

Sección de Investigaciones Contables

**ALGUNAS CUESTIONES EN TORNO AL ENCUADRE
EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD**

Trabajo basado en el presentado en el 15º Encuentro Nacional de Investigadores
Universitarios del Área Contable, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional Misiones, Posadas, 2 y 3 de julio de 2009

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- Doctora de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
- Contadora Pública, F.C.E. – U.B.A.
- Posgrado en Ingeniería de Sistemas – F. de Ingeniería – U.B.A.
- Docente Autorizada, F.C.E. – U.B.A.
- Profesora Asociada Regular del grupo de asignaturas Contables
F.C.E. – U.B.A.
- 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, IIACMCG, F.C.E. – U.B.A.

**ALGUNAS CUESTIONES EN TORNO AL ENCUADRE
EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

1. **Introducción**
2. **¿Hacia un cambio de enfoque?**
3. **Para muestra ...**
4. **¿Avanzando hacia atrás?**
5. **Para reflexionar**
6. **Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

**RESPONSABILIDAD SOCIAL – SUSTENTABILIDAD –
ENFOQUES CONTABLES – RESPONDHABIIDAD - TRANSPARENCIA**

KEY WORDS

**SOCIAL RESPONSIBILITY- SUSTAINABILITY –
ACCOUNTING APPROACHES – ACCOUNTABILITY -
TRANSPARENCY**

Resumen

En este trabajo realizamos algunas reflexiones sobre el cambio de enfoque -o, por lo menos, la readecuación del tradicional- que parece estar teniendo lugar en nuestra disciplina y señalamos algunos casos que, entendemos, están poniendo en evidencia la importancia de una aproximación holística que se haga cargo de la necesidad de repensar alternativas para exteriorizar la complejidad en el marco abarcativo de la sustentabilidad.

Abstract

In this paper we discuss the change of approach – or at least, the adaptation of the traditional approach- that seems to be taking place in our discipline, and point out some examples that we think reveal the importance of a holistic perspective that assumes the need to rethink alternatives in order to reveal complexity within the comprehensive framework of sustainability.

1. Introducción

En Encuentros de Investigadores del área contable nacionales e internacionales, al abordar temas epistemológicos, hemos reflexionado acerca de los enfoques que proponen a la sustentabilidad como marco abarcativo para el estudio de la Contabilidad, postura que compartimos y propiciamos.

Los planteos más avanzados de la corriente principal del pensamiento contable que también sostienen ese abordaje, lo hacen sobre la base de una aproximación holística en la que las relaciones entre las partes, las sinergias y las interdependencias se consideran como características distintivas de los modelos. Ello permite un abordaje en donde las organizaciones son analizadas desde una perspectiva integradora que confluye en una mirada que considera sus interrelaciones con diferentes actores económicos y sociales y atiende tanto a las

influencias del contexto como a los impactos económico-financieros, sociales y ambientales que sobre él se van produciendo.

Advertimos que, en los últimos años, se está generando un cambio dentro de la corriente principal de la Contabilidad que modifica lo sostenido por Birkin (2000:290-291) en relación a que dentro de ella no hay un intento de definir un negocio considerando las relaciones con los sistemas sociales y ecológicos, que se concibe a las organizaciones como compuestas por elementos discretos (activos, pasivos, capital) y que se postula la independencia de la contabilidad de otras disciplinas para favorecer un "racionalismo objetivo" y evitar referirse a cuestiones que tienen que ver, por ejemplo, con la "emoción" de los contadores prácticos.

Coincidimos sí con el citado autor en que no es posible intentar "modificar prácticas basadas en la individualidad (*isolation*) para capturar algo de la dependencia". Así, como lo manifestamos en otras oportunidades, siguiendo la postura que García Casella defiende desde hace más de veinticinco años, en lugar de "emparchar" los tradicionales estados financieros, tratando de introducir en ellos elementos que no encuadran en sus supuestos, entendemos que debe trabajarse sobre nuevos tipos de informes. En nuestra opinión, ello solo puede hacerse desde una ontología de objetos interrelacionados para capturar relaciones a través de distinto tipo de mediciones o indicadores.

Si bien podría pensarse que la dicotomía de enfoques 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, la discusión sobre los fundamentos es más profunda que los análisis que habitualmente se realizan, por ejemplo, de las Memorias de Sostenibilidad o Balances Sociales y Ambientales. En muchos casos, la desintegración de información y la abrumadora cantidad de datos contribuye a una postura que no deja de privilegiar la eficiencia económica y marginaliza los impactos sociales y ambientales que son presentados en forma aislada y sin las relaciones necesarias para su adecuada interpretación.

Entendemos que resulta preciso profundizar el análisis de interdependencias, superando los estreñimientos tradicionales que

produce el foco restringido en las unidades microeconómicas (sean ellas lucrativas o sin fines de lucro) y aceptar la complejidad que implica el abordaje de las borrosas fronteras organizacionales.

Nuestra intención en esta ponencia es realizar algunas reflexiones sobre el cambio de enfoque -o, por lo menos, la readecuación del tradicional- que parece estar teniendo lugar en nuestra disciplina y señalar algunos casos que, entendemos, están poniendo en evidencia la importancia de una aproximación holística que se haga cargo de la necesidad de repensar alternativas para exteriorizar la complejidad en el marco abarcativo de la sustentabilidad.

2. ¿Hacia un cambio de enfoque?

Lo señalado implica un cambio epistemológico pues, como bien señala Birkin (2000:292), 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.

Las dificultades que se plantean para capturar estas relaciones cambiantes, necesitan una aproximación que, a decir de Birkin, nos ayude a estructurar "*conversaciones*¹ contables" que movilicen a la acción

¹ El autor adopta la teoría del conocimiento propuesta por Rorty (1993 citado por Birkin, 2000:294) según la cual si concebimos al conocimiento, no como teniendo una esencia que ha de ser descrita por científicos o filósofos, sino como un derecho de creer, entonces estamos en el camino de ver a la *conversación* como el contexto último en donde debe ser entendido el conocimiento. El conocimiento (o las relaciones) debe ser establecido en nuestras conversaciones. Para Rorty, el fin de toda investigación debería ser "hacernos más felices permitiéndonos afrontar con más éxito el entorno físico y la convivencia".

tendiente al desarrollo sustentable, lo cual claramente se aleja de los planteos que proponen prescindir de los fines. Así:

(...) 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 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: 295)

Que traducimos:

(...) 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.

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

Lechman (1999:233), a nivel ontológico, ha analizado las relaciones de responsabilidad entre la sociedad civil y el estado y ha propuesto que un "modelo de responsabilidad debe proporcionar información de alta calidad para permitir a la comunidad tomar mejores decisiones, y que ello implica un intercambio entre todos los niveles de la sociedad como parte de un modelo comunitario".

Entiende que:

Modern environmental accounting and auditing have been developed in conjunction with the spirit of free-market individualism, without any state direction and seemingly with little community discussion. It seems that the community's environmental and social relationships are deferred to corporations, all competing in a deregulated and increasingly transnational market place. (Lechman, 1999, p. 234)

Que traducimos:

La contabilidad y auditoría ambientales modernas se han desarrollado junto con el espíritu individualista del libre mercado, sin ninguna dirección por parte del estado y aparentemente con poca discusión comunitaria. Parece que las relaciones ambientales y sociales de la comunidad se difieren a las corporaciones, las que se hallan compitiendo en un mercado desregulado y crecientemente transnacional. (Lechman, 1999, p. 234)

Dentro de esta perspectiva crítica, sostiene que el modelo comunitario implica un proceso de negociación y explicación sobre si la comunidad *quiere* el desarrollo de determinadas actividades (como podría ser la minería) y si se le ha prestado atención a sus reclamos y pone el acento en cuestiones tales como quién posee la información, quién la elabora y para qué se usa. Propone que la Contabilidad Social se constituya en un espacio en donde el estado proporcione la infraestructura para el debate público y la discusión sobre el impacto de la humanidad sobre la naturaleza².

² Sostiene al respecto:

En lo que se refiere a la auditoría, Lechman fija posición al señalar que al desarrollar un modelo de responsabilidad, la "información" se utiliza para evaluar (auditar) los impactos corporativos sobre la naturaleza. Hace referencia a Power (1997) que esquematizó dos caminos diferentes para ello: a) el rol tradicional de la auditoría ambiental, a través de las agencias de protección ambiental para evaluar los impactos de las corporaciones y b) el papel del contador como un profesional capaz de verificar que el sistema ambiental funcione, lo que implica una perspectiva administrativa-liberal en la que la función de la auditoría externa es, a decir de Power (p. 141), un "proceso de control del control". Comenta que Power examina la expansión de los servicios de auditoría y de los contadores que se

Social and environmental accounting could be constructed in conjunction with a state that monitors, regulates and improves the quality of information in the public realm. The question becomes, therefore, not one of more regulation but one concerning the "authenticity" of information –which includes among other things financial and non-financial data. The criterion of authenticity, moreover, links with the development of accountability relationships which can enable accounting to provide not only decision-useful information, but also information that critically appraises corporate activities (Francis, 1991; Schweiker, 1993). Interestingly, this task is being undertaken by ecological economists, who calculate the ecological footprint of human activities. This process involves calculating each person's (or company's) total net use of natural resources (see Wackernagel & Rees, 1996) (Lechman, 1999: 235)

Que traducimos:

La contabilidad social y ambiental podría construirse en conjunto con un estado que controle, regule y mejore la calidad de la información en el ámbito público. El punto es, entonces, no de más regulación sino sobre la "autenticidad" de la información – lo que incluye entre otras cosas datos financieros y no financieros. El criterio de autenticidad, más aún, se vincula con el desarrollo de relaciones de responsabilidad que pueden permitir a la contabilidad proporcionar no solo información útil para la toma de decisiones sino también información que evalúe críticamente las actividades corporativas (Francis, 1991; Schweiker, 1993). Curiosamente, esta tarea está siendo desarrollada por economistas ecológicos, que calculan la huella ecológica de las actividades humanas. Este proceso implica el cálculo del el uso neto total de los recursos naturales de cada persona (o empresa) (ver Wackernagel & Rees, 1996) (Lechman, 1999:235).

presentan como “expertos en el campo de sistemas de control gerencial, costos ambientales y contingencias ambientales” y expresa su opinión en el sentido que ese giro no desarrolla las implicancias de responsabilidad que seguirían de la participación política, la auto-regulación y la interpretación. Es por ello que propone un tercer camino a través de un marco comunitario para crear un “perfil comunitario” que funcione como un espacio en el que la comunidad considere cómo se han de utilizar los recursos como parte de las direcciones disponibles para mejorar la calidad de vida de la comunidad. Entiende que no es probable que esta vía se siga dentro de los actuales abordajes de las EMAS³.

Birkin 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. Sostiene que será necesario considerar algo más que la *eficiencia ecológica* para lograr el desarrollo sustentable: es preciso tomar en cuenta la *eco-justicia* que se vincula con la equidad intergeneracional, la equidad intrageneracional y la

³ La Federación Internacional de Contadores (IFAC) emitió en agosto de 2005 un Documento con lineamientos sobre Contabilidad de Gestión Ambiental (International Guidance Document on Environmental Management Accounting (EMA)) En oportunidad del período de consulta del borrador, habíamos manifestado que en el mismo se hace mención a la “contabilidad del flujo de materiales” (que comprende también energía y agua) para referirse al seguimiento en términos físicos de la obtención, recepción, almacenamiento, distribución interna y utilización de materiales, envío de productos así como el seguimiento, reciclado, tratamiento y disposición de desperdicios en términos físicos y monetarios. En la referencia a las exteriorizaciones de dicho seguimiento en unidades físicas, se basan en ecuaciones de suma cero, con denominaciones tales como balance de materiales, balance de entrada-salida, balance de masa o eco-balance puesto que lo que se pretende es exteriorizar a nivel de igualdad los movimientos de entrada y salida para lo cual resulta una parte sustancial la consideración de los desperdicios y emisiones. No se contemplan, por lo tanto y en función de la restricción de alcance planteada, externalidades positivas o negativas (suma no cero) que resultan sí parte del dominio de la Contabilidad Microsocial

protección de la biosfera, la preservación del capital natural, social y cultural.

Dentro de esta perspectiva, la ecojusticia, tal como lo manifiesta Stone ((1995:97-98) citado por Birkin (2000:299)), 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.

Estas manifestaciones, que probablemente fueran señaladas como heréticas o subversivas hace una década, cuentan en la actualidad con propulsores a través de actores sociales y políticos de países cuyo desempeño parece haber negado sistemáticamente en los hechos la noción de sustentabilidad.

El filósofo argentino Santiago Kovadloff (2009) nos insta a preguntarnos acerca de dónde encuentra sustento humanista y democrático el concepto de desarrollo en juego que propugnan los medios cuando se focalizan solo indicadores de desarrollo macroeconómico y tecnológico de países como China, India y el vecino Brasil⁴ y se ignoran o

⁴ Se refiere al drama que vive la educación primaria en el Brasil. Y así lo expresa:

El pasado 27 de septiembre [de 2008], *O Estado de São Paulo* divulgó un estudio explosivo sobre las penosas condiciones en que todavía se encuentra ese campo fundamental en la vida de ese país que aspira a figurar entre las naciones mejor desarrolladas.

Hay en el Brasil 2,4 millones de niños analfabetos en el segmento de los 7 a los 14 años. Y, lo que es aún más patético, el 87,2% de ese total -2,1 millones de niños- concurre, se lo crea o no, a la escuela. Más de la mitad de esos analfabetos tiene 14 años y está en la escuela primaria. Por lo demás, este cuadro desolador nutre su inoperancia en "maestros sin capacitación, condiciones deplorables de trabajo, pobreza familiar y deficitario interés de los padres, ellos mismos analfabetos o poco más que eso." Hay que añadir, según los datos recogidos por *O Estado de São Paulo*, que en la enseñanza media "la deserción es del orden de los 5 millones de alumnos por año, lo que refuerza el nexo entre educación de bajísima calidad y la escasez de mano de obra calificada. En 2007, el

minimizan cifras relativas al "tendal de analfabetos y marginados que su puesta en práctica siembra en su marcha febril hacia el futuro".

Aunque desde una posición más moderada, Sachs (2009), Director del *Earth Institute* de la Universidad de Columbia, hace referencia al nacimiento de un nuevo modelo de capitalismo para el siglo XXI, como consecuencia de la oportunidad que se estaría abriendo frente a la crisis financiera y económica. En ese sentido, señalaba la posibilidad del presidente Obama de lanzar "una nueva era de desarrollo sostenible", lo que interpreta será posible a través de la "reorientación de la economía del consumo privado hacia las inversiones públicas dirigidas a los grandes desafíos de la energía, el clima, la producción de alimentos, el agua y la biodiversidad". Resalta el fuerte compromiso con la cuestión del cambio climático y el asesoramiento de expertos en el tema y en las tecnologías de última generación y la promesa de apoyo estatal para que las empresas inviertan en investigación y desarrollo y en tecnologías limpias que propicien la utilización de fuentes de energía sostenibles. Para este autor, este nuevo modelo de capitalismo para el siglo XXI, se encuentra "comprometido con el doble objetivo del desarrollo económico y la sostenibilidad y organizado para orientar las tecnologías hacia la consecución de estas dos metas."

Barack Obama (2008), que también ha reconocido la dimensión ética de la crisis financiera y económica, retoma algunas cuestiones centrales al desarrollo sostenible (aunque desde una perspectiva pragmática ligada a la eficiencia económica) y señala que:

30% de los brasileños de 15 años en adelante eran analfabetos funcionales o analfabetos totales. Treinta millones de personas en el primer caso, 14 millones en el segundo."

Ciertamente, el panorama descrito acusa las contradicciones desgarradoras que afectan la real modernización del Brasil y, de más está decirlo, de naciones con problemas similares como la Argentina, que tan lejos se encuentran incluso de los éxitos parciales alcanzados por nuestro gran vecino. (Kovadloff, 2009)

...La clave consiste en hacer que lo nuevo sea rentable, genere trabajo, y que sea lo suficientemente atractivo para que cada vez más personas acepten lo nuevo y dejen atrás lo viejo. Ahí es donde el gobierno puede actuar. Si implementamos un sistema *cap-and-trade*⁵ (un sistema de incentivos económicos para controlar emisiones de gases contaminantes) para las emanaciones de carbono, dicho sistema va a generar miles de millones de dólares. Ahora bien, esa medida va a implicar tarifas de electricidad más elevadas para los consumidores, así que una gran parte de ese dinero tiene que volver en forma de reembolsos para que no se vean tan afectados. Ese es el primer punto.

El punto número dos es invertir 15 mil millones de dólares al año en fuentes de energía alternativa. Queremos alentar a que las actuales empresas de servicios y energía inviertan en energía solar, eólica y biodisel (...) si pensás imponer esta política por la fuerza, sin tener en cuenta los intereses económicos –no sólo los de los grandes participantes, sino también los de aquéllos cuyos empleos están en juego o de los que tienen que preocuparse por el pago de la factura de la luz-, la gente se va a oponer.

⁵ Nota nuestra: el término ha pasado a utilizarse sin traducción aunque puede asignársele como más apropiada la de: "Sistema de fijación de límites máximos e intercambio de los derechos de emisión". La idea que lo sostiene deriva del reconocimiento de que los costos sociales derivados de las emisiones de gases contaminantes no están internalizados en los costos de las empresas que los emiten. Aunque muchos economistas se muestran favorables a este sistema en tanto permite el juego de las fuerzas de mercado para solucionar los problemas ambientales en forma eficiente, es preciso señalar que se ha puntualizado que si bien resulta adecuado para las emisiones que tienen impacto global pero poco o ningún impacto local (como ocurre con las emisiones de CO₂ que no tienen efecto directo sobre los habitantes de las comunidades cercanas pero adquieren relevancia considerados desde la perspectiva del impacto global) no ocurre lo mismo con las que inciden directamente en las poblaciones cercanas, como ocurre con el dióxido de sulfuro y el mercurio. En estos casos es importante considerar el impacto en los ecosistemas locales que pueden ser seriamente dañados aún cuando las empresas se estén encuadrando dentro de los límites que les permitiría el sistema de *cap and trade*. Ver al respecto <http://www.grinningplanet.com/2004/02-12/cap-and-trade-pollution-credits-eco.htm>.

Aunque es posible que la corriente crítica catalogue estas expresiones dentro del enfoque de una ontología de objetos discretos, es indudable que se advierten también cuestiones que antes no se contemplaban y que tienen que ver con los impactos sociales y ambientales. Aún cuando pudiera aducirse que el sistema está sujeto al *lobbying* que pudieran hacer las empresas para establecer determinados límites de emisión, se están contemplando interrelaciones con el medio que implican costos sociales a internalizar. El cambio de enfoque tiene que ver con hacernos cargo de la complejidad, de manera que la Contabilidad pueda “dar cuenta de” las relaciones inherentes al manejo de los recursos y sus impactos financieros, económicos, sociales y ambientales.

3. Para muestra....

Convencidos de que es necesario encarar un abordaje integrador que, lejos de desestimar cuestiones relativas al juicio y los valores, las incorpore en las evaluaciones, es que analizamos algunos acontecimientos recientes que parecen estar señalando la necesidad de avanzar en ese sentido.

Podríamos decir, mirando la historia del incipiente siglo XXI, que primero fue...la petrolera *Enron*..., aunque muy seguidamente estalló *WorldCom*⁶. Pero lo que parecía señalar la caída del icono del modelo normativo financiero estadounidense basado en reglas detalladas, pero al mismo tiempo manipulables, fue posteriormente escoltado por la explosión de la holandesa *Royal Ahold* (tercera minorista mundial de alimentos, tras

⁶ Esto para mencionar los más sonados casos que terminaron con la debacle. Lo ocurrido en Xerox, que algunos han bautizado como “proyecto Mozart” por su brillantez creativa, es digno de un análisis similar en lo que hace a la aplicación incorrecta de los pronunciamientos sobre arrendamientos financieros y sobre el reconocimiento de los ingresos que llevó a la empresa a tener que reformular sus estados financieros de 1997 a 2000.

Wall-Mart y Carrefour) y de la italiana *Parmalat*⁷ (de productos lácteos). Ello puso de manifiesto que no se trataba de un fenómeno circunscripto a un país o a un modelo de regulación contable particular.

En todos estos casos, el común denominador parece haber sido el manejo flexible de normas contables para exteriorizar una situación financiera capaz de seguir atrayendo inversiones (con énfasis, por tanto, en los mecanismos que permiten la *off-balance sheet financing*) y un modelo de desempeño que se sostiene en parámetros de crecimiento diferenciales, centrado en el corto plazo, que permite el cálculo de abultadas retribuciones a los ejecutivos (basadas en el rendimiento) muchas veces a través de mecanismos que tampoco resultan claramente explicitados para los inversores no sofisticados como las retribuciones basadas en acciones.

Estas "irregularidades" contables, que en el mejor de los casos pasaron "inadvertidas" para los auditores y para los inversores institucionales, se hallaban inscritas en compañías en las que el denominado *gobierno corporativo* funcionaba discrecionalmente manejado por ejecutivos máximos generales (CEOs) y de finanzas (CFOs) que concentraban fuertes dosis de poder (en algunos casos casi absoluto). Si algo puede también tomarse como lección de lo ocurrido, es que este tipo de actitudes éticamente reprobables tampoco es privativo de los funcionarios públicos, siempre señalados con dedo acusador por quienes, desde posturas totalmente contrarias al accionar estatal, ponderan las bondades del mercado y de la libre competencia.

En tanto ninguno de los actores involucrados estaba en condiciones de lanzar la primera piedra, una opinión pública sensibilizada influyó en el ánimo de los legisladores y en el accionar de los organismos de control y aceleró, en los organismos profesionales y en los emisores de normas contables, el tratamiento de cuestiones que venían abordándose

⁷ Para citar las más trascendentes y consolidadas en el mercado, pues escándalos anteriores aunque no tan significativos habían surgido en empresas más nuevas como Comroad y EM. TV de Alemania y Lernout&Hauspie de Bélgica.

en proyectos relacionados con modificaciones que los nuevos tiempos hacían necesarias⁸.

Se inició entonces un camino que, a partir de la Ley norteamericana comúnmente conocida como *Sarbanes-Oxley*⁹ (aprobada el 25 de julio de 2002 por 423 votos a favor y 3 en contra en la Cámara Baja y por unanimidad de 99 votos en el Senado y convertida en ley el 30 de junio de 2002), apuntó a modificar no sólo normativas contables sino conductas de actores dentro y fuera de las empresas públicas (aquéllas que cotizan en el mercado de capitales). La influencia de las disposiciones emanadas de la aplicación de esta ley se expandió al mundo en razón de la multiplicidad de inversiones que las empresas norteamericanas tienen en otros países y del efecto imitación que la globalización trae consigo¹⁰.

⁸ En nuestra tesis doctoral (Rodríguez de Ramírez, 2002) hacíamos referencia a estas cuestiones.

⁹ A raíz de dicha norma, se encararon una serie de estudios, que resultaron en regulaciones puntuales, referidos a temas tales como 1) exigencia de certificación de información por parte de los CEOs y CFOs, 2) capacidad de los comités de auditoría para contratar y aprobar los servicios de los auditores externos, 3) normas más estrictas con relación a la independencia de los auditores, 4) mayor control de los auditores externos a través de la PACOB, 5) rol de los bancos de inversión en la manipulación de utilidades de algunas empresas públicas y 6) mayor independencia del emisor de normas contables.

¹⁰ El 22 de mayo de 2001, se publicó en el Boletín Oficial de la República Argentina el Decreto 677/2001 denominado *Régimen de Transparencia de la Oferta Pública*, cuya reglamentación por la CNV se hizo a través de las Resoluciones 400, 401 y 402. Como puede advertirse, este decreto, que aborda regulaciones muy similares a la tan conocida S-O, es anterior a la normativa estadounidense y a las europeas que surgieron tras los escándalos señalados y había sido justificado en la necesidad de otorgar transparencia para atraer inversiones internacionales que se imponían para los participantes en el mercado global. Esto podría ser esgrimido como un ejemplo más de la doble moral de los países centrales frente a los que se encuentran en desarrollo, por cuanto los hechos demostraron que en ellos mismos se hallaba la semilla de la crisis.

Lamentablemente, ello no bastó para impedir que explotara en octubre de 2008 la burbuja especulativa gestada a partir de las hipotecas *sub prime*, cuyos efectos negativos eran advertidos por economistas como Joseph Stiglitz (Premio Nobel 2001) y Paul Krugman (Premio Nobel 2008) que no dejaban de señalar los peligros de la economía global y de las actitudes de ejecutivos y otros actores económicos inescrupulosos de países centrales ante la falta de controles y regulaciones por parte del estado.

A raíz de esta última crisis, las demandas éticas por parte de la sociedad en su conjunto se están haciendo cada vez más evidentes. La concentración en la ganancia empresarial como único parámetro para medir el desempeño finalmente ha sido desacreditada para la comunidad mundial que se ve amenazada por los efectos indeseados de una crisis global que pone en riesgo hasta la supervivencia de los mercados tradicionales si no se proponen regulaciones efectivas.

Los casos de Siemens (Alemania) y Alstom (Francia) plantean también cuestiones que tienen que ver con la violación de prácticas de buen gobierno organizacional, la corrupción y el soborno de empresas privadas (cuyas matrices están radicadas en países desarrollados) a funcionarios de gobierno de países subdesarrollados o en vías de desarrollo, para obtener la adjudicación de contratos públicos¹¹.

¹¹ En Siemens se investigan posibles pagos de sobornos a funcionarios del gobierno de Argentina, para garantizar la adquisición de un contrato de emisión de documentos y en Alstom posibles pagos de sobornos a funcionarios de distintos países de América del Sur y en Asia para la obtención de millones de dólares en contratos de obras públicas. Se encuentra bajo investigación si en Brasil la empresa realizó pagos ilegales para la construcción del subte de San Pablo, lo que adicionalmente implicaría que la Empresa metropolitana de subterráneos de San Pablo compró vagones a Alstom sin haber llamado a licitación pública.

A continuación incluimos algunos comentarios interesantes con respecto al caso Siemens¹² que nos parecen relevantes para ilustrar esta sección.

La SEC ha cuestionado a Siemens y, del resultado de la investigación y las respuestas que brinde la empresa, podría ocurrir que se le aplicaran fuertes multas y automáticamente Siemens se quedará fuera de las licitaciones del gobierno norteamericano al que le vende 9.000 de los 72.000 millones de dólares anuales que componen su facturación.

Durante 2007, Siemens despidió a unos 150 empleados por denuncias de corrupción. La compañía lleva gastados US\$ 2.000 millones en la investigación de corrupción a nivel mundial. Dentro de su Informe Anual de 2007 (*Annual Report 2007*), SIEMENS publica un Informe de Gobierno Corporativo (*Corporate Governance Report, Siemens, 2007:80-92*). Dentro del Informe sobre Cumplimiento (*Compliance Report*) se señalan una serie de regulaciones internas tendientes a combatir hechos de corrupción, a saber:

- ❖ Introducción de guías referidas a anticorrupción.
- ❖ Introducción de políticas de cumplimiento para transacciones de fusiones y adquisiciones de empresas.
- ❖ Introducción de un programa para controlar regalos y donaciones.
- ❖ Introducción de un sistema de pagos centralizados, para mejorar el control interno de flujo de dinero.
- ❖ Creación de un Comité Corporativo Disciplinario que impone medidas disciplinarias en casos de sospechas de violación de leyes o políticas de la compañía.
- ❖ Nombramiento de un *Chief Compliance Officer*, en septiembre de 2007, quien reportará al CEO y al Comité de Cumplimiento los temas legales y de cumplimiento normativo.
- ❖ Contratación de un prestigioso e independiente estudio de abogados (Debevoise & Plimpton), cuyo estudio permita clarificar las implicancias de las acusaciones y ayuden a mejorar

¹² Desarrollado en tesina de grado por Yanina D'Aleo en el 2do cuatrimestre de 2008 bajo dirección de la autora de esta ponencia.

la eficiencia de la compañía y adicionalmente para investigar cualquier posible acción sospechosa que pueda ocurrir en algún negocio de Siemens¹³.

- ❖ Desde febrero a octubre de 2007, Siemens ha dictado cursos a 1.400 empleados, el objetivo de dicho entrenamiento es combatir la corrupción, clarificar la metodología apropiada para realizar regalos y donaciones entre otras acciones.

Se indican a continuación los impactos financieros (de Siemens Mundial) como consecuencia del incumplimiento normativo denunciado y bajo investigación¹⁴:

- ✓ En 2007, Los pagos por prácticas corruptas han sido considerados como gastos del negocio, que fueron clasificados como deducibles oportunamente, para la determinación de la provisión del impuesto a las ganancias. La investigación de la compañía pudo determinar que ciertos pagos, anteriormente mencionados, eran en realidad no deducibles (449 millones de euros) según regulaciones impositivas de Alemania.
- ✓ Asimismo en 2007, la compañía también registró por los años 2000 a 2006, cargos por euros 77 millones, por el concepto de pago por impuesto a las ganancias fuera de Alemania.

¹³ Además, la empresa nombró un staff de 450 empleados para hacer la investigación. De ese total, cinco trabajan en Buenos Aires, y tienen derecho a pedir cualquier dato o documento que crean necesarios al resto del personal de la empresa.

¹⁴ En nota publicada por *Clarín* el 6 de Junio de 2009, se consigna la respuesta que el CEO de la empresa desde julio de 2007, Peter Loescher, realizara a un cuestionario que se le cursara via e-mail sobre el grado de responsabilidad de Siemens en el caso de corrupción en la Argentina: "En cualquier lugar del mundo en el que la cultura directiva fracasa y no se siguen reglas surgen problemas. Y Siemens no era una excepción: cometimos errores en el pasado, pero también hemos demostrado que hemos aprendido de ellos". En la misma nota se indica que la empresa reconoce que "de la compañía salieron 105 millones en pagos fraudulentos a intermediarios por el negocio de los DNI. El 95% se generaron en Alemania y el 5% en la Argentina.

- ✓ Del resultado de la investigación independiente del estudio de abogados Debevoise se identificaron deudas por comisiones que se originaron con anterioridad a 2005 y que no cumplimentaban principios de contabilidad aceptados.
- ✓ La compañía también tomó conocimiento de la existencia de cuentas bancarias en varios puntos geográficos que nunca habían sido incluidas en los balances.
- ✓ Sanciones civiles pueden ser encaradas hacia la compañía y hacia empleados conectados con las denuncias de incumplimiento de leyes.
- ✓ Las actividades operativas, financieras y de reputación de la compañía podrían ser seriamente dañadas.
- ✓ Por el momento la compañía no ha constituido provisiones por daños o penalidades, por el hecho de que aún no cuenta con información confiable sobre el impacto que los casos investigados, pero no descarta la constitución de provisiones significativas en el futuro. Es interesante notar que en el informe anual de 2007 de Siemens Alemania, en relación a la información requerida por el IAS 37 "Provisiones y contingencias", que la misma no es desglosada, porque la compañía considera que su exposición puede perjudicar seriamente el resultado de las investigaciones judiciales que la empresa afronta por denuncias de casos de corrupción.
- ✓ El ejercicio fiscal 2007 incluye 347 millones de euros por gastos de asesoramiento relacionados con las acusaciones de anticorrupción y por procedimientos para llevar adelante acciones de remediación.

No podemos dejar de mencionar que, dentro del Informe Anual 2007 aparece también una mención al Premio de Responsabilidad Corporativa (Corporate Responsibility Award, Siemens 2007:44-45) que se entrega a empleados individuales y equipos de empleados cuyos proyectos exteriorizan claramente el "compromiso de la empresa para hacer del mundo un mejor lugar". De 182 postulantes de más de 35 países se otorgó un primer premio de €50,000 al proyecto "El Kiosco de Agua segura" y €10,000 para cada uno de los siguientes: "Acelerando la transferencia de conocimiento en pediatría", "Mejorando los programas de estudio para los ingenieros mexicanos", "Integrando gente con discapacidades", y "Siemens Caring Hands and the United Way", una organización de voluntariado junto con una organización de caridad de

US. No es casual que todos estos proyectos se relacionen fuertemente con la estrategia de negocios de la empresa en sus distintos segmentos.

Una visión holística implica analizar en forma conjunta tanto los proyectos señalados supra –dentro de la iniciativa del premio de Responsabilidad Corporativa- que pueden vincularse con la generación de ingresos futuros y con el desarrollo del capital intelectual por parte del ente, como los aspectos mencionados sobre las prácticas del buen gobierno.

Puesto que “se necesitan dos para bailar el tango”, consideramos que la mejora de la transparencia debe encararse no solamente a través de regulaciones referidas a las conductas de funcionarios públicos sino también en el sector privado, a través de normativas que, entre otras cosas, refuercen los controles internos¹⁵.

Volvemos a remarcar la importancia de considerar estos temas dentro de abordajes de la disciplina contable que, en el marco de la Responsabilidad Social (sin el adjetivo empresaria que constriñe su aplicación a un solo sector), dentro de la función de *responsabilidad* (*accountability*) incluya cuestiones relativas a la sustentabilidad

¹⁵ Como ejemplo de normativas que abordan el tema, puede señalarse la ley de prácticas anti-corrupción en el extranjero (*Foreign Corrupt Practice Act*) de US, sancionada en 1977, que establece, dentro de sus cláusulas contables, la obligación de:

- Llevar los libros y registros exactos y documentar el proceso de decisión.
- Describir exactamente los regalos y la hospitalidad
- Describir exactamente los intermediarios y sus servicios.
- Tener un sistema adecuado de controles internos de contabilidad (correcta segregación de controles y límites de autorización adecuados).

La ley tiene también implicancias para los casos de combinaciones de negocios pues se trasladan a la empresa inversora los incumplimientos de la adquirida, por lo que es preciso llevar adelante un minucioso análisis de estas cuestiones (lo que suele hacerse durante el denominado proceso de *due diligence*). Por lo general, los acuerdos o contratos de fusión o adquisición de empresas contemplan, dentro de sus cláusulas, consecuencias en caso de presentarse alguna situación de incumplimiento en la empresa adquirida, lo que puede afectar el precio y los términos de la transacción de compra-venta.

contribuyendo, a través del diseño de sistemas de información contable integrados, a la producción de informes de distinto tipo. Seguimos sosteniendo la necesidad de prestar especial atención, en las organizaciones a nivel microcontable, a las prácticas ligadas al “buen gobierno”, al “trabajo decente” y a la preservación de un ambiente sano y enfatizamos la trascendencia que podrían tener exigencias vinculadas a estas cuestiones dentro de la cadena de creación de valor.¹⁶

4. ¿Avanzando hacia atrás?

El recientemente galardonado como Dr. Honoris Causa de la FCE de la UBA, Bernardo Kliksberg (2009), afirma que la crisis actual marca el camino hacia un “nuevo paradigma de la responsabilidad social empresaria” caracterizado por el desarrollo de políticas de personal respetuosas de los derechos de los integrantes de la empresa, de transparencia y buen gobierno corporativo, de juego limpio con el consumidor, de protección del medio ambiente, de integración a los grandes temas del bienestar común, y del compromiso de no practicar un doble código de ética. El autor, centrado en el enfoque empresarial, señala la necesidad de que la empresa privada se constituya como un aliado estratégico de los gobiernos para responder a la emergencia colaborando activamente con la política pública en la creación y protección del empleo decente. Rescatamos de su ponencia un tema que nos interesa particularmente por cuanto se refiere a una cuestión muy controvertida que se relaciona fuertemente con polémicas que hemos ido

¹⁶ Aclarábamos que “si bien una contribución de la disciplina a nivel microeconómico y centrada en esta perspectiva puede orientarse a profundizar, por ejemplo, la estructuración sistemática de los componentes de indicadores de referencia dentro de un sistema de información contable que soporte su seguimiento, una mirada que incorpore la participación activa de los todos los actores sociales (sociedad civil y Estado, además de las empresas lucrativas) en las definiciones de objetivos y estrategias para alcanzarlos requiere la adopción de un enfoque diferente”. Ello resulta coincidente con la postura sostenida en este trabajo que implica el análisis desde una perspectiva holística con énfasis en las interrelaciones.

siguiendo en torno a la obligatoriedad de presentación de información contable social y ambiental. Señala que:

Hoy sectores muy amplios reclaman entre otros aspectos **nuevas reglas de transparencia** frente a la destrucción de la confianza, una de las bases del funcionamiento del sistema económico, el montaje de **esquemas serios y confiables de regulación**, y la reestructuración integral de los ingresos de los altos ejecutivos con techos incluidos.

(...)

Más que nunca para restablecer la confianza y superar la crisis se necesitarán altas dosis de RSE. Las políticas públicas deberán estimularlas y crear un marco donde los incentivos perversos que surgían de la desregulación salvaje sean reemplazados por **regulaciones que garanticen el interés colectivo**, y normas de juego que favorezcan incentivos virtuosos. (Kliksberg:34-35, el resaltado es nuestro).

La transparencia resulta difícil de lograr en tanto las organizaciones involucradas no han asumido a la “rendición de cuentas” en forma sistemática como una obligación. A nivel micro, las limitaciones que se advierten son también significativas, no solo en entidades lucrativas sino también en las organizaciones de la sociedad civil. La evolución reciente de diversas iniciativas que propician actitudes de responsabilidad social y, consecuentemente, proponen exteriorizaciones de los impactos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones a través de informes microsociales han sido detenidas a pesar de haber alcanzado, en algunos casos estatus de proyecto de ley y, en otros, de haber avanzado hasta convertirse en ley.

Baste señalar que a mayo de 2009, aún no se ha reglamentado la ley 2594/07 de la CABA y que sólo se ha logrado la constitución, por Resolución 506/08 del Ministerio de Desarrollo Económico del GCABA, de un Consejo Consultivo para avanzar en dicha tarea. Información obrante en la página institucional reseña las tres reuniones de trabajo a las que convocó el Ministerio para buscar consensos “a efectos de modificar

algunos puntos oportunamente incluidos en la Ley 2594/07". Las mismas se desarrollaron el 11 de marzo, el 8 de abril y el 16 de abril de 2009.

No sorprende que la discusión en la primera reunión del 11 de marzo¹⁷ se haya planteado alrededor de modificar la ley vigente en lo que hace a la obligatoriedad de presentación del Balance de Responsabilidad Social y Ambiental para empresas con más de 300 empleados, aduciendo que ello iría en contra, incluso, de la implementación real de acciones en materia de RSE y que "no solo implica importantes sobrecostos administrativos y de gestión para las empresas sino que fundamentalmente, violenta el espíritu básico de la RSE" señalando que a nivel internacional no existen experiencias exitosa basadas en el principio de la obligatoriedad.

Los participantes de la segunda reunión del 8 de abril, con representantes de siete OSC¹⁸, por el contrario, destacaron la diferencia existente entre la implementación de acciones y su exteriorización. Así, sostuvieron que era preciso distinguir "entre la visión de la responsabilidad social entendida como el conjunto de acciones que las organizaciones realizan en beneficio de la comunidad con ánimo filantrópico, de la que se vincula con la comunicación regular y periódica de información relacionada con el impacto de las actividades de cada organización en materia ambiental, social, económico, laboral, etc." (el subrayado es nuestro). Algunos plantearon que la "voluntariedad de las acciones de

¹⁷ Asistentes: Asociación Cristiana de Dirigentes de Empresa - ACDE -; Bairexport Red de Exportadores de Buenos Aires; Cámara Argentina de Comercio - CAC -; Cámara de Comercio de Estados Unidos en Argentina - AmCham -; Cámara de Informática y Comunicaciones de la República Argentina - CICOMRA -; Cámara de Sociedades Anónimas; Consejo Empresario Argentino para el Desarrollo Sostenible - CEADS; Consejo Profesional de Ingeniería Civil; Edenor; Estudio Brons & Salas; Fundación Compromiso; Poder Ciudadano; Telecom; Unión Industrial Argentina. También participaron representantes de la Agencia de Protección Ambiental del GCABA y Ministerio de Desarrollo Social del GCABA

¹⁸ Asistentes: Fundación Ambiente y Recursos Naturales - FARN; Fundación El Otro; Fundación Sustentabilidad, Educación y Solidaridad - SES; Center for Human Rights and Environment - CEDHA; Consejo Profesional Ingeniería Industrial - CPII, Instituto Argentino de Normalización y Certificación (IRAM); Confederación General del Trabajo

RSE por parte de las empresas no obsta que desde el Estado se pueda regular todo lo relacionado con la presentación de los balances o reportes”.

Quienes asistieron a la tercera reunión del 16 de abril¹⁹ hicieron énfasis en la necesidad de “respetar el principio de voluntariedad de toda acción de responsabilidad social y ambiental” y en que resultaba necesario “poner el foco en la promoción y el estímulo de acciones concretas por parte de las empresas, más que en la metodología o en la presentación del reporte, en este caso un balance social”

Creemos que una interpretación errónea de lo que significa exteriorizar las acciones y sus impactos para poder tomar decisiones y mejorar las aproximaciones voluntaristas a través de informes sistematizados parece estar sobrevolando estas discusiones. Ello entra en contradicción con posturas recientes que ha asumido la Global Reporting Initiative, el organismo internacional con más peso en lo que hace al desarrollo de estructuras para la presentación de información sobre sostenibilidad, con el señalamiento puntual respecto a la necesidad de volver a analizar los supuestos acerca de la voluntariedad de la información sobre sostenibilidad. La transcripción textual de la *Declaración de Ámsterdam sobre Transparencia e Información*, de marzo de 2009, con el resaltado de las propuestas en este sentido, nos exime de más comentarios sobre el tema:

Declaración de Ámsterdam sobre Transparencia e Información

Marzo de 2009

¹⁹ Asistentes: Rreportesocial.com; FUNDES; Grupo de Fundaciones y Empresas; Grupo Clarín – Fundación Noble; Proyecto AMIA-BID-FOMIN; Asesores Legislativos; Dirección de Relaciones Institucionales de la Agencia de Protección Ambiental del GCABA, y Programa de RSE de la Dirección Gral. de Fortalecimiento de la Soc. Civil del GCBA

Nosotros, "El Consejo de la Global Reporting Initiative" (GRI) declaramos que la poca transparencia que existe en el sistema actual de hacer informes empresariales ha fallado a sus grupos de interés. Aunque reconocemos que determinados gobiernos han demostrado su liderazgo en divulgación de información sobre sostenibilidad corporativa, hacemos un **llamamiento a todos los gobiernos para que amplíen y refuercen el sistema mundial de elaboración de memorias de sostenibilidad**. En concreto, **se deben volver a analizar las suposiciones²⁰ acerca de la adecuación de la información voluntaria**.

Nosotros, el Consejo de la GRI, concluimos que:

- Las raíces de las causas de la actual crisis económica podrían haberse moderado con un sistema de transparencia y rendición de cuentas basado en el ejercicio de la debida diligencia y la información pública acerca del desempeño medioambiental, social y de la gestión empresarial (MSG)²¹.
- La mejor forma de abordar la profunda pérdida de confianza en instituciones clave es adoptar un marco de información mundial que mejore la transparencia, fundamentado en los intereses legítimos de todos los sectores clave de la sociedad.

²⁰ Nosotros hubiéramos traducido "supuestos".

²¹ En la versión en inglés se habla de "public reporting of environmental, social and governance (ESG) performance". Encontraríamos más adecuado traducir esta frase como "Desempeño ambiental, social y sobre gobierno organizacional". El gobierno organizacional no es lo mismo que la gestión empresarial (que en inglés, entendemos, sería management policy). Mientras la gestión empresarial, al menos en su concepción tradicional, está más relacionada con indicadores de desempeño (como la eficiencia, la eficacia, la innovación, el liderazgo) el gobierno organizacional, al menos en los planteos sobre sustentabilidad y en la estructura de la GRI, tiene que ver con una concepción más amplia en la que se describen las políticas de funcionamiento de la organización y su relación con los diversos stakeholders privilegiando cuestiones que tienen que ver con valores éticos (honestidad, integridad, justicia, equidad).

- Un sistema económico reactivado y fuerte sólo podrá mantenerse si rinde cuentas de todos los gastos y del valor de la actividad MSG.

Por tanto, el Consejo de la GRI apela a todos los gobiernos para que tomen la delantera mediante:

1. La introducción de **políticas que exijan a las empresas informar acerca de los factores MSG o que expliquen públicamente por qué no lo han hecho.**
2. La necesidad de que los **organismos públicos informen acerca de la actividad MSG**, en concreto: empresas públicas, fondos de pensiones públicos y organismos de inversión públicos.
3. La integración de la elaboración de memorias de sostenibilidad en el marco normativo financiero mundial emergente que están desarrollando los líderes del G20.

Además, advertimos que **el enfoque en la crisis financiera actual amenaza con encubrir la crisis de sostenibilidad** definitiva del siglo que supone un riesgo aún mayor para nuestras economías y sociedades.

El Consejo de Administración de la Global Reporting Initiative está integrado por: Prof. Mervyn King (Presidente), Sylvie Lemmet, Jacqueline Aliosi De Lardere, Kumi Naidoo, John Elkington, Dr. Simon Longstaff, Kishor A. Chaukar, Sean Harrigan, Ernst R. Ligteringen, John Evans, Ricardo Young Silva, Ignasi Carreras , Peter Wong, Herman Mulder, Denise Esdon

Nos preguntamos hacia dónde estamos avanzando si lo que se está propiciando como modificación de la ley – que la presentación de los BRSA sea voluntaria- es precisamente lo que a nivel internacional se está comenzando a reconocer como una de las deficiencias del sistema que nos ha conducido a la crisis actual.

5. Para reflexionar

¿Habrá llegado el momento, finalmente, de consensuar una mirada ampliada que incorpore a la visión y evaluación de los contadores cuestiones que hacen a la implementación de la función de *responsabilidad* dentro de un enfoque de sustentabilidad que contemple la participación de distintos interesados en la generación de informes contables?

Ya sabemos la resistencia que ha causado en muchos colegas la aplicación de la probabilidad subjetiva en los cálculos de valores presentes de flujos de fondos esperados cuyos montos y momentos de concreción resultan inciertos. Para muchos de nosotros, sin embargo, la exteriorización de las probabilidades asignadas resulta más informativa que la inclusión de toda la incertidumbre en un solo elemento (la tasa de descuento).

Si esos debates son ya acalorados, ¿qué queda para el desarrollo de otras mediciones soft que, a través de modelos incipientes que están siendo probados, abordan las percepciones de los distintos interesados en el accionar de las organizaciones? Muchas mediciones desarrolladas a nivel de los informes microsociales tienen una clara vinculación con aspectos relacionados con los valores.

Tanto los modelos para exteriorizar problemas vinculados con las prácticas de buen gobierno como los que han sido propuestos en un avance hacia lo que se ha denominado *ecología económica* con la utilización del análisis de la huella ecológica y las evaluaciones del ciclo de vida de los productos (más allá del más conocido análisis de gestión ambiental) plantean la problemática relativa a los límites difusos y a la asignación de pesos diferentes surgidos de negociaciones entre distintos actores.

¿Estamos preparados? Más que una cuestión de herramientas, parece que nos enfrentamos a un enfoque diferente en el que la interrelación de cuestiones éticas, sociales y políticas no puede desconocerse en las mediciones contables.

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>

D'ALEO, Y. (2008): "Enfoque de Cumplimiento en Empresas Multinacionales": Confiabilidad de la Información contable y marco regulatorio Anti-Corrupción", Tesina de grado de Carrera de Contador Público, SIA, 2do Cuatrimestre de 2008, FCE-UBA, directora: M. del C. Rodríguez de Ramirez.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2009): *Declaración de Ámsterdam sobre Transparencia e Información*, GRI, marzo. Disponible en línea en:

<http://www.globalreporting.org/NewsEventsPress/PressResources/SpanishTranslationAmsterdamDeclaration.htm>

KLIKSBERG, B (2009): Una agenda renovada de responsabilidad empresarial para América latina en la era de la crisis, Cap. 1, p. 23-41, en **RSE y Trabajo Decente en la Argentina. Contexto, desafíos y oportunidades**, MTESS, Buenos Aires.

KOVADLOFF, S. (2008): "Engañosa noción de progreso", *La Nación, Enfoques*, Domingo 12 de octubre, p.2

LECHMAN, G. (1999): "Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing", *Accounting Organizations and Society*, N° 24, p. 217-241

OBAMA, B. (2008): Entrevista, *Rolling Stone*, N. 126, Año 11, Septiembre, p. 106.112.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C (2008): "La Ley 2.594 de la CABA sobre Balance de Responsabilidad Social y Ambiental y sus referentes a

nivel de modelos de exteriorización de impactos económicos sociales y ambientales”, *D&G Profesional y Empresarial*, , ISBN 987-01-0594-7, Tomo IX, Nº 108, septiembre, p. 1015-1039.

------(2005): *La sustentabilidad como nivel de resolución abarcativo para los planteos sobre Contabilidad Social*, Capítulo 16, p. 75-76, en GARCÍA CASELLA, C.L. (Director) (2005): **El dominio del Discurso Contable en la Contabilidad Social**, Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.

------(2004): "Contabilidad Social y supuestos ontológicos divergentes", Anales del 10º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos, Paraná, 2 de julio - *Contabilidad y Auditoría*, Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, Nº 21, Año 11, junio 2005, p. 13-28.

------(2002): *La Contabilidad en crisis. Planteos para su superación. El desarrollo de nuevos modelos*, Tesis doctoral defendida el 09/04/2003, FCE-UBA.

SACHS, J. (2009): "Está naciendo un nuevo modelo de capitalismo", *The Guardian*, 2009. Traducción de Elisa Carnelli, *Clarín*, Sábado 14-02-09 p. 25

