

¿Tras la virtud? La contabilidad como una práctica moral y discursiva^o

Jere R. Francis

Universidad de Iowa, EUA

Introducción

El título de este artículo proviene del libro de Alasdair MacIntyre *Tras la Virtud*. Es un trabajo contemporáneo importante sobre filosofía moral y, basándome en este trabajo, quiero proponer lo que creo como la pregunta actual más importante que deben hacerse los contadores: ¿es la contabilidad una práctica más allá de la virtud? Y si es así, ¿cómo la alcanza?¹

Argumento que la contabilidad tiene la capacidad de ser una práctica virtuosa en la tradición aristotélica que describe MacIntyre. La clave para una virtud real está en el reconocimiento de que la contabilidad es una práctica tanto moral como discursiva.

Por *moral* quiero decir que la contabilidad es una práctica envuelta en la agencia humana. La contabilidad es una práctica transformadora que tiene la capacidad de cambiar las cosas en el mundo. Puede haber una diferencia en lo que elijamos hacer. Esto puede afectar nuestras experiencias vividas en formas muy específicas y particulares. De modo que tiene consecuencias que claman por un discernimiento moral sobre la parte de sus practicantes.

Por *discursiva* quiero decir que la contabilidad es un discurso. El discurso es definido de manera amplia como un evento en el que alguien dice algo sobre algo a alguien más². El discurso contable no es el simple reporte de los hechos. El contador es aquel que es autor del discurso. El contador ha elegido decir algo sobre algo (aquello que la contabilidad

^o Publicado originalmente como "After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice", en *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (1990), 3(3), pp. 5-17. Traducción hecha por CP Fabián Leonardo Quinche Martín.

¹ Hay otras posibilidades sugeridas por el título del artículo. ¿es la contabilidad una práctica tras la virtud en el sentido histórico de que una vez la tuvo y que ahora la ha perdido? ¿existe la virtud o nunca podrá existir? Mientras elijo ser optimista (quizás idealista) sobre las posibilidades de la virtud real, no tengo ilusión sobre la dificultad de la tarea, como el artículo lo deja claro.

² La definición proviene del trabajo de Paul Ricoeur y es desarrollada más ampliamente en el contexto contable por Arrington y Francis (1989).

reporta) a alguien (para quien el reporte es preparado). El reconocimiento explícito del estatus de la contabilidad como una práctica discursiva (como opuesta a la visión de que los contadores solo reportan los hechos) es profundamente importante por que obliga al contador a conocer su propio entorno personal, su propia agencia moral y su papel retórico, en la producción y creación de reportes contables. Así, el carácter discursivo de la práctica contable está inextricablemente vinculado a su carácter moral.

La Práctica Contable y la Agencia Moral

Siguiendo a MacIntyre y a Aristóteles, la virtud es tomada como relacionada con la respuesta en a la pregunta ética, “¿Cómo debo actuar en esta situación particular en la que estoy?” Para el contador implica hacer la pregunta “¿Cómo debo actuar, siendo contador?”. Esto se relaciona con la pregunta moral de la acción del contado y reconocer que ser humano es estar confrontado con elecciones relacionadas con posibilidades alternativas para la acción humana y sobrellevar las consecuencias de esas elecciones.

MacIntyre describe tres tradiciones de virtudes en la cultura europea. La primera tradición, basada en los trabajos de Homero, equipara la virtud con la excelencia *física* con en un guerrero. Esto puede explicar porqué los protectores corporativos como Rupert Murdoch, Boone Pickens y James Goldsmith han sido romantizados como héroes populares. Se podría argumentar que ellos personifican al guerrero excelente en nuestra vida moderna. Las virtudes Homéricas surgen desde el papel social de uno que determina la acción apropiada en una situación dada³.

Las siguientes dos tradiciones están más centradas en el sujeto, es decir que enfatizan en el individuo más que en la obligación del individuo dentro de un gran contexto social. La segunda tradición de virtud proviene de los escritos de Aristóteles. Para Aristóteles, la virtud es igual a la razón práctica, una excelencia *intelectual* orientada hacia la elección y acción humana. Él nombra a esto la *phronesis* para distinguirla de la teoría (*theoria*), que está relacionada con la contemplación de las leyes universales del cosmos. Las virtudes, para Aristóteles, también son emergentes del *telos*, es decir desde el propósito **principal** de la acción humana. Para Aristóteles esto implica vivir la vida buena, *eudamonia*, y la vida buena es comparada con la vida virtuosa.

³ El paradigma de esto es Antígona. Ella se enfrentó con dos acciones apremiantes aunque contradictorias que resultan apropiadas. Obedecer las leyes de los dioses y sepultar a su hermano, Polinices. U obedecer a Cleón y las leyes del estado y *no* enterrar a su hermano. Su tragedia es que no puede hacer ambas y debe elegir.

La tercera tradición surge de la Ilustración en donde las virtudes son vistas como medios instrumentalmente efectivos para los fines, y los fines son una concepción individualizada de la utilidad o la felicidad. El sentido de la Ilustración sobre la virtud, entonces, está subordinado a y emerge de los fines no específicos de la maximización de la utilidad individual. Esta es la principal influencia dominante de nuestra era, y además, y son la base del propósito de MacIntyre en la escritura de *Más Allá de la Virtud*. Él nos quiere recuperar la racionalidad que ingenuamente presume estar fuera de la moralidad mediante el no cuestionamiento de los fines sobre la base de que ellos son subjetivos. Esto tiene una orientación directa sobre nuestra práctica en donde el contador no cuestiona los fines a los que sirve la contabilidad. Muy frecuentemente el contado puede imaginar que son simplemente reportar los hechos. Esta visión, cómo se sugirió antes, sirve para enmascarar tanto el carácter moral como el discursivo de la práctica contable.

MacIntyre, habiendo revisado estas tres tradiciones, avanza luego en un enfoque neo-aristotélico como la forma de recuperar nuestra capacidad para el discurso moral⁴. Lo hace mediante la argumentación de que las virtudes aumentan con, y son solo ejercidas en, el curso de la práctica. Una *práctica* es definida como:

... una actividad humana cooperativa socialmente establecida a través de la cual los bienes internos para que desde la actividad sea realizada en el curso de tratar de lograr aquellos estándares de excelencia que son apropiados para, y parcialmente definitivos de, la forma de la actividad, con el resultado de que el poder humano alcanza la excelencia, y las concepciones humanas de los fines y los bienes implicados, son sistemáticamente extendidos (MacIntyre, 1984, p. 187).

Nótese como la definición enfatiza en la concepción humana o subjetiva de los fines sobre los que están las prácticas. Ninguna mención se hace de los medios. Esto es apropiado, mientras los medios no tienen significancia independientemente de los fines servidos por los medios. Así, los bienes o las recompensas acumulados por la práctica pueden ser solamente significativos en términos de los fines logrados. Nótese también cómo la transformación del mundo está incluida en la definición. El resultado de la excelencia en la práctica es extender nuestras posibilidades, sistemáticamente extender nuestra capacidad de lograr la excelencia.

⁴ Ni MacIntyre ni yo deseamos retornar a la Europa de la pre-Ilustración. En un sentido histórico la Ilustración creó las posibilidades para salir de la opresión feudal y asegurar la libertad individual humana. El problema, sin embargo, es que la racionalidad de la Ilustración ha llegado a ser increíblemente una perversión de las libertades humanas que una vez aseguró y ahora amenaza la libertad que creó a través de un individualismo excesivo y peligroso. Este tema también es explorado en MacIntyre (1988).

Si la contabilidad es una práctica en el sentido descrito, entonces la contabilidad es también es una práctica moral. La contabilidad, para la extensión de que es una elección sobre cómo afectar nuestra experiencia vivida –nuestros fines– es una práctica basada en el discernimiento moral. La contabilidad es importante precisamente para la extensión del contador que puede transformar el mundo, puede influenciar la experiencia vivida de otros en formas que causan que la experiencia difiera de lo que podría ser en ausencia de la contabilidad, o en la presencia de un tipo alternativo de contabilidad. ¿Porqué podría una práctica humana inventada como la contabilidad existir aún excepto como una elección sobre cómo formar la experiencia humana?

Para Aristóteles, las prácticas como la contabilidad –aquellas que median las relaciones *entre* la gente– podrían también ser entendidas como prácticas políticas. La política tiene que ver con la vida en la *polis*, las comunidades en las que vivimos. Tiene que ver con cómo la estructura humana y las relaciones representadas con cada cual dentro de estas comunidades. Para la extensión de estas relaciones pueden siempre estar estructuradas de manera diferente, pues son elecciones políticas. La contabilidad es política precisamente en este sentido. La racionalidad de la contabilidad –lo que contamos para, cómo contamos, para quiénes contamos, sobre quién contamos, cuándo contamos, etcétera– son elecciones válidas hechas con respecto a relaciones entre los miembros de la *polis*.

Es precisamente a causa de las elecciones valiosas que se encuentran bajo las prácticas contables (frecuentemente pensadas de manera invisible) que la contabilidad es una práctica política así como moral. En este espíritu Cooper y Shearer (1984, p. 208) escriben:

Nuestra posición, de que los objetivos de y para la contabilidad son fundamentalmente cuestionados, se eleva fuera del reconocimiento de que cualquier contabilidad contiene una representación de un contexto social y político específico. No solamente es la política contable esencialmente política en el sentido en que deriva de la lucha política en una sociedad como un todo sino también el resultado de una política contable es esencialmente político en el sentido en que opera para el beneficio de unos grupos de la sociedad y para el detrimento de otros.

Por ejemplo, *arbitrariamente* calculamos el beneficio como algo definido como ingresos menos costos de los factores. Esto es arbitrario porque, por ejemplo, ningún costo es asignado para la propiedad común usada en la producción tal como el consumo de la naturaleza o la infraestructura, es decir, caminos, aire limpio y agua, etc. Nosotros podríamos, alternativamente, calcular el valor agregado por la actividad económica. Esto fue propuesto en Inglaterra por la profesión contable en los inicios de la década de 1980 (Burchell *et al.*, 1985). O podríamos optar por orientar

el cálculo del beneficio alrededor de una contabilidad para la tasa de trabajo más que el privilegio atado al capital. Después de todo, en la teoría económica, el capital es solamente uno de muchos factores, como lo es el trabajo, así las bases para la prominencia del capital deben ser reflejo de una elección política hecha por el contador. El punto de estos ejemplos es llamar la atención con respecto a que la contabilidad está inextricablemente vinculada tanto a las prácticas políticas como morales⁵.

Un último llamado para tomar en serio la agencia moral del contador proviene de la autoridad ubicua del discurso contable en nuestra cultura. Podemos decir aún vivir en una era en la que la contabilidad y el accountability son las metáforas dominantes a través de las que nos entendemos a nosotros mismos y administramos nuestras relaciones con algún otro. Michel Foucault ha escrito detenidamente sobre cómo las ciencias humanas (de las que la contabilidad puede hoy reclamar ser la reina) borran la subjetividad humana, nuestro propio sentido de nosotros mismos, mediante la construcción de humanos objetivizados a través del discurso (Foucault, 1977). En el caso de la contabilidad, nuestros discursos de los costos estándar y variaciones, de presupuestos, de contabilidad de la responsabilidad, de centros de beneficio, de retorno de la inversión, todos sirven para construir la subjetividad humana. Llegamos a ser un costo estándar, un presupuesto, un centro de responsabilidad, o un centro de costo, o un centro de beneficio, y nuestro entendimiento de nosotros mismos, particularmente en los contextos organizacionales, puede ser dicho en gran medida para contener tales discursos⁶.

Una analogía puede ayudar. Como profesor, tengo autoridad disciplinaria de examinar y evaluar a los estudiantes. El entendimiento de los estudiantes acerca de ellos mismos es llevado a cabo por mí –su accountant–. A través del discurso yo creo sobre su comportamiento como estudiante, mediante los exámenes que redacto, las marcas que distribuyo y la interpretación que hago de aquellas marcas, yo construyo la subjetividad de los estudiantes, su entendimiento de ellos mismos, en términos de sus **estudios**. Ellos *llegan a ser* un conjunto de licencias, fallas, créditos, distinciones, y cosas por el estilo (Hoskin y Macve, 1988). En Estados Unidos la objetivización va aún más allá con promedios formalizados de grado y sus usos para determinar la elegibilidad académica, las investigaciones, la admisión a escuelas de grado, y aún la ubicación laboral.

⁵ Para una investigación crítica que prueba la política del discurso contable en la reproducción de un orden social dominante ver Hines (1989), Lehman y Tinker (1988), Tinker (1988), Tinker *et al.* (1982), y Tinker y Neimark (1988).

⁶ También hay un doble sentido en la palabra “subjetividad”. En un sentido se refiere a la manera en la que llegamos a vernos y entendernos, nuestra subjetividad. Pero esto conduce a la subjetividad en un segundo sentido de ser *hecho* en un sujeto con una subordinación jerárquica implicada. Ver Miller y O’leary (1987).

No quiero criticar este proceso (pensando que se debería hacer) tanto como llamar la atención de que esto es lo que hacemos los contadores. Yo soy un *accountor* de los estudiantes. Yo creo un discurso sobre sus *estudios* para alguna audiencia y con algún propósito. Yo estoy preocupado, y debo estarlo, por el hechos de que el discurso que creo sobre los estudiantes tenga consecuencias materiales sobre sus vidas, sobre sus trabajos o sus prospectos escolares de grado, y sobre sus subjetividad en general –su sentido acerca de ellos mismos–. Este conocimiento me hace un mejor profesor, un profesor más virtuoso si se desea, aunque uno que está más o menos preocupado continuamente por las consecuencias de mi discurso contable.

El mensaje inconforme que quiero impartir es que los contadores practicantes también deben estar más o menos continuamente preocupado por las consecuencias de lo que hacen como contadores. Este es el discernimiento moral requerido del practicante virtuoso en cualquier campo de acción humana.

La Virtud –La Recompensa Interna de la Práctica.

Hay muchas características importantes del argumento de MacIntyre que influye directamente en nuestro entendimiento de la práctica contable. La más importante es la distinción entre las recompensas internas y externas. La característica distintiva de una práctica es el logro de bienes *internos* para su practicante. Hay dos características de los bienes internos:

- (1) Ellos solo pueden ser especificados en términos de la práctica misma.
- (2) Ellos solamente pueden ser identificados y reconocidos mediante la experiencia de haber participado en la práctica.

En contraste los bienes *externos*, es decir, el prestigio, el estatus, y especialmente el dinero, no son únicos para cualquier práctica particular. Ellos pueden ser alcanzados de maneras alternativas. Hay una competencia por los bienes externos. Como la economía, los bienes externos están relacionados con la escasez. Ellos son propiedad privada y entre más tiene uno de ellos menos se encuentra disponible para otros. Las recompensas externas, entonces, dependen de su significación (significado) sobre la presencia de otros que los desean dado que ellos mismos no los poseen.

Los bienes internos provienen del deseo interno de distinguirse, y su logro es tanto un bien privado (para el individuo) y un bien social (para la comunidad practicante). Al igual que los bienes externos, los bienes internos también dependen de su significación (significado) en presencia

de otros, pero en el caso de los bienes internos, *los otros* se refiere a aquellos que también están comprometidos con la práctica. Un practicante es definido por la membresía en una comunidad practicante. De modo importante, con los bienes internos no hay necesidad de escasez que limita la disponibilidad de las recompensas internas para otros en la práctica. No sólo que, sino un logro individual sirve para ampliar, para expandir, los bienes internos de la comunidad en total. Así, MacIntyre escribe (1984, p. 191). “Cuando Turner transformó la vista marina en pintura o W. G. Grace avanzó en el arte del bateo en el críquet en una nueva forma sus logros enriquecieron el total de la comunidad relevante”.

Algunas Virtudes de la Práctica Contable

MacIntyre (1984) argumenta, entonces, que las virtudes emergen de la excelencia en la práctica relacionada a las recompensas internas únicas para tal práctica. La Virtud misma es definida como:

una cualidad humana adquirida mediante la posesión y el ejercicio que nos habilita para alcanzar aquellos bienes que son internos a las prácticas y la falta de ellas nos previene efectivamente de lograrlo.

¿Qué bienes internos pueden ser únicamente realizados a través de la práctica de la contabilidad? Como algo muy preliminar, un primer paso, déjenme sugerir cinco candidatos⁷.

(1) Honestidad

No iremos muy lejos en la práctica de la contabilidad a menos que postulemos que el contador en general y el auditor en particular es una persona honesta, un apunte bien hecho por Mautz y Sharaf (1961). Un colega dijo una vez, algo escepticamente, que yo debía imaginar a los auditores como anunciadores patológicos de la verdad. Él mal entendió mi apunte. No es que todos los auditores sean en efecto anunciadores patológicos de la verdad. Más que eso, en esto se esconde la virtud, el bien interno, de ser un contador o un auditor.

(2) Interés por el Estatus Económico de Otros

El interés por el estatus económico de otros, lo que nosotros históricamente hemos llamado la gerencia del accountability, es un propósito implícito por el cual hacemos la contabilidad. Pero, las cosas son más complicadas de lo que puedan parecer. El contador se calla para producir un discurso totalmente específico en un contexto totalmente particular. No hay simplemente ninguna forma de evitar la confrontación de la legitimidad o el propósito para el que la contabilidad es usado. No

⁷ Esta sección se basa en Arrington (1989) y en Arrington y Francis (1989).

podemos refugiarnos detrás de la retórica de la objetividad y la racionalidad medios-fines, mencionada anteriormente. Así, mientras el interés por el estatus económico de los otros es una virtud de la contabilidad, el contador debe reflejar siempre en cómo la contabilidad es usada para realizar las relaciones económicas entre la gente. Debemos guardarnos del uso irreflexivo de la contabilidad simplemente como una herramienta instrumentalmente efectivo para el control y la eficiencia (ver Miller y O'leary, 1987).

(3) *La Sensibilidad al Valor de la Cooperación y el Conflicto*

Muchas prácticas contables, por ejemplo, el costeo estándar, las prácticas de presupuestación, los precios de transferencia, los acuerdos de compensación de la contabilidad basada en incentivos, la contabilidad de responsabilidad, los centros de costo, los centros de beneficio, y el análisis de variaciones, operan en la frontera entre la cooperación y el conflicto. Una visión de la práctica contable es que ella desplaza el conflicto y produce un tipo de cooperación forzada, mediante la cual quiero decir una cooperación que favorece las necesidades de la organización más que las del individuo. Con razón la sociología funcionalista de Max Weber y Talcott Parsons prescribe este papel de mediación del conflicto a las prácticas técnicas como la contabilidad. Desde este punto de vista funcionalista, como Rchardson (1987, p. 345) anota:

El sistema contable se convierte en un medio por el cual las incertidumbres y los conflictos se transforman en la rutina que siguen los individuos para cumplir con las funciones necesarias del sistema social.

Sin embargo, como el filósofo australiano John Anderson (citado por MacIntyre) dice, es a través del conflicto y algunas veces solamente a través del conflicto que aprendemos lo que nuestros fines y propósitos son. La acción humana es cuestionada, y la contabilidad no es nada menos que eso. Los contadores pueden fallar en entender la forma en la que la contabilidad puede subvertir el conflicto legítimo y saludable y producir a cambio un tipo de cooperación superficial que puede, en el límite más remoto, iniciar crear la coacción.

(4) *El Carácter Comunicativo de la Contabilidad*

El discurso contable crea un entendimiento de nuestras experiencias económicas y el significado que tales experiencias económicas tiene para nuestras vidas. Hines (1988, 1989) ha escrito que la contabilidad, en la representación de lo que llamamos "realidad", simultáneamente construye nuestro entendimiento sobre lo que consideramos real. El discurso contable no es real en el sentido de existir independientemente fuera del lenguaje usado en su construcción. Esto no implica que no sean reales los

eventos económicos que han tenido lugar y que han sido representados. Simplemente se reconoce que nuestra capacidad de entender esos eventos “reales” es mediada a través del discurso especializado que la contabilidad crea. Debemos elegir aquello sobre lo que se va a dar razón, cuándo dar razón de ello y cómo dar razón de ello. Como frecuentemente le digo a mis estudiantes, Dios no incluyó ninguna ley de la contabilidad cuando creó el universo ni Moisés trajo algún pronunciamiento contable del Sinaí. Lo que llamamos una renta, cuando la reconocemos, y cómo la calculamos y la reportamos, son todos productos del uso gramatical, sintáctico y convencional del lenguaje contable y el lenguaje contable no es de un origen natural ni sobrenatural. Lo inventamos y útilmente se esconde en su capacidad transformadora y la agencia moral sobre el papel de su usuario.

(5) *La Diseminación de la Información Económica*

La contabilidad está frecuentemente caracterizada como una función de servicio que prolifera la información económica para la toma de decisiones. Sin embargo, hay un peligro si continuamos con el papel diseminatorio de la contabilidad también estrechamente definido, como yo creo que ha ocurrido, a lo que los suministradores de capital para la firma (inversores y acreedores) dan preeminencia. En las sociedades pluralistas, la virtud de la contabilidad se basa en una capacidad de contar multitud de historias económicas sobre las organizaciones para audiencias multitudinarias interesadas en el discurso. Si pensamos sobre la función de reporte externo, el privilegio que se le da al capital no tiene sentido en todo. Los suministradores de capital pueden demandar la contabilidad que ellos quieran a causa de su explícita relación contractual con la firma. Es para todo el mundo que realmente necesita este tipo de diseminación que la contabilidad puede proveer. La Financial Accounting Standards Board (FASB) expresa el creciente conjunto de usuarios de los reportes financieros⁸. Pero se presupone que todo el mundo está finalmente interesado en el flujo de caja potencial futuro de la firma. La rica diversidad de los *diferentes* intereses en el reporte de la firma se colapsa en la *igualdad*, es decir, el interés del capital. Así, las prácticas de revelación financiera rinden menos de lo esperado en relación con las posibilidades para la diseminación de la información económica a una audiencia externa de amplio rango.

⁸ El *Statement of Financial Accounting Concepts N° 1* de la Financial Accounting Standards Board enlista: propietarios, prestamistas, inversores y acreedores potenciales, empleados, gerencia, directores, clientes, analistas y consejeros financieros, corredores de bolsa, aseguradores, bolsas, abogados, economistas, autoridades de impuestos, agencias reguladoras, legisladores, prensa financiera y agencias periodísticas, sindicatos laborales, asociaciones de comercio, buscadores de negocios, estudiantes y el público.

Para resumir, el punto aquí no es si estas cinco virtudes son realizadas o no actualmente en la práctica contable. Como se indicó anteriormente, algunos son para un extenso grupo, y otros no. Ellas deben ser vistas, por el contrario, como *posibilidades*, de una virtud única para la práctica contable. Algunos de los obstáculos para la realización de tales virtudes se relacionan con:

- (1) El dominio de las recompensas externas
- (2) El poder de corrupción de las instituciones
- (3) Las fallas al distinguir entre virtudes y leyes.

Estos se discuten a continuación.

El Dominio de las Recompensas Externas

MacIntyre se refiere a la relación entre las recompensas internas y externas y cómo pueden estar en oposición una a la otra. En verdad, una crítica de las prácticas contables actuales podrían fácilmente centrarse en la tensión entre las recompensas internas y externas y la manera en que las recompensas externas dominan la práctica.

Un ejemplo puede estar en el área de la independencia del auditor, un bien interno relacionado a la honestidad y la presión de adquirir un cliente demanda un bien externo en orden a retener el cliente. En este contexto deseo recontar la historia de José L. Gómez (Brannigan, 1987). Gómez era un antiguo socio de Grant Thornton que en 1987, fue condenado por fraude en el colapso de la ESM Government Securities de 1985, una firma de inversión que estaba especializada en acciones del gobierno y el colapso que tuvo grandes repercusiones en toda la comunidad financiera. Gómez había sido justamente promovido a socio cuando fue informado, solo pocos días después, a través de la alta gerencia de la ESM, de una seria falta en las acciones invertidas. La compañía intercedió por el para ayudarlo a cubrir la falta y prometieron cubrir la deficiencia en el siguiente año. Ellos reclamaron que ellos simplemente estaban *tomando prestado* las acciones para financiar el crecimiento de la compañía internamente y que nunca había sido un intento de malversación de activos. Además alegaron que Gómez había sonado el silbato de que la compañía podría ir a la quiebra en caso que la falta no fuera recubierta y muchas vidas estarían en la ruina. También sugirieron que esto podría afectar personalmente a Gómez, desde que él había firmado los estados financieros de los dos años anteriores. Gómez agregó y dijo que él no estaba consciente de incurrir en fraude en tal punto. Solamente luego, cuando se hizo obvio que el fraude continuaba y se expandía, fue que él fue implicado. En este punto, por supuesto, él tuvo que continuar cubriendo o ser expuesto personalmente.

Un interés fuerte en las recompensas externas de prestigio, estatus y dinero, elevados desde la promoción a socio, parece haber dominado las recompensas internas de la audioría y las virtudes de honestidad e independencia. Gómez dijo que para 1977, dos años antes de su promoción a socio, llegó a ser aparente que:

La promoción dependía de que llegara a ser más productivo. Es decir, cuando estuviera orientado hacia las ventas. Pienso que podría haber sido capaz de ser más objetivo sobre mis relaciones con los clientes si no hubiera estado interesado en la venta. Y ESM fue una venta muy fuerte que anoté. La cuenta de ESM había producido otros clientes y los ví como un vehículo productivo (citado en Brannigan, 1987, p. 29)

Gómez no es un villano. Su acción en crucial estado inicial fue fácilmente racionalizada como no comprometedor de la independencia del auditor. Como Gómez, todos luchamos para mantener una distinción entre las recompensas internas y externas y la tendencia de las recompensas externas de conducir y dominar las recompensas internas en todas las prácticas individuales⁹.

Prácticas e Instituciones

Las prácticas no se confunden con las instituciones. Solo que las prácticas no pueden sobrevivir sin ser sostenidas mediante las instituciones. Por esto MacIntyre (1984, p. 194) advierte:

Realmente lo que se insinúa es la relación de las prácticas con las instituciones –y consecuentemente de los bienes externos con los bienes internos con las prácticas en cuestión– dado que las instituciones y las prácticas forman de modo característico un orden causal singular en el que los ideales y la creatividad de la práctica siempre son vulnerables a la codicia de la institución... En este contexto la función esencial de las virtudes es clara. Sin ellas, sin justicia, valor y sinceridad, las prácticas no podrían resistir el poder de corrupción de las instituciones.

Un considerable cuerpo de investigadores críticos ha examinado la posibilidad de que la contabilidad pueda reproducir los ordenes sociales dominantes y opresivos a través de las potencialmente corruptibles instituciones como el mercado y el mercado, y servir en la legitimación del orden social capitalista. Sin embargo, también tenemos instituciones poderosas y dominantes *dentro* de la contabilidad, en particular las sociedades profesionales (Willmott, 1986). Con respecto a la virtud, los

⁹ Esto no es menos válido para los académicos que deben luchar continuamente contra las recompensas externas (y materiales) de dinero, poder, y estatus en orden a sostener las menos glamorosas (y efímeras) recompensas internas que acumular para la enseñanza y la investigación.

cuerpos profesionales contables son también sospechosos, en adición a las instituciones *externas* más obvias mencionadas anteriormente.

Una ilustración de esto es la manera manipuladora en la que el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) trató, en 1987, de forzar a los miembros mandatarios de una de sus dos secciones prácticas *voluntarias* (la Securities and Exchange Commission (SEC) Practice Section y la Private Companies Practice Section) como una forma de mantener a raya a la SEC con respecto a la revisión cuidadosa de los proósitos de los mandatarios. En resumen, el AICPA estaba más interesado en preservar su autoridad sobre las prácticas contables *vis-à-vis* la SEC más que con la consideración de los que eran los mejores intereses para la profesión contable. De manera no sorprendente, el AICPA fue reprendido y su propósito falló al tratar e conseguir las dos terceras partes de la mayoría necesaria de sus miembros.

Virtudes y Leyes

Otro aspecto de la práctica está relacionado con la distinción entre las leyes (reglas) y las virtudes. MacIntyre (1984, pp. 149-150) escribe:

El agente moralmente educado debe, por supuesto, saber lo que él hace cuando juzga o actúa virtuosamente. Así, él hace lo que es virtuoso *a causa* de que esto es virtuoso. Es este hecho el que distingue el ejercicio de la virtud del ejercicio de ciertas cualidades que no son virtudes, pero más allá del simulacro de las virtudes. El soldado bien entrenado, por ejemplo, puede hacer lo que el valor puede haber demandado en una situación particular, no porque él sea valiente sino porque está bien entrenado.

Para MacIntyre, como para Aristóteles, el ejercicio de la virtud requiere una capacidad para juzgar, hacer lo correcto en el lugar correcto en el momento correcto en la forma correcta. El ejercicio del juicio, entonces, no es simplemente la aplicación rutinaria de las reglas o las leyes. De aquí que *el juicio* tenga un papel indispensable en la vida de la persona virtuosa que no tiene ni tendría la persona que simplemente acata las leyes o acata las reglas.

¿Porqué es importante esto para la contabilidad? una razón se relaciona con la así llamada ética profesional. En los Estados Unidos, por ejemplo, la ética profesional en contabilidad es exactamente el tipo de *reglas* peyorativamente mencionadas anteriormente. Se es independiente si no se viola ninguna de las muchas reglas con respecto a las donaciones de los clientes, los intereses financieros en los clientes, y las relaciones familiares con los clientes que pueden ser vistas mal por los externos. Las reglas éticas sobre la independencia son para consumo externo, por imagen, ellas

no tienen nada que hacer con la ética real. Ellas no tienen nada que hacer con la virtud de la independencia. Así, siguiendo las reglas del código profesional sobre la independencia del auditor no se alcanza la virtud de la independencia por que eso es solo eso –seguimiento de reglas–.

El segundo tema con respecto a las leyes y las virtudes tiene que ver con la manera en que una fascinación no saludable por la tecnología suplanta la independencia del auditor. Es a través del ejercicio del juicio que el contador practica la contabilidad y donde las virtudes de la práctica contable se realizan. Tal vez el ejemplo más odioso es la retórica circundante del así llamado sistema experto, los modelos de decisión simulados por computador que pretende lograr un novato para hacer la decisión equivalente a la de un experto. El defecto fatal en los sistemas expertos es que rechazan la *posibilidad* de la virtud. Si se implementa en la manera descrita podrían borrar la capacidad del individuo de ejercer el juicio, y la capacidad para el juicio es la esencia de la *phronesis* para Aristóteles y de la *práctica* de MacIntyre¹⁰.

Dos presiones conducen esta búsqueda del Santo Grial de la objetividad de la auditoría y el borron sobre el juicio del auditor. Una es la presión de costo sobre la auditoría que aumenta desde la desregulación de las prácticas contables en los Estados Unidos en 1978. Nótese por supuesto cómo esto implica que las recompensas externas dominan los bienes internos (las virtudes) de la práctica contable. La otra presión proviene de la necesidad percibida de defender la auditoría a partes externas (por ejemplo, las cortes) como una práctica técnica que enfatiza en el objetivo o en las decisiones *cuasi-científicas* hechas por los auditores más que los juicios subjetivos. Dirsmith *et al.* (1985, p. 63) acepta esta doble-obligación y escribe:

Quizá la más grande amenaza para la auditoría es la visión de que el mundo del auditor es objetivo y concreto, y que el comportamiento de un auditor debe estar estrictamente regulado a través de una estructuración formal de los procesos de trabajo de la auditoría o una estrecha socialización del individuo. Contra esta amenaza, los auditores deben dirigir un esfuerzo contra velo hacia un entendimiento adicional del concepto de juicio para mantener las apariencias.

Esta estrategia podría preservar el juicio del auditor mientras que se acomoda la necesidad de una retórica externamente persuasiva de una evaluación da auditoría casi científica –a lo que Dirsmith *et al.* Se refieren como “mantener las apariencias”. Esto puede llevar algún tiempo pero no funcionaría en el largo plazo. La razón es que explícitamente se

¹⁰ Unos pocos años atrás en una conferencia académica, un prominente practicante dijo con toda seriedad que, dentro de diez años, su firma habrá eliminado las más importantes áreas de juicio en la auditoría. Esto fue dicho con sinceridad como si fuera un objetivo loable y alcanzable, ambas proposiciones dudosas.

subordinan los bienes internos de la auditoría a las recompensas externas y a las presiones de aquellas. Irónicamente, Dirsmith *et al.* Elaboran persuasivamente el caso de que una auditoría de buen juicio es más probable mantener al auditor fuera de la corte en primer lugar, superando así los enfoques sobre-objetificados y sobre-estructurados de auditoría.

Apuntes Conclusivos

Para concluir, quiero que recordemos lo que Mautz y Sharaf (1961) dijeron ya hace cerca de 30 años en su libro, *The Philosophy of Auditing*. Me centraré de nuevo en la virtud de la honestidad del auditor (independencia) por que esta es la *raison d'être* de la auditoría. Mautz y Sharaf identifican lo que ellos llaman factores de anti-independencia empotrada: características de la práctica contable que, dada su naturaleza, impiden la independencia del auditor. Ellos se centran en el problema de una fuerte relación entre los auditores y los clientes y, en particular, (1) la apariencia de la independencia financiera, (2) la confidencialidad del cliente, y (3) el énfasis en el servicio para el cliente. Su apunte es que todos los tres se pueden combinar de modo que se cree una relación comercial que subordine al auditor a las necesidades o demandas del cliente s. Su llamado de atención conecta a un punto hecho a lo largo de este artículo: las recompensas externas pueden fácilmente llegar a dominar los bienes internos de la práctica contable, incluyendo algo tan fundamental como lo es la independencia del auditor. Se argumentó en algunos momentos que el *temor* de perder las recompensas externas es suficiente para asegurar la independencia del auditor¹¹. Sin embargo, es ingenuo y peligroso imaginar que tal temor es el equivalente moral de la virtud y que se puede perfectamente sustituir por la ausencia de virtud en la práctica contable. Ciertamente ese no fue el caso de José Gómez.

La segunda gran área de interés para Mautz y Sharaf es la organización genera de la profesión. Este primer tema de interés es la emergencia de un limitado número de grandes firmas. Con toda la actividad de fusión entre las firmas contables parece bastante claro que vamos a llegar a tener el mercado de compañías públicas servido por un puñado de organizaciones extremadamente grandes. Un cuerpo de literatura sociológica ha demostrado la dificultad de cumplir las normas profesionales (las virtudes) cuando se trabaja en un conjunto organizacional grande, burocrático (ver Hall, 1969). En analogía, el contador en una gran firma contable puede experimentar la dificultad de lograr los bienes internos de la práctica contable dado que la organización increíblemente controla el espacio de

¹¹ Para un argumento típicamente económico de *auto-interés* a lo largo de esas líneas ver DeAngelo (1981)

trabajo/las normas de trabajo y estos controles pueden no necesariamente ser conducente a la producción y el logro de los bienes internos de la contabilidad. Personalmente creo que tales problemas ya existen en las grandes firmas contables, y la fusión solamente agravará un problema que ya es difícil.

La noción de una “firma” contable ha sido siempre, en un sentido, una ficción. Las firmas son mejor entendidas como confederaciones perdidas de las oficinas de práctica local y autónoma. Pero con la creación de tales organizaciones de gran tamaño, la firma misma increíblemente formaliza sus sistemas de control y puede potencialmente llegar a ser el tipo de *institución* que tiene el potencial de corromper la práctica contable exactamente en la forma en que MacIntyre previene. La institución (la organización) llega a estar más preocupada por su propio poder y reproducción que en la facilitación de las prácticas y los bienes internos de sus miembros.

Un segundo nivel profesional de interés proviene de lo que Mautz y Sharaf se refieren como la falta de la solidaridad profesional. Un artículo líder en el *Wall Street Journal* hace pocos años decía, “Las Firmas de CPA se diversifican, recortan gastos, roban clientes en la batalla – Los Guantes Blancos están fuera”¹². En realidad, una preocupación mayor de la SEC es la aparente buena voluntad de los auditores para hacer cualquier cosa a otros auditores en la búsqueda de nuevos clientes. El cambio de auditor se realiza anualmente en un 5 por ciento de compañías públicas. Es común para las compañías ofrecer auditorías, aún si ningún cambio es contemplado, solo para presionar a los auditores actuales con mantener sus honorarios bajos y no causen problemas. Aún más conflictiva es la práctica de la compra de opiniones en donde otro auditor (esperando ganar un nuevo cliente) es consultado sobre la posición que debe tomar con respecto a los métodos contables, usualmente en el contexto de un conflicto con el auditor actual. Esto efectivamente pone al auditor contra el auditor y socava seriamente la solidaridad entre la comunidad profesional. Si reflexionamos sobre la noción de práctica virtuosa y la forma en que la excelencia se acumula para cada cual en la comunidad profesional, estas situaciones se encuentran muy lejanas de la descripción de MacIntyre de la virtud, la ley de Like Gresham, las malas prácticas (las recompensas externas) parecen estar conduciendo fuera de las buenas prácticas (las recompensas internas).

Lapham (1988) sugiere que la adoración al dinero (la principal recompensa externa) ha llegado a ser nuestra religión secular y el caso de José Gómez intencionadamente nos recuerda que vivimos en una era en la que el dinero habla y donde mucha gente escucha. Debemos resistir este

¹² Berton, L., *Wall Street Journal*, 20 September 1985, pp. 1-16.

tipo de mercantilización de la subjetividad humana para hacer real la virtud en todas las prácticas humanas, no solo en la contabilidad. La contabilidad es más que un simple conducto para el beneficio económico. La contabilidad, si es virtuosa, debe celebrarse a si misma como la única creación del trabajo humano y la agencia moral que lo es.

Referencias

Arrington, C. E. (1989), Accounting as a Practice, *Working Paper*, University of Iowa, Iowa.

Arrington, C. E. y Francis, J. R. (1989), Accounting and the Labour of Text Production: Some Thoughts on the Hermeneutics of Paul Ricoeur, *Working Paper*, University of Iowa, Iowa.

Berton, L. (1987), CPAs Defeat Plan on Self Regulation in Narrow Vote, *Wall Street Journal*, 10 de Abril, 1987, p. 13.

Brannigan, M. (1987), Auditor's Downfall Shows a Man Caught in Trap of His Own Making, *Wall Street Journal*, 4 de Marzo, 1987, p. 29.

Burchell, S., Clubb, C. y Hopwood, A. (1985), Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 No. 4, pp. 381-413.

Cooper, D. y Shearer, M. (1984), The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 Nos. 3/4, pp. 207-232.

DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-199.

Dirsmith, M. W., Covalleski, M. A. y McAllister, J. P. (1985), Of Paradigms and Metaphors in Auditing Thought, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 2 No. 1, pp. 46-68.

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

Foucault, M. (1977), *Discipline and Punish: The Birth of The Prison*, Random House, New York.

Hall, R. H. (1969), *Occupations and the Social Structure*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

Hines, R. D. (1988), Financial Accounting: In Communicationg Reality, We Construct Reality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 251-261.

Hines, R. D. (1989), The Sociopolitical Paradigm in Financial Accounting Research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 No. 1, pp. 52-76.

Hoskin, K. y Macve, R. (1988), The Genesis of Accountability: The West Point Connection, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 1, pp. 37-73.

Lapham, L. (1988), *Money and Class in America: Notes and Observations on Our Civil Religion*, Weidenfield and Nicolson, New York.

Lehman, C. y Tinker, T. (1987), The 'Real' Cultural Significance of Accounts, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 No. 5, pp. 503-522.

MacIntyre, A. (1984), *After Virtue*, 2nd ed., Notre Dame University Press, South Bend.

MacIntyre, A. (1988), *Whose Justice? Which Rationality?*, Notre Dame University Press, South Bend.

Mautz, R. K. y Sharaf H. A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota.

Miller, P. y O'leary, T. (1987), Accounting and the Construction of the Governable Person, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 No. 3, pp. 235-265.

Richardson, A. J. (1987), Accounting as a Legitimizing Institution, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 No. 4, pp. 341-355.

Tinker, A. M., Merino, B. y Neimark, M. D. (1982), The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 No. 2, pp. 167-200.

Tinker, T. (1988), Panglossian Accounting Theories: The Science of Apologising in Style, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 2, pp. 165-189.

Tinker, T. y Neimark, M. (1988), The Struggle over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 1 No. 1, pp. 55-74.

Willmott, H. (1986) Organising the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the UK, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11 No. 6, pp. 555-580.