

Sección de Investigaciones Contables

**REVISITANDO LA TEORÍA CONTABLE: DESDE LA
SUSTENTABILIDAD A LA DIMENSIÓN ESPIRITUAL**

MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ de RAMÍREZ

Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- Doctora de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
- Contadora Pública, Facultad de ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
- Posgrado en Ingeniería de Sistemas – Facultad de Ingeniería – Universidad de Buenos Aires
- Docente Autorizada, Facultad de ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
- Profesora Asociada Regular del grupo de asignaturas Contables, Facultad de ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
- Docente Investigadora categorizada 3 , Ministerio de Educación, Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores de las Universidades Nacionales.
- Directora del Centro de Auditoría y Responsabilidad Social, Sección de Investigaciones Contables - Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos cuantitativos para la Gestión - Universidad de Buenos Aires

Publicación presentada el 02/12/2011 - Aprobada el 31/05/2012

**REVISITANDO LA TEORÍA CONTABLE: DESDE LA
SUSTENTABILIDAD A LA DIMENSIÓN ESPIRITUAL**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

- 1. Introducción**
- 2. La corriente principal del pensamiento contable: ¿tímidas readecuaciones?**
- 3. Repensar la Contabilidad**
- 4. La Contabilidad y la construcción de la realidad social**
- 5. La contabilidad y la dimensión espiritual**
- 6. Conclusiones y reflexiones para seguir avanzando**
- 7. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE:

SUSTENTABILIDAD- ACCOUNTABILITY- DIMENSIÓN ESPIRITUAL

KEY WORDS:

SUSTAINABILITY – ACCOUNTABILITY – SPIRITUAL DIMENSION

RESUMEN

Compartimos en este trabajo algunos pasajes del camino que seguimos para enriquecer nuestro abordaje disciplinar de manera de hacer frente a la complejidad que nos presentan los problemas contables, con apertura a otras posibles miradas que nos hacen volver a sobre nuestras propias formulaciones teóricas y prácticas a través de una desestructuración creativa que posibilite la reconstrucción de propuestas desde la especificidad de nuestra disciplina.

Dentro de los intentos de replanteo que analizamos nos interesan los que se orientan a la rejerarquización de la función de la Contabilidad como facilitadora de las relaciones de *accountability* entre las organizaciones de distinto tipo (y quienes dentro de ellas ocupan cargos ejecutivos) y sus variados grupos de interés. En esta línea se están desarrollando también algunos enfoques que consideran la "dimensión espiritual" de la disciplina, con lo que se abre una veta cuya exploración, creemos, merece la pena.

ABSTRACT

In this paper we share some passages of the road we have chosen to enrich our approach in order to address the complexity of accounting problems, looking for other possible insights that make us reconsider our own theoretical and practical formulations, through a creative reshaping that helps us in the reconstruction of proposals from the core concepts of our discipline.

Within the attempts of *reformulation* we analyze, we are particularly interested in those oriented towards the *repositioning* of the accounting function as a means of facilitating *accountability* relations among different types of organizations (and those inside them in executive positions) and their various stakeholders. In this line of thought, some approaches that consider the "spiritual dimension" of the discipline are worth exploring.

1. INTRODUCCIÓN

Nos interesa seguir reflexionando acerca de los abordajes que se vienen sosteniendo en los últimos años en distintas propuestas teóricas contables - y en algunos casos sobre las consecuencias prácticas de las mismas- intentando hacer foco en ciertas cuestiones que, aunque siguen concitando reacciones diversas en nuestra comunidad académica y profesional, parecen estar adquiriendo una relevancia cada vez mayor en la investigación y en la práctica concreta.

Hace tiempo ya que en diversos Encuentros de Investigadores del área contable nacionales e internacionales, al abordar temas epistemológicos, hemos planteado nuestra adhesión a los enfoques que proponen a la sustentabilidad como marco abarcativo para el estudio de la Contabilidad. También hemos venido observando ciertos movimientos dentro de la corriente principal del pensamiento contable que parecen estar confluyendo hacia una aproximación holística en la que las relaciones entre las partes, las sinergias y las interdependencias se consideran como características distintivas de los modelos.

En el nivel micro contable, y dentro de la corriente principal más difundida, esta mirada se encuentra plasmada en lo que ha dado en llamarse "el caso de negocios" para la responsabilidad social empresarial, con un sentido utilitarista que se focaliza en los impactos financieros

directos e indirectos para evaluar las inversiones sociales. Las evidencias que dejan ciertos comportamientos organizacionales - que exteriorizan un doble discurso en lo que se refiere a la consideración de distintos grupos de interés con distinto poder-indican que esas mismas propuestas pueden ser efectuadas con violaciones al marco de la sustentabilidad integral o considerando a ésta como mera "pancarta legitimadora".

Asimismo, se observa que el potencial transformador se diluye en tanto el foco permanece en el nivel de las organizaciones individuales (sean ellas lucrativas o sin fines de lucro) y no se profundizan aspectos vinculados con el análisis de interdependencias, las borrosas fronteras organizacionales, las vinculaciones reticulares de organizaciones del sector privado y del público y, dentro de éste, con niveles de distinto orden (local, provincial o estadual, nacional, supranacional) y, por otro lado, con la vital incidencia de la participación de los seres humanos (aspectos subjetivos y de posicionamientos éticos) y las dinámicas de construcción de grupos sociales.

La experiencia que transitamos en un Proyecto¹ desarrollado en el ámbito del CIARS de la FCE de la UBA de reciente finalización, antecedente valioso para el que actualmente estamos encarando², ha puesto de manifiesto la riqueza que aporta el intercambio con profesionales de distintas áreas y la lectura de trabajos de investigación de enfoques no tradicionales de la Contabilidad y de otras disciplinas tales como la administración y la economía, pero, también, la filosofía y la ética, la sociología, las ciencias políticas y la psicología para la comprensión de

¹ "Aportes de la Contabilidad para mejorar el monitoreo y potenciar el desarrollo de programas de inclusión social. Una perspectiva de integración micro y macro contable" PICT 2005-ANPCyT FONCYT- Código38218- Inicio en junio de 2007 Financiado. UBACyT 2008-2010 E028 Aprobado por Resol CS 573/08. Sin financiación.

² "Contabilidad y responsabilidad (accountability) en la articulación de iniciativas con impactos sociales positivos en el sector privado lucrativo y de las OSC" - Proyecto Trienal Programación Científica UBACyT 2011-2014. Acreditado por Resolución RESOLUCIÓN CS Nº 2657/2011 (Código 20020100101016 - Anexo I)

problemáticas que tienen que ver con la comunicación de información, cuestión que para los contadores –no solo como revisores sino como diseñadores y administradores de sistemas de información contables integrados y “constructores” de modelos para la confección de informes financieros, gerenciales, económicos y sociales a nivel de organizaciones micro, meso y macro tanto privadas como públicas para dar cuenta del manejo de recursos públicos y privados– resulta de fundamental importancia.

Compartimos en este breve trabajo algunos pasajes de este camino que busca enriquecer nuestro abordaje para hacer frente a la complejidad que nos presentan los problemas contables, con apertura a otras posibles miradas que nos hacen volver a sobre nuestras propias formulaciones teóricas y prácticas a través de una desestructuración creativa que posibilite la reconstrucción de propuestas desde la especificidad de nuestra disciplina.

Dentro de estos intentos de replanteo - quizás ahora, con mayor razón debido a la crisis que azota a los mercados desde 2008, que ha puesto en evidencia las transgresiones derivadas de comportamientos individualistas al extremo que han favorecido a unos pocos jugadores fuertes de la ruleta especulativa y han dejado fuera a una parte importante de ciudadanos del primer mundo que creían que tenían el futuro asegurado – nos interesan los que se orientan a la rejerarquización de la función de la Contabilidad como facilitadora de las relaciones de *accountability* entre las organizaciones de distinto tipo (y quienes dentro de ellas ocupan cargos ejecutivos y directivos) y los distintos grupos de interés. En esta línea se están desarrollando también algunos enfoques que consideran la “dimensión espiritual” de la disciplina, con lo que se abre una veta cuya exploración, creemos, merece la pena.

2. LA CORRIENTE PRINCIPAL DEL PENSAMIENTO CONTABLE: ¿TÍMIDAS READECUACIONES?

Hemos venido insistiendo (Rodríguez de Ramírez (2010 a, b y c) - sobre la base del análisis de la evidencia proporcionada por diversos

acontecimientos desestructurantes surgidos en el tradicional mundo de los negocios y en los mercados financieros internacionales – que se percibe en nuestra disciplina un cambio de enfoque -o, por lo menos, la readecuación del tradicional- que reclama una aproximación holística que se haga cargo de la necesidad de repensar alternativas para exteriorizar la complejidad en el marco abarcativo de la sustentabilidad.

Parecen ofrecer cada vez menos resistencia las aproximaciones que se sustentan en el planteo de una ontología de objetos interrelacionados (por oposición a un enfoque atomístico de objetos discretos) en tanto nos ubican en una perspectiva que se orienta a capturar relaciones -a través de distinto tipo de mediciones o indicadores- para construir informes contables de diverso tipo que sirvan de base para que los diversos sujetos que forman parte del dominio de la Contabilidad (emisores, usuarios sofisticados e “ingenuos”, revisores, reguladores) mantengan conversaciones informadas y orienten sus acciones de manera de contribuir al *desarrollo sustentable*³.

El pensamiento complejo propiciado por Morin (1997) se hace presente también en quienes investigan en Contabilidad y, en ese camino, ya forman parte del *mainstream* cuestiones tales como la responsabilidad tributaria, los planteos respecto de las prácticas del *buen gobierno* en las organizaciones, la lucha contra la corrupción y las regulaciones para impedir el lavado de dinero y se avanza en el diseño de nuevos modelos que exterioricen impactos sociales y ambientales además de los financieros y económicos, en el análisis de políticas sociales para la

³Aunque es posible que la corriente crítica no comparta la inclusión de los ejemplos que proponemos en esta sección como modificaciones del enfoque, es indudable que estamos frente a situaciones que superan ampliamente la ontología de objetos discretos. Se advierten cuestiones que antes no se contemplaban y que tienen que ver con los impactos sociales y ambientales y en algunos casos se están considerando interrelaciones con el medio que implican costos sociales a internalizar. Todo esto está produciendo permanentes readecuaciones en lo normativo que tienen que ver con dar respuesta a planteos de distintos sectores que se han visto perjudicados.

inclusión, en la actuación de las organizaciones en el sector de la economía social, en la defensa de los recursos naturales, en la promoción de fuentes alternativas de energía limpia, etc.

La desintegración de información y la abrumadora cantidad de datos que se pueden observar en los informes financieros y económicos de características más o menos tradicionales y en los informes sociales diseñados, y/o preparados, y/o supervisados por contadores, así como la profusión de "casos" aislados con pretensiones de universalidad que suelen caracterizar los trabajos de investigación y los relevamientos preparados y llevados a cabo por sociólogos y/u otros profesionales de áreas vinculadas, contribuyen a generar rechazo y subestimación recíproca si se analizan desde las orillas disciplinares respectivas. Por otra parte, la utilización de gran parte de dichos informes parece concentrarse en investigadores del sector académico y /o en usuarios profesionales con alto grado de sofisticación, no resultando un insumo informativo relevante para muchos de los públicos interesados en el desempeño organizacional y en sus impactos directos e indirectos.

Estas cuestiones generan demandas de cambio que poco a poco se van tratando de resolver aunque dentro de propuestas que siguen sosteniendo el "paradigma de utilidad" aún dentro de los planteos de los informes integrados que aparecerían como lo más avanzado dentro de las propuestas de la contabilidad financiera en un intento por mantener su supremacía (Rodríguez de Ramírez, 2010 d).

3. REPENSAR LA CONTABILIDAD

Zaá Méndez (2010) en su análisis del pasaje del discurso científico de la modernidad⁴ a lo que denomina "una nueva narratividad" en la construcción del pensamiento contable, señala que:

⁴ Resume la situación de la siguiente manera:

El paradigma que ahora se retrae ha modelado un mundo cuya narratividad se compone de ideas y valores que configuran un sistema

“Pensar la contabilidad conduce a la concepción de nuevas variables o categorías ontológicas, probar nuevos enfoques paradigmáticos, ensayar métodos de reflexión científica desde una perspectiva cualitativa, interpretar los fenómenos contables con base en nuevos referentes filosóficos; pero fundamentalmente, abandonar el excesivo objetivismo y las prácticas esquematistas y recetarias, para asumir que la realidad contable es tan compleja como los objetos de otras ciencias; y que tal realidad no solo se expresa mediante cuantificaciones, sino también a través de la narratividad científica donde el lenguaje de la contabilidad juega un papel protagónico”.

Quizás, una de las cuestiones que está más arraigada en muchos profesionales contadores se vincula con el mito de la “neutralidad” contable⁵, difícil de desenmascarar si se encara la disciplina como una técnica limitada a la aplicación mecánica de métodos de complejidad creciente, como la corriente principal del pensamiento contable lo viene proponiendo.

Lo señalado deja en claro que entendemos que encarar un abordaje integrador, lejos de desestimar cuestiones relativas al juicio y los valores, nos obliga a incorporarlos en la clarificación de los objetivos que

mecánico formado por conceptos de bloques elementales, el concepto de cuerpo humano como una máquina, el concepto de vida como una lucha competitiva por la existencia, la creencia en un progreso material ilimitado que se alcanza a través del crecimiento tecnológico y económico. Ahora estas suposiciones han entrado en una severa revisión por sus evidentes limitaciones para explicar los fenómenos de hoy. (Zaá Méndez, 2010).

⁵En trabajos anteriores hacíamos referencia al tratamiento que sobre esta cuestión proponía otro autor crítico, Lechman (1999), al destacar la importancia de considerar – para favorecer el desarrollo de un modelo comunitario que implica un proceso de negociación y explicación sobre si la comunidad *quiere* el desarrollo de determinadas actividades y si se le ha prestado atención a sus reclamos - quién posee la información, quién la elabora y para qué se usa.

planteamos y, consecuentemente, en las evaluaciones de resultados e impactos.

Y si de repensar nuestra disciplina se trata, nada mejor que enfrentarnos a otras miradas, salir del *mainstream* y de las aguas tranquilas por las que avanzan las líneas de investigación tradicionales para hacer frente a los desafíos que plantean otras voces. De esas exploraciones, a veces por los caminos tortuosos de propuestas teóricas no convencionales, resultan algunos descubrimientos interesantes: voces que nos resuenan internamente, que por coincidencia o por rechazo nos llevan a replantearnos problemas a los que aún no hemos podido dar respuestas satisfactorias. También ocurre ese “pequeño milagro”, esa interpelación intelectual, cuando intercambiamos ideas con colegas que nos referencian alguna bibliografía provocadora.

Dentro de este último caso se halla el artículo de Hines (1988) que traducimos como *Contabilidad Financiera: al comunicar la realidad, construimos la realidad*⁶. Vale aclarar que lo poco convencional del artículo desestructura a cualquiera que se anime a encarar su lectura, aunque el título interpela a hacerse cargo de la incomodidad aparente. Esta autora australiana⁷ juega con el recurso de preguntas entre un aprendiz y su Maestro⁸ para permitir el descubrimiento que el título

⁶La Dra. María Cristina Wirth - cuya tesis doctoral sobre la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento (Wirth, 2001) es una referencia obligada para los investigadores argentinos-, tuvo la amabilidad de hacérmelo llegar, tras haberlo mencionado durante las charlas que compartimos en el Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables en la Universidad de Antioquia en Medellín en mayo de 2010.

⁷Sobre ella Wikipedia nos informa, además del record de citas de este artículo, que entre 1978 y 1994 fue académica en Contabilidad en la Universidad de Macquarie, que formó parte del movimiento de contabilidad crítica y que dejó la academia tras obtener su PhD para dedicarse a escribir poesía y cuentos para niños, cuestión esta última que esperamos no sea utilizada por algunos escépticos para desestimar su aporte.

anticipa junto con lo que implica esa construcción de la realidad: el poder de quienes como “comunicadores” determinan qué han de comunicar y con ello sientan las bases sobre las cuales la gente piensa y actúa.

4. LA CONTABILIDAD Y LA CONSTRUCCIÓN DE LA REALIDAD SOCIAL

Señala Hines (1988:258) que la corriente principal de la contabilidad financiera se basa en conceptos y supuestos de sentido común que se dan por sentados y no considera el cuestionamiento acerca de cómo la realidad social surge y es mantenida y legitimada; es por ello que oscurece el papel que juega la contabilidad financiera en la creación y en el mantenimiento de la sociedad. Sostiene que la investigación debe romper con esa manera de mirar⁹.

⁸Lo hace al estilo del controvertido antropólogo Carlos Castaneda uno de cuyos pasajes presenta como cita introductoria y que, desde nuestra visión, sigue una suerte de mayéutica socrática en un sentido “ingenuo” a través de la cual ridiculiza aspectos que se hallan subyacentes en la construcción de ciertos conceptos contables.

⁹ Al plantear el objetivo de su artículo en Nota 1 al pie como un “intento de infringir o “parar el mundo” de la investigación de la corriente principal de la contabilidad financiera momentáneamente, aclara que:

En tanto es reconocido en alguna investigación gerencial y en la investigación sobre comportamiento organizacional que las prácticas contables, y la comunicación de la realidad también juegan un papel en la creación, sostenimiento y cambio de la realidad social, esta mirada de la contabilidad no se “ve” en la corriente principal de la investigación contable financiera.

En nota 7 señala:

...este trabajo, al mismo tiempo que enfatiza que la gente va construyendo relaciones sociales y estructura social, también reconoce que las estructuras sociales, como las organizaciones, pre-existen al individuo. Como lo refleja el título de este artículo, la realidad social existe tangiblemente, y las prácticas contables *comunican* esa realidad,

Un planteo muy interesante que surge de dicho análisis tiene que ver con la cuestión de los límites (*boundaries*) conceptuales que impone la contabilidad en la definición de sus elementos dentro de la contabilidad financiera, por ejemplo los relativos a activos y pasivos, con lo que se va configurando el alcance de la organización como construcción social. Así se analiza lo que incluyen (y, por lo tanto, lo que excluyen) los activos/pasivos, es decir en qué punto se hacen tan intangibles /inciertos/inejecutables/no separables ("irreales") que dejan de ser considerados como "parte" de la organización.

Este tema de los límites o fronteras organizacionales propone desafíos muy interesantes para la construcción de la "entidad contable" que tanto la contabilidad financiera (en lo que hace a los grupos económicos) como la social (para trabajar con los impactos sociales y ambientales de las organizaciones) están abordando y que la regulación debe tomar para definir el alcance de los informes.

¿Es posible construir informes sobre "redes" de organizaciones que superan definiciones legales y de grupos económicos sobre la base de acciones u objetivos compartidos? ¿De qué manera ello nos proporcionaría imágenes de comportamientos sociales más amplios y contribuiría a alimentar el diseño de políticas públicas? ¿En qué forma se podrían enriquecer estas políticas si los informes a presentar no fueran asumidos como un mero "cumplimiento" y se entendieran en el marco de la función de *accountability* concebida como una herramienta de empoderamiento de la democracia representativa en tanto proporciona elementos para juzgar la conducta de los depositarios de bienes públicos y privados en lo que hace a los impactos sociales (incluidos los ambientales) que provocan?

pero al hacerlo, tales prácticas desempeñan un papel en la creación, configuración y cambio, es decir, en la *construcción* de la realidad.

Lo señalado plantea la relevancia de volver la discusión hacia la función contable de *accountability* en tanto la misma resulta relevante para aspectos concretos de política y, si la Contabilidad ha de realizar aportes en ese sentido, se impone una reflexión a nivel teórico que, además de analizar “cómo contribuye a la construcción de la realidad” explicita si esa construcción está orientada hacia la sustentabilidad o la ignora, con lo que podría estar operando precisamente en contra de ella.

En Rodríguez de Ramírez (2011) analizábamos este concepto de *accountability* dentro de la corriente principal del pensamiento contable del segmento financiero (Ijiri, 1975; Mattessich, 1995) para pasar luego a enfoques menos difundidos en nuestro medio que van desde las posturas que han sido clasificadas como “reformistas” (Gray, 2003) hasta las que se encarnan en las visiones denominadas “críticas”.

Tras pasar revista a algunas propuestas que avanzan hacia una nueva noción de *accountability* social (Gray, Dillard y Spence, 2008) - desde iniciativas como las de las cuentas silenciosas y en las sombras/alternativas (CSEAR, 2001; Thomson et al, 2010) y la contabilidad para contrarrestar la visión dominante (Gallhofer et al., 2006), abordábamos la consideración del empoderamiento de la democracia representativa que permitiría la función de *accountability* y finalizábamos con un análisis del aporte que sobre el concepto realiza Schedler (2008) desde el campo de la ciencia política.

5. LA CONTABILIDAD Y LA DIMENSIÓN ESPIRITUAL

Dentro del seminario dirigido por el Dr. Carlos Luis García Casella, con el que se concluía la carrera de Contador Público en la FCE de la UBA en 1980 (en ese momento denominado Práctica Profesional Administrativo Contable), primero como alumna en un grupo pequeño de doce cursantes y, a partir de allí, en mis primeros pasos como auxiliar en la docencia universitaria en esa misma asignatura, el abordaje de

cuestiones que tenían que ver con la dimensión espiritual de la disciplina eran temas que surgían para el intercambio con quienes estaban próximos a graduarse. Enfoques religiosos y éticos eran objeto de reflexión y exposición y el planteo de la actuación desde la fundamentación de diversas tradiciones religiosas y espirituales también una manera de mirar hacia el futuro ejercicio profesional.

Para quienes venimos de esa "escuela", esta mirada ligada fundamentalmente a la dimensión ética que está implícita en la práctica - y que una formación humanística¹⁰ no puede dejar de considerar fundamental para el abordaje de los complejos fenómenos que nos plantea la realidad- ha sido la que ha orientado nuestra actividad docente e investigativa en la FCE de la UBA. No obstante, no dejamos de reconocer que tales discusiones no suelen prevalecer en la literatura contable, en muchos casos, desde la corriente principal, centrada únicamente en desarrollos de modelos que parecen ser aplicables en un vacío contextual y sin objetivos trascendentes.

Entre las contribuciones provocadoras de perspectivas no convencionales disciplinares, aparece una que precisamente por provenir de la corriente crítica resulta bastante movilizadora. Se trata de la propuesta de Molisa (2011), incluida en el Volumen 22, Número 5 del mes de julio de *Critical Perspectives on Accounting* dedicado a *La Contabilidad para la Emancipación*. Dicha publicación contiene trabajos críticos que

¹⁰ Quizás por ello, no deja de sorprendernos que se destaque como trascendente (Singer, 2009) la propuesta de la Escuela de Negocios de Harvard (surgida tras las repercusiones mediáticas de los escándalos corporativos de principios del siglo XXI) para que los estudiantes que concluyen sus estudios de Maestría en Administración de Empresas (MAE) se comprometan a ejercer su carrera de una "manera ética", a "esforzarse por crear una prosperidad mundial que sea económica, social y ambientalmente sostenible" y a administrar las empresas "actuando de buena fe, procurando que la toma de decisiones y la conducta no se basen en un interés personal miope que dañe a la empresa y la sociedad a las que sirven."

surgen como respuesta a los planteos de Molisa acerca de su *Reflexión espiritual sobre emancipación y contabilidad*.

Molisa (2011) se propone abordar las interconexiones entre espiritualidad, teoría crítica, economía política y cambio social que resultan centrales para los proyectos de contabilidad crítica y sostiene que la espiritualidad (en lo que se refiere a la transformación espiritual para la emancipación humana), que considera central en el discurso contable, no ha sido objeto de atención por parte de los académicos enrolados en esta corriente. Tomando un autor *new age* como Eckhart Tolle, propone al *amor* como principio rector de lo que debería ser una práctica contable emancipadora.

Sintetiza su crítica de la siguiente forma

I argue that critical and social accountings scholars will need to undertake more explicit engagements with the spiritual dimensions of social change if we are ever to fully realize the emancipatory potential of the critical and social accounting projects. This paper explores some of the implications that spirituality might have for re-thinking how we've approached social change in our critical and social accounting literatures.

One of the major insights that comes out this paper is that emancipatory accounting research and practice may be falling short of not only effectively addressing the social injustices and environmental crises that it is concerned about but also of realizing of the full emancipatory potentialities of accounting practice because it has neglected, in various ways, to make spiritual realization the heart of its practice. These limitations come through, for instance, in (...)how it tends to privilege external transformation over inner change, the way it gives a lot of visibility to past processes and future goals while neglecting the eternal Now, and how "love" – one of the greatest values humanity has come up with – is almost completely absent in its discourse. (Molisa, 2011: 453)

Que traducimos

Sostengo que los académicos de la contabilidad crítica y social deberemos encarar compromisos más explícitos con las dimensiones

espirituales del cambio social si es que pretendemos realizar el potencial emancipatorio de los proyectos de contabilidad crítica y social. Este artículo explora algunas de las implicancias que la espiritualidad podría tener para repensar cómo nos hemos aproximado al cambio social en la doctrina crítica y social contable.

Una de las principales visiones que surge de este trabajo es que es probable que la investigación y la práctica contables no solo no estén encarando de manera efectiva las injusticias sociales y la crisis ambiental que les incumbe sino que no están logrando comprender y realizar todas las potencialidades emancipatorias de la práctica contable debido a que, de diversas formas, han dejado de hacer de la comprensión espiritual el corazón de su práctica. Estas limitaciones aparecen, por ejemplo, en (...) cómo tienden a privilegiar la transformación externa sobre el cambio interno, la manera en que proporcionan mucha visibilidad a procesos pasados y objetivos futuros a la vez que no toman en consideración el Ahora eterno, y la manera en que el "amor" – uno de los grandes valores de la humanidad – está casi completamente ausente en su discurso.

Carter y Crawford (2011), cuyo trabajo aparece en primer lugar tras el de Molisa, desde una perspectiva crítica materialista, destruyen en forma sistemática sus argumentos. A diferencia de los otros autores que rescatan algunas propuestas de Molisa para, a partir de ellas construir nuevos caminos, Carter y Crawford (2011-491) desestiman totalmente el trabajo señalando que la construcción de ideología es un proceso que necesariamente excluye (a diferencia de las propuestas del autor de incluir a todos los actores en juego en tanto puede haber aún en los poderosos reconversión interna que lleve a un cambio externo) y que reconocer esta realidad compleja difícil y contingente es mejor para comenzar a pensar acerca de una *accountability* emancipadora que partir de "nociones falsas de un universal abarcativo"¹¹.

McPhail (2011) destaca la ubicación del aporte de Molisa en el campo que denomina de "indagación contable teológica/religiosa". Marca

¹¹ Para Carter y Spence (2011:490) "volver a las melodías tranquilizantes de la religión no resuelve los antagonismos que existen aquí y ahora".

la relevancia de haber conectado la espiritualidad con la contabilidad señalando un paralelo con el debate que generó, en su momento, la vinculación de la contabilidad con la política que realizaron Puxty, Briloff y Cooper y Tinke. Señala que Molisa resulta más provocativo en tanto en la actualidad se supone que los miembros de la corriente crítica son mayoritariamente “ateos seculares demasiado iluminados para creer en cualquier tipo de supercherías religiosas”. McPhail destaca, no obstante, que este cambio de perspectiva tiene ya una serie de propulsores que no solo han tratado de encontrar en las tradiciones religiosas “insights valiosos para la emancipación humana” como una alternativa al “universo gris” propuesto por el igualitarismo liberal sino también por algunos intentos de reconciliar el Cristianismo con las conclusiones ontológicas y epistemológicas fundamentales de la posmodernidad¹².

Jacobs (2011) rescata – aunque con prevenciones- la propuesta de Molisa de ir más allá de los valores metafísicos, pero propone reemplazar su “ética activa del amor” por una “ética de la compasión”¹³. Considera que esta última se encuentra más ligada a la tradición religiosa que Molisa presenta, es más comprensible para la sociedad moderna y se halla reflejada en los desafíos morales y éticos de pensadores como

¹² Señala McPhail que Molisa no toma en consideración algunos intentos académicos previos dentro de la contabilidad de involucrarse con tradiciones religiosas y espirituales y de relacionar la espiritualidad con la *accountability*. Menciona como ejemplos de este campo de investigación el número especial de 2004 sobre “Perspectivas Teológicas sobre Contabilidad” de la publicación *Accounting Auditing and Accountability* (recomienda ver Davison, 2004; Gallhofer and Haslam, 2004; Jacobs and Walker, 2004; Kreander et al., 2004; McKernan and KosmalaMacLulich, 2004; McPhail et al., 2004; Tinker, 2004) y la subsiguiente sección especial de 2005 sobre la separación entre lo secular y lo sagrado (recomienda ver Berry, 2005; Hardy and Ballis, 2005; Irvine, 2005; Jacobs, 2005; Lehman, 2004; McPhail et al., 2005).

¹³ Señala (Jacobs, 2011): Que la compasión proporciona una base para la praxis emancipadora que interpela a los poderosos a dejar el poder y a ponerse en el lugar de la parte más débil.

Karen Armstrong¹⁴. Es interesante la reflexión de Jacobs en el sentido de oponerse a una posición absoluta acerca de la emancipación¹⁵ y sugerir que sería posible el tipo de práctica emancipadora discutido por Gallhofer y Haslam (2003) en tanto implica que podemos “dudar, desafiar y cuestionar nuestros propios valores y supuestos”.

Son estas autoras, Gallhofer y Haslam (2011) las que toman el artículo de Molisa (2011) para, a partir de él, relacionar las nociones de espiritualidad con el bienestar, la contabilidad para la gobernabilidad (*governance accounting*) y la praxis teórica crítica. Plantean su relevancia como disparador para alertarnos acerca de la necesidad de “cuestionar nuestros objetivos sociales e individuales y la validez de perseguirlos y, así potencialmente, problematizar y redireccionar los sistemas de gobernabilidad (*systems of governance*) existentes, incluyendo la contabilidad”.

Vemos en las preguntas de Gallhofer y Haslam (2011:505) - con las que concluyen su crítica al polémico trabajo de Molisa (2011) con relación a prestar atención también a la dimensión espiritual- un ejemplo de puntos de encuentro con investigaciones que, aunque desde otros contextos, plantean problemas que nos resultan comunes:

¿No resulta claro, en relación con los peligros ecológicos y sociales, pero también con las posibilidades positivas, que sea deseable un cambio en nuestra manera de ver y actuar y, por lo tanto, una mejor manera de

¹⁴Amstrong sostiene que la virtud de la compasión es la Regla de Oro y se encuentra en el centro de todas las religiones; no se trata de “lástima” sino, como lo indica la raíz latina de la palabra de “sentir con el otro”.

¹⁵Toma como fundamentación la postura de Bourdieu en lo que dio en llamar “sociología de la sociología” u “objetivización de la objetivización” al insistir en la importancia de la auto reflexión por parte del investigador que debe desarrollar su investigación siendo consciente de su propia posición y de los valores que ha aprendido a través de la instrucción institucional y social, lo que constituye una vía que puede llevarlo a hacer que el mundo quede encuadrado en sus categorías pre-existentes y en los alcances de su disciplina.

governabilidad (*governance*)? ¿No es que el diseño y la promoción de contabilidades emancipadoras (financieras y más allá de ellas) hacia contextos emancipadores, para mejorar o para hacer progresar estos fenómenos resultan propósitos valiosos que requieren esfuerzo, aun esfuerzo doloroso, hacia su concreción? Con relación a estas preguntas o cuestiones, una dimensión espiritual – una dimensión de inspiración y orientación- puede jugar un rol positivo. (Gallhofer y Haslam, 2011:505, la traducción es nuestra)

6. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES PARA SEGUIR AVANZANDO

Dentro de la corriente principal del pensamiento contable, están teniendo lugar una serie de readecuaciones que buscan dar respuesta a las demandas surgidas en razón de las crisis en el mundo de los negocios y en los mercados financieros internacionales. Ya forman parte del *mainstream* cuestiones tales como la responsabilidad tributaria, los planteos respecto de las prácticas del *buen gobierno* en las organizaciones, la lucha contra la corrupción y las regulaciones para impedir el lavado de dinero y se avanza en el diseño de nuevos modelos que exterioricen impactos sociales y ambientales además de los financieros y económicos, desde propuestas que siguen sosteniendo el “paradigma de utilidad” y, desde la contabilidad financiera, alientan la presentación de información integrada.

Desde la contabilidad social, el “caso de negocios” es propuesto para justificar inversiones sociales (y ambientales) en el marco de la RSE/RSC y de avances en la cadena de suministros, aunque queda todavía mucho camino por andar en lo relativo al análisis de las interdependencias y construcción de redes, de la exploración de las difusas fronteras organizacionales y de las potencialidades para servir a la construcción de políticas públicas inclusivas en un entorno más sustentable.

Un enfoque que nos parece interesante, dentro de algunos intentos de replanteo disciplinar, tiene que ver con la rejerarquización de la función de la Contabilidad como facilitadora de las relaciones de *accountability* entre las organizaciones de distinto tipo (y quienes dentro de ellas ocupan cargos ejecutivos y directivos) y diversos grupos de interés.

Las propuestas teóricas no convencionales – que van desde las reformistas a las críticas- resultan movilizadoras para cuestionar las prácticas y las investigaciones de la corriente principal y aportan elementos que contribuyen a refinar las contribuciones que puede realizar nuestra disciplina.

La consideración de la dimensión espiritual del cambio social – con su fuerte vinculación con la ética- remueve una serie de prejuicios hacia estos temas que suelen sostener investigadores ubicados tanto en la corriente crítica ortodoxa como en la corriente tradicional tecnocrática.

En este apasionante desafío de continuar un proceso de reformulaciones teóricas contables dentro de un enfoque enmarcado en la sostenibilidad que asuma la complejidad e incorpore aportes de distintas disciplinas y vaya integrando perspectivas, abogamos por seguir sosteniendo espacios donde puedan discutirse investigaciones disciplinares en las que la imaginación realice también sus aportes a la necesaria rigurosidad científica.

7. BIBLIOGRAFÍA

BIRKIN, F. (2000): "The Art of Accounting for Science: A Prerequisite for Sustainable Development?", *Critical Perspectives on Accounting*, N° 11, p. 289-309.

CARTER, D. & SPENCE, C. (2011): "The dictatorship of love A response to "A spiritual reflection on emancipation and accounting" by Pala Molisa, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p. 485-491.

CENTRE FOR SOCIAL & ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH (CSEAR) (2001): "Silent and Shadow Accounting Project", página web CSEAR.

COOPER, C. et al. (2005): " A discussion of the political potential of Social Accounting", *Critical perspectives on Accounting*, Volume 16, Issue 7, October 2005, p. 951-974.

COY, D. et al. (2001): "Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports", *Critical Perspectives on Accounting*, N. 12, p. 1-31.

DEY, C., GIBSON, K., GRAY R. & LAING, Y. (2001): "Introduction to silent and shadow accounts", part of the Silent and Shadow Accounting project.

DILLARD, J. & REYNOLDS, M.A. (2011): "Re-stor(y)ing social change", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p. 492-499.

GALLHOFER, S. & HASLAM, J (2011): "Emancipation, the spiritual and accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p. 500-509.

GALLHOFER, S. et al. (2006): "The emancipatory potential of online reporting: The case of counter accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 Iss: 5, pp.681 - 718.

GARCIA CASELLA, C.L. (Director), RODRÍGUEZ de RAMÍREZ, M.del C. (Codirectora) (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**, Buenos Aires, La Ley.

GRAY, R., DILLARD, J. AND SPENCE, C. (2008) "Social Accounting Research As if the World Matters: Postalgia and a new Absurdism", CSEAR Draft 3B Prepared for the IRSPM/EGPA International Workshop on Social Audit, Social Accounting and Accountability, Charles University, Prague, 2008, CSEAR, School of Management, University of St Andrews, St Andrews.

GRAY, R. (2003). "Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad", traducción de RODRÍGUEZ de RAMÍREZ, M.del C., *Contabilidad y Auditoría*,

Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, Nº 17, Año 9, junio, p. 143-168.

JACOBS, K. (2011): "Enlightenment and emancipation: Reflections for critical accounting research", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p. 510-515.

HINES, R. (1988). "Communicating Reality we Construct Reality, Accounting Organizations & Society, Vol.13 Issue 3, p. 251-261.

LECHMAN, G. (1999): "Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing", *Accounting Organizations and Society*, Nº 24, p. 217-241.

MCPHAIL, K. (2011). "A review of the emergence of post-secular critical accounting and a provocation from radical orthodoxy", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p.516-528.

MOLISA, P.(2011):"A spiritual reflection on emancipation and accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 22, Issue 5, July, p. 453-484.

MORIN, E. (2007): **Introducción al pensamiento complejo**, Traducción Marcelo Pakman, Barcelona, Editorial Gedisa, S.A.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (2011): "Revisitando el concepto de *accountability*", 17º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de Salta, Salta, 7, 8 y 9 de julio.

------(2010a). ¿Hacia un cambio de enfoque en la Contabilidad? , Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables, "Tendencias de la Investigación Contable", Universidad de Antioquia, Medellín – Colombia, 27 al 29 de Mayo de 2010.

----- (2010b). "Algunas cuestiones en torno al encuadre epistemológico de la Contabilidad", *Contabilidad y Auditoría*, Publicación de la Sección de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo, Nº 31, Año 16, junio, p. 61-90.

------(2010c). "La Mirada Compleja en Contabilidad y las Demandas de Transparencia en la Evolución de Planes Sociales en la Argentina Actual" ,16º Encuentro Nacional de Investigadores del Área Contable,FCE, Universidad de la Plata, 2 al 3 de diciembre.

------(2010d). "El camino hacia la *información integrada*: los pasos recientes", *Teuken-Bidikay*, Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad, Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid- Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, N.1 2010, diciembre, p. 73-95.

----- (2007). "Contabilidad y Responsabilidad Social: desafíos y oportunidades para la profesión contable", *Contabilidad y Auditoría*, Publicación de la Sección de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo, N° 26, Año 13, diciembre, p. 177-219.

----- (2005). "La ética en los negocios: una zona difusa con implicancias sociales profundas", *Anales de la XXI Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 28, 29 y 30 de septiembre de 2005, Tomo I, p. 151-164.

----- (2005). "Contabilidad Social y supuestos ontológicos divergentes", *Contabilidad y Auditoría*, Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, N° 21, Año 11, junio, p. 13-28.

------(2002). *La Contabilidad en crisis. Planteos para su superación. El desarrollo de nuevos modelos*, Tesis doctoral, FCE-UBA.

SCHEDLER, A. (2008): **¿Qué es la rendición de cuentas?**, *Cuadernos de Transparencia N. 3* del Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI), México

SINGER, P. (2009): "El interés de todos. Los últimos egresados de Administración de Harvard juran por la ética", traducción artículo de Profesor de Bioética de la Universidad de Princeton, en Debate: Con letra clara, *Clarín* 21-06-09, <http://www.clarin.com/diario/2009/06/21/opinion/o-01943222.htm>

WIRTH, C. (2001). **Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento**, Buenos Aires, La Ley.

ZAÁ MÉNDEZ, J. R. (2010). "Del discurso científico de la modernidad a una nueva narratividad en la construcción del conocimiento contable", Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables, "Tendencias de la Investigación Contable", Universidad de Antioquia, Medellín – Colombia, 27 al 29 de Mayo.

