradicional, se halla el proyecto contable "silencioso y entre las sombras" que se lleva a cabo dentro del Centre for Social and Environmental Accounting Research del Department of Accounting and Finance de la Universidad de Glasgow dirigido por Rob Gray. Esta perspectiva destaca que la búsqueda del *curriculum oculto* (para utilizar la terminología pedagógica) es difícil puesto que presupone conocimiento acerca de lo que falta en los informes y que los individuos externos a las organizaciones deberían tener el suficiente conocimiento como para identificar si algo falta.

La concepción de los informes sociales como artefactos educacionales implica reflexionar sobre las perspectivas pedagógicas sostenidas y, consecuentemente, sobre los supuestos ontológicos subyacentes. Esta es una tarea que muchas veces nos debemos los contadores académicos. Los informes contables constituyen construcciones elaboradas por organizaciones sociales que pueden estar sosteniendo diversos valores más allá de la "objetividad" de las mediciones que se planteen.

5. CONCLUSIONES

Cada día son más las propuestas que aparecen en el segmento social para monitorear y exteriorizar cuestiones vinculadas con el *desarrollo sostenible* que involucran la consideración de las perspectivas económica, social y ambiental.

Parece que, cada vez más, estos temas se están instalando como relevantes en los países considerados desarrollados y las empresas multinacionales están tomando conciencia de que resulta inevitable prestar atención a los mismos para lograr el "permiso para operar" sin el cual desaparecerían. En muchas propuestas se sostiene la necesidad de incluirlos dentro de la estrategia empresarial para que, desde los valores sostenidos por la organización y compartidos con los sectores interesados, puedan viabilizarse líneas de acción conducentes a un tratamiento compatible con la creación de valor para los accionistas (interesados principales).

Compartimos la postura de Birkin (2000) de que una aproximación a un abordaje integrador del desarrollo sostenible ha de basarse en una ontología de sucesos interrelacionados. Dentro de esta concepción se destaca la relevancia que adquiere el proceso de comunicación dentro de nuestra disciplina y la participación de los distintos interesados en la definición de los informes.

Por otra parte, rescatamos la conceptualización de los informes contables sociales como artefactos educacionales (Thomson & Bebbington, 2003). Ellos pueden servir –según cuál sea la concepción pedagógica y los supuestos ontológicos de la misma- para reafirmar visiones institucionales (en el caso de la visión acumulativa) o para permitir superar las deficiencias y lograr objetivos que trasciendan los fijados con priorización de lo económico (en el caso de la visión dialógica) a través de la participación y el compromiso efectivo de todos los interesados. Encontramos aquí una interesante vía de investigación para desentrañar cuál abordaje habrá de tener primacía en el futuro.

6. BIBLIOGRAFÍA

BIRKIN, F. (2000): "The Art of Accounting for Science: A Prerequisite for Sustainable Development?", *Critical Perspectives on Accounting*, N° 11, p. 289-309. Doi: 10.1006/cpac.1999.0367. Available online at <http://www.idealibrary.com>.

GARCÍA CASELLA, C.L. (Director), Rodríguez de Ramirez, M.del C. (Co-directora) (2004): **Modelos Contables con Método Científico**, Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.

GRAY, R. (2003): "Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad", traducción de Rodríguez de Ramirez, M.del C, *Contabilidad y Auditoría*, Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, N° 17, Año 9, junio, p. 143-168.

REBOSSIO, A.(2004): "Firman un pacto social 220 empresas", *La Nación*, Sección 2, p. 4, 24-05-04.

ROCHLIN, S. et al ((2001): "Benchmarks for International Corporate Community Involvement", The Center for Corporate Citizenship at Boston College, disponible en línea www.bc.edu/corporatecitizenship

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (1997): "La metodología en contabilidad: ¿uniformidad o diversidad? En Anales del IIº Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable, FCE Universidad Nacional de Cuyo, 29 y 30 de agosto de 1996, págs. 77 - 95. En publicación *Contabilidad y Auditoría* del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA, Año 3, N° 5, Mayo 1997, págs. 38 - 52.

----- (2003): "Contabilidad y responsabilidad Social: un camino por recorrer", Anales del 9º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, UNLP, La Plata, Buenos Aires, 4 de julio de 2003, s/n, - *Contabilidad y Auditoría*, Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, N° 18, Año 9, diciembre, p. 63-74.

THE SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA (2000): "Accounting for Sustainable Development: A Business Perspective", AICPA, <http://www.aicpa.org>

THOMSON, I. & BEBBINGTON, J. (2003): "Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation", *Critical Perspectives on Accounting*, www.elsevier.com/locate/cpa.

WITTER, K. (2003): "Community Involvement Index 2003", The Center for Corporate Citizenship at Boston College, disponible en línea www.bc.edu/corporatecitizenship