

UN INTERÉS LEGÍTIMO EN LA CONTABILIDAD AMBIENTAL^o

Glen Lehman

University of South Australia

Abstract

This essay adapts John Rawls' *A Theory of Justice* to justify environmental accounting. The essay encourages accountants to report on the sustainable use of resources for present and future human generations and other life-forms. In this way, corporations would satisfy accountability relationships as part of an administrative solution to the environmental crisis. The essay supports the middle-of-the-road position of Gray *et al.* (1988, 1991), adding a notion of justice to society's background institutions. The approach to the environmental crisis is a theoretical one and responds to the charges of pluralism, relativism and quietism raised by Tinker *et al.* (1991). By adding fairness to the lexicon of accountability it justifies the publication of environmental information in accounting reports.

Resumen

Este ensayo adapta la *Teoría de la Justicia* de John Rawls para justificar la contabilidad ambiental. El ensayo invita a los contadores a reportar sobre el uso sostenible de los recursos para las generaciones humanas presentes y futuras y para otras formas de vida. De esta forma, las empresas podrían satisfacer las relaciones de accountability como parte de una solución administrativa para la crisis ambiental. El ensayo se soporta en la visión neutral de Gray *et al.* (1988, 1991), adicionando la noción de justicia a las instituciones base de la sociedad. La aproximación a la crisis ambiental es teórica y responde a las cargas de pluralismo, relativismo y quietismo ampliadas por Tinker *et al.* (1991). Mediante la adición de la justicia al léxico del accountability se justifica la publicación de información ambiental en los reportes contables.

^o Publicado originalmente como "A Legitimate Concern for Environmental Accounting", en *Critical Perspectives on Accounting* (1995) 6(5), p. 393-412. Traducción hecha por CP Fabián Leonardo Quinche Martín.

Introducción

La contabilidad hace parte de la información pública dada por una firma a “otros” para justificar su comportamiento. La *Teoría de la Justicia* de John Rawls (1971) y *Liberalismo Político* (1993) son adaptados en este ensayo para soportar el argumento de que existe una obligación moral de proveer información ambiental adicional en la publicación de reportes contables.

El argumento se basa alrededor de una discusión sobre la necesidad de que la contabilidad provea información que satisfaga las relaciones de accountability. La primera sección sustantiva del ensayo provee una revisión de la teoría de Rawls en orden a: (1) establecer que la contabilidad es un discurso moral; (2) argumentar que el medio ambiente es un bien primario; y (3) establecer que la contabilidad puede contribuir hacia el desarrollo de una sociedad más unida, y a lo que Gray (1992) ha llamado una sociedad más transparente. La segunda sección aplica la teoría de Rawls para argumentar sobre la contabilidad ambiental como parte de una solución administrativa para la crisis ambiental.

La contabilidad tiene la capacidad de reportar sobre el uso empresarial del medio ambiente y puede transmitir tales datos costo-efectivamente. Como Arrington y Puxty (1991) y Power (1992) argumentan, la contabilidad puede llegar a ser un componente de un enfoque social eficiente (praxis), guiando a las empresas hacia el reconocimiento de temas sociales. El logro de esto implica investigar críticamente en la contabilidad, dentro de sus procedimientos actuales (Power, 1992).

Objeciones y Opiniones Contrarias¹

Una forma útil para iniciar el argumento sobre la contabilidad ambiental es sugerir una opinión contraria. Gray (1992) ha apuntado que el medio ambiente está en crisis y es necesario que haya soluciones urgentes. Pero alguna información ambiental puede ya existir, de no ser así, ¿cómo podría existir el conocimiento de que la humanidad enfrenta una seria crisis ambiental? Y si tal conocimiento viene acompañado por la convicción de que pereceremos a menos que se realicen cambios en el cómo vivimos, entonces si la solución es rawlsiana o no parece irrelevante, la extinción es inminente puede necesitar drásticas respuestas. Este ensayo asume que la sociedad está en un punto de bifurcación. Una ruta apunta hacia proceder con las actuales soluciones basadas en el mercado en los problemas económicos y contables usando técnicas tales como la “utilidad para la toma de decisiones”. Empero, un enfoque alternativo es posible que postule una solución administrativa desarrollada por medio del accountability, basada sobre obligaciones morales y sociales que puedan tornarse como alguna forma de rectificación justa del daño ya hecho sobre el medio ambiente.

¹ Se agradece a Paul Williams el advertir estas opiniones contrarias.

El Accountability y la Utilidad para las Decisiones

De acuerdo con la visión anteriormente expuesta, la contabilidad debe transformarse desde su papel tradicional de provisión solamente de información para una estrecha noción construida de toma de decisiones en los negocios hacia la provisión de información que satisfaga un amplio conjunto de “usuarios” (ver, por ejemplo, Gray *et al.*, 1987, 1988, 1991; Laughlin, 1990; Williams, 1987; Roberts, 1991). La “utilidad para la toma de decisiones” parece haber subordinado completamente el “accountability” (FASB, 1978, SAC, 1992). Consideremos la siguiente declaración de la SAC 2 (adaptación australiana de FASB (1998)):

“... el objetivo de los reportes financieros de propósito general es proveer información para usuarios que sea útil para la toma y evaluación de decisiones acerca de la localización de recursos escasos. Cuando los reportes financieros de propósito general logren este objetivo serán los medios por los cuales los cuerpos de gestión y gubernamentales descarguen su accountability a los usuarios de los reportes. (SAC 2, párrafo 26 y 27).

Al subordinar el accountability dentro de la definición de la utilidad para la toma de decisiones, la contabilidad ha revocado sus obligaciones morales mediante la deferencia a un mecanismo externo (el mercado). La información “útil para la toma de decisiones” es inadecuada como principio para la organización de la práctica y la investigación contable. Falla al reconocer que los reportes contables hacen más que “transmitir” un conjunto de números; ellos transmiten información que establece las relaciones de accountability en las que las expectativas legítimas existen que al dar cuenta se intenta satisfacer los derechos de varios grupos. Cuando la contabilidad es definida en términos de utilidad para la toma de decisiones el papel técnico de provisión de un “conjunto de números” se da como importante a expensas del accountability.

Hay problemas fundamentalmente particulares en el uso de enfoques de utilidad para la toma de decisiones basadas en el mercado en el tratamiento de los problemas ambientales actuales. Daly advierte que es peligroso basarse solamente en el mercado para resolver problemas tales como los ambientales por que los precios “no equilibran los servicios ecosistémicos marginales sacrificados contra el beneficio social marginal de una gran población o un uso de recursos per cápita grande.” (Daly, 1992, p. 190). Para lograr el balance (equilibrio) requerido, los economistas pueden usar solamente precios sobre “que valoren el uso in natura de todos los recursos en términos comparables con la valoración pecuniaria de bienes de intercambio acostumbrada” (Daly, 1992, p. 190). Para alcanzar estos cálculos, sin embargo, se requiere “supuestos teóricos” sobre nuestro conocimiento de los “costos externos resultantes de los disturbios del ecosistema, y cómo estos costos son imputados a las decisiones micro que le dan aumento” (Daly, 1992, p. 190)².

Desde este punto de vista, Daly (1992) y otros economistas ecólogos (cf. Pearce, 1990, 1991; Soderbaum, 1992) argumentan que no hay razón para asumir que las firmas serán confrontadas con una función de costo marginal ideal: pueden estar afectadas por discontinuidades, intervalos e interdependencias con el sistema ecológico. Daly (1992, p.

² Es por estas razones que Gray (1992) dice que cuando se piensa sobre el medio ambiente debemos pensar en términos de interdependencias y sus propiedades sistémicas.

10) resume brevemente los problemas con el Análisis de Equilibrio Económico General (AEEG) basados en el enfoque neoclásico:

“La noción de que los costos sistémicos vitales del comportamiento colectivo (efecto invernadero, reducción de ozono) son mejor tratados mediante la pretensión de que todo individuo podría y debería, sobre la base del conocimiento perfectamente asumido, decidir su propia voluntad a pagar para evitar la pérdida de tales servicios, no es una idea que llegue fácilmente a las mentes sin prejuicios. Se requieren años de adoctrinamiento en el ‘individualismo metodológico’.”

La importancia de estos temas llega a ser clara si parafraseamos la famosa discusión de Sen (1992, p. 145) concerniente al mejoramiento de contratos basados en el mercado (un individuo puede estar en mejores condiciones mientras no deje a otro en peores condiciones). El óptimo de Pareto automáticamente no conduce a un resultado justo o ambientalmente sostenible. Consideremos dos caracteres hipotéticos –la Codicia y el Verdor en términos de lograr un resultado paretiano óptimo:

“Una economía estaría en un óptimo de Pareto cuando la Codicia sea seguida para perseguir aventuras de negocios que destruyan el medio ambiente tanto como el Verdor no pueda hacerlo mejor sin cortar los placeres de los ricos (los Avaros). Si se previene la destrucción de los negocios de la Avaricia que impactan adversamente sobre el medio ambiente se hace sentir peor a la Avaricia, entonces dejando que la Avaricia destruya el medio ambiente podría ser un óptimo de Pareto. En resumen, una sociedad o una economía puede estar en un óptimo de Pareto y aún estar perfectamente repugnante.³

En un contexto contable, Cooper y Sherer (1984, p. 213) han argumentado que “las fallas de mercado tales como la asimetría de la información y la no exclusividad pueden ser reconocidos pero mediante la presunción de la perfecta adaptabilidad y la omnisciencia de las participantes del mercado, otras posibilidades institucionales son desconocidas”. Reconociendo las habilidades de los contadores de construir “hechos” o “realidad” (Hines, 1988; Roberts, 1991), los investigadores del accountability (Gray, 1983; Laughlin, 1990; Williams, 1987) han enfatizado que la “equidad” necesita ser dada en el reconocimiento *explícito* en el lenguaje de la contabilidad mientras que las nociones de justicia forman un importante componente de la realidad diaria de la gente. Dentro de este análisis, el accountability llega a ser un concepto autónomo y deja de estar subordinado dentro de la utilidad para la toma de decisiones (cf. Laughlin, 1990; Roberts, 1991; Nelson, 1993; Wilson, 1993).

La definición de accountability que da forma a mi argumento se encuentra en Williams⁴ (1987, p. 170) que especifica el accountability como:

“Una relación obligatoria creada mediante las transacciones en las que se espera que una parte de cuenta de sus acciones a otras partes”

El accountability está construido como una relación entre un stakeholder y una firma que especifica obligaciones morales y deberes entre ellos. El accountability contrasta con las características de facilitación asociadas con la información financiera útil para la toma de

³ Una variación de una cita de Sen, 1970, p. 22. La referencia inicial puede ser encontrada en Williams, 1987, p. 182.

⁴ El trabajo de Rawls ha sido introducido a la contabilidad en Gaa (1986, 1988), Williams (1987) y Pellot (1991).

decisiones (cf. Gray, 1983; Roberts y Scapens, 1985; Gray *et al.*, 1987, 1988, 1991; Williams, 1987; Laughlin, 1990; Roberts, 1991). En el espíritu de la utilidad para la toma de decisiones, los contadores argumentan que los “números” reportados (cf. FASB, 1978) “pasiva y objetivamente registran y representan los resultados de la realidad organizacional” (Roberts, 1991, p. 355). Así, la utilidad para la toma de decisiones se olvida de contar el hecho de que “la contabilidad está ampliamente situada en el contexto de los intereses humanos” (Arrington y Puxty, 1991, p. 31) y que las relaciones de accountability existen con criterios independientes.

El reporte ambiental (1) es esencial en orden a satisfacer estas relaciones de accountability, y (2) altera la conciencia empresarial. La contabilidad ambiental fundamentalmente reclama que las empresas “den y provean razones” de su uso del medio ambiente (cf. Roberts y Scapens, 1985, p. 447). La contabilidad es el medio para defender acciones así como el medio para identificar las acciones que deben ser defendidas.

Accountability Ambiental

A través de los nexos del accountability, la contabilidad podría actuar sobre el papel de las actividades organizacionales obligatorias, particularmente aquellas que pueden ser consideradas ambientalmente degradantes. Actualmente, el conocimiento de que la contabilidad falla en reconocer “otros” intereses como el medio ambiente puede ser limitado, pero “lo principal puede llegar a ser conocido por la gente fuera de la contabilidad, lo menos que la contabilidad puede hacer es conferir legitimidad” (Nelson, 1993, p. 224).

En la definición misma en términos de accountability, la contabilidad no podría sino llevar a cabo un pequeño papel subordinado. La esencia de la noción de contabilidad implicada en el accountability se basa no solo en lo que Gray *et al.* (1987, 1988) se refieren como el punto intermedio:

“en el que el estatus que es aceptado... [donde] la ambición no destruye el capitalismo ni lo refina, desregula y/o libera...” (en Tinker *et al.*, 1991, p. 29 citando a Gray *et al.*, 1987 1988)

Pero este ensayo difiere del trabajo de Gray *et al.* (1987, 1988), en el sentido en que el objetivo es argumentar las alteraciones institucionales básicas usando explícitamente el trabajo de Rawls (1971, 1993). Una perspectiva de justicia agrega rigor teórico a la visión neutral, que no fue la intención original de Gray *et al.* (1988, 1991). Su falla al explorar sus supuestos ha resultado en un desafío mayor a la posición de Tinker *et al.* (1991), quienes argumentan que la visión neutral es “relativista”, y es simplemente un ejercicio de “inminente legitimación”.

El caso del reporte ambiental, más aún, está basado en un modelo pluralista. El análisis de Rawls se relaciona con el pluralismo en su nueva forma, o más correctamente en sus nuevos significados. La sociedad ya no es vista como constituida por grupos de individuos soberanos ni de grupos maximizadores de interés (como el pluralismo inicial) sino de

grupos unidos por un lenguaje compartido intersubjetivamente⁵. Como Rawls (1989) argumenta:

“Bajo las condiciones políticas y sociales que los derechos y libertades básicos de las instituciones libres aseguran, una diversidad de doctrinas conflictivas e irreconciliables emergerán, si tal diversidad no existe ya. Más aún, persistirá y podrá incrementar. El hecho sobre las instituciones libres es el hecho del pluralismo” (p. 235).

La adaptación de Rawls no niega el hecho que grupos poderosos pueden usar las instituciones básicas (de las que la contabilidad es un ejemplo) como instrumento de dominación. Sin embargo, en esta teoría, una concepción política de justicia no es necesariamente elaborada por el grupo dominante para justificar resultados favorables. Al contrario, el propósito de una teoría de la justicia, definida en términos pluralistas, es “descubrir y formular las bases profundas de acuerdo” que él espera se encuentren dentro de las estructuras sociales actuales e intuitivamente en términos de las convicciones consideradas de los ciudadanos (Rawls, 1980, p. 518).

Justicia y Accountability

Rawls (1982, 1993) ha indicado que su teoría está inspirada por la filosofía de Immanuel Kant, cuyo tema esencial es que cada individuo es sacrosanto e inviolable. Él formula la idea de un “imperativo categórico” donde ninguna persona es tratada como un medio para un fin:

“Actúa en tal forma que siempre trates a la humanidad, ya sea en tu propia persona o en la persona de otro, nunca simplemente como un medio, sino siempre y al mismo tiempo como un fin (Kant, *Groundwork*, 1949, p. 96).

En la aplicación de la versión rawlsiana de Kant, la contabilidad debe tomar seriamente la diversidad de los intereses individuales mediante la adición del “accountability” como un término moral.

Rawls adopta a Kant dado que cree que la justicia debe estar basada en la esfera pública (cf. Rawls, 1993). El imperativo categórico de Kant ha sido criticado por Hegel como basado en un entendimiento estrecho y atomizado de la comunidad. Rawls evita la crítica hegeliana basando el imperativo categórico de Kant dentro de la cultura pública “como una concepción ideal de la ciudadanía para un régimen democrático constitucional, por que esto presenta las cosas como pueden ser, tomando a la gente como una sociedad justa y bien ordenada podría invitársela a serlo (Rawls, 1993, p. 213).

El concepto de desarrollar una buena sociedad está implícito en el trabajo de Gray *et al.* (1987, 1991) en el sentido que su entendimiento del accountability está basado en una versión de la sociedad “como es y, en varios grados, como puede y debe ser” (Gray, 1989, p. 53). Rawls es particularmente útil en el contexto de desarrollar una justificación neutral para el reporte ambiental dado que su teoría puede ser usada para formular una visión de la buena sociedad que estaría interesada en las relaciones del accountability entre la gente y la

⁵ Este es probablemente el pluralismo que Gray *et al.* tienen en mente pero fallan en articular completamente lo que entienden por tal concepto.

naturaleza. La contabilidad, en tal mundo, se debe interesar en la provisión de información de acuerdo con tal visión. El valor del enfoque rawlsiano es que añade rigor al accountability (Laughlin, 1990, p. 96-98), en el que la equidad (fairness) es incluida dentro del accountability y los constructores de instituciones sociales justas den cuenta de los bienes “primarios” (definidos luego). Justicia y equidad (fairness) son diseñadas para clarificar las bases conceptuales del “punto medio” como parte de conciencias capaces de expresar sus deseos sobre el tipo de sociedad que podrían querer habitar. Esto implica que en el reino público completamente reinado se den prácticas discursivas por las cuales los ciudadanos usen su facultad de lenguaje para adelantar sus convicciones consideradas en el logro de una sociedad responsable.

Esto es probablemente lo que Gray *et al.* (1988) querían decir cuando argumentaban que hay tendencias emergentes en la contabilidad social –uno es el hecho de que la profesión contable empieza a reconocer la necesidad de expandir los reportes empresariales, sociales y ambientales–. Esto no implica que las empresas actúen fuera del altruismo, sino que reconocen que además tienen obligaciones con la sociedad en la que habitan.

El Modelo de Justicia de Rawls y los Bienes Primarios

En el desarrollo de sus principios de justicia, Rawls argumenta que las instituciones capitalistas deben considerar lo que son “bienes primarios”. Bienes primarios son intereses superiores o necesidades definidas como aquellos deseos “que gobiernan la deliberación y la conducta” (Rawls, 1980, p. 525). Bienes primarios son “cosas que suponen un hombre racional que quiere lo que quiere” (Rawls, 1971, p. 92) y estos bienes no tienen un valor de mercado. Se argumenta que con más de estos bienes, los ciudadanos aseguran un éxito en la ejecución de sus intenciones “y adelantan sus fines, como quiera que pueden” (Rawls, 1971, p. 92). El medio ambiente es un bien superior, el valor del que los gerentes o las empresas necesitan preservar en orden a satisfacer las necesidades de grupos interesados. Una sociedad que está interesada principalmente en la información “útil para la toma de decisiones” puede desconocer la cuenta de aquellos factores, por ejemplo, que conducen la salud y el placer de nuestras vidas. La contabilidad y las instituciones básicas de las democracias liberales deben tomar seriamente las demandas de los ciudadanos de bienes primarios en busca de la justicia. Rawls argumenta que la justicia es un componente integral del liberalismo político que adopta un consenso general; se basa en la “esperanza de una comunidad política” (Rawls, 1993, pp. 146-148).

En busca de este resultado basado en la “comunidad” Rawls emplea un experimento pensado llamado la “posición original” (Rawls, 1971, p. 18, 520, 585). La posición original se basa en 12 elementos cruciales⁶ de los cuales el más importante es el *velo de ignorancia* (Rawls, 1971, p. 146). Este es un dispositivo teórico que produce un resultado puramente hipotético (Gaa, 1986, p. 438). Detrás de este velo, los individuos representativos que están

⁶ Rawls (1971) lista los 12 elementos en las páginas 146-147. Ellos son: (1) la naturaleza de las partes, (2) el sujeto de justicia, (3) presentación de alternativas, (4) tiempo de entrada, (5) circunstancias de justicia, (6) condiciones formales sobre los principios, (7) conocimientos y creencias, (8) motivación de las partes, (9) racionalidad, (10) condición de acuerdo, (11) condición de conformidad, y (12) punto de desacuerdo.

motivados por los supuestos económicos de racionalidad e interés propio eligen dos principios de justicia⁷. Estos son:

1. Cada persona tiene un reclamo igual para un esquema completamente adecuado de derechos básicos y libertades iguales, que es compatible con el mismo esquema para todos; y en este esquema las libertades políticas iguales, y solo tales libertades, son garantizadas en su valor justo.
2. la inequidades sociales y económicas satisfacen dos condiciones:
 - a. Primero, ellas estarán atadas a posiciones y oficios abiertos a todos bajo la igualdad justa de oportunidad;
 - b. Segundo, ellas serán el mayor beneficio de los miembros menos aventajados de la sociedad (Rawls, 1993, p. 5).

Usando los supuestos de la elección racional del AEEG, Rawls deriva un resultado que se relaciona con la situación de los menos aventajados –el “principio de diferencia”–. Los individuos racionales y representativos que elijan los dos principios de justicia anteriores usando un proceso de *maximin*, donde los individuos elijen una alternativa que minimice la pérdida máxima. Los principios de justicia están ordenados de acuerdo al *leximin* por el cual los individuos representativos elijen una “estructura social así como minimizan la pérdida máxima de la peor situación de un individuo” o un grupo de individuos (Gaa, 1986, p. 439). Los individuos representativos elijen el “principio de diferencia” por que no saben si pertenecerán al menor grupo socio-económico en mejores condiciones (Gaa, 1986, p. 439). En un contexto contable esto se podría traducir en la provisión de información para aquellos grupos que están incapacitados para dirigir una cantidad de obligaciones empresariales. Esto es a lo que Gaa se refiere como el principio de la primacía del usuario (Gaa, 1986).

Una obligación adicional para los contadores es que cambien de la posición original que se relaciona con el “principio del justo ahorro” (principio 2 a). La tasa de ahorro justo se define como aquella tasa que podría mantener o mejorar el monto de cada generación sucesiva sin causar daños a las generaciones iniciales (Turner, 1991, p. 217). Un problema atiende esta formulación en que la primera generación debe hacer una contribución específica (sacrificio) sin recompensa alguna. La revisión de Rawls (1993) se centra sucintamente en este punto⁸:

⁷ Manning argumenta que los actores racionales que operan detrás de un velo de ignorancia podrían escoger principios que tengan en cuenta el medio ambiente, no principios instrumentales humanos que maximicen la mayor felicidad del mayor número. Esto es causa de que bajo el sistema de “libre” empresa es posible que algunos individuos pierdan libertades básicas u oportunidades iguales; tal sistema no sería elegido por aquellos que podrían perder. “Parece que, detrás de un velo de ignorancia, cada cual podría optar por un sistema de libertad y oportunidad igual para cada miembro de la sociedad, y esto podría garantizar una vida decente para cada uno; bajo nuestro sistema construido ninguna minoría podría ser dejada indigente” (Manning, 1981, p. 157).

⁸ Rawls argumenta que los participantes en la posición original tienen lazos filiales con sus descendientes y querrían hacer este sacrificio (Rawls, 1971, p. 292). Barry (1990) responde al argumento del ahorro “justo” diciendo que una vez que las partes en la posición original vuelvan al mundo “real” adoptarían esos principios dados los lazos sentimentales. Es la visión de Turner (1991) la que tiene más sentido y es menos “sentimental” que Rawls al argumentar que los participantes en la posición original no saben a qué generación pertenecen. En tal situación escogerán principios que no permitan a la actual generación consumir toda la tierra, el aire y el suelo (Turner, 1991, pp. 214-217). La respuesta de Rawls (1993) es similar a la de Turner (1991) en que argumenta sobre las

“Consideremos el caso de los ahorros justos: desde que la sociedad sea un sistema de cooperación entre las generaciones a través del tiempo, un principio de ahorro es necesario. Más que imaginar un acuerdo directo (hipotético y no-histórico) entre las generaciones, las partes pueden ser requeridas para acordar un principio de ahorro sujeto a la condición adicional de que deben querer a todas las generaciones anteriores para tener que seguir con ello. Así, el principio correcto es que lo que los miembros de cualquier generación (y así todas las demás) deben adoptar como aquel de su generación el seguir y así como el principio ellos deben querer a las generaciones precedentes que han seguido (y las siguientes generaciones seguirán) no importa que tan atrás o adelante en el tiempo” (p. 274).

El problema para la contabilidad entonces llega a ser el de la provisión de información concerniente a la tasa de justo ahorro, aquel que puede implicar renunciar a algún consumo en consideración con las futuras generaciones (una discusión adicional de este tema se trata en la segunda sección sustantiva de este ensayo). Estos temas son centrales al problema de lograr un consenso general en una sociedad pluralista.

Consenso y Autorespeto

En el desarrollo de una teoría que ayude a resolver los conflictos sociales, Rawls establece las condiciones para un consenso general:

“El papel social de una concepción de justicia es habilitar a todos los miembros de la sociedad para hacer mutuamente aceptable a otro sus instituciones y acuerdos básicos compartidos, mediante la citación de lo que es probablemente reconocido como razones suficientes, como identificados por una concepción” (Rawls, 1980, p. 517).

En la concepción de Rawls de una sociedad pluralista el problema llega a ser la resolución de los conflictos morales inconmensurables. En la pregunta por la cooperación de los ciudadanos, necesitamos una estructura básica que reúna las diferencias morales profundamente establecidas. Esto es dado que la estructura básica que determina la justicia es una sociedad democrática y no apoya ninguna doctrina comprensiva. Es por esta razón que los constructores de la justicia rechazan el conocimiento histórico y contingente. La estructura básica provee la estructura para un “esquema auto-suficiente de cooperación para todos los propósitos esenciales de la vida humana, tales propósitos son servidos por la variedad de asociaciones y grupos dentro de esta estructura” (Rawls, 1993, p. 301).

En una sociedad pluralista la tarea de los constructores de justicia se relaciona con el logro del accountability. Rawls dice:

“La tarea real es descubrir y formular las bases profundas de acuerdo que uno espere estén implicadas en el sentido común, o aún originar y formar los puntos iniciales para el entendimiento común mediante la expresión de una nueva forma de las convicciones fundadas en la tradición histórica mediante la conexión de ellos con un amplio rango de convicciones consideradas de la gente: aquellas que se levantan a las reflexiones críticas” (Rawls, 1980, p. 518).

condiciones fundamentales de justicia que requieren que desarrollemos alternativas disponibles para nosotros como contemporáneos.

Es importante anotar que Rawls no propone que el lenguaje (que puede incluir los discursos contables) soporte la carga de lograr un consenso. Al contrario, es a través del lenguaje que los ciudadanos transmiten sus preferencias relacionadas con lo que ellos consideran que son los bienes primarios. Rawls usa la posición original como un modelo donde es probable que el discurso libre conduzca a los árbitros a alcanzar un sentido de justicia. Él ha clarificado esto especificando que “el argumento sobre la prioridad de la libertad, como todos los argumentos de la posición original, es siempre relativo o una enumeración dada de alternativas de que las partes seleccionarán” (Rawls, 1993, p. 294).

La contabilidad puede apoyar el logro del consenso transmitiendo información que sea útil para todos los stake-holders interesados. “La utilidad para la toma de decisiones” no es totalmente adecuada para el logro de esta tarea dado que impide la libre discusión, dada la estrechez de sus procedimientos. La concepción tradicional de la contabilidad via “utilidad para la toma de decisiones” ha dado un falso sentido a la “factualidad” abrogando de ese modo su papel en el logro de un consenso justo.

Las condiciones para el logro de un consenso general se basan en el mecanismo moral, políticamente basado, del auto-respeto, que él define como sigue:

“Primero que todo... incluye el de una persona de su propio valor, su convicción segura de que su concepción de su bien, su plan de vida, es valioso en realización. Y segundo, el auto-respeto implica una confianza en la habilidad de uno, hasta e punto dentro del poder de uno, hasta el punto dentro del poder de uno, hasta cumplir las intenciones de uno” (Rawls, 1993, p. 318).

El auto-respeto debe ser usado para evitar la carga de relativismo que ha sido nivelado en el enfoque neutral⁹. Esto es dado que ordena y adjudica intereses rivales e incompatibles a través del ordenamiento lexicológico de los bienes primarios. El progreso moral se logra en una sociedad bien ordenada que ubique el respeto dentro de nuestra confianza como un miembro totalmente cooperante de la sociedad “capaz de seguir una concepción loable del bien sobre una vida completa” (Rawls, 1993, p. 318).

El auto-respeto presupone que los ciudadanos individuales pueden ejercer poderes morales y, por lo tanto, tener un sentido de justicia completamente desarrollado (Williams, 1987) en la convicción segura de que pueden realizar sus planes de vida. El modelo de Rawls está basado en la suposición de la reciprocidad que se alcanza evaluando los criterios del auto-respeto. Rawls quiere decir por esto que la fundación y el desarrollo de una sociedad justa necesitan individuos que cultiven la generosidad y la igualdad de respeto. En una sociedad justa las relaciones se basan en la igualdad, la equidad (fairness) y la justicia en las relaciones, no solo en los agentes auto-interesados preparados para trabajar en remediar injusticias que los afectan a ellos mismos. La adquisición y desarrollo del auto-respeto y un sentido de “reciprocidad” en las relaciones es tan importante en la transformación de nuestras sociedades como lo es el mantenimiento de una sociedad bien ordenada. Creo que la reciprocidad en las relaciones sociales debe lograrse mediante el auto-respeto y así desarrollando los más importantes bienes primarios.

⁹ Gaa (1987, 1988) ha adaptado la estructura de Rawls para el establecimiento de estándares contables. Gaa hace esto desarrollando un principio de primacía del usuario que puede ser usado por el estandarizador para proveer información a algún subconjunto de la población afectada adversamente por los estándares financieros y de reporte.

Fundamentalmente, Rawls argumenta sobre el uso del concepto de auto-respeto como un “mecanismo” para ordenar reclamos rivales relacionados con la distribución del bien¹⁰. En un contexto de contabilidad ambiental el auto-respeto es adaptado para responder a la carga a la que se refieren Tinker *et al.* (1991) de que la teorización neutral es necesariamente relativista, estando simplemente:

“preocupada sobre lo que es políticamente pragmático y aceptable; no lo que es socialmente justo, científicamente racional, o probablemente para rectificar los males sociales que crecen desde los desperdicios, la explotación, el despilfarro, la desventaja o la coerción” (Tinker *et al.*, 1991, p. 29).

El auto-respeto es usado para ordenar bienes primarios en la segura convicción de que los legisladores deban responder a temas sociales y ambientales. Las instituciones básicas, por lo tanto, deben responder a tales injusticias mediante la rectificación de males sociales en orden de los más importantes bienes primarios. Yo argumento que esta es una respuesta constructivista (diacrónica) a los efectos adversos de las empresas capitalistas tales como los desperdicios, la explotación, el despilfarro, la desventaja y la coerción. Además, adoptando el modelo de Rawls, los principios de justicia son diseñados para responder a la alienación que está implicada en el modo capitalista de producción.

El auto-respeto, por lo tanto, es un principio guía construido sobre la creencia en el progreso moral como parte de la construcción de una sociedad que ordena y evalúa la buena sociedad. Sin embargo, no se hace necesariamente esto mediante la búsqueda de opiniones, sentimientos, percepciones y preferencias (Tinker *et al.*, 1991, p. 29). Se logra esta tarea mediante la clasificación de los más importantes bienes primarios en términos de si cada plan de vida de la personas se logra. Como una consecuencia, el medio ambiente debe estar acorde al estatus de un bien primario.

En resumen, el criterio de auto-respeto debe ser usado como un contraste a la soberanía del auto-interés. Además, desde la discusión precedente hay dos temas importantes relacionados con el auto-respeto. Primero, las instituciones básicas deben responder a los temas de la equidad (fairness) (Williams, 1987), y segundo, reconocer que el medio ambiente debe ser tratado como un bien primario. En el reconocimiento de la importancia del medio ambiente, la contabilidad debe proveer los datos de modo que las instituciones básicas puedan estructurar leyes para el logro de un plan vida individual. La contabilidad ambiental, como un “bien primario”, es solo un primer paso en el reconocimiento de la importancia del medio ambiente y los derechos que los ciudadanos tienen de esta información¹¹. El objetivo de mi proyecto es lograr la unidad, la apertura y la transparencia en respuesta a los problemas sociales y ambientales.

¹⁰ El relativismo es una acusación seria en tanto implica que una teoría no puede alinear teorías filosóficas y morales rivales. Para los liberales esto podría decir que nosotros solamente podemos analizar cualquier cultura o sistema social sobre sus propios términos – no podemos construir “puentes principales” entre las culturas y las tradiciones.

¹¹ El auto-respeto ordena los bienes primarios que deben alertar a los contadores de temas ambientales por medio de la extensión del léxico moral del contador. Los críticos apunta que el reporte ambiental es una quimera y un truco de mercadeo de las organizaciones capitalistas. Yo comprendo estos problemas pero a causa de la naturaleza política de la justicia de auto-respeto es solo un útil primer paso. Ver, por ejemplo, Wolf (1977) y, quizás, la crítica Hegeliana más poderosa que ha sido recientemente sintetizada en Benson (1994).

Unidad

Wenz (1988) sintetiza las relaciones rawlsianas adicionales mediante la declaración de que una concepción pluralista de justicia requiere un mecanismo de adjudicación (auto-respeto) que promueva el concepto de unidad. La unidad es la relación entre entes humanos (y no humanos), reflejando las interdependencias entre los humanos y el medio ambiente. En este ensayo la unidad y el auto-respeto conforman funciones similares.

Como Wenz (1988, p. 316) establece, “lo estrecho de nuestra relación es con alguien o con algo, el gran número de nuestras obligaciones en tal relación, y/o lo fuerte de nuestras obligaciones en tal relación”. Aplicado a la contabilidad, la unidad se convierte en una consideración social, una extensión ética de la estructura tradicional contable que incorpora la equidad (fairness). Esto implica que los legisladores contables pueden diseñar estándares que “legitimen” la utilización de recursos comunales. Las consideraciones éticas han guiado a Katz a establecer que:

“La unidad no es un concepto biológico –está determinado por la solidez y el número de las interacciones actuales y potenciales: así, Wenz elimina los prejuicios del racismo, del especiecismo y del antropocentrismo. La unidad es usada entonces para implementar, equilibrar y adjudicar obligaciones morales conflictivas o incompatibles” (Katz, 1989, p. 271).

Las obligaciones sociales existen para satisfacer preferencias y derechos positivos por un medio ambiente viable y estable (bienes primarios). Esto puede ser satisfecho si el concepto teórico de la unidad puede ser promovido. Desde este punto de vista, los contadores deben tomar seriamente los argumentos relacionados con el medio ambiente. Esta nueva perspectiva basada en el accountability incluya la unidad que utiliza el concepto de justicia y de equidad en orden a considerar si visiones rivales pueden guiar a un consenso general.

El accountability, como un concepto formal, adquiere el papel de las relaciones satisfactorias entre una o más partes y por tanto contribuye al logro de una sociedad de accountability. Así, la contabilidad podría añadir la contabilidad ambiental a este léxico y a través de ella lograr la realización de una discusión pública libre.

Transparencia

La unidad puede ser promovida a través de la transparencia, que se define como la expansión del reporte empresarial para informar a la comunidad “sobre el uso de sus recursos y las cargas/(beneficios) a que ha sido obligada a responsabilizarse” (Gray, 1992, p. 415). Las nuevas instituciones (Gray *et al.*, 1987) pueden ser bien creadas como una consecuencia de la respuesta administrativa dada por los contadores informando a la comunidad sobre la utilización empresarial de recursos.

El auto-respeto y la unidad se desarrollan abstractamente en orden a defender los principios comunitarios. Así, una sociedad unida y quizás menos dividida puede surgir. Esto conduce a la conclusión de que la contabilidad tiene una obligación moral de proveer información empresarial que sea transparente en orden a promover la unidad en la sociedad; este es un objetivo del reporte financiero lograr la transparencia. La unidad

combinada con la transparencia tiene la propensión a explicar, y para la sociedad a evaluar, las actividades de las empresas. Como Gray (1992) argumente, la visión de verde profundo cree que la sociedad tiene un derecho a esta información junto a unos datos financieros transparentes:

“Además, dada la prominencia de la ‘comunidad’ en tal visión, el nivel en que la información es reportada –el nivel en el que la transparencia debe ser alcanzada– debe ser el de la comunidad” (Gray, 1992, p. 415)¹²

Este ensayo no subestima las dificultades de las instituciones tales como la contabilidad en el logro de los cambios radicales que propongo. Dadas las actuales estructuras sociales puede estar bien que la justicia no sea una probabilidad inmediata pero esto no puede disminuir nuestro reclamo por justicia aquí y ahora (cf. Nagel, 1991).

El Modelo de Justicia para la Contabilidad Ambiental (Quietismo)

Este ensayo ha argumentado que el sistema moral de Rawls está basado en el pluralismo usando el auto-respeto y que es por esto que es capaz de evitar la carga de relativismo (cf. Tinker *et al.*, 1991). El mecanismo rawlsiano de auto-respeto provee la oportunidad de desarrollar nuevos conceptos contables tales como la transparencia y la unidad que puede conducir al establecimiento de una comunidad más abierta y responsable (Gray, 1989). Dado que existe una crisis ambiental, los contadores tienen una obligación moral de hacer un recuento de la actividad empresarial en orden a alterar el conocimiento de las obligaciones empresariales.

Rawls acepta la posibilidad de que sus principios puedan necesariamente tener que estar abiertos a la adaptación. El ensayo adopta tal curso argumentando que las libertades pueden ser expandidas para incluir “el derecho a ser libre de la degradación y el daño ambiental”. Esto provee una base teórica a la preocupación de Gray *et al.* (1987, 1991) acerca de otros intereses que incluyen temas ambientales. Esto no significa que las empresas no tengan derecho a obtener un beneficio sino que el beneficio no debe ser la única preocupación de las organizaciones. Las organizaciones responsables de la degradación ambiental, ya sea directamente a través del consumo de recursos naturales en nombre del desarrollo, o indirectamente al no hacer algo, en el nombre de la libertad de que el mercado funcione, (Gray, 1990a, 1990b) deben alterar su comportamiento.

La unidad y la transparencia responden a la preocupación de los economistas-políticos de que el AEEG falle al proveer un óptimo de bienestar social (Cooper y Shearer, 1984;

¹² Gray, por otro lado, menciona que en Nueva Zelanda la transparencia ha tomado un nuevo giro. Como la mayoría de las comunidades pueden identificar organizaciones que operan en formas que van en contra de los valores comunitarios... y podrían identificar también empleados principales e incluyendo gerentes generales solamente no habría anonimato detrás del cual los malhechores se podrían esconder sino que los valores comunitarios llegarían a ser los valores de los empleados y así mismo de la organización. La transparencia parece operar haciendo algunos aspectos del accountability formal innecesariamente incómodos (Gray, 1990c, p.17). Lo mismo está sucediendo en Australia, las acciones transparentemente deshonestas están provocando una comunidad desencantada de que los guardianes de las instituciones sociales (Bancos Estatales, las agencias de gobierno, etc.) han actuado en su propio beneficio y han fallado en proveer “razones de su conducta”.

Gaa, 1986; Williams, 1987). En este caso, los contadores ambientales pueden proveer información sobre si necesitamos maximizar ciertos bienes o contar por su preservación (sostenibilidad)¹³. La sostenibilidad es el criterio esbozado por Gray (1992) y es consistente con los principios de justicia que han sido desarrollados en la primera sección sustantiva del ensayo. La sostenibilidad implica una obligación de los contadores de proveer información relacionada con el uso empresarial de los recursos naturales.

Un interés en un futuro sostenible conduce a los siguientes tres temas inconmensurables, que provienen de nuestra discusión inicial sobre los bienes primarios:

- a. Codicia versus Altruismo;
- b. Generaciones actuales versus futuras;
- c. Especie humana versus el resto de la vida.

Codicia y Altruismo

El desarrollo sostenible es parte del léxico moral que requiere integración y evaluación. Un ejemplo de este terreno moral disputado puede verse en nuestra discusión sobre el desarrollo sostenible. La solución de Waldron (1989) es desarrollar instituciones básicas que puedan ordenar lexicológicamente los derechos y apoyar en el desarrollo de un interés por las actividades empresariales ambientalmente sensibles que promuevan el desarrollo sostenible. Un consenso general tiene el potencial de proveer un foro para apoyar en la resolución de diferencias tales como aquellas que se dan entre la conciencia verde y el desarrollo económico. Esto puede requerir la discontinuación de algunas actividades empresariales, o puede moderar los excesos empresariales hacia consideraciones de sostenibilidad.

Dados nuestros arreglos institucionales (injustos) actuales, algunos ciudadanos son excluidos de la participación en el proceso democrático. Una parte de la razón es que las instituciones actuales se basan en el mercado para lograr la equidad en términos de eficiencia. Una solución basada en el mercado no logrará el cambio requerido en la conscientización social para responder adecuadamente a la crisis ambiental. Esto se da gracia a que el auto-interés no promueve las relaciones comunales que deben ser desarrolladas para lograr una sociedad ambientalmente consciente. No obstante, el cambio dentro de las instituciones actuales tiene el potencial de transformar y crear estructuras sociales “verdes”. El ensayo ha argumentado que la sociedad debe explorar estrategias mejorativas antes de reclamar por una destrucción de las instituciones básicas (Rawls, 1971, p. 243; Rorty, 1991, p. 186).

En el anterior análisis, la justicia que es guiada por el auto respeto más que por los mecanismos de mercado debe conformar nuestras instituciones básicas. El auto-respeto forma la base de nuevas prácticas de reporte vedes que a su vez representan una transformación fundamental en la contabilidad. El auto-respeto nos conduce a preguntar si

¹³ El informe Brundtland define el desarrollo “sostenible” como el desarrollo que satisface las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades”. (World Commission on Environmental Development, 1987, p. 47).

¿las organizaciones han cumplido con los estándares mínimos de ley? y ¿sobre qué bases queremos para revisar la ley? (Gray, 1991, p. 25). Una posibilidad, por ejemplo, podría ser refinar el crudo enfoque de acatamiento del estatuto hacia el reporte social corporativo defendido por Gray *et al.* (1987, 1991). Esto podría implicar, por ejemplo, el desarrollo de una visión de la sociedad democrática que reconozca las interdependencias sistemáticas entre los humanos y el mundo en que ellos actúan.

Generaciones Presentes y Futuras y Otras Formas de Vida Sensibles

El mecanismo de Rawls de la posición original (Rawls, 1971, p. 137), discutido antes, articula una obligación para los ciudadanos preocupados en otras generaciones (Rawls, 1971, p. 292). En *Teoría de la Justicia* Rawls no provee un tratamiento detallado relacionado con temas de equidad intergeneracional. Sin embargo, es necesario dirigir explícitamente los intereses respectivos de las generaciones futuras y actuales en orden a especificar la información necesaria que nos conduzca a tomar decisiones viables relacionadas con el medio ambiente. En el tratamiento de temas relacionados con las futuras generaciones, Norton (1989) argumenta que el problema no es aquel de llegar a una tasa de descuento intertemporal adecuada sino se trata de llegar a una solución ontológica sobre el tipo de sociedad que queremos habitar.

“¿Cómo podemos hablar sobre preferencias de tiempo? Si, por ejemplo, hablamos sobre preferencias de tiempo mediante la discusión acerca de lo que la tasa de descuento justa debe ser, ya hemos escogido un vocabulario –el vocabulario de las preferencias individuales–. Cuando hacemos esto, corremos el riesgo de iniciar cuestiones importantes, de no ver que estamos implicando supuestos controversiales sobre el valor en nuestro lenguaje. No entendemos aún la preferencia de tiempo lo suficiente para seguir supuestos de este tipo. Nos arriesgamos a mezclar dos temas que deben ser tratados separadamente: cuál debe ser la magnitud de la tasa de descuento, y si el descuento es un método adecuado por completo. Mediante el movimiento hacia el metanivel, preguntando primero qué tipo de vocabulario debemos usar para discutir estos dos temas, seremos capaces de separarlos y ganar una medida de claridad” (Norton, 1989, pp. 138-139).

Esto no quiere decir, sin embargo, que los datos económicos y financieros no tengan un papel que jugar. Gray (1992) está en lo cierto al argumentar en el nivel práctico que el uso del medio ambiente natural puede ser medido mediante el uso de precios económicos sombra para medir el costo de oportunidad de la utilización de los recursos en el planeta. Los contadores, entonces, están confrontados con el desafío de proveer datos sobre la tasa de ahorro “justa”. Sin embargo, este ensayo argumenta que el tema real es la exploración del nivel ontológico por el cual se construye una sociedad que explícitamente reconoce las relaciones entre la gente y el medio ambiente.

Adicionalmente, la utilización humana del medio ambiente frecuentemente ha sido ignorada al contar sobre otras formas de vida. Rawls (1971, 1993) ofrece solamente unas

pocas referencias vagas relacionadas con otras formas de vida sensibles. De nuestras obligaciones con la vida no-humana dice:

“Es incorrecto ser crueles como los animales y la destrucción de un grupo de animales puede ser un gran mal. La capacidad de sentir placer y pena y de las formas de vida de las cuales los animales son capaces claramente impone obligaciones de compasión y humanidad en su caso” (Rawls, 1971, p. 212)¹⁴

Parte del enfoque administrativo por una ética ambiental es para ordenar lexicológicamente los bienes primarios. Un enfoque constructivista actúa como un correctivo al enfoque instrumental que domina nuestra forma de pensar sobre otras formas de vida.

Igualmente, este ensayo toma parte en los enfoques de verde profundo que tiende a tratar al medio ambiente como una catedral. Tal visión de verde profundo puede ser criticada en la medida que todas las formas de vida sensibles tienen derecho a sobrevivir y usar el planeta –esto incluye a los humanos– (cf. Thompson, 1990, p. 150)¹⁵. Son las “cuestas resbalosas” del argumento verde profundo las que han guiado el proyecto por un punto de vista rawlsiano de verde superficial. Los verde superficial, más aún, reconocen los intereses humanos que trazan el valor de la naturaleza hacia su “valor para los seres humanos y el lugar que ocupa en sus vidas” (Goodin, 1992, p. 42). La visión verde superficial se conecta entonces con el concepto de sostenibilidad, reconociendo el lugar e interdependencias entre todas las formas de vida en el ecosistema. Si las obligaciones de otras formas de vida fueran reconocidas podría ser probable que, “más allá de lo que los seres humanos han hecho, están haciendo y sea probable que hagan podría ser marcado como injusto, que es el caso acostumbrado” (Singer, 1988, p. 231). Varios temas ambientales podrían ser puestos en la agenda –por ejemplo, el tratamiento de animales en algunos experimentos podría ser injusto– y el uso de bienes primarios bajos podría ser cuestionado en orden a tratar otras formas de vida justamente y preservar un medio ambiente viable para futuras generaciones. En este caso, las empresas tienen una obligación con las generaciones presentes y futuras y con otras formas de vida de no dañar el medio ambiente. La responsabilidad hacia otras formas de vida no es de ninguna forma generalmente aceptada dentro del medio del reporte corporativo¹⁶.

Arbitraje a través de la Contabilidad

¹⁴ Patridge (1984), y algunos ambientalistas (Hoff, 1983; Van Deber, 1979) argumentan que los animales y otros seres sensibles deberían quedar en un lugar en la posición original. Otros, por ejemplo Singer (1988), argumentan que los motivos no racionales deben ser incorporados dentro de la posición original como irracionalidad es un tratado de carácter humano. Singer argumenta que sería muy difícil para las formas de vida no sensibles ser capaces de mantener un arreglo contractual. Es imposible incluir a los animales en las deliberaciones sobre la justicia.

¹⁵ Mientras está por fuera del enfoque de este ensayo revisar las perspectivas de verde superficial y de verde profundo (cf. Goodin, 1992) los investigadores contables envueltos en el debate deben exhibir precaución cuando operan dentro de una estructura ética de verde profundo dado que el tal mundo puede no existir un papel para la contabilidad.

¹⁶ Hay, sin embargo, excepciones notables tales como la Body Shop que hace todo lo posible por apuntar sus métodos de producción libres de crueldad.

En *The Greening of Accountancy: the Profession after Pearce* de Gray (1990b) analiza el potencial de la contabilidad en el debate ambiental. Gray (1990b, 1992) muestra que las consideraciones de temas éticos conduce a nuevos requerimientos informativos.

Las relaciones basadas en la equidad requieren que estos datos ambientales estén disponibles para satisfacer obligaciones de accountability hacia los stakeholders y corregir tratamientos injustos hacia otras formas de vida y hacia el mundo que habitamos. Los números contables y otra información relevante pueden ser usados tal que los miembros en la sociedad puedan evaluar la dirección de sus planes de vida y buscar lograr sus objetivos. En la provisión de datos ambientales basados en el liberalismo político no estamos “de acuerdo con la multitud” (Tinker *et al.*, 1991) sino que estamos respondiendo a los cuestionamientos críticos que confrontan a la humanidad. Más aún, Gray (1990b) argumenta que haciendo verde a la contabilidad podremos: (a) mantener a aquellos que toman decisiones organizacionales, informados sobre su uso de recursos económicos, y (b) informar al público sobre la forma en que las organizaciones están usando los recursos (accountability). Las estructuras éticas pueden trabajar para restringir las prácticas injustas en el nivel comunitario. La contabilidad puede desempeñar esta función moviéndose hacia estructuras de utilidad para la toma de decisiones, y mediante el intento de “exponer, ampliar y desarrollar relaciones sociales” (Gray, 1992, p. 413) sobre el uso del medio ambiente por las corporaciones.

Contabilidad y Accountability

Las relaciones de accountability son críticas ahora que los excesos sociales y ambientales corporativos han llegado a ser más transparentes. La contabilidad es útil para la toma de decisiones pero el constructo teórico de la transparencia requiere que los contadores deban evaluar los datos y su contenido. Puede entonces llegar a ser:

“un concepto emancipatorio ayudando a exponer, ampliar y desarrollar relaciones sociales a través de un re-examen y una expansión de derechos establecidos de información” (Gray, 1992, p. 413).

La transparencia, en un contexto ambiental, debe promover los reportes contables para satisfacer las relaciones de accountability (esbozados anteriormente). La transparencia puede parecer utópica pero, con elaboración, revela el concepto formal de accountability. Esto supone la provisión de información para llevar a cabo el papel social entre el accountant y el accountee y confirmar que los individuos requieren un medio ambiente sostenible para el cumplimiento de sus planes de vida (bienes primarios).

La transparencia requiere que las dimensiones éticas en la sociedad se encuentren en una perspectiva “comunitaria”. Una estructura justa y ética enfatiza la maximización del bien de la comunidad entera; lo que Patridge (1984, p. 122) denomina la perspectiva del “espectador moral”. Este ensayo ha sugerido, y especulado, que esto puede ser logrado mediante la elevación del auto respeto para adjudicar entre propósitos rivales del bien (Rawls, 1971, p. 440). Los contadores tienen una parte que jugar en la provisión de datos relevantes tal que la sociedad, como un todo, pueda evaluar la utilización ambiental.

El primer paso en el logro de esto es dar prioridad a la justicia y el auto-respeto. El segundo paso supone el desarrollo del concepto de Gray de accountability en un nivel teórico, “el hecho de recibir información y la obligación de otorgarla” (Gray, 1990b, p. 23). Lo que sugiere que, en el segundo paso, la teoría contable debe reconocer el hecho de que hay más de un conjunto importante de valores en la sociedad y que ellos deben ser considerados de un modo no relativista, utilizando, por ejemplo, el concepto rawlsiano de auto-respeto.

Patridge (1984, p. 122), parafraseando a Hardin (1968) ilustra la contradicción entre los enfoques individuales y comunales en su análisis del uso de la propiedad común:

“Y así, dada una falta de funciones comunales de gestión o procedimiento para hacer cumplir las reglas (es decir, ninguna restricción moral o legal efectiva sobre el rango de uso) la decisión racional es añadir a la congregación personal de uno... Pero una vez un orden regulativo cumplible es aceptado por cada uno, e impuesta sobre todos, el bienestar de cada hombre de la muchedumbre es ampliado por este sistema de mutua coerción acordada”.

El uso de la propiedad común en este modo “comunal” promueve la unidad y sobretodo la eficiencia. La teoría de Rawls llega a ser más importante dentro del conjunto comunal, llevándonos a escapar de la camisa de fuerza de la imparcialidad, la neutralidad de la utilidad para la toma de decisiones y las limitaciones de cualquier solución basada en el mercado. Más aún, como los derechos de todos deben ser protegidos tal que el poder de mercado no pueda llegar a ser además inamovible ni la dominación de mercado pueda criar sus características menos placenteras.

Conclusión

Este ensayo ha explorado la naturaleza moral del accountability e identificado las obligaciones de las empresas de proveer un recuento de sus acciones y el uso del medio ambiente. Dos premisas importantes e interrelacionadas se han desarrollado. La primera es que la contabilidad ambiental no es un llamado de más información y más regulación. Tal información es disponible y accesible. Estoy argumentando que la inclusión de los datos ambientales en tales reportes anuales es más que una provisión de información, establece y articula una relación de accountability entre las empresas y los otros. Basado en Williams (1987), el ensayo establece el hecho de que, más allá de la provisión de más información, hay un aspecto moral que se basa en un interés legítimo por la equidad. Esto entonces establece la segunda premisa de que la información contable forma parte de un recuento público dado por una firma para justificar su comportamiento. Estas premisas indican que la contabilidad es un discurso moral y justifica un argumento rawlsiano de que los contadores deben poner la materia ambiental en su agenda.

Se argumentó que la noción de accountability debe ser establecida explícitamente como un criterio contable legítimo dado que no puede ser sumergido dentro del criterio tradicional de utilidad para la toma de decisiones. Esto conduce al argumento de que el reporte financiero debe considerar lo que es tomado como “bienes primarios” democráticamente arbitrados que reflejan los valores y las creencias en la sociedad. Como

un discurso moral, el accountability requiere que la contabilidad evalúe y explique sus datos. Este argumento no implica que la justicia predomine sobre los grupos de interés poderosos, sino que sugiere que la falla al contar para las diferentes visiones y planes de vida en la sociedad puede implicar que los objetivos de vida de los individuos afectados no serán alcanzados –estigmatizar, marginar, humillar y socavar su auto-respeto– (Van Parijs, 1991, p. 105). Rawls sugiere que en estas situaciones tales individuos serán atormentados por la falla y la auto-duda, su vida será vacía y vana (Rawls, 1971, p. 440).

La teoría ética rawlsiana ha sido usada para proveer una base para desarrollar y justificar el proyecto ambiental y social empresarial liderado por Gray *et al.* (1987, 1988, 1991) y por Gray (1983, 1990, 1992) que ha inspirado este ensayo. Se ha sugerido que el pluralismo es una característica de las democracias modernas y que la teorización neutral puede usar el auto-respeto a la posición original para evitar cargas de relativismo como un mecanismo de juicio. Desarrollado a lo largo de estas líneas, el argumento no puede ser tildado de “estar de acuerdo con la multitud” mientras la mayoría de negocios podría preferir no ser más transparentes en sus procedimientos. La noción de unidad añade claridad al argumento en busca de la contabilidad como un discurso moral. Como una consecuencia, una teoría de la justicia ha sido desarrollada y provee una forma no reduccionista para la contextualización de la contabilidad. Se trasciende de la utilidad para la toma de decisiones para satisfacer un rango necesariamente amplio de relaciones de accountability.

Agradecimientos

Agradecimientos especiales va a los siguientes por la provisión de comentarios constructivos y críticos: Liz Aston, Murray Bramwell, Peter Brownell, Bill Brugger, David Cooper, Rob Gray, Richard Laughlin, Cheryl Lehman, David Owen, Alan Pearce, Norman Porter, Tony Tinker y Paul Williams. Un merecido agradecimiento particular por su paciencia y ánimo que tuvieron los revisores externos que realizaron excelentes sugerencias para la reestructuración y revisión del ensayo.

Referencias

- Arrington, C. E., y Puxty, A. G., ‘Accounting, Interests and Rationality’, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 1, 1991, pp. 31-59.
- Barry, B., *Theories of Justice: a Treatise on Social Justice, Volume 1* (University of California Press, 1989).
- Bentley, A., *The Process of Government*, P. H. Odegard (ed) (Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1987).
- Benson, P., ‘Rawls, Hegel, and Personhood: A Reply to Sibyl Schwarzenbach’, *Political Theory*, Vol. 22, No. 3, 1994, pp. 491-501.
- Cooper, D. J. y Shearer, M., ‘The Political Economy of Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting’, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 3-4, 1984, pp. 207-232.

Daly, H. E., 'Allocation, Distribution and Scale towards an economics that is efficient, just and sustainable'. *Ecological Economics*, Vol. 6, No. 3, 1992, pp. 185-195.

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (Stamford, CT: FASB, 1978).

Gaa, J., C., 'User Privacy in Corporate Financial Reporting: A social Contract Approach', *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 3, July 1986, pp. 435-445.

Gaa, J., C., *Methodological Foundations of Standard Setting for Corporate Financial Reporting* (AAA, 1988).

Goodin, R. E., *Green Political Theory* (Polity Press, 1992).

Gray, R. H., 'Accounting, Financial Reporting and Not-for-Profit Organisations', *AUTA Review*, Vol. 15, No. 1, 1983, pp. 3-23.

Gray, R. H., 'Review of Models of Democracy', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 2, No. 3, 1989, pp. 52-56.

Gray, R. H., 'Accounting and Economics: The Psychopathic Siblings—A Review Essay', *British Accounting Review*, Vol. 2, No. 4, 1990a, pp. 373-388.

Gray, R. H., *The Greening of Accounting: The Profession After Pearce*. The Chartered Association of Certified Accountants, Certified Research Report Number 17, 1990b.

Gray, R. H., 'Business Ethics and Organizational Change', *Managerial Auditing*, Vol. 5, No. 2, 1990c, pp. 12-22.

Gray, R. H., 'Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency, and Sustainability', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, 1992, pp. 399-425.

Gray, R. H., Owen, D. y Maunders, K., *Corporate Social Responsibility* (Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1987).

Gray, R. H., Owen, D. y Maunders, K., 'Corporate Social: Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 1, No. 1, 1988, pp. 6-20.

Gray, R. H., Owen, D. y Maunders, K., 'Accountability, Corporate Social Reporting and External Social Audits', *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4, 1991, pp. 1-23.

Kant, I., *Groundwork on the Metaphysics of Morals* (Originally *The Moral Law*). Traducido por H. J. Paton (London: Hutchinson, 1949).

Kant, I., *Lectures on Ethics*, traducido por I. Infield (New York: Harper, 1983).

Katz, E., 'Organism, Community, and the 'Substitution Problem'', *Environmental Ethics*, Vol. 7, No. 3, 1985, pp. 241-258.

Laughlin, R. C., 'A Model of Financial Accountability and the Church of England', *Financial Accountability and Management*, Vol. 6, No. 2, 1990, pp. 93-114.

Lehman, G., 'China after Tiananmen Square: Rawls and Justice', *Praxis International*, Vol. 12, No. 4, 1993, pp. 405-420.

Manning, R., 'Environmental Ethics and John Rawls's Theory of Justice', *Environmental Ethics*, Vol. 3, No. 2, 1981, pp. 241-256.

- Nelson, J. S., 'Account and Acknowledge or Represent and Control? On Post-Modern Politics and Economics of Collective Responsibility', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 2/3, 1993, pp. 155-165.
- Norton, Bryan G., 'Intergenerational Equity and Environmental Decisions: A Model using Rawls' veil of Ignorance', *Ecological Economics*, Vol. 1, No. 2, 1989, pp. 117-137.
- Pallot, J., 'The Legitimate Concern with Fairness: A Comment', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 2, 1991, pp. 201-208.
- Partridge, E., 'Nature as a Moral Resource', *Environmental Ethics*, Vol. 5, No. 2, 1984, pp. 101-131.
- Pearce, D. W. y Turner, P., *Economics of Natural Resources and the Environment* (Harvester and Wheatsheaf, 1990)
- Pearce, D., (ed.) *Blueprint 2: Greening the World Economy* (London: Earthscan Publications Ltd, 1991).
- Power, M., 'After Calculation? Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorz', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, 1992, pp. 477-499.
- Rawls, J., *A Theory of Justice* (Oxford: Oxford University Press, 1971)
- Rawls, J., 'Kantian Constructivism in Moral Theory', John Dewey Lectures, Columbia University Press, 1980, *The Journal of Philosophy*, Vol. LXXVII, No. 9, pp. 515-572.
- Rawls, J., 'The Basic Liberties and their Priority', *The Tanner Lectures on Human Values* (Salt Lake City: University of Utah Press, 1982).
- Rawls, J., 'Justice as Fairness: Political not Metaphysical', *Philosophy and Public Affairs*, Vol. 14, No. 3, 1985, 223-251.
- Rawls, J., 'The Priority of Right and Ideas of the Good', *Philosophy and Public Affairs*, Vol. 17, No. 4, 1988, pp. 251-274.
- Rawls, J., 'The Domain of the Political and Overlapping Consensus', *New York University Law Review*, Vol. 64, No. 2, 1989, pp. 233-255.
- Rawls, J., *Political Liberalism* (Columbia: Columbia University Press, 1993).
- Reiman, J. H., 'The Labor Theory of the Difference Principle', *Philosophy and Public Affairs*, Vol. 12, No. 2, 1983, pp. 133-159.
- Rorty, R., *Objectivity, Relativism and Truth: Philosophical Papers Volume 1* (Cambridge: Cambridge University Press, 1991).
- Roberts, J., 'The Possibilities of Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4, 1991, pp. 355-368.
- Roberts, J. y Scapens, R., 'Accountability Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in their Organizational Context', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, 1985, pp. 443-456.
- SAC 2., *Accounting Handbook 1992, Volume 1* (Australia: Prentice Hall, 1992).
- Sen, A., *Collective Social Choice and Social Welfare* (London: Oliver y Boyd, 1970).
- Sen, A., 'Minimal Liberty', *Economica*, Vol. 59, 1992, pp. 139-159.

Singer, B., A., 'An Extension of Rawls' Theory of Justice to Environmental Ethics', *Environmental Ethics*, Vol. 10, No. 3, 1988, pp. 217-231.

Soderbaum, P., 'Neoclassical and institutional approaches to development and the environment', *Ecological Economics*, Vol. 5, No. 2, 1992, pp. 127-145.

Solomons, D., 'Accounting and Social Change: A Neutralist View', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 3, 1991, pp. 287-295.

Tinker, T., *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting* (Holt, Reinhart and Winston, 1985).

Tinker, T., "Waving Goodbye to the TWA Bus: Paper Prophets and the Sraffian Critique of Marginalism", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 2, 1988, pp. 121-141.

Tinker, T., Lehman, C. y Neimark, M., "Falling Down the Hole in the Middle-of-the-Road: Political Quietism in Corporate Social Accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 2, 1991, pp. 28-54.

Turner, R. K., "Environment, Economics and Ethics", en Pearce, D., *Blueprint 2* (Earthscan, 1991).

VanDeVeer, D., "On Beasts, Persons, and the Original Position", *The Monist*, Vol. 62, 1979, pp. 368-377.

Van Parijs, P., "Why Surfers Should be Fed: The Liberal Case for an Unconditional Basic Income", *Philosophy and Public Affairs*, Vol. 20, No. 2, 1991, pp. 101-131.

Waldron, J., "Rights in Conflict", *Ethics*, Vol. 99, No. 3, 1989, pp. 503-519.

Wenz, P., *Environmental Justice* (Albany State University of New York, 1988).

Williams, P. F., "The Legitimate Concern with Fairness", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 2, 1987, pp. 169-189.

Wilson, J. Q., *The Moral Sense* (Free Press, 1993).

Wolff, R. P., *Understanding Rawls: A Reconstruction and Critique of A Theory of Justice* (New Jersey: Princeton University Press, 1977).

World Commission on Environment and Development, The Brundtland Report, *Our Common Future* (Oxford: Oxford University Press, 1987).