

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”

**ACERCA DEL DESORDEN, LOS SISTEMAS
Y LA SUSTENTABILIDAD:
Hacia una contabilidad y unas finanzas
más sociales y ambientales**

Rob Gray

PHD. ROB GRAY

- Director del Centre for Social and Environmental Accounting Research, Department of Accounting and Finance University of Glasgow, Glasgow

Traductora:

Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- Secretaria Técnica del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. – U.B.A.
- Docente Investigadora categorizada # 3
- Profesora Adjunta Regular de las asignaturas Teoría Contable, Contabilidad Patrimonial y Contabilidad Superior, F.C.E. – U.B.A.

**ACERCA DEL DESORDEN, LOS SISTEMAS Y LA SUSTENTABILIDAD:
Hacia una contabilidad y unas finanzas
más sociales y ambientales**

Traducción aprobada por el autor con fecha 12/03/03 con la siguiente advertencia:

A revised version of this paper has appeared in *British Accounting Review* 34(4) December 2002 pp357-386. The paper formed the basis of the author's plenary address to the British Accounting Association Conference in Jersey, April 2002 - that address being commissioned as a consequence of the author being named as the 2001 British Accounting Association Distinguished Academic Fellow"

SUMARIO

- 1. Preámbulo e introducción**
- 2. La heurística del pensamiento de sistemas**
- 3. ¿Es la contabilidad social o ambiental?**
- 4. Sistemas y metodología**
- 5. Meta-sistemas, capitalismo y sustentabilidad**
- 6. Discusión y conclusiones**
- 7. References and bibliography**

Abstract

Este ensayo constituye un intento personal de volver a analizar y reconsiderar un número de cuestiones fundamentales que subyacen en la contabilidad y en las finanzas pero que sólo en pocas ocasiones reciben consideración explícita. La contabilidad social y ambiental ha sido el principal foco de mis intereses de investigación desde que me convertí en académico y el tema fue, en verdad, la razón principal por la cual me convertí en académico. La preocupación por la contabilidad social y ambiental automáticamente nos fuerza a proponer preguntas básicas acerca de (lo que convencionalmente se entiende por) contabilidad y finanzas: sus fundamentos, sus propósitos, sus supuestos. Al tratar de dar respuesta a esas preguntas se comienza a ver a toda la contabilidad y a las finanzas de formas distintas –tanto en términos de lo que éstas asumen sobre el mundo como en lo que potencialmente pueden hacer por el mundo.

Este trabajo busca clarificar algunas de las formas en que la contabilidad y las finanzas convencionales y la contabilidad (y las finanzas) sociales y medioambientales pueden estar en armonía. No obstante, el principal objetivo de este trabajo es sugerir que muchos de nuestros *ghettos*, de nuestras disputas recíprocamente destructivas y de nuestros desacuerdos son triviales cuando los comparamos con la cuestión esencial de qué es lo que ponemos en el centro de

nuestra enseñanza y de nuestra actividad académica. En el centro mismo de la contabilidad y las finanzas se halla un verdadero conflicto fundamental entre la sustentabilidad y el moderno capitalismo financiero internacional. Nuestras opciones entre ellos probablemente sean mucho más que una cuestión de elegancia metodológica o de conveniencia intelectual. La contabilidad social y ambiental y las finanzas ofrecen una manera de recuperar una contabilidad y unas finanzas productivas y morales que ubican a la supervivencia de la especie en su mismo centro.

1. PREÁMBULO E INTRODUCCIÓN

Parecería que una de las (muchas) peculiaridades de la vida académica es que cuanto más fascinados, inmersos (y, es de esperar, competentes) en nuestra propia área de especialización, más corremos el riesgo de no poder comunicar y compartir esa fascinación y ese descubrimiento con otros. No sólo nos convertimos en más especialistas y, consecuentemente, en más obsesionados con nuestras propias preocupaciones sino que nos vemos empujados a insumir nuestro crecientemente comprimido tiempo de investigación en cuestiones que son poco comprendidas (y, en verdad, constituyen cuestiones de relativa indiferencia) fuera de nuestro propio grupo de especialistas. Nuestros conceptos, construcciones teóricas y lenguaje corren el riesgo de convertirse en aún más misteriosos y la experiencia intelectual compartida con otros en contabilidad y finanzas puede devenir, consecuentemente, evasiva.

Esto es probablemente inevitable hasta cierto punto pero una función básica de la colegiatura y de la British Accounting Association es, presumo, evitar que esto se convierta en un problema abrumador¹. No obstante, sin desear exagerar el punto, la creciente presión para especializarse, junto con una creciente inhabilidad para comprender los trabajos de los otros parece estar llevándonos hacia el aislamiento y la constitución de *ghettos* dentro de la doctrina contable y financiera. Esto tiene implicancias no solo para conferencias como las de la British Accounting Association (la BAA, en adelante) sino para la propia colegiatura, para la salud de la disciplina, para nuestra enseñanza y, entre otros, para el entrenamiento de nuevos disertantes y estudiantes de investigación.

Esta relativamente desarticulada y subdesarrollada ansiedad fue bastante calmada cuando comencé a considerar cómo armar este ensayo para una audiencia claramente competente, pero predominantemente general, de mis propios pares. Quería producir un artículo que reflexionara acerca de la naturaleza de la experiencia académica y ofreciera una visión personal acerca del estado de la disciplina. Para sacar provecho de la propia expertez –y, por supuesto, para tratar de compartir nuestras propias obsesiones- el artículo debía intentar articular –en forma resumida y digerible- nuestro propio trabajo a lo largo de los años y hacerlo de manera que no fuera ni tan general como para resultar banal ni tan específica para nuestros propios intereses como para ser irrelevante e inaccesible para nuestra audiencia. Esto resultó ser mucho más difícil de lo que había imaginado (como, creo, este artículo habrá de demostrar). Ello se debió en gran parte a que mientras yo sé² que la Contabilidad Social y Ambiental (CSA) constituyen el aspecto más importante de la disciplina y que el concepto de sustentabilidad es el más crítico –y aún amenazador de la vida- de los que podemos utilizar para establecer el andamiaje de nuestra enseñanza y nuestra investigación, estoy perfectamente al tanto de que la CSA y la sustentabilidad son frecuentemente cuestiones totalmente indiferentes (en el mejor de los casos) para muchos colegas (ver, por ejemplo, Gray and Collison de próxima aparición).

¹ Existen muchos ejemplos de debates y colaboraciones en la doctrina. Estos, en conjunto con las publicaciones y las conferencias ayudan a acercar – con grados de éxito diversos- las alianzas paradigmáticas, teóricas y/o metodológicas que se sostienen en diversas áreas del tema bajo análisis.

² Este pronunciamiento no se realiza con una intención maliciosa sino que pretende indicar una creencia firmemente sostenida que ilustra la naturaleza personal y cargada de valores de las proposiciones epistemológicas (tema que será desarrollado más adelante)

En tanto que el sub-texto de este artículo es tratar de alentar una mayor conciencia acerca de – y entusiasmo por- la CSA, el objetivo principal *no* es pedir a los ya sobrecargados académicos que encaren aún más lecturas, más investigaciones y que permanezcan informados sobre la cada vez más creciente producción de estas áreas temáticas. En verdad, puede esperarse que los simples llamados que nos hacen para abordar nuevas direcciones o desarrollar nuevos aspectos de nuestra enseñanza e investigación estén condenados al fracaso. Esto no ocurre sólo porque los términos incorrectamente utilizados de nuestra propia disciplina –responsabilidad, ganancias de eficiencia, productividad, medición, etc.- se han vuelto en contra de nosotros mismos (ver, por ejemplo, Gray et al, 2001). Nos hallamos ahora en un punto en el que la poca libertad intelectual remanente que podamos retener está en peligro de convertirse en irrelevante debido al escaso tiempo que tenemos para ejercerla (ver, por ejemplo, Humphrey et al, 1995). Tampoco se produce porque nos hayamos convertido (al menos en el Reino Unido) en miembros de una “industria” que, a pesar de haber más que duplicado nuestra “productividad”, de haber realizado una vasta explotación de nuestras “ganancias de eficiencia”, de haber aumentado masivamente nuestras “exportaciones” y “desarrollo de productos” y de haber aumentado la contribución a la “creación de riqueza”, permanece relativamente baja en remuneraciones³ y ampliamente (en el mejor de los casos) tratada con condescendencia por la sociedad en general y por la propia profesión en particular (ver, por ejemplo, Broadbent et al, 1997; Lee, 1989; 1995; Napier and Power, 1992).

Las mencionadas podrían ser razones suficientes para que evitáramos todas las posibilidades que podrían aumentar nuestra carga de trabajo y nuestros compromisos. Pero lo que resulta atrayente para nuestros estándares profesionales, para nuestro compromiso vocacional con la educación y para nuestra fascinación y curiosidad por nuestro mundo tan potencialmente vacío es la comprensión de que éstas son características a las que podrían aún aspirar sólo los relativamente estúpidos, santos o fanáticos.

Hay poco que yo encuentre más deprimente que darme cuenta de que la economía, la privatización y la comoditización de la vocación académica han producido una situación en donde el hombre económico racional moralmente en bancarrota (sic) de nuestras conferencias menos atentas o menos informadas es, en forma creciente, la única descripción apropiada para el comportamiento exitoso –en verdad, “racional”- en la comunidad académica británica (ver, por ejemplo, Tinker and Puxty, 1995). Cómo nuestras simplificaciones y modelos han comenzado a perseguirnos como fantasmas (McPhail, 1999; Craig et al 1999).

Consecuentemente, un simple llamado a mis colegas profesionales cuyo servicio en el interés público requiere una dedicación altruista a la investigación, la adquisición de conocimiento y la educación, podría sonar irremediabilmente ingenuo.

Afortunadamente, muchos dentro de la comunidad académica permanecen irracionales, altruistas, con aspiraciones, sin egoísmos – en una palabra: un poco locos. En verdad, continúa siendo una fuente tanto de asombro como de aliento que la comunidad académica británica –al menos en contabilidad y finanzas- a pesar de haber sufrido de intentos de des-profesionalización al menos tan profundamente como cualquier otra de las que tengo noticias, permanece como la más diversa, sustentadora, alentadora y colegiada de las comunidades. Es una comunidad que, entre otras cosas, ha resistido la tentación de separar la contabilidad de las finanzas; ha admitido las diferencias metodológicas; ha resistido la conformación de *ghettos* temáticos que resulta tan

³ Este “relativamente” se refiere específicamente a los que se hallan en la práctica de la contabilidad y las finanzas y a otras profesiones y *no* a los sin techo ni a los desempleados en el (así llamado) mundo desarrollado y de los muchos millones en el denominado mundo en vías de desarrollo que viven en o bajo los niveles de subsistencia.

evidente en otras partes.⁴ La BAA resulta un testamento a la diversidad y la tolerancia –y es ese contexto lo que ha determinado la fuerza propulsora de este artículo.

Si bien me gustaría hablar sobre la contabilidad social y ambiental, quiero tratar de hacerlo de manera inclusiva. Es decir, quiero tratar de reconocer, adoptar y aún alentar la diversidad de temas y de alianzas metodológicas y teóricas que, en mi opinión, reflejan y determinan la vibrante actividad del panorama intelectual de la contabilidad y las finanzas⁵.

En particular, en este artículo no quiero tratar de ofrecer nada nuevo sino que pretendo reacomodar algunas de las maneras en que pensamos acerca de la contabilidad y las finanzas. Al hacerlo, quiero tratar de clarificar algo de mi propio pensamiento y así, tal vez, abrir algunos caminos en los cuales los colegas podrían aprender mejor y contribuir a los proyectos de otros desarrollando un trabajo con mayor colaboración dentro y entre las distintas disciplinas.

Este trabajo se organiza de la siguiente manera. En la siguiente sección pruebo el pensamiento de sistemas y, en particular, el uso del pensamiento de sistemas como heurística más que como un modelo empírico. En la Sección 3 se reexamina el grado hasta el que la contabilidad, como se la concibe convencionalmente es social y/o ambiental. La Sección 4 analiza nuevamente cuestiones de metodología y las examina en un marco de sistemas. En la sección 5 se abordan los temas de meta-sistemas y, en particular, los roles que juegan el capitalismo y las sustentabilidad –o al menos los que deberían jugar- en nuestra academia y enseñanza. La sección 6 ofrece una breve discusión y algunas conclusiones tentativas.

2. LA HEURÍSTICA DEL PENSAMIENTO DE SISTEMAS⁶

“...debemos dejar de actuar como si la naturaleza hubiera sido organizada de la misma forma en que se hallan estructurados los departamentos universitarios” (Ackoff, 1960)

El pensamiento de sistemas (algunas veces, tiendo a pensar que de forma algo engañosa, llamado teoría de los sistemas) ha tenido probablemente una influencia mayor en mi propia concepción de la contabilidad y las finanzas que cualquier otra área de la teorización. La influencia ha sido directa en la forma en que me ha ayudado, por ejemplo, a concebir tanto la contabilidad social como la ambiental (ver, por ejemplo, Gray et altri, 1996, Ch. 1 y Gray, 1990). La influencia ha sido también indirecta en tanto una de las influencias seminales en la contabilidad y en las finanzas académicas ha sido la “Escuela de Sheffield” que, en sí misma, fue fuertemente

⁴ El tener departamentos o escuelas independientes que se centran en (y quizás, toleran) un solo enfoque para el estudio –típicamente un positivismo estadísticamente sofisticado aunque desinformado- llevará ciertamente a una mayor eficiencia en la investigación, en la enseñanza y en el entrenamiento de estudiantes de doctorado. Pero un solo enfoque para la creación de conocimiento que no tolera otros abordajes (en este caso el positivismo extremo) difícilmente pueda concebirse como una celebración de la modernidad que, a su vez, se halla motivada, entre otras, por la determinación de sacudirse las trabas del control por parte de un solo paradigma de lo que constituye el conocimiento y el razonamiento (en ese caso la religión y la Iglesia).

⁵ Este punto surge del desafío que me hizo Martin Walker de la Universidad de Manchester siguiendo un comentario improvisado e imprudente que hice durante una presentación. El comentario que había hecho se refería, en términos generales, a la necesidad de alentar a los nuevos académicos a desarrollar su competencia y confianza en “nurseries” fuera del ataque crítico –en el tema en cuestión- de los positivistas duros intolerantes. La réplica de Martin fue que el peligro de este comportamiento sería que, como consecuencia, quedarán sub-áreas de la disciplina no sujetas al constante testeo y cooperación que aseguraba vigor y resonancia y que, en su debido tiempo, alentaría el trabajo conjunto y la comprensión de diferentes posiciones. Aún pienso que ambos puntos eran correctos.

⁶ Debería señalar que el pensamiento de sistemas es hoy una perspectiva bastante vieja y aunque atrajo críticas en el pasado, no es tan popular como lo fue alguna vez (aunque podría verse Checkland, 1981). Esto puede sugerir que la teoría ha fallado el “test de mercado” pero, en forma crucial, el pensamiento de sistemas constituye un componente esencial de los movimientos ambientales y ecologistas que consideraremos más adelante en este trabajo. Mi argumento (que no cuenta con muchos adeptos) es que su abandono se ha debido a que sus inferencias son muy difíciles y no a que ha pasado de moda. (Ver también la nota 8).

influida por la teoría de los sistemas (ver, por ejemplo, Lowe and McInnes, 1971; Lowe and Tinker, 1977; Lowe et al, 1983). Las dos influencias se han unido a través del trabajo con Richard Laughlin (ver, por ejemplo, Laughlin and Gray, 1988).

La esencia del pensamiento de sistemas es básicamente muy sencilla: consiste en concebir todo como un sistema y reconocer que cada sistema es parte de sistemas mayores y comprende sub-sistemas en sí mismo (ver, por ejemplo, Kast and Rosenweig, 1974). Así, por ejemplo, los sistemas inmunológicos son parte del sistema biológico de un mamífero, que es parte de los ecosistemas locales que, a su vez, son parte del sistema planetario. Comprender uno de estos sistemas requiere una comprensión de los sistemas que componen el sistema bajo estudio y de los sistemas de los cuales el mismo forma parte. La Teoría General de Sistemas (TGS) como ha sido conocida, surgió inicialmente de las ciencias biológicas (ver, por ejemplo von Bertalanffy, 1956; 1971). La motivación principal subyacente en la misma fue la necesidad de derribar el reduccionismo en las ciencias biológicas que estaba llevando a que los sistemas fueran estudiados en forma aislada de su sistema mayor – sistemas que claramente afectaban y/o eran afectados por el sistema bajo estudio⁷.

Rápidamente se hace evidente que el reduccionismo es un proceso al cual resultan propensas todas las áreas del pensamiento. No sólo dividimos la experiencia humana en temas y disciplinas, sino que cada disciplina encara su propio reduccionismo en la forma en que divide en sub-disciplinas y limita los problemas y modelos para propósitos de hacerlos más fáciles para el análisis (y/o para reflejar las categorías de poder y de intereses creados). Esto resulta evidente, principalmente, en las ciencias sociales en donde, por ejemplo, la economía política no se estudia más, pero, por ejemplo, sí se estudia la política, las leyes y la economía. Y en algún lugar dentro de esos sub-sistemas reside el estudio de contabilidad y finanzas.

Aunque todo el conocimiento humano es inevitablemente parcial⁸, el reduccionismo (tanto sea por referencia a los límites de los temas, o por la artificial limitación de los problemas) tiene sus propios peligros especiales. Estos peligros no sólo limitan la comprensión sino que pueden llevar a la *malosentendidos*. El reduccionismo entre disciplinas, el reduccionismo dentro del estudio de una disciplina tanto como la constante reducción a subdisciplinas y el cada vez más acotado dominio de las preguntas de investigación, son herramientas intelectuales estratégicas útiles. Tales herramientas, sin embargo, inevitablemente limitan y reducen la calidad de la comprensión de los fenómenos humanos de interés. El peligro es que no sólo establezcamos nuestra comprensión del mundo a través de la limitación y comunicación que fluye a través de áreas de estudios (disciplinas o subdisciplinas) sino que las respuestas sean construidas por un análisis crecientemente reduccionista de problemas cada vez menos contextualizados.

Así, hemos visto a lo largo de las dos últimas décadas una creciente aceptación (al menos fuera de US), de que la contabilidad debe ser estudiada en el contexto en donde se desarrolla (Burchell et altri, 1980; 1985; Hopewood, 1978). De esta forma, mientras el análisis preciso y funcional de, digamos, métodos de evaluación de inversiones o aproximaciones del ingreso de Hicks son temas obviamente legítimos para la investigación intelectual, su significado e importancia radica en contextualizarlos en el entorno organizacional en que tienen lugar y en el contexto cultural y político dentro del cual actúan las organizaciones. Esto, a su vez, lleva a llamar

⁷ La teoría de sistemas no es de ninguna manera indiscutible. Críticas particularmente buenas y agudas se hallan en Bryer (1979) y en Hopper and Powell (1985). Mi argumento sería que al utilizar el pensamiento de sistemas como heurística en este trabajo, el análisis no cae dentro del alcance de las críticas –excepto al punto en que todos los modos de pensamiento tienen sus propias limitaciones y hacen invisibles algunas cosas. De paso, quizás sea valioso señalar las conexiones intelectuales entre el pensamiento de sistemas como se esquematiza aquí y el trabajo actual en la teoría de los accionistas (stockholders theory) que es tan influyente en la CSA.

⁸ Nuestra capacidad de saber se halla, por supuesto, severamente limitada, entre otras cosas, por la complejidad del mundo y nuestra propias capacidades mentales.

explícitamente la atención acerca de que estos niveles de sistemas necesitan ser más contextualizados para reconocer los componentes esenciales del capitalismo que subyacen virtualmente en todos nuestros análisis en contabilidad y finanzas (Tinker, 1980; 1984; 1985; 2001; Chwastiak, 1996). Consecuentemente, surgen, por ejemplo, los supuestos sociales, ambientales, morales y espirituales y los impactos de la forma actual del capitalismo financiero internacional bajo el cual trabajamos. En esencia, no podemos comprender los precios de arbitraje aislados del capitalismo internacional; ni apreciar las implicancias de las normas internacionales de contabilidad aisladas de las pretensiones morales e imperialistas de los inversores privilegiados y de la imposición de los principios occidentales; ni comprender la contabilidad gerencial estratégica separada de la degradación ambiental que el crecimiento económico inevitablemente provoca.

Son estas preocupaciones las que se exploran con mayor profundidad en el resto de este artículo.

3. ¿Es la contabilidad social o ambiental?

Determinar los límites –o proporcionar definiciones únicas y discretas- de la contabilidad y las finanzas ha resultado consistentemente una tarea virtualmente imposible. No se trata sólo de que una definición única de lo que es y de lo que no es parte del objeto de estudio sea escurridiza y siempre cambiante. Adicionalmente, nuevas áreas de indagación intelectual responden tanto a nuevos emprendimientos de investigación como a nuevos desarrollos en la práctica y éstos, a su vez, parecerían surgir de un aparente conjunto azaroso de estímulos. Los límites de la disciplina parecen estar a merced de estímulos tan diversos como el poder, los pragmatismos, los intereses propios, el idealismo y otros. Sólo a nivel de meta-teoría (por ejemplo, la economía neoclásica, la crítica marxista del capitalismo) existe alguna percepción de que la “disciplina” posee elementos coherentes y/o consistentes. La teorización es nuestro medio formal de “procurar sentido” en nuestra disciplina y, por lo tanto, la teorización refleja los niveles de coherencia que identificamos dentro de nuestra disciplina a la vez que proporciona el nivel de coherencia que nosotros como estudiosos aportamos a nuestro estudio, explicación y análisis. Desafortunadamente, la mayor parte de la teorización ocurre (especialmente en contabilidad), no al meta-nivel en donde sería posible la coherencia sino al nivel de los sub-elementos de la disciplina: finanzas, auditoría, contabilidad financiera, etc.

La falta de una teoría coherente puede ser un problema. Mientras, por ejemplo, la auditoría puede ofrecer cierta coherencia como consecuencia de su naturaleza formalmente regulada y las finanzas pueden ofrecer coherencia en su vinculación primaria al método y a las raíces teóricas de la “ciencia normal”, esta coherencia puede ser frágil y aun resistente a la teorización formal. Para la contabilidad financiera el tema es crítico - a pesar de los intentos consistentes (principalmente a través de la emisión de normas (ver, por ejemplo, Page and Spira, 1999; Hines 1991) de imponer coherencia y consistencia teórica a la actividad. La contabilidad gerencial, en forma similar, se halla constantemente atravesando cambios (¿o renovación?) y no existe un lente teórico particular que sea capaz de explicar todos los aspectos del objeto de estudio o que, al menos, satisfaga a todos los prácticos e investigadores. En esencia, puede esperarse que la aparición (para todos los propósitos e intenciones) de prácticas o temas nuevos azarosos que la mayoría considera que caen dentro del ámbito del objeto de estudio amenacen la coherencia de explicaciones teóricas previas y, a su tiempo, indiquen que la práctica no surge de ninguna teoría coherente existente. Esto, a su vez, ilustra la debilidad de la teoría y del marco conceptual a través del cual se analiza, se estudia y se practica la disciplina. Parecería que nuestras concepciones acerca de nuestra(s) disciplina(s) son sólo parciales, condicionales e inestables.

En tanto lo señalado hace que el estudio del tema sea más excitante y potencialmente mucho más liberador, también parece producir un grado de conservadurismo (¿inesperado?). Es decir, si no sabemos lo que la contabilidad es o no es, entonces ¿quién ha de decir si, por ejemplo,

la “contabilidad social” es o no parte de la contabilidad? ¿Cómo podría exigirse autoridad para sostener tales argumentaciones? Y, más, hasta hace bastante poco (y podríamos sospechar que muchos aún piensan así) la contabilidad social *no* se consideraba como parte de la contabilidad. De la misma forma ¿cómo es que, digamos, los planes LETS⁹, los sindicatos, la deuda del tercer mundo y la inversión con retornos bajos (o nulos) no constituyan preocupaciones centrales de las finanzas? Es como si, en ausencia de una base teórica coherente para nuestros estudiantes, permitiéramos una creciente incertidumbre para dejar que otros definan lo que es y lo que no es legítimo y /o aceptamos un conservadurismo cómplice que le viene bien a nuestro capital intelectual invertido (ver, por ejemplo, Patten, 2002)¹⁰.

Este problema del conservadurismo y los límites disciplinares jugaron un papel central en muchos de los primeros intentos de desarrollar (y de interpretar la práctica emergente de) la contabilidad social y ambiental (CSA). En un nivel relativamente temprano parecía existir una aceptación de que la CSA involucraba a los contadores¹¹ pero a los contadores que trataban de concebir a la CSA como una parte –o una extensión- de la contabilidad tradicional (principalmente) financiera (ver especialmente, Solomons, 1974). En esencia, la CSA era conceptualizada como un subsistema del sistema de contabilidad convencional. El que la contabilidad era, como lo he sugerido anteriormente, un conjunto de ideas relativamente incoherente, se hizo más evidente por el intento de adicionar este nuevo fenómeno. Es decir, la teorización de la contabilidad tradicional era deficiente en que había fallado en identificar que las cuentas sociales y ambientales estaban ausentes en su concepción del mundo. De la misma forma, la teoría de lo que es (y de lo que no es) la contabilidad no se hallaba lo suficientemente especificada por cuanto no servía para sugerir lo que debía y lo que no debía ser parte de este sistema llamado contabilidad.

Este intento de forzar este nuevo algo (CSA) dentro de un algo más antiguo pero no especificado (la contabilidad convencional) ciertamente no ayudo para el desarrollo de la CSA y, probablemente, en ese tiempo por lo menos, hizo poco por el desarrollo intelectual de la propia contabilidad tradicional. Es decir: ¿qué *era* la CSA, esa cosa que era parte de algo más que tampoco podíamos definir?

La contabilidad es, yo hubiera pensado, mucho más útil concebida como el universo de todas las posibles *accountings* (ver para un mayor análisis de esta propuesta, por ejemplo, Laughlin and Gray, 1988; Gray, 2002) de las cuales las cuentas económicas organizacionales (es decir, la contabilidad tradicional) no eran más que un subconjunto muy limitado. Es decir, el dar y recibir de las cuentas es una parte ubicua de la existencia humana (Arrington and Francis, 1993). La contabilidad tradicional solo considera aquellas cuentas que son financieras por naturaleza, que reflejan acontecimientos económicos, que se centralizan en entidades organizacionales y que se orientan a un conjunto de usos bastante limitado (y usualmente poco especificado) (ver Bebbington et al., 2001). La justificación de tal restricción de la contabilidad tradicional reside presumiblemente en alguna meta-teoría (generalmente poco especificada) de economía dentro de la cual debe ubicarse a la contabilidad. Esto, a su vez, sugiere que si la contabilidad debe restringirse a la economía de la organización, entonces, sólo aquellos aspectos sociales y ambientales que son directa y materialmente de naturaleza económica resultan relevantes para ella. Esto lleva a sostener una concepción muy restringida de los aspectos sociales y ambientales

⁹ LETS es el acrónimo inglés de Local Economic (or Exchange) Trading Systems que en castellano sería Sistemas de Comercio Económicos (o de Intercambio) Locales –ver Bebbington (2001).

¹⁰ Tal conservadurismo puede ser detectado en abordajes a la educación contable (ver, por ejemplo, Gray and Collison, 2001; Gray et al., 1994; Lee, 1989; Sterling, 1973). Nuestra explícita poca disposición, como “educadores”, a desviarnos de la ortodoxia, a explicitar los supuestos subyacentes en la contabilidad y en las finanzas tradicionales o a responder a los desafíos acerca de que adoctrinamos a nuestros estudiantes en lugar de educarlos, se halla bien documentada (Zeff, 1989; Loeb, 1988). De la misma forma, identificamos un conservadurismo bien establecido tanto en nuestras actitudes hacia las publicaciones como en las propias políticas de las publicaciones (Parker et al., 1998; Brinn et al., 1996).

¹¹ Aunque puede consultarse Medawar (1976) que sostiene una incisiva y presciente visión alternativa.

de la vida humana y organizacional¹². Y mientras esta puede ser la visión de muchos emisores de normas al igual que de la investigación académica más movida por la economía, no existe una razón *a priori* que la haga evidente por sí misma.

Entonces, este cuestionamiento acerca de los límites de los sistemas y de los niveles relativos de resolución de la contabilidad y de las finanzas tradicionales, alguna noción abarcativa de la contabilidad y de la propia contabilidad social y ambiental mismas hacen surgir preguntas. Tales preguntas incluyen si la "contabilidad" debería restringirse de alguna forma, cómo tales restricciones pueden ser justificadas y dónde debería¹³ ubicarse (si es que merecería hacerse) el estudio de las limitaciones de la contabilidad tradicional y sus consecuencias sociales.

Las próximas dos secciones sustantivas intentan explorar estos temas de los límites. La siguiente sección adopta una perspectiva de sistemas para indagar en los temas metodológicos y teóricos (en efecto, las preguntas acerca del dominio de la investigación). La sección subsiguiente se dedica a explorar los niveles menores de resolución para permitir que se consideren en nuestras áreas temas trascendentes y meta-teóricos (en esencia, la articulación de nuestras visiones del mundo).

4. SISTEMAS Y METODOLOGÍA

"El positivismo, aunque declarado muerto hace mucho, no ha sido enterrado y olvidado...Nadie, o muy pocos, se refieren a sí mismos o a sus trabajos como positivistas."
(Hammersley, 1995, p.1)

Es una especie de perogrullada que cuanto más amplios establecemos los límites de nuestra investigación más factores reconocemos como relevantes a la misma y, por lo tanto, más compleja se torna. El corolario es que cuanto más estrechos establezcamos los límites, permitiremos que caigan en el problema menos factores. En el último caso, los modelos pueden ser establecidos con mayor especificación, la teoría relacionada con el tema puede derivarse con mayor precisión y el reduccionismo del "método científico" empleado puede emplearse bien. En el primer caso, el tema bajo análisis será mucho más complejo, la teoría mucho más rica pero mucho menos precisa y el examen resultará típicamente parcial, exploratorio y condicional.

Existen claramente una serie de diferencias cruciales entre (por ejemplo) las siguientes preguntas de investigación: "¿qué método de contabilidad se aproxima más al flujo de fondos descontado?" y "¿cómo puede la contabilidad eximirse de sus obligaciones para con el interés público en un sistema de capitalismo global?" Ambas parecen ser preguntas de investigación perfectamente apropiadas pero cada una de ellas implica diferentes supuestos acerca del mundo y acerca del rol del investigador¹⁴.

¹²Es decir, aunque existen abordajes extremos de un mundo económico que puede abarcar todos los aspectos de la experiencia social y ambiental a través del establecimiento de precios para todo (ver, por ejemplo, Pearce, 1989) esto, a su vez, hace surgir una serie de temas altamente discutibles. Tales temas incluyen no solo si la experiencia humana puede ser, sino por qué debería ser, reducida a lo económico (es decir, lo económico define toda la experiencia humana dentro de la cual toda experiencia es simplemente un subconjunto) o por qué debería esto ser mejor que ver lo económico sólo como un subconjunto limitado de la experiencia humana. Gorz (1989) es particularmente elocuente acerca de esta cuestión (ver también Power 1992).

¹³ Para futuras referencias, es importante notar la naturaleza cargada de valor de estas preguntas (la utilización de "debería"). Esta naturaleza cargada de valor sugiere que no *pueden* existir la contabilidad o las finanzas puramente positivas. Este caso se inició y se desarrollo en Tinker et al. (1982).

¹⁴ Este es un punto apropiado para referenciar a (y reconocer la influencia de) la celebrada investigación de Geoff Whittington acerca de si la contabilidad se estaba convirtiendo en demasiado "interesante" (Whittington, 1995; Gray, 1996). En términos de lo que aquí sigue, a Whittington le preocupaba que la investigación o estaba perdiendo demasiado tiempo examinando meta-teorías alternativas (al menos para la forma de ver de Geoff) o estaba perdiendo demasiado tiempo tratando de resolver enigmas que Geoff no veía como parte de su problemática.

La primera pregunta ya ha eliminado de sus consideraciones cualquier noción de una contabilidad que no sea financiera, ha sacado de la ecuación al capitalismo (Chwastiak, 1996) y ha realizado una serie de juicios de valor acerca del papel y de los propósitos de la contabilidad. Sin embargo, estos juicios de valor no se explicitan, con lo cual se permite que el investigador, quizás, aduzca la “neutralidad de valores” del trabajo (ver Thomas, 1981; Hammersley, 1995). Es un ejercicio (implícito normativo) de reduccionismo. La pregunta puede ahora ser abordada por los investigadores de una manera focalizada y precisa, a través de la modelización, la solución de problemas y (probablemente) el análisis cuantitativo mediante la utilización de *proxis* observables para las variables de interés.

La segunda pregunta no hace tales supuestos acerca de lo que la contabilidad es y coloca tanto al juicio de valor como al capitalismo en el centro del análisis. En tanto podría emplearse un método cuantitativo para definir y desarrollar partes de la pregunta, no puede haber precisión focalizada como para responderla.

El pensamiento de sistemas nos ofrece un medio para establecer estos diferentes niveles de resolución en la especificación de los problemas de investigación (o aun de las problemáticas). Una simple visión de sistemas nos puede ayudar a concebir un sentido general en el cual los diferentes niveles de problemas se relacionan entre sí. Más aún, si extendemos un poco el lenguaje del pensamiento de sistemas y simplificamos un poco los temas, podemos (especulativamente) relacionar estos diferentes niveles de resolución con las predisposiciones teóricas y metodológicas de los investigadores. Esto es lo que se intenta en el Gráfico 1.

Aunque hay cuestiones claramente ontológicas en el Gráfico 1, quisiera evitarlas por el momento¹⁵ y concentrarme en los niveles e resolución que el gráfico sugiere. Estos niveles (los diferentes óvalos de la figura) se derivan aproximadamente de los niveles de sistemas que emplea el pensamiento de sistemas (ver especialmente Boulding, 1966).

En el medio del Gráfico 1 hemos encerrado los enigmas (análogos a los sistemas de “relojería” en pensamiento de sistemas) en los cuales (típicamente) se separan las relaciones funcionales de sus contextos para hacerlos más precisamente identificables y más aptos para su manipulación. La precisión se logra a expensas de la riqueza y de la erradicación del contexto.¹⁶

A medida que vamos saliendo del nivel de enigmas agregamos cada vez mayor complejidad a nuestra concepción del problema bajo análisis. Nuestras perspectivas de investigación crecen de lo preciso y definido hacia lo amplio y difícil de manejar. Cada paso aumenta la complejidad, riqueza y desorden del mundo que investigamos¹⁷ y, al hacerlo, pierde la ductilidad y singularidad del tema bajo análisis. Esto parece inevitable –cuanto más complejo el tema, menos manejable la investigación y menos precisa la respuesta.

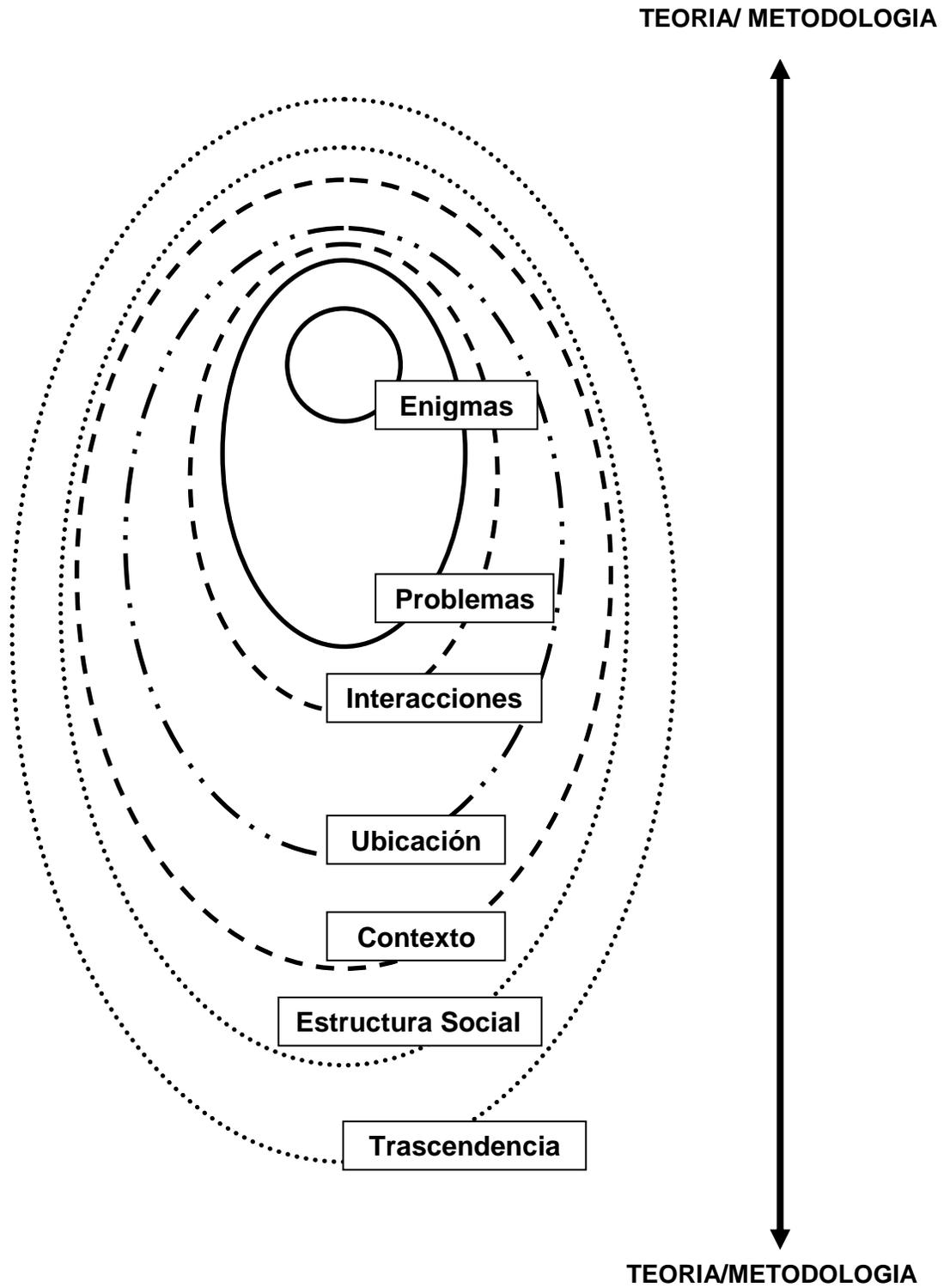
En el otro extremo del espectro, los sistemas trascendentes nos llevan más allá del dominio empírico y alientan y enfatizan las dimensiones espirituales de la experiencia humana en investigación. Quiero volver a este nivel de resolución en la próxima sección del trabajo y no decir nada más sobre el particular por el momento.

¹⁵ Es decir, hay un supuesto fundamental aquí que sostiene que los problemas desordenados son simplemente versiones más grandes de problemas pequeños y que todos los problemas pueden describirse de forma similar.

¹⁶ “La víctima abstraer el problema original hasta que se hayan removido todas los aspectos matemáticos difíciles de manejar (y que se haya perdido toda semejanza con la realidad), resuelve el nuevo problema simplificado, y luego hace como si éste fuera el problema que quería resolver. Espera que el gerente esté tan impactado por la belleza de los resultados matemáticos que no recuerde que su problema de operación práctica no ha sido tratado” Herbert Simon (1960) *The New Science of Management Decision*, Harper and Row, p. 18.

¹⁷ Si fuéramos positivistas diríamos que estábamos aumentando la validez ecológica.

GRÁFICO 1 – UNA VISIÓN DE SISTEMAS DE LA RESOLUCIÓN EN INVESTIGACIÓN



En cierto grado, parece que podemos pensar en forma útil acerca de estos niveles de resolución de temas reflexionando sobre: a) la manera en que concebimos esas cuestiones (teoría); y b) las formas en que empleamos métodos de investigación (metodología). Más precisamente, los problemas acotados pueden ser concebidos dentro de teorías pequeñas y más limitadas –el ejemplo obvio es la teoría de la agencia. Tal teoría precisa y focalizada excluye el desorden y se presta para la modelización y el testeo formalizado: el tipo de características que asociamos con el positivismo. Cuanto menos preciso y limitado el tema, más desordenado el problema, “más amplia” la teoría que necesitamos para articularlo y menor el grado en que tales cuestiones se prestan para la investigación útil a través de procedimientos de testeo precisos y formalizados (No en menor grado debido a que la investigación es, inevitablemente, más exploratoria y tentativa). Tendemos a asociar tal teorización e investigación desordenada con métodos cualitativos y con una metodología más fenomenológica (Burrell and Morgan, 1979; Morgan and Smircich, 1980)¹⁸

Ignorando por el momento las teorías complejas –las meta-teorías que nos llevan a los temas trascendentales más amplios a ser discutidos más adelante- parece ser que cada nivel de análisis necesita ser visto ubicado dentro de las capas subsiguientes más amplias y más contextuales. Consecuentemente, *al punto que diferentes niveles de resolución no producen “verdades” contradictorias* (nuevamente aquí hay ecos del tema ontológico), podemos construir un argumento de que diferentes elecciones de una lealtad metodológica ofrecen derechos epistemológicos potencialmente aditivos sobre los problemas de interés¹⁹. De aquí hay un paso relativamente corto hacia la “irrelevancia” del método y hacia el pluralismo metodológico (Feyerabend, 1975; Morgan, 1983). Toda conceptualización e investigación de problemas de investigación inevitablemente involucra compromisos entre precisión y rigor (orden), por un lado, y riqueza y complejidad (desorden) por el otro. Ciertamente sugiere que privilegiar demandas sobre “mejores” métodos de investigación carece de sentido.

La investigación en contabilidad y finanzas involucra el rango total de métodos, teorías y metodologías y estos cubren el espectro total de los niveles de resolución sugeridos en el Gráfico 1 –desde los experimentos hasta la etnografía, desde la teoría de la agencia al análisis marxista y desde el estricto funcionalismo al humanismo radical. El mero rango presenta sus propios problemas para los académicos. La comunicación y la comprensión a través de la disciplina requiere, entre otros, la capacidad para moverse entre niveles de resolución muy diferentes al igual que entre muy diferentes maneras de concebir qué determina un problema interesante, cómo la “disciplina” se construye y se delimita y cómo deberían investigarse los temas. En un extremo, esto significa que mientras algunos en la disciplina se hallan trabajando con amplios cuadros acerca de lo que constituye la problemática, otros se encuentran resolviendo problemas estrictamente delimitados –y consecuentemente muy rigurosos. Cada uno se halla simplemente trabajando en diferentes niveles de resolución conceptual –ninguno está realizando una investigación “mejor” o “peor”. En un mundo “perfecto” cada uno reconocería los niveles y las implicancias del otro pero (aunque anecdótica) la evidencia sugiere que cada cuadro (conceptualización) es, simplemente, o no comprendida o no aceptada por los otros individuos dentro de la disciplina.

Estas diferencias en niveles de resolución llevan, sospecho, a diferentes técnicas intelectuales para pensar y, consecuentemente a diferentes enfoques para el análisis de la problemática seleccionada. Así, un enfoque sobre una problemática es probable que sea un reflejo directo de estructuras intelectuales particulares, familiaridades, técnicas y hábitos. La preocupación es que cada “extremo” (como en la diversidad de marcos intelectuales) puede fallar en reconocer el punto de vista de los otros. Más sustancialmente, tal fracaso puede llevar a

¹⁸ Y con disculpas a Richard Laughlin por la sobre simplificación de ideas –para un análisis más exhaustivo ver Laughlin, (1995)

¹⁹ Un argumento suficientemente común de triangulación en discusiones de metodología de la investigación.

considerar a la otra como una forma de análisis no legítima o como no sustentada en formas legítimas de exigencias epistemológicas. En la separación resultante, cada uno puede especializarse en formas de razonamiento (por ejemplo hermenéutica versus diseño experimental) que son tanto especialistas como inaccesibles para el otro. (ver, por ejemplo, el “debate” Abdelkhalik and Ajinkya (1983) y Tomkins and Groves (1983^a, 1983b)).

Así, puede ser difícil encarar, por ejemplo, investigaciones sobre las normas de contabilidad adecuadas si uno no se halla convencido de los reclamos de la profesión acerca de que *hay* un marco conceptual subyacente en la contabilidad financiera (Napier and Power, 1992) o simplemente se refuta la base ética sobre la cual, digamos, se predica la maximización del retorno de los inversores. En forma similar, puede ser muy difícil ver por qué podríamos querer analizar diferentes formas de sistemas de costos para una organización cuando no podemos aceptar la moralidad de lo que esa organización hace. Mejores análisis de la valuación de los activos derivados parecen inapropiados cuando se tienen severas dudas acerca de las exigencias de las formas actuales del capitalismo.

Sobre este particular resultan interesantes los temas de investigación enumerados de la comunidad académica contable y financiera británica (Helliard and Gray, 2000). La forma en que identificamos nuestros propios focos como, para ejemplificar, normas internacionales de contabilidad, ratios financieros, aproximaciones binomiales, la historia del ICAS o los sistemas de asignación de gastos, sugiere la amplitud de los temas que estamos, o no, dispuestos a abordar dentro de nuestra problemática. Cada uno de nosotros delimitamos nuestros problemas a un nivel dentro del cual nos sentimos cómodos y encontramos la solución con nuestras propias orientaciones.

Una exposición particularmente clara –y una posible explicación- de esto está dada en Choudhury (1987). El se refiere a la clasificación de investigadores de Mitroff and Kilmann (1978) que se basa, a su vez, en la clasificación que hace Jung (1971) de los individuos sobre la base de sus preferencias para recibir información (sensación o intuición) y para tomar decisiones (pensamiento o sentimiento). Choudhury después utiliza las cuatro categorías de Mitroff and Kilman²⁰ para clasificar los abordajes de investigación en contabilidad gerencial. El argumento esencial es que la orientación psicológica lleva a una “predilección por un modo particular de investigación” que “determina la pregunta de investigación examinada y los métodos empleados para responderla” (Choudhury, 1987, p. 208).

El señalado es un enfoque plausible y, en mi opinión, útil. Los debates acerca de la superioridad relativa o de abordajes particulares de investigación podrían ser tanto el resultado de predisposición psicológica como lo son de cuestiones teóricas y metodológicas²¹. Más importante, es también probable que la elección del nivel de resolución teórica y adhesión metodológica (ver, por ejemplo, Laughlin, 1995) sean, en forma similar, la consecuencia de la predisposición psicológica.

La selección del método implica alguna visión de la situación bajo estudio, puesto que cualquier decisión sobre cómo estudiar un fenómeno lleva implícitos ciertos supuestos, o respuestas explícitas a la pregunta ¿Qué se está estudiando? ... (nosotros) seleccionamos o favorecemos tipos particulares de metodología porque tenemos concepciones implícitas o explícitas sobre lo que estamos tratando de hacer en nuestra investigación... (y por lo tanto) vemos el proceso de investigación como involucrando decisión entre modelos de

²⁰ Las cuatro categorías con ejemplares ilustrativos para la contabilidad gerencial son el científico analítico (Brownell) el teórico conceptual (Ronen and Livingstone), el humanista particular (sin ejemplares) y el humanista conceptual (Hopwood and Tinker).

²¹ El que lo que nosotros estamos denominando predisposición psicológica sea, probablemente, también un sentido determinado cultural, sociológica y políticamente no se halla en discusión pero no lo exploraremos más aquí.

compromiso que implican diferentes relaciones entre teoría y método, concepto y objeto, e investigador e investigado, en lugar de simplemente una elección acerca del método solamente. (Morgan, 1983b, p. 19-20- énfasis en el original)

Pero hay más consideraciones que las señaladas. Cada uno de nosotros, al seleccionar nuestro nivel de resolución en nuestra investigación –nuestra delimitación de los temas- está aceptando, muchas veces inconscientemente, un conjunto de teorización *a priori*, elecciones metodológicas y, en verdad, trascendentes (ver, por ejemplo, Laughlin, 1995; Tinker et.al., 1982; Morgan, 1983; 1988; McCloske, 1998). Es, me parece, en este nivel de lo trascendente, de lo moral y de la meta-teoría, en el que se encuentran los conflictos básicos dentro de la contabilidad y las finanzas. Es aquí, espero demostrar, en donde la contabilidad convencional y la SEA difieren y es aquí en donde la investigación orientada mucho más social y ambientalmente se encuentra con las finanzas. Si la subsiguiente discusión tiene alguna sustancia, entonces puede ser que estas disputas sean realmente sobre psicología y posiblemente sobre política y, probablemente, no sobre metodología de la investigación y los límites de la contabilidad y las finanzas.

5.- META-SISTEMAS, CAPITALISMO Y SUSTENTABILIDAD

...hacer eficientemente aquello que no deberíamos estar haciendo..
Lowe and McInnes (1971)

Si el pensamiento de sistemas proporciona una heurística útil para pensar acerca de los límites de la contabilidad (y las finanzas) y una visión sobre las capas y delimitaciones de los problemas de investigación, resulta más poderoso en las ciencias sociales cuando dirigimos nuestra atención a los meta-sistemas. En esencia, la contabilidad y las finanzas se ubican en contextos organizacionales e institucionales. Estos contextos están, en sí mismos, basados en el capitalismo financiero internacional moderno. El capitalismo se ubica en el contexto de las instituciones humanas y de la experiencia que, a su vez, se ubican dentro del sistema ambiental y planetario. Es a través de este conjunto de interacciones de sistemas que la contabilidad y las finanzas derivan su significado, tienen su eficacia (o no) y (primariamente) derivan su justificación moral y cualquier reclamo que podrían hacer para servir al interés público.

Por tanto, reconocer que la contabilidad y las finanzas tienen poco valor y significado intrínseco (si es que tienen alguno) y que son sistemas importantes inmersos en un rango de sistemas sociales, éticos y ambientales, nos lleva inevitablemente a preguntar: ¿cuál es el propósito de la contabilidad y las finanzas?, ¿a quién y a qué sirven? , ¿cuáles son –y deberían ser- sus principios de valor?²²

Supongo, crudamente, que todos tenemos que responder esta pregunta para nosotros mismos, pero para aquellos de nosotros en contabilidad, nuestra profesión nos lleva a proclamar que nuestra justificación reside en servir al interés público. La pregunta es, por supuesto: ¿lo hacemos? Y ¿cómo lo sabemos? (Ver Gray and Collison, en prensa).

Una contabilidad y unas finanzas puramente económicas (como se discutió anteriormente) justificarán su servicio al interés público al grado de que puedan demostrar que la economía es servida por nuestra contabilidad y finanzas y que la economía está estructurada de tal manera que el interés público –quizás típicamente la mayor mercancía en el número mayor – es servido en la mejor manera posible. En lo que yo puedo evaluar, este reclamo descansa (principalmente) en el siguiente argumento. Un mercado de personas interesadas en sí mismas se sirve mejor

²² Por supuesto, es un juicio de valor que uno crea que el acto académico mismo debe estar guiado por principios y, en verdad, no guiado por valores establecidos en un nivel de resolución alto (por ejemplo "hacer bien nuestro trabajo") sino al nivel de resolución más bajo (por ejemplo por referencia a nuestras visiones personales del mundo)

proporcionándole información que les permita a estos actores interesados en sí mismos, si actúan sólo egoísta y “racionalmente”, maximizar sus retornos financieros. Si proporcionamos esta información, entonces los mercados pueden ser eficientes en información. Si estos mercados son eficientes en información, entonces, de alguna manera (no especificada) o de otra, también serán eficientes en la asignación dirigiendo nuevos fondos a las inversiones económicamente más sólidas sacándolos de las menos sólidas.²³ Este proceso, se sostiene, resulta en la maximización del crecimiento económico que, a su vez, resulta en la maximización del bienestar social.

En esta percepción del mundo, datos adicionales relativos a la ética, a los temas sociales o ambientales, constituyen “ruido” que distrae a los actores de su primera (y probablemente moral) obligación de maximizar los retornos económicos porque es a través de la economía que fluyen todos los otros beneficios.

Es dentro de esta visión del mundo donde la mayoría de lo que enseñamos e investigamos en contabilidad y finanzas encuentra su justificación. Es **una** especificación acerca de cómo las teorías elegidas, la problemática y los métodos contribuyen al interés público.

Tengo sólo dos problemas importantes con esta perspectiva o argumento. El primero es uno colegiado: aunque este argumento económico liberal es el fundamento de la mayoría de lo que hacemos y enseñamos en contabilidad y finanzas, en muy pocas ocasiones (en mi experiencia) se explica a los estudiantes o es comprendido por los académicos o los prácticos. Como es la base de la mayoría de los reclamos (públicos) para el interés público que hace la profesión contable necesita ser especificado y examinado para asegurarnos que las afirmaciones de servir al interés público están en verdad justificadas. (Ver Puxty et al., 1997; Gray et al., 2001).

El segundo problema que tengo es que sólo uno de los elementos en el argumento (esto, es, la eficiencia de la información) está determinado empíricamente. El resto de los elementos son aseveraciones, supuestos, actos de fe o, en el mejor de los casos inferencias rebatibles. De igual forma, las consecuencias de esta panacea de economía liberal utópica, en mi lectura de la evidencia, no se parece mucho a un aumento sostenido en el bienestar social. En verdad, veo algo bastante opuesto. (Ver también Galbraith, 1972; 1973; 1987). Esto no quiere decir que nosotros en occidente no nos hayamos beneficiado enormemente en algunos aspectos con la diáspora del capitalismo sino que, en palabras de Milton Friedman, no existe tal cosa como un almuerzo gratis. Los beneficios del capitalismo se compran a un precio, en mi opinión, inaceptablemente alto –no en menor medida en términos de degradación ambiental, injusticia social, imperialismo blando, alienación y otros, (ver, por ejemplo Korten, 1995; Brown and Flavin, 1999).

El punto es que el capitalismo –en cualquiera de sus formas²⁴–es un componente esencial de lo que enseñamos e investigamos pero es en muchas ocasiones excluido de nuestro análisis

²³ Este análisis es aplicable, más obviamente a la contabilidad financiera y las finanzas, pero la contabilidad gerencial entra en escena a través de la proporción de información que los gerentes interesados en sí mismos pueden usar para lograr y proporcionar aquellas inversiones que el mercado está aparentemente buscando.

²⁴ Los modelos simples de capitalismo que fueron concebidos por (y muchas veces incorrectamente atribuidos a) Adam Smith son un grito muy lejano del capitalismo financiero internacional global que se ha convertido en la forma económica (y probablemente social y política) dominante en la actualidad. Existe una tendencia, creo, a ofrecer argumentos sobre el capitalismo que contemplan la forma arcaica y más simple en lugar de su forma megalítica moderna. En tanto parece probable que el capitalismo desenfrenado podría inevitablemente encontrar su manera de hacerse cargo del mundo –siendo el crecimiento una condición necesaria y una característica esencial de la forma- la creciente inhabilidad (o reticencia – ver, por ejemplo, Korten, 1995; 1999; Bailey et al., 1994^a, Hirst and Thomson, 1996) de los estados de controlar a los órganos del capitalismo (que nosotros en contabilidad y finanzas parecemos servir) hacen que resulte mucho más significativa la pregunta central acerca de si el capitalismo (y nuestra contribución a él) sirve o no al interés público. Si el capitalismo domina los estados y no sirve al interés público, entonces existe una pregunta un tanto molesta acerca de quién o qué puede cuidar el interés de la sociedad y del ambiente.

(Chwastiak, 1996). Consecuentemente los temas centrales de “¿en nuestras investigaciones y enseñanza, servimos a un capitalismo que aprobamos?” y “¿lo servimos de la mejor manera que podemos?” en raras ocasiones salen a la superficie como temas para la discusión. Cuanto más circunscriptos nuestros problemas de investigación, más focalizadas nuestras teorías y más limitados nuestros métodos de investigación, más podemos llegar a tomar como correctas las exigencias morales, sociales y ambientales de las organizaciones a las que servimos – como dados los supuestos de que todo (o casi todo) funciona bien en el mundo.

Tales exigencias no se ubican para nada bien dentro de los indicadores ambientales (ver, por ejemplo, Brown, 2001), los datos del Índice de Desarrollo Humano de la ONU o aun de la incomprendibilidad *a priori* de las afirmaciones de que la sociedad y el ambiente están a salvo en las manos de los negocios (ver, por ejemplo, Sustainability, 2001; Schmidheiny, 1992; Schmidheiny and Zorraquin, 1996). Es este tipo de preocupación la que circula a través de mucha de la CSA²⁵ y de la literatura sobre sustentabilidad. La propia existencia de todas, salvo las corrientes más gerencialistas de CSA, habla de una sensación de descontento, típicamente incoherente, sobre la contabilidad actual y los sistemas financieros²⁶. Frecuentemente, y en muchas ocasiones en forma más explícita, resulta una preocupación el pensar acerca de las cuentas que en lugar de agregar algo al motor internacional del capitalismo financiero internacional, intentan concebir alguna versión de organización económica menos peligrosa y destructiva – una versión en la cual lo económico no sea el motor de todos los otros valores (ver, por ejemplo, Gorz, 1989, Thielemann, 2000).

Entonces, lo que la CSA tiende a estar haciendo es relacionar formas de contabilidad y finanzas no sólo con el sistema de capitalismo sino también a las consecuencias del capitalismo – es decir, a un nivel menor de resolución (una capa más alta de sistema). Por ejemplo, el interés acerca de la responsabilidad (accountability) (que es ampliamente utilizada en la CSA) es un intento de reformar el capitalismo y de hacerlo más democrático. Como ocurre con gran parte de la CSA reformista (ver, por ejemplo, Gray et al., 1996; Owen et al., 1997; Bebbington et al., 1999; Tinker et al., 1991) el intento es el de mejorar y controlar las peores manifestaciones de nuestros actuales sistemas de organización financiera y económica. Es decir, por razones tanto pragmáticas como políticas, explorar si los órganos del capitalismo moderno *pueden* ser reformados y si se *pueden* hacer más humanos y menos hostiles a la justicia social y a la degradación ambiental

Sin embargo, en forma creciente, los prospectos de éxito para este reformismo optimista parecen cada vez menos realistas. No solamente están declinando los indicadores de salud ambiental y social en tanto el poder y la influencia de las corporaciones aumenta²⁷, sino que el propio debate sobre los temas sociales y ambientales se halla, cada vez más, bajo el control del sector de negocios. (Para más detalle ver Eden, 1996; Beder, 1997; Gray and Bebbington, 2000; Welford, 1997; Mayhew, 1997)

²⁵ La CSA ha crecido enormemente en los últimos 10 años. Ahora simplemente es un área demasiado grande para ser considerada una sola área de investigación o para acomodarse en los proyectos de un solo investigador. Veo que los investigadores de la CSA están sólo comenzando a ajustarse a la ahora impresionante dimensión del área temática y, en forma creciente, ya no se hallan investigando acerca de la CSA como tal, sino que investigan aspectos de ella.

²⁶ La investigación a través del espectro de la CSA probablemente se acerca a cubrir todos los niveles del Gráfico 1. Así, encontramos investigación que explora, por ejemplo: el desempeño financiero de los fondos de inversión éticos; la inclusión de temas ambientales dentro de los actuales PCGA; el desarrollo de la contabilidad gerencial que interactúa y responde a los EMS; la comparación de diferencias regionales en las respuestas ambientales; la comprensión de los niveles de conflicto entre –digamos- auditoría social y ambiental e imperativos comerciales, hasta los impulsores de la información social y ambiental como un mecanismo que da poder a la democracia. Al nivel trascendente, las preocupaciones para restablecer un más profundo espiritualismo y temas sobre la justicia humana están siendo articulados más crecientemente dentro del marco de la sustentabilidad.

²⁷ De las 100 unidades económicas más grandes del planeta, sólo 49 son países (Korten, 1995).

En tanto las meta-teorías alternativas son utilizadas para permitirnos salir intelectualmente de la inminencia del capitalismo contemplado en la contabilidad y las finanzas, es al nivel de la *sustentabilidad* que la mayoría de la investigación de la CSA busca restablecer la problemática de la contabilidad y las finanzas.

La sustentabilidad²⁸, típicamente definida como relacionada al desarrollo que “*satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades*” (WCED 1987, p. 8), es una noción intrínsecamente difícil para la gente moderna occidental. Parece desafiar muchas de las principales variables culturales y mediciones de lo que constituye el éxito y lo que merece admiración en las generaciones recientes (Gladwin et al., 1997). Ubicarla en el centro del análisis y de las preocupaciones requiere no sólo una importante reapreciación del éxito no cuestionado del capitalismo moderno sino un gran compromiso con un conjunto de ideas y principios. Son estos principios los que nuestro modernismo económicamente orientado ha sacado en gran parte del análisis (Chwastiak, 1996; Zimmerman, 1994) por considerarlo irrelevante para nuestras discusiones y análisis. La sustentabilidad requiere que consideremos explícitamente las condiciones presentes de la especie y del planeta, que consideremos explícitamente los pronósticos probables de nuestros actuales sistemas de organización económica y financiera y que aceptemos que cada uno de nosotros tiene una responsabilidad moral hacia otros menos afortunados y hacia la continuación de la especie tal como la conocemos. En tanto que esto puede ser ciertamente considerado una proposición disputable (y, en verdad, podemos cuestionar sus elementos) la mayoría en CSA da por hecho que la sobrevivencia de la especie y la erradicación de la pobreza abyecta y del hambre resultan de interés público – o constituyen una buena definición de lo que comprende el interés público como lo necesitamos.

La sustentabilidad es, por lo tanto, un reto directo para el modelo económico del mundo que corre a través de la contabilidad y las finanzas convencionales. Es una alternativa directa a- y comparable con- los principios del capitalismo liberal que, como hemos visto, proporciona la justificación y la meta-teoría de la contabilidad y las finanzas convencionales. Esto es, el análisis tradicional neoclásico se basa en un estado pequeño pero activo que establece las reglas para la economía y luego se puede dejar que el capitalismo continúe con el trabajo en la certeza de que manejará satisfactoriamente todas las cuestiones sociales y ambientales de importancia a través de un mercado que funciona eficientemente. La sustentabilidad se construye sobre la idea de que el supuesto sobre la forma en que el mundo puede trabajar no solo es profundamente no plausible sino que empíricamente no se verifica. La profanación ambiental y social son vistas como profundamente sistémicas (“estructurales” como las llama Bergstrom, 1993) y, consecuentemente, es el sistema mismo el que está en falta²⁹.

En su forma más simple, la definición de sustentabilidad involucra: (i) las necesidades de las generaciones presentes y futuras y (ii) la consideración de la justicia ambiental y social. Para distinguir la crecientemente popular “ecoeficiencia” (que puede involucrar hacer más con menos-por-unidad pero que aún permite crecimiento material absoluto en el consumo y en la producción) de lo que es un ambiente sustentable, hemos acuñado la frase *eco-efectivo* (para capturar la diferencia indicada por la noción de la huella ecológica³⁰). Esto se resume en el

²⁸ Señalo, pero he ignorado aquí, la naturaleza antropocéntrica de la sustentabilidad tal como se discute aquí. (Ver, por ejemplo Gladwin et al., 1995; 1997; Zimmerman, 1994).

²⁹ En mi experiencia –puedo ofrecer sólo evidencia anecdótica- el que uno mire la crisis ambiental como sistémica o como una serie de síntomas no relacionados parece concordar con el que uno utilice o no la heurística de sistemas para estudiar la cuestión. En esencia, los verdes profundos (deep greens) son pensadores sistémicos en tanto que los verdes claros (light greens) no lo son. (Ver, por ejemplo, Gray, 1990; Daly, 1980; Daly and Cobb, 1990; Berstrom, 1993).

³⁰ Los niveles actuales de población y los patrones de producción, consumo y disposición relacionados, producen un total de huellas ecológicas que son de una escala demasiado grande. Es el volumen de actividad lo que se ubica más allá de la capacidad que tiene el planeta para soportarlo. Más aún, si todos los miembros del planeta tuvieran huellas tan grandes como las del norteamericano promedio, necesitaríamos tres planetas Tierra para acomodarlos.

Cuadro 2. (Para más detalles ver, por ejemplo, cualquier publicación del World Business Council for Sustainable Development y Bebbington and Gray, 1995; Gray and Bebbington, 2000; Milne, 1996).

CUADRO 2: Las Condiciones de la Sustentabilidad

Elementos de la Sustentabilidad	Las Necesidades de la Generación Presente	Las Necesidades de las Generaciones Futuras
Justicia Social	X	X
Eco-Eficiencia	X	✓
Eco-Efectividad	X	X

Para obtener una condición de sustentabilidad, debemos tener evidencia bastante confiable de que se están satisfaciendo las seis condiciones (tal como se representan en las seis celdas). Mi juicio de la evidencia es que *no* existe evidencia para sugerir que una o dos de las menos importantes se están satisfaciendo –aun dentro de las interpretaciones más rosadas.

Lo que es de más importancia directa para nosotros aquí es si las corporaciones están actuando –o aun si pueden actuar- de manera conmensurable con la sustentabilidad. Un pequeño, pero creciente, número de compañías están siendo lo suficientemente valientes como para sostener públicamente que ellos creen que ni ellos ni, probablemente, cualquier otra compañía, sea capaz de actuar en una forma sustentable en el corriente sistema de arreglos económicos y financieros³¹. (Para más detalle, ver, por ejemplo, Bebbington and Thomson, 1996; Gray and Bebbington, 2000; 2001; Bebbington and Gray, 2001).

Investigaciones relativamente recientes sugieren (ver Gray and Bebbington, 2000) que aún las empresas líderes en medio ambiente comprenden poco la sustentabilidad. Peor aún, por lo que he podido encontrar, *no* existe evidencia que sugiera que las empresas pueden actuar de alguna manera que pueda considerarse sustentable (ver, por ejemplo, Madeley, 1999). La evidencia, en verdad, se halla en dirección contraria. Pero esta *no* es la visión que perpetúan muchas organizaciones – algunas veces de buena fe e inconscientemente (Ver, por ejemplo, Gray and Milne, 2002).

Se sigue de esto, por lo tanto, que la contabilidad y las finanzas –que buscan salvar a las organizaciones, a los inversores y a los mercados- están apoyando y alentando activamente a organizaciones e instituciones *no-sustentables*. Es aquí, *no* en los límites de los sistemas, o en el nivel metodológico, en el método o en el simple nivel teórico que se plantea el conflicto entre la CSA y la contabilidad y las finanzas convencionales. Los desafíos, por lo tanto, que la CSA hace a la contabilidad y las finanzas convencionales son:

- La contabilidad y las finanzas convencionales han "comprado las acciones" de una meta-teoría y un marco ético derivado de la economía neoclásica. ¿Hasta qué punto los docentes, los alumnos y los investigadores saben/se preocupan/creen que esto y/o están de acuerdo con ello? y
- Existe un cuerpo de evidencia creciente que sugiere que no sólo esta meta-teoría falla en cumplir con lo que promete sino que el planeta se está yendo al diablo en una canasta de

³¹ Muchos más han expresado en privado tales visiones tanto a mí como a otros colegas. ¿Por qué en privado? La corriente ortodoxia manifestada especialmente por instituciones como el WBCSD es que la sustentabilidad está a salvo en las manos de los negocios. Expresar una idea contraria es romper rangos con colegas- algo que las juntas no desean hacer.

mano como consecuencia directa de ello. ¿Hasta qué punto los investigadores, alumnos y docentes de contabilidad y finanzas creen esto, lo conocen, les importa, están o no de acuerdo con ello?

Para la CSA, la sustentabilidad ofrece el potencial de convertirse en el nivel de resolución abarcativo en el cual se concibe la problemática de la contabilidad y las finanzas. Más aún, permite la consideración de los méritos de las formas relativas de contabilidad y finanzas que no confían ni en argumentos metodológicos ni en argumentos psicológicos. En lugar de ello descansa tanto en la ética deontológica (en que la responsabilidad (accountability) social y ambiental son esencialmente “buenas cosas”) como en la ética de consecuencias (en que la contabilidad y las finanzas se orientan a resultados que relacionan el progreso hacia las posibilidades sustentables o lo alejan de ellas).

6. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Se han desarrollado dentro de los temas de las presentaciones plenarias en las conferencias de la BAA tanto los intentos de identificar las tendencias futuras en la práctica de la contabilidad y las finanzas, en la enseñanza y en la investigación como los de alentar a la comunidad –en este caso la BAA- a reconocer y adoptar estos cambios, (ver por ejemplo, Parker, 2001; Bromwich, 2001). En cierta medida, al menos, estos análisis y convocatorias han sido predominantemente pragmáticos pues identifican y responden a cambios en la sociedad. Las preguntas que se hacen en tales discusiones incluyen: ¿cómo se producen tales cambios? y ¿qué obligación moral, los académicos, individuos y profesionales debemos seguir, adoptar o, independientemente de la impracticabilidad, cuáles debemos rechazar? Estas preguntas se relacionan y dependen tanto del nivel de resolución que adoptemos en la consideración de tales presiones y cambios como en la respuesta moral, política o ética que damos a los cambios tal como los vemos.

En muchos aspectos, tales preocupaciones son idénticas a las preguntas que surgen en nuestra elección de tema de investigación o en la elección de estilos de enseñanza y en nuestras decisiones de abordar aspectos en la práctica (si a través de la consultoría, de la actividad voluntaria o de la investigación misma). Nuestras respuestas a estos puntos determinan no solo nuestra respuesta y nuestras elecciones en la clase sino nuestras contribuciones al cuerpo de doctrina que aumenta y constituye nuestra disciplina. Adicionalmente, nuestras respuestas inciden en la forma en que respondemos a las crecientes presiones para formular el entrenamiento y la educación de la próxima generación de académicos a través de la formación doctoral.

Estas preguntas hacen surgir, igualmente, temas acerca del grado hasta el cual nosotros adoptamos y apoyamos (lo que consideramos) el *status quo* o hasta dónde buscamos desafiarlo. Está bien establecido que (ver, por ejemplo, Tinker et al., 1982; Puxty, 1986; 1991) la contabilidad y las finanzas convencionales adoptan, materializan y refuerzan una visión del mundo conservadora liberal económica –a pesar de que tal visión, como hemos discutidos antes, muy pocas veces se hace explícita o es examinada cuidadosamente.

Hay un creciente cuerpo de evidencia que sugiere que no es probable que el paradigma dominante –esencialmente una variación de la economía neoclásica- produzca el mejor de todos los mundos posibles –a pesar de las promesas o, al menos, de los supuestos en este sentido. Cuestiones tales como la degradación ambiental, la injusticia, la actividad anti-democrática, el empobrecimiento o la alienación sugieren que la forma pura del capitalismo neo-liberal en su variante moderna financiera e internacional se halla fuera de control y que muchos de los costos del sistema están superando los beneficios. A menos que nuestro trabajo reconozca estas posibilidades de alguna u otra forma, se sigue el camino de apoyar inconscientemente³² las

³² La decisión de apoyar conscientemente las formas actuales de la economía liberal satisfaría las demandas en este trabajo y focalizaría los debates en la base moral y empírica de tal apoyo.

tendencias, temas y preocupaciones actuales en la medida en que surgen de los poderosos dentro de tal sistema.

La comunidad académica de contabilidad y finanzas nunca ha estado tan llena de vitalidad a pesar de las presiones y de los apremios que continuamente se le acumulan. La diversidad de métodos, metodologías, temas y paradigmas es sorprendente pero puede llevar al desarrollo de *ghettos* temático/metodológicos. Una consecuencia de tales *ghettos* es que nuestras visiones del mundo no son tan sinérgicas o constructivas como podríamos hacerlas.

Para mí, la solución a esto es desarrollar una consideración más consciente de los niveles de resolución más amplios que alimentan nuestro trabajo y que implícitamente traemos a ese trabajo. Un reconocimiento más explícito de esto permitiría dar una respuesta más explícita a temas tales como, por ejemplo, la inquietud creciente sobre la comoditización de la enseñanza y de la investigación; el abandono de la búsqueda de trascendencia en la educación; las implicancias de la globalización, la disminución de la responsabilidad de los MNCs. Estas son todas tendencias que, me parece, no son en ningún sentido deseables y en las cuales se halla implicada la contabilidad y las finanzas.

Una forma importante en la que podemos encarar tales cuestiones es colocar la sustentabilidad en el centro de nuestro análisis. Lo que está en juego, para mí, es nada menos que el tema importante de si mis hijos han de vivir o no sus vidas naturales, cómo responderemos a los crecientes niveles de sequía y de hambre, cómo encararemos nuestras responsabilidades por la degradación creciente de los sistemas naturales del planeta. Cómo habremos, en efecto, de abordar la complicitad de la contabilidad y las finanzas en estas tendencias malignas. No me resulta obvio que se hallen, en un sentido más amplio, dentro de los intereses del público global, temas tales como la mejor comprensión de los movimientos de los precios de las acciones, la mayor asistencia a los privilegiados y ricos occidentales para balancear sus portafolios de inversión, la búsqueda de innovación más rápida y de opresión en el nombre de la eficiencia, la imposición imperialista de normas internacionales de contabilidad –muchas veces a través de los dictados del Banco Mundial- o la adopción de la creciente auditoría a expensas tanto del desempeño intrínseco como de los sistemas para brindar confiabilidad (*assurance systems*) de calidad genuina.

No es necesario, por supuesto, que se compartan tales preocupaciones. Pero, corriendo el riesgo de la sobre simplificación, podríamos decir que existen dos doctrinas en contabilidad y finanzas: una que da por sentadas las disminuciones en la responsabilidad y en la sustentabilidad y las coloca en el centro de sus preocupaciones y otra que ignora estos temas completamente. Si las preocupaciones son tan triviales como para no ser dignas ni siquiera de desprecio sería una genuina contribución a la doctrina si alguien lo demostrara y alentara a la CSA a que terminara de perder su tiempo (y el de todos los demás). De igual forma, si las demandas del capitalismo moderno se evidencian como tan buenas y sin lugar a dudas beneficiosas, también sería una contribución importante para la doctrina que ello pudiera ser demostrado. Entonces, por lo menos, podríamos desarrollar una mejor comprensión de otros paradigmas en reconocimiento de que fueron el resultado de genuinas diferencias políticas y paradigmáticas. Existe, seguramente, una obligación intelectual de parte de nosotros como académicos de exponer y clarificar (sino de resolver) tales preocupaciones³³.

Es tradicional concluir los trabajos de este tipo con una exhortación –aun cuando la misma pudiera ser desatinada. La exhortación se compone de dos partes: para aquellos a los que no les interesa la CSA y para los interesados

³³ Dos trabajos de Besnton (1982a; 1982b) se hallan entre los pocos que conozco que se acercan a abordar estas cuestiones –mis disculpas, por supuesto, si es que inadvertidamente he omitido algún desarrollo importante en la doctrina.

Para los que no se encuentran actualmente preocupados por la CSA, la petición es doble.

Primero, creo que necesitamos explorar más cuidadosamente los fundamentos y los determinantes morales e intelectuales de lo que se enseña y se investiga. El desafío principal para la CSA tiende a ser que “no es relevante”, o que “no es contabilidad y finanzas”, o que “no es investigación”, o que “bueno, es todo una tontería, ¿no?”. Estos desafíos, aunque comunes, no son discusiones sofisticadas en las cuales resulte fácil intervenir. La corriente principal más conservadora y liberal económica de la contabilidad y las finanzas se hace un flaco favor y no alienta a la CSA a superar la debilidad que se le achaca si no se plantea una discusión formal. El argumento propuesto desde la sustentabilidad es que el paradigma convencional, liberal neoclásico está destruyendo al planeta³⁴. Es un argumento que necesita una respuesta. Un desafío más sustancial a la CSA ha sido sostenido por los teóricos “críticos/alternativos” –aquellos que derivan su motivación principalmente de la teoría crítica. Este desafío ha sido articulado y desarrollado (con matices variados de cortesía) y ha llevado a interacciones, debates y hasta a formas de conciliación y cooperación. Sería justo decir que la CSA actualmente disfruta de una simbiosis con la teoría crítica. Sería útil si la CSA pudiera hacer lo mismo –más especialmente de manera sustentada por conocimientos- con la contabilidad y las finanzas de la corriente principal.

Segundo, podría solicitar a aquellos que actualmente no se hallan preocupados por la CSA que consideraran la aplicación de sus paradigmas de investigación a temas apenas un poco diferentes – esencialmente que dejaran que la investigación fuera guiada por problemas interesantes en lugar de serlo por métodos interesantes. Especialmente, si uno no se da cuenta de, o es indiferente, o no se halla convencido por el paradigma económico neoliberal ¿por qué no aplicar nuestras habilidades y métodos para otros problemas potencialmente más útiles, inusuales e intrincados? En lugar de aspirar a aumentar los retornos para los inversores occidentales (quienes, bajo todo aspecto razonable ya tienen demasiado dinero – para citar erróneamente a John Stuart Mill) explorar las pérdidas o ganancias de los pobres derivadas de la diversificación internacional. En lugar de seguir la ola inexorable de la dominación mundial del IASB ¿por qué no examinar los sistemas contables autóctonos y diferentes que estamos en peligro de perder – analizar las diferencias que los sistemas de contabilidad autóctonos tienen para ofrecer a las culturas locales o más ampliadas? (¡Después de todo, los sistemas de contabilidad chinos probablemente han existido por mucho más tiempo que las normas internacionales y probablemente tengan algo de valor!). Quizás considerar por qué los sistemas de administración ambiental, utilización y disposición de desperdicios y el problema de los desocupados se entienden, generalmente, como menos interesantes y dignos de investigación que otros temas que se hallan más en la corriente principal de la contabilidad gerencial.

No es ésta, por lo tanto, una petición para que los académicos se hagan de nuevas herramientas, sino para que utilicen sus herramientas existentes en cuestiones de una naturaleza diferente. La sustentabilidad no es necesariamente más o menos “interesante” (en la terminología de Geoff Whittington) que la economía neoliberal, de la misma manera que alentar la globalización y la eficiencia económica no es intrínsecamente más “interesante” que cuestionar el *status quo* sobre sus supuestos acerca del crecimiento y del moderno imperialismo blando. Los mismos métodos de investigación, las mismas herramientas pueden ser aplicadas a temas igualmente “interesantes” pero que tienen dentro de sí el llamado la defensa *a priori* del interés público³⁵. Necesitamos unas finanzas más conscientes social y ambientalmente y de la misma forma en que estamos construyendo una CSA necesitamos construir unas FSA. (Un comienzo de esto se ha

³⁴ Y si ese argumento no ha sido suficientemente explicado, entonces es sencillo hacerlo. (Ver, por ejemplo, Gray, 1992; Gray and Bebbington, 2000; 2001; Bebbington and Thomson, 1996; Perrings c. and A. Ansuategi, 2000; Hawken, 1999; Weizsacker, 1997; Lamberton, 1998; Birkin, 1996; i, ne, 1996).

³⁵ Soy consciente, por supuesto, de que tales sugerencias llevan consigo dificultades vinculadas con el respeto de los pares, dificultades de navegar contra la corriente y crecientes dificultades de obtener datos, pero ¿qué es la investigación sin un desafío?

realizado en los campos de inversiones éticas, en las Conferencias sobre Perspectivas Alternativas sobre Finanzas y en una doctrina nueva y emergente, por ejemplo, McGoun, 1997)

Para aquellos que se hallan trabajando dentro de la CSA misma, permanece el llamado a considerar los niveles de resolución. Muy pronto después de que los debates ambientales y, luego, sociales, entraran al dominio público en los 90s, los negocios y los grupos de empresas los adoptaron y adaptaron rápidamente dentro de sus propias agencias. Por lo tanto, una proporción considerable de lo que se dice y de lo que se investiga sobre tales cuestiones como la responsabilidad social y la sustentabilidad se considera dentro de un contexto exclusivamente empresarial. (Ver, por ejemplo, Mayhew, 1997; Beder, 1996; Bebbington and Thomson, 1996; Gray and Bebbington, 2000). Para muchos investigadores de la CSA, sin embargo, el conservadurismo y la administración inherentes en, por ejemplo, la eco-eficiencia, los sistemas de administración ambiental, WBCSD, GRI y los "negocios sustentables" parece inherentemente atractivo. (Ver, por ejemplo, Bennet and James, 1998; Schaltegger and Burrit, 2000). La dificultad, aquí, es que el argumento gerencial asumido –el que las formas actuales de la organización económica pueden y han de producir sustentabilidad- se halla totalmente no probado y, en verdad, parece estar en clara contradicción con el argumento de principios o con la evidencia disponible (ver, también, Gray, 2001). Así, el llamado inicial a muchos colegas que se hallan trabajando en CSA es a ampliar un poco el nivel de resolución para verificar que el trabajo que están haciendo y el material que están enseñando realmente parezca capaz de cumplir con la sustentabilidad que se supone produce³⁶.

La contabilidad y las finanzas sociales y ambientales (o, como preferimos, sólo la contabilidad y las finanzas) han crecido rápidamente en los últimos diez años. Han encontrado su camino en más áreas de la doctrina y en más discusiones vinculadas con los negocios de lo que había sucedido nunca antes. Pero la CSA nunca cumplirá con su potencial si se halla constreñida tanto por la agenda y por el lenguaje de los negocios como por el encuadre dentro de la ortodoxia actual de los negocios y de la contabilidad. La CSA es un desafío profundo a las formas actuales de la contabilidad y las finanzas –no es ni una apéndice ni un refinamiento de los PCGA. Si alguna vez se convierte en tal apéndice redundante del capitalismo, bien podemos decirle adiós al futuro de la sustentabilidad y, por lo tanto, al futuro de nuestras sociedades.

REFERENCES AND BIBLIOGRAPHY

- Abdel-khalik A.R. & B.B.Ajinkya (1983) "An evaluation of 'The everyday accountant and researching his reality'" *Accounting Organizations and Society* 8(4) (pp375-384)
- Ackoff R.L. (1960) "Systems, organisations and interdisciplinary research" *General Systems Theory Yearbook Vol.5* (pp1-8)
- Arrington C.E. & J.R.Francis (1993) "Giving economic accounts: Accounting as cultural practice" *Accounting, Organizations and Society* 18(2/3) (pp107-124)
- Bailey D., G.Harte and R.Sugden (1994a) *Making transnationals accountable: A significant step for Britain* (London: Routledge)
- Bailey D., G.Harte and R.Sugden (1994b) *Transnationals and governments: Recent policies in Japan, France, Germany, the United States and Britain* (London: Routledge)
- Bebbington J. (2001) "Local Exchange Trading Systems (LETS): An introduction" *Social and Environmental Accounting Journal* 21(1) pp12-18
- Bebbington K.J. & R.H.Gray (1995) "Incentives and disincentives for the adoption of sustainable development by transnational corporations" *International Accounting and Reporting Issues: 1995 Review* (Geneva: United Nations) 1996 (pp1-39)

³⁶ Existe un conjunto importante de cuestiones implícitas en algo de lo que sigue. Soy consciente de que estos comentarios se mueven justo alrededor de, *inter alia*, los argumentos de causa y efecto (ver, especialmente, Power, 1992). Esto es, en un mundo complejo con una ambición compleja estamos muy lejos de saber qué acciones *pueden* ser tomadas dentro de la ortodoxia actual que puedan o sea posible que produzcan los fines deseados. En verdad, muchos han sostenido que la información social y ambiental, como resultado de la captura que ha sufrido por parte de las corporaciones, terminará como instrumentos corporativos de legitimación que, desde un punto de vista social y ambiental, hará más daño que bien. Estos argumentos son potentes (ver, por ejemplo, Puxty, 1986; 1991; Tinker et al., 1991; Owen et al., 1997).

- Bebbington K.J. and R.H.Gray (2001)"An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualisation" *Critical Perspectives on Accounting* 12(5) October (pp557-587)
- Bebbington , R.H.Gray and R.Laughlin (2001) *Financial Accounting: Practice and Principles 3 rd Edition* (London: Thomson Learning) 452pp
- Bebbington K.J., R.H.Gray and D.L.Owen (1999) "Seeing the wood for the trees: Taking the pulse of social and environmental accounting" *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 12(1) (pp47-51)
- Bebbington K.J. & I.Thomson (1996) *Business conceptions of sustainability and the implications for accountancy* London: ACCA.
- Beder S. (1997) *Global Spin: The corporate assault on environmentalism* (London: Green Books)
- Bennett M & P.James (eds) (1998) *The Green Bottom Line: Environmental accounting for management* (Sheffield: Greenleaf)
- Benston G.J. (1982a) "Accounting & Corporate Accountability" *Accounting, Organizations and Society* Vol.7 No.2 (pp87-105)
- Benston G.J. (1982b) "An analysis of the role of accounting standards for enhancing corporate governance and social responsibility" *Journal of Accounting and Public Policy* Vol.1 No.1 (pp5-18)
- Bergström S. (1993) "Value standards in sub-sustainable development: On limits of ecological economics" *Ecological Economics* 7(1) 1993 (pp1-18)
- Birkin W.P. "The Ecological Accountant: From Cognito to Thinking Like a Mountain" *Critical Perspectives on Accounting* 7(3) June 1996 (pp231-257).
- Boulding K.E. (1966) "The economics of the coming Spaceship Earth" in H. Jarratt (ed) *Environmental quality in a growing economy* (Baltimore: John Hopkins Press) pp3-14
- Brinn, A, Jones, M.J., & Pendelbury M. (1996) "UK accountants' perceptions of reseach journal quality" *Accounting and Business Research* Summer pp265-278
- 22/10/02 36. **TOWARDS MORE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL FINANCE AND ACCOUNTING**
- Broadbent J., M.Deitrich & J.Roberts (eds) (1997) *The End of the Professions? The restructuring of professional work* (London: Routledge)
- Brown L.R. C.Flavin (with others) (1999) *State of the World 1999* (London: Earthscan/Worldwatch Institute)
- Brown L.T., (2001) *Eco-Economy: Building an Economy for Earth* (New York: Norton)
- Bryer R.A. (1979) "The status of the systems approach" *Omega* 7(3) pp219-231
- Burchell S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes & J. Nahapiet (1980) "The roles of accounting in organisations and society" *Accounting, Organizations and Society* 5(1) (pp5-27)
- Burchell S., C. Clubb & A. Hopwood, (1985) "Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom" *Accounting, Organizations and Society* Vol.10 No.4 1985 (pp381-413)
- Burrell G. & G.Morgan (1979) *Sociological Paradigms and Organizational Analysis* London Heinemann.
- Checkland P.B. (1981) *Systems thinking, systems practice* (Chichester: Wiley)
- Choudhury N. (1987) "Starting out in management accounting research" *Accounting and Business Research* 17(67) pp205-220
- Chwastiak, M. (1996) " The Wrong Stuff: The Accounting Review's Forum for Defense Clients" *Critical Perspectives on Accounting* 7(4) pp365-381
- Craig R.J., F.L.Clarke & J.H.Amernic (1999) "Scholarship in university business schools: Cardinal Newman, creeping corporatism and farewell to the `disturber of the peace'?" *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 12(5) (pp510-524)
- Eden S. (1996) *Environmental Issues and Business: Implications of a changing agenda* (Chichester: John Wiley)
- Feyerabend P (1975) *Against Method* (London: New Left Books)
- Galbraith J.K. (1972) *The New Industrial State* (London:Penguin)
- Galbraith J.K. (1973) *Economics and the public purpose* (Middlesex: Penguin)
- Galbraith J.K. (1987) *A view from the stands* (New York: Hamish Hamilton)
- Gladwin T.N., T-S Krause & J.J.Kennelly (1995) "Beyond eco-efficiency: Towards socially sustainable business" *Sustainable Development* 3, (pp35-43)
- Gladwin T.N., W.E.Newbury & E.D.Reiskin (1997) "Why is the Northern elite mind biased against community, the environment and a sustainable future?" in M.H.Bazerman, D.Messick, A.Tenbrunsel & K.A.Wade-Benzoni (eds) *Environment, Ethics and Behaviour: The psychology of environmental valuation and degradation* (San Francisco: New Lexington) (pp234-274)
- Goetz A. (1989) *Critique of Economic Reason* (trans G.Handyside & C.Turner) (London:Verso)
- Gray R.H. (1990) *The Greening of Accountancy: The profession after Pearce* London: ACCA.
- Gray R.H. (1992) "Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability" *Accounting Organisations and Society* 17(5) July (pp399-426).
- 22/10/02 37. **TOWARDS MORE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL FINANCE AND ACCOUNTING**
- Gray R.H. (2001) "Forbidden Fruit" *Tomorrow: Global Sustainable Business* XI(3) June (pp50-53)
- Gray R.H. (2002) "The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique" *Accounting Organizations and Society* 27(7) October (pp687-708)
- Gray R.H. and K.J.Bebbington (2000) "Environmental accounting, managerialism and sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting?" *Advances in Environmental Accounting and Management* Vol.1 (pp1-44)
- Gray R.H. and K.J.Bebbington (2001) *Accounting for the Environment 2nd Edition* (London: Sage)
- Gray R.H., K.J.Bebbington & K.McPhail (1994) "Teaching Ethics and the Ethics of Accounting Teaching: Educating for immorality and a case for social and environmental accounting education" *Accounting Education* 3(1) Spring (pp51-75)
- Gray R.H. and D.J.Collison (forthcoming) "Can't See The Wood For The Trees, Can't See The Trees For The Numbers? Accounting Education, Sustainability And The Public Interest" *Critical Perspectives on Accounting*

- Gray R.H., & D.J.Collison with J.French, K.McPhail & L.Stevenson (2001) The professional accountancy bodies and the provision of education and training in relation to environmental issues (Edinburgh: ICAS)
- Gray R.H., J.Guthrie and L.D.Parker (2002) "Rites of passage and the self-immolation of accounting labour: an essay exploring exclusivity versus mutuality on accounting scholarship" *Accounting Forum* 26(1) March pp1-30
- Gray R.H. and M.Milne (2002) "Sustainability Reporting: Who's kidding whom?" *Chartered Accountants Journal of New Zealand* 81(6) July (pp66-70)
- Gray R.H., D.L. Owen & C.Adams (1996) *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting* (London: Prentice Hall)
- Hammersley M (1995) *The politics of social research* (London: Sage)
- Helliar C.V. & R.H.Gray (2000) *British Accounting Review Research Register 2000* (London: Academic Press)
- Hines R.D. (1991) "The FASB's Conceptual Framework, Financial Accounting and the Maintenance of the Social World" *Accounting, Organizations and Society* 16.4 (pp313-332)
- Hirst P & G.Thompson (1996) *Globalization in Question* (Cambridge: Polity)
- Hopper T. & A. Powell (1985) "Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions" *Journal of Management Studies* 22(5) September (pp429-465)
- Hopwood A.G. (1978) "Towards an organisational perspective for the study of accounting and information systems" *Accounting Organizations and Society* 3(1) (pp3-13)
- Humphrey C., P.Moizer & D.Owen (1995) "Questioning the value of the research selectivity process in British university accounting" *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 8(3) (pp141-164)
- Jung C.G., (1971) *Collected Works: Vol 6 Psychological Types* (New Jersey: Princeton University Press)
- Kast F.E. & J.E. Rosenweig (1974) *Organisation and Management: A systems approach* (McGraw Hill Kogarakusha)
- 22/10/02 38. **TOWARDS MORE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL FINANCE AND ACCOUNTING**
- Korten D.C. (1995) *When Corporations Rule the World* (West Hatford/San Francisco: Kumarian/Berrett-Koehler)
- Korten, D. (1999) *The Post-Corporate World: Life after capitalism* (San Francisco/West Hartford: Berrett-Koehler/Kumerian)
- Lamberton G. (1998) "Exploring the accounting needs of an ecologically sustainable organisation" *Accounting Forum* 22.2 September (pp186-209)
- Laughlin R.C. (1995) "Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking" *Accounting Auditing and Accountability Journal* 8(1) (pp63-87)
- Laughlin R.C. & R.H.Gray (1988) *Financial Accounting: method and meaning* (London: Van Nostrand Reinhold)
- Lee T.A. (1989) "Education, practice and research in accounting: Gaps, closed loops, bridges and magic accounting" *Accounting and Business Research Summer* (pp237-254)
- Lee T.A. (1995) "The professionalisation of accountancy: a history of protecting the public interest in a self-interested way" *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 8(4) (pp48-??)
- Loeb S.E. (1988) "Teaching students accounting ethics: Some crucial issues" *Issues in Accounting Education Fall* (pp316-329)
- Lowe A.E. & J.M. McInnes (1971) "Control of socio-economic organisations" *Journal of Management Studies* 8(2) (pp213-227)
- Lowe A.E. A.G.Puxty and R.C.Laughlin (1983) "Simple theories for complex processes: Accounting policy and the market for myopia" *Journal of Accounting and Public Policy* 2(1) pp19-42
- Lowe A.E. & A.M.Tinker (1977) "Siting the accounting problematic: towards an intellectual emancipation of accounting" *Journal of Business Finance and Accounting* Vol.4 No.3 (pp263-277)
- McCloskey D.N. (1998) *The rhetoric of economics* (Wisconsin: University of Wisconsin Press)
- McGoun E.G. (1997) "Hyperreal finance" *Critical Perspectives on Accounting* 8(1/2) February/April (pp97-122)
- McPhail K. (1999) "The threat of ethical accountants: An application of Foucault's concept of ethics to accounting education and some thoughts on ethically educating for the other" *Critical Perspectives on Accounting* 10(6) pp833-866
- Madeley J. (1999) *Big Business, Poor Peoples: The impact of transnational corporations on the world's poor* (London: Zed Books)
- Mayhew N. (1997) "Fading to Grey: the use and abuse of corporate executives' 'representational power'" in R. Welford (ed) *Hijacking Environmentalism: Corporate response to sustainable development* (London: Earthscan) (pp63-95)
- Medawar C. (1976) "The social audit: a political view" *Accounting, Organizations and Society* 1(4) (pp389-394)
- Milne M. (1996) "On sustainability, the environment and management accounting" *Management Accounting Research* Vol 7, pp. 135-161.
- Mitroff I.I. and R.H. Kilmann (1978) *Methodological Approaches to Social Science* (San Francisco: Josey-Bass)
- Morgan G. (1983) (ed) *Beyond Method: Strategies for social research* (Beverly Hills: Sage)
- 22/10/02 39. **TOWARDS MORE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL FINANCE AND ACCOUNTING**
- Morgan G. (1983) "Research Strategies: Modes of engagement" in Morgan G. (1983) (ed) *Beyond Method: Strategies for social research* (Beverly Hills: Sage) pp19-42
- Morgan G. (1988) "Accounting as Reality Construction: Toward a new epistemology for accounting practice" *Accounting, Organizations and Society* 13(5) (pp477-485)
- Morgan G & L.Smircich (1980) "The case for qualitative research" *Academy of Management Review* 8(4) pp491-500
- Napier C. & M.Power (1992) "Professional research, lobbying and intangibles: A review essay" *Accounting and Business Research* 23(89) Winter (pp85-95)
- Owen D., R.Gray and K.J.Bebbington (1997) "Green accounting: Cosmetic irrelevance or radical agenda for change?" *Asia-Pacific Journal of Accounting* 4(2) December (pp175-198)

- Page M. and L.Spira (1999) "The conceptual underwear of financial reporting" *Accounting, Auditing and Accountability* 12(4) (pp489-501)
- Patten D. (2002) "The Confessions of a Positivist (Radical) in Radical (Positivist) World" *Social and Environmental Accounting Journal* 22(1) pp8-11
- Pearce D., A.Markandya & E.B.Barbier (1989) *Blueprint for a Green Economy* (London: Earthscan)
- Perrings C. and A. Ansuategi "Sustainability, growth and development" *Journal of Economic Studies* 27(1/2) 2000 (p19-54)
- Power M. (1989) "Re-thinking relevance in education" *Accountancy* September (p24)
- Power M. (1991) "Auditing and environmental expertise: between protest and professionalisation" *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 4(3) (pp30-42).
- Power M. (1992) "After calculation? Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorz" *Accounting, Organizations and Society* 17(5) July (pp477-500)
- Puxty A.G. (1986) "Social accounting as immanent legitimation: A critique of a technist ideology" *Advances in Public Interest Accounting Vol.1* (pp95-112)
- Puxty A.G. (1991) "Social accountability and universal pragmatics" *Advances in Public Interest Accounting Vol.4* (pp35-46)
- Schaltegger S. and R.Burritt (2000) *Contemporary Environmental Accounting: Issues, concepts and practices* (Sheffield: Greenleaf)
- Schmidheiny S. (1992) *Changing Course* New York: MIT Press.
- Schmidheiny S. & F.J.Zorraquin (1996) *Financing Change: The financial community, eco-efficiency and sustainable development* (Cambridge, Mass: MIT Press)
- Solomons D. (1974) "Corporate social performance - a new dimension in accounting reports?" in Edey H. and B.S.Yamey (eds) *Debits, Credits, Finance and Profits* (London: Sweet and Maxwell) pp131-141
- Sterling R.R. (1973) "Accounting research, education and practice" *Journal of Accountancy* September (pp44-52)
- SustainAbility/UNEP (2001) *Buried Treasure: Uncovering the business case for corporate sustainability* (London: SustainAbility/UNEP)
- 22/10/02 40. **TOWARDS MORE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL FINANCE AND ACCOUNTING**
- 22/10/02 41
- Thielemann U. (2000) "A brief theory of the market – ethically focused" *International Journal of Social Economics* 27(1) (pp6-31)
- Thomas A.P. (1981) "Towards a value neutral positive science of accounting" *Journal of Business Finance and Accounting* 8(4) Winter pp549-572
- Tinker, A.M. (1980) "Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, No. 1: 147-160.
- Tinker T. (2001) "Paper Prophets: An autocritique" *British Accounting Review* 33.1 March pp77-90
- Tinker A.M., Lehman C. & Neimark M. (1991) "Corporate Social Reporting: Falling down the hole in the middle of the road" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4(1) (pp28-54).
- Tinker A.M., B.D. Merino & M.D. Neimark (1982) "The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought" *Accounting, Organizations and Society* 7.2 (pp167-200)
- Tinker T. & T.Puxty (1995) *Policing Accounting Knowledge* (London: Paul Chapman)
- Tomkins C. and R.Groves (1983) "The everyday accountant and researching his reality" *Accounting Organizations and Society* 8(4) pp361-374
- von Bertalanffy L. (1956) "General Systems Theory" *General Systems Yearbook Vol.1* (pp1-10)
- von Bertalanffy L. (1971) *General Systems Theory: Foundations, Development, Applications* (Harmondsworth: Penguin)
- United Nations World Commission on Environment and Development (1987) *Our Common Future (The Brundtland Report)* Oxford: OUP.
- Weizsäcker E. Von, A.B.Lovins and L.H.Lovins (1997) *Factor Four: Doubling Wealth, Halving Resource Use* (London: Earthscan)
- Welford R. (ed) (1997) *Hijacking Environmentalism: Corporate response to sustainable development* (London: Earthscan)
- Whittington G., (1995) *Is Accounting Becoming too Interesting?* Sir Julian Hodge Lecture, University of Aberystwyth, pp. 20.
- Zeff S.A. (1989) "Recent trends in accounting education and research in the USA: Some implications for UK academics" *The British Accounting Review* 21(2) (pp159-176)
- Zimmerman M.E. (1994) *Contesting Earth's Future: Radical ecology and postmodernity* (London: University of California Press)