17 ENCUENTRO NACIONAL DE INVESTIGADORES UNIVERSITARIOS DEL ÁREA CONTABLE

Salta 7, 8 y 9 de julio de 2011

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, JURÍDICAS Y SOCIALES

****

TEMA 2

Epistemología en Contabilidad

3. Teoría general del conocimiento contable. Enfoque y propuestas para su formulación

TÍTULO DEL TRABAJO:

REVISITANDO DEL CONCEPTO DE *ACCOUNTABILITY*

Autora:

Dra. (UBA) María del Carmen Rodriguez de Ramírez
Profesora Asociada Regular FCE-UBA

Directora del
Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social (CIARS)
de la Sección de Investigaciones Contables del
Instituto de Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión
Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas

Dirección: Av. Córdoba 2122 – 2° Piso – 1025 – CABA
Teléfono/Fax: 5411-4370-6163
e-mail: irodera@econ.uba.ar

Buenos Aires, Junio de 2011

Revisitando el concepto de *accountability*

Dra. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

0. Resumen

En esta oportunidad hemos decidido volver sobre el concepto de *accountability* que consideramos clave en nuestra disciplina y que, habiendo sido objeto de análisis académico más o menos exhaustivo, va adquiriendo nuevas dimensiones y ha pasado a ser de utilización corriente por parte de expertos de otras disciplinas y de los ciudadanos en general.

Es común en los medios de comunicación masivos la referencia a la *accountability*/"rendición de cuentas", a la "responsabilidad", a la "transparencia", a las "buenas prácticas de gobierno (corporativo)". En la mayoría de las circunstancias, dichas menciones se encuentran ligadas a la necesidad de esclarecimiento de situaciones que se asocian, en este tercer milenio, con las crisis del sistema capitalista financiero internacional y con las problemáticas vinculadas con la evasión impositiva, la corrupción y el lavado de dinero por parte de actores sociales tanto en el ámbito público como en el privado lucrativo y no lucrativo. También, cada vez más, esas problemáticas que están en el centro del segmento financiero de nuestra disciplina, se van relacionando con cuestiones que hacen a los impactos sociales (incluidos los ambientales) del accionar organizacional, tanto a nivel micro como macro contable, en este último caso en clara vinculación con cuestiones referidas al cambio climático y a la desigualdad de vastos sectores de la población mundial en situación de vulnerabilidad.

A los efectos de conferir sistematicidad a esta indagación, abordaremos en primer lugar el tratamiento de este concepto a través de algunas propuestas de la corriente principal del pensamiento contable del segmento financiero (Ijiri, 1975; Mattessich, 1995) para pasar luego a señalar el arraigo del término en *AccountAbility* y GRI como exponentes de desarrollos aceptados dentro del *mainstream* de la contabilidad social.

Seguidamente, haremos referencia a la *accountability* desde enfoques menos difundidos en nuestro medio que van desde las posturas que han sido clasificadas como "reformistas" hasta las que se encarnan en las visiones denominadas "críticas". Esta idea de abrir el juego a nuevas demandas de diversos actores para responder a la sustentabilidad, implica nuevas prácticas y nuevos indicadores para dar cuenta a esos stakeholders. Aquí se ubicaría también la concepción de los informes contables como artefactos educacionales, con énfasis en la participación de los diversos *stakeholders* y su relevancia para favorecer las conversaciones entre diversos actores dentro de un enfoque dialógico.

Tras analizar brevemente algunas propuestas que avanzan hacia una nueva noción de *accountability* social -pasando por iniciativas como las de las cuentas silenciosas, las cuentas alternativas y la contabilidad para contrarrestar la visión dominante-, llegamos a la consideración del empoderamiento de la democracia representativa que permitiría esta función de *accountability* para finalizar con un análisis del aporte que sobre el concepto realiza Schedler (2008) desde el campo de la ciencia política.

Un puente tendido desde los aportes de la corriente principal que sostienen que la función más destacada de la Contabilidad estaría en facilitar el funcionamiento fluido de relaciones de *accountability* entre partes interesadas permite cruzar hacia las demandas de nuevas rendiciones sociales que plantean diversos actores para impedir que los impactos

negativos de un accionar irresponsable ponga en peligro al planeta y a sus habitantes. La concepción de los informes contables como artefactos educacionales, con énfasis en la participación de los diversos *stakeholders* y su relevancia para favorecer las conversaciones entre diversos actores dentro de un enfoque dialógico parece imponerse.

Se observan aproximaciones que tienen que ver con el empoderamiento de la democracia representativa que esta función de *accountability* permitiría, en tanto proporciona elementos para juzgar la conducta de los depositarios de bienes públicos y privados en lo que hace a los impactos sociales (incluidos los ambientales) que provocan. Esto plantea la relevancia de esta función para aspectos concretos de política. La contabilidad tiene mucho para aportar en este sentido, pero ello implica una reflexión a nivel teórico que explicite si se orienta a la sustentabilidad o la ignora (con lo que puede estar operando precisamente en contra de ella).

Revisitando el concepto de *accountability*

> *Aunque nuestra disciplina juega simplemente un rol pequeño en este drama mundial [referencia a lo que Mattessich denomina como "la Era de la Falta de Accountability"], se trata de uno crucial.* ***El principio y el fin de la contabilidad es la accountability****. La importancia de nuestra disciplina, tan a menudo desacreditada por los legos y hasta por los expertos, reside en su función como mecanismo cibernético (una retroalimentación que controla y regula) que* ***preserva la confianza en los depositarios de los recursos públicos y privados*** *y los mercados financieros no menos que en la totalidad del sistema económico. Cada vez que esta cibernética se descompone, el sistema en su conjunto se halla en peligro.* [Mattessich, 1995:*2,* la traducción es nuestra[1], el resaltado nos pertenece]

1. Introducción

Es en estos *Encuentros Nacionales de Investigadores del Area Contable* en donde encontramos un espacio para debatir sobre problemas que van apareciendo en nuestras respectivas áreas de interés. Es aquí donde junto a otros colegas investigadores -acostumbrados a las miradas de quienes desde ciertas posiciones tradicionales más o menos consensuadas se resisten a contemplar las situaciones que salen de las posibilidades de abordaje desde encuadres ya aceptados- esperamos poder intercambiar ideas que nos permitan seguir avanzando y discutir algunos enfoques más novedosos -por lo menos en nuestro rinconcito del planeta. Y si de planeta se trata – de su posible preservación y la de las condiciones para la posibilidad de disfrutarlo por parte de sus conspicuos habitantes humanos en condiciones dignas para las generaciones presentes y las futuras- somos conscientes de que los problemas que cada vez resultan más acuciantes nos llaman a encarar nuevas perspectivas de solución. En ello, la mirada compleja resulta una condición necesaria y los enfoques multi e interdisciplinarios su consecuencia obligada.

En esta oportunidad hemos decidido volver sobre el concepto de *accountability* que consideramos clave en nuestra disciplina y que, habiendo sido objeto de análisis académico más o menos exhaustivo, va adquiriendo nuevas dimensiones y ha pasado a ser de utilización corriente por parte de expertos de otras disciplinas y de los ciudadanos en general[2].

Es común en los medios la referencia a la *accountability/*"rendición de cuentas", a la "responsabilidad", a la "transparencia", a las "buenas prácticas de gobierno (corporativo)". En la mayoría de las circunstancias, dichas menciones se encuentran ligadas a la necesidad de esclarecimiento de situaciones que se asocian, en este tercer milenio, con las crisis del sistema capitalista financiero internacional y con las problemáticas vinculadas con la evasión impositiva,

---

[1] *Though our discipline plays merely a small part in this world drama, it is a crucial one. The beginning and end of accounting is accountability. The importance of our discipline, so often disparaged by lay persons and even by experts, lies in its function as a cybernetic mechanism (a feedback that controls and regulates) that preserves confidence in the trustees of public and private resources and financial markets no less than in the entire economic system. No dynamic system can endure without a control mechanism. Whenever this cybernetics breaks down, the entire system is in jeopardy.* [Mattessich, 1995:*2*]

[2] En este sentido, se ha convertido para mí en una suerte de obsesión el tratar, de alguna forma, de interpretar más acabadamente su significado en tanto su recurrencia en la bibliografía no lo ha hecho menos difuso.

la corrupción y el lavado de dinero por parte de actores sociales tanto en el ámbito público como en el privado lucrativo y no lucrativo. También, cada vez más, esas problemáticas que están en el centro del segmento financiero de nuestra disciplina, se van relacionando con cuestiones que hacen a los impactos sociales (incluidos los ambientales) del accionar organizacional, tanto a nivel micro como macro contable, en este último caso en clara vinculación con cuestiones referidas al cambio climático y a la desigualdad de vastos sectores de la población mundial en situación de vulnerabilidad.

Ha sido sobre todo con relación a estos aspectos, que salen de la circunscripción del enfoque micro, que el concepto de *accountability* se nos ha presentado más relevante. Así lo entendimos en el proyecto de investigación que hemos finalizado recientemente[3] y en el que estamos comenzando a transitar[4].

2. *Accountability* desde algunos desarrollos de la corriente principal del pensamiento contable del segmento financiero

En Rodriguez de Ramirez (2002) al analizar cuál había sido la función preponderante de nuestra disciplina a través del tiempo, planteábamos la necesidad de considerar cuáles habían sido las principales demandas de las sociedades a las que sirvió. Señalábamos allí que ello no representaba un abordaje meramente pragmático o utilitarista sino que se fundamentaba "en la instrumentalidad de la Contabilidad para satisfacer determinadas necesidades sociales relacionadas con la registración, la administración y la comunicación de información sobre acontecimientos vinculados con recursos económicos (y en muchos casos no-económicos asociados) dentro de las organizaciones sociales de distinto tipo que influyen en las relaciones sociales entre los individuos y, muchas veces, las condicionan". Esas funciones, a lo largo de la historia y en distintos contextos socio-económicos, han sido las de control de custodia, de análisis de desempeño y de toma de decisiones.

En esa oportunidad, tomábamos a Mattessich (1995:8) cuando señalaba que la postura ligada a la "utilidad de la información para la toma de decisiones" ha sido sobredimensionada, dejado de lado la importancia de una función, a su entender clave en la disciplina, que es la de la responsabilidad por la administración, custodia y rendición de cuentas, que algunos han dado en llamar *respondabilidad* (o, *respondhabilidad*)[5]. Mattessich entiende que ésta ha sido la principal función de la Contabilidad por cerca de 10.000 años, y puede buscarse más atrás en la historia, en los legados arqueológicos de la prehistoria.

Algunos comentarios del autor se centran fuertemente en la cuestión relativa a la "auditoría" al hacer referencia a las firmas de auditores independientes como responsables por

---

[3] "*Aportes de la Contabilidad para mejorar el monitoreo y potenciar el desarrollo de programas de inclusión social. Una perspectiva de integración micro y macro contable*" PICT 2002 38.218 - financiado (junio 2007-diciembre 2010) y UBACYT 2008-2010 E028 – sin financiación (mayo de 2008 – junio 2011).

[4] *"Contabilidad y accountability (respondhabilidad) en la articulación de iniciativas con impactos sociales positivos en el sector privado y de las OSC".* UBACyT 2011-2014 20020100101016. A partir de julio de 2011 - Financiado.

[5] Señala Jensen (1976, p. 190) que en tanto la responsabilidad es una *obligación* de actuar dentro de determinados límites, la respondabilidad es la *obligación* de revelar los hechos a alguna autoridad o estamento particular superior y que dichos hechos típicamente se refieren a hacer frente a las responsabilidades.

el monitoreo de la *accountability.* Nuestro análisis, sin embargo, pretende ser más amplio al contemplar no solo la función de los "revisores" de informes sino el juego de relaciones entre las organizaciones y los distintos grupos de interés (que plantean diversidad de temas sobre los cuales es necesario informar y justificar desempeño) así como las estrategias para la comunicación, sin dejar de contemplar la relevancia de los "reguladores".

En el prefacio a su obra sobre *Teoría de la Medición Contable*, Ijiry (1975) comienza por señalar que se inscribe en una perspectiva que considera que la contabilidad "es un sistema[6] diseñado para facilitar el funcionamiento fluido de relaciones de *accountability* entre partes interesadas". Esa relación de *accountability*, señala Ijiri, presume una relación entre el *"accountor*" que es responsable[7] ante el "*acountee*" por las actividades que realiza y por sus consecuencias (para lo cual lleva registros detallados). El contador (*accountant*) se une como una tercera parte a esa relación: asiste al *accountor* para que rinda cuentas al *accountee* sobre su desempeño económico (considera que eso es lo que hace la medición contable) por lo que no solo se centra en la administración (cumplimiento de reglas establecidas) sino también en la eficiencia y eficacia, ampliándose el concepto para incluir la información sobre actividades futuras cuando el *accountor* fuera responsable por sus planes[8].

Señala Ijiri (1975:x) las siguientes tres diferencias entre el enfoque de la *accountability* y el que él denomina "tradicional":

1. Pone el acento en la *assurance* (el aseguramiento/la seguridad) implícita en los estados financieros de que las cifras en ellos contenidas pueden explicarse a través de los registros y la documentación respaldatoria de transacciones detalladas. Rendir cuentas (*to account for*) significa explicar una consecuencia (por ejemplo un saldo de efectivo) proporcionando un conjunto de causas (por ejemplo, recibos y desembolsos de efectivo) que en forma conjunta produjeron el resultado. Así, desde el enfoque de la *accountability*, los estados financieros son simplemente la punta del iceberg: lo que es importante es el sistema detrás de ellos.
2. Toma en consideración el interés particular que puede tener el *accountor* y anticipa, por lo tanto, sus presiones para sesgar la información en su favor tratando de establecer un sistema que sea lo suficientemente fuerte para resistirlas[9].
3. Al ocuparse del conflicto de intereses entre el *accountor* y el *accountee* con respecto al flujo de información (que puede ser sobre el grado de revelaciones o sobre el método de

---

[6] Hemos decidido mantener el término utilizado por el autor aunque aclaramos que ello no debe llevar a la confusión de equiparar contabilidad con sistema de información contable, por cuanto el "sistema de información contable" es solo un elemento del dominio disciplinar, su "*artefacto* tecnológico" por excelencia.

[7] Al indicar que tal relación puede estar determinada por una constitución, una ley, un contrato, una norma organizacional, una costumbre o hasta una obligación moral informal, es posible sostener que el *accountee* –dependiendo del caso en análisis- puede llegar a configurarse a través de la caracterización de distinto tipo de *stakeholders* (utilizando la terminología actual). Tal idea no deja de estar presente en la concepción de Ijiri cuando sostiene que "nuestra sociedad actual está basada en redes de *accountability"*.

[8] Con esto Ijiri explicita que abordar la disciplina desde esta perspectiva incluye considerar presupuestos, estados financieros pro-forma y propuestas de proyectos de capital.

[9] Sostiene (Ijiri, 1975:x) que el enfoque "aspira, en última instancia, no solo a la información libre de sesgos (*unbiased)* sino a la información "no susceptible de ser sesgada" (*unbiasable)".*

medición del desempeño) y hacer foco en la necesidad de evaluar el sistema contable en sus aspectos duales y resolver las presiones en conflicto de manera equitativa, el rol del contador resulta de fundamental importancia[10].

Al igual que en la propuesta de Mattessich la principal función de la Contabilidad estaría, entonces, en facilitar el funcionamiento fluido de relaciones de *accountability* entre partes interesadas.

Nótese la demanda implícita en la siguiente cita que responde a la concepción planteada por Ijiri y Mattessich que hace hincapié en la justificación del desempeño:

> La respondabilidad no consiste meramente en presentar anualmente un estado financiero auditado. Ser responsable significa dar razones y explicaciones acerca de los cursos de acción que se siguieron; pero una cuenta o un estado contable raramente proporcionan explicaciones y nunca ofrecen razones...cualquier cuenta o estado financiero esconde mucho más de lo que revela. Es una protección contra el fraude, y la ley toma recaudos para que no se encubran pecados criminales; pero otro tipo de pecados pueden perderse sin rastro dentro de ellos. (Normanton 1971, p. 314 en Coy et al. 2002, p. 8, la traducción es nuestra[11])

Como puede observarse, se está apuntando al corazón de la función de la contabilidad para la toma de decisiones de inversores centrada en los estados financieros como único producto.

Señalábamos en Rodriguez de Ramirez (2002), al referirnos a algunos de los puntos desarrollados supra, la importancia para las definiciones que, desde la Contabilidad, deben asumirse en el diseño y elaboración de diversos tipos de modelos. La relevancia es aún mayor en los aspectos que se vinculan con las cuestiones relacionadas con el Estado y con los funcionarios públicos. La transparencia a la que habitualmente se hace referencia se halla ligada a la función contable señalada y se relaciona con los sistemas contables concretos y con los mecanismos de control que se impongan a los efectos de "dar cuenta de" una administración eficaz, eficiente, económica y ética[12].

---

[10] También esta alusión remite a la idea del contador como "revisor" antes que como diseñador y administrador del sistema de información contable, por cuanto se pone el acento en un tercero independiente para garantizar la confiabilidad de la información. Como señaláramos anteriormente, nuestro enfoque es más abarcativo.

[11] *It is not accountability merely to submit a certified financial account each year. To be accountable means to give reasons for and explanation of, actions taken; but an account rarely provides explanations and it never gives reasons...any major financial account hides far more than it reveals. It is a protection against fraud, and the law provides that it may not conceal criminal sins; but other kinds of sins may be lost without trace within it.* (Normanton, 1971, p. 314 en Coy et al. 2002, p. 8)

[12] Seró de Bottinelli (1998,48) al referirse a las reformas que ha sufrido el estado en nuestro país, indicaba que las mismas se han centrado, al menos en el discurso, en las denominadas "tres E": Eficacia - Eficiencia – Economía, las cuales han resultado "insuficientes, indiferentes, autistas frente a cuestiones que reclaman un tratamiento cualitativamente diferente". Señala como gran ausente a la cuarta "E": la Etica.

3. *Accountability* desde algunos desarrollos de la corriente principal del pensamiento contable del segmento social

A mero título ejemplificativo, para señalar el arraigo del término, hemos decidido partir de algunas referencias por parte de dos organizaciones que han jugado un rol importante en cuestiones vinculadas con los informes de sustentabilidad: *AccounAbility y Global Reporting Initiative.*

Según consta en su página institucional, *AccountAbility*[13] es una red global no lucrativa que se estableció en 1995 para promover innovaciones en aseguramiento que fomenten el desarrollo sostenible. Postulaba (ISEA, 2003:3) la necesidad de una norma profesional[14] generalmente aceptada para brindar confiabilidad sobre los informes de sostenibilidad bajo el supuesto de que "los emisores y los interesados aceptan que la evaluación externa de la confiabilidad es un medio clave para aumentar la credibilidad y efectividad de sus informes y, en última instancia, de su desempeño". Se señalaba ya entonces que la tendencia hacia la presentación de informes más amplios sobre estas materias se hallaba relacionada, también, con el interés de los inversores para la evaluación del riesgo que implican en el desempeño financiero.

En la versión en español de la Norma de Principios de *AccountAbility* (2008:6) el traductor manifiesta en nota 3 al pié lo siguiente:

> La expresión "accountability" es ampliamente reconocida en el ámbito del aseguramiento del desempeño en sostenibilidad. Aunque existen algunas traducciones como rendición de cuentas o responsabilidad, ninguna de ellas capta por completo el espíritu del término original. En consecuencia hemos decidido mantenerlo en su expresión original. En el caso de "accountable" se ha optado por traducirlo como "responsable"

Transcribimos a continuación algunos párrafos que nos parecen relevantes:

> *Accountability es el* reconocimiento, asunción de responsabilidad y actitud transparente sobre los impactos de las políticas, decisiones, acciones, productos y desempeño asociado a una organización
>
> Esto obliga a las organizaciones a implicar a los grupos de interés para identificar, comprender y responder a los temas y preocupaciones referentes a la sostenibilidad. Asimismo, obliga a informar, explicar y dar respuesta a los grupos de interés acerca de las decisiones, las acciones y el desempeño. Incluye el modo en el que una organización gobierna, formula su estrategia y gestiona su desempeño.
>
> La premisa básica es que una organización responsable tomará medidas para:

---

[13] El organismo que aparecía como ISEA (Institute of Social and Ethical AccountAbility) en las publicaciones del Marco de AA1000 y en la AA1000AS 2003, parece haber apocopado su denominación, pues solo aparecen ahora las referencias a *AccountAbility* (www.accountability.org). Nótese el interesante juego de palabras que permite la denominación en inglés que, con la utilización de mayúscula, separa entre dos vocablos: *Account*, por un lado y *Ability*, por otro, con lo que estaría apuntando a la "capacidad" para rendir "cuentas".

[14] Vale aclarar que no se precisaba a qué profesiones se estaba haciendo referencia.

• Establecer una estrategia basada en un entendimiento exhaustivo y equilibrado y que responda a los temas relevantes y a los asuntos y preocupaciones de los grupos de interés;
• Establecer objetivos y normas para poder gestionar y evaluar su estrategia y el desempeño relacionado, y
• Divulgar información creíble sobre su estrategia, objetivos, normas y desempeño a aquellos que basan sus acciones y decisiones en esta información.
Estas acciones proporcionan la base para establecer, evaluar y comunicar su ”accountability” Los Principios de AccountAbility AA1000 expuestos en esta norma impulsan estas acciones.

A continuación incluimos los tres principios que considera Accountability (2008:9) y su justificación:

El Principio Básico de Inclusividad
El Principio de Relevancia
El Principio de Capacidad de Respuesta

El principio básico de Inclusividad es necesario para alcanzar los de Relevancia y Capacidad de Respuesta. La unión de los tres principios respalda el alcance de la accountability.

La Inclusividad es el punto de partida para determinar la relevancia. El proceso de relevancia determina los temas que son más relevantes y significativos para la organización y sus grupos de interés. Por otro lado, la Capacidad de Respuesta se refiere a las decisiones, acciones y desempeño relacionado con aquellos asuntos relevantes[15].

En el marco de los lineamientos para la preparación de Memorias de Sostenibilidad propuestos por Global Reporting Initiative (GRI) – organismo con mayor predicamento a nivel internacional en ese orden – encontramos las siguientes referencias:

Stakeholder Inclusiveness 10
(…) This presents challenges in balancing the specific interests/ expectations of stakeholders who can reasonably be expected to use the report with broader expectations of accountability to all stakeholders. [GRI (2006 a):10)]
Participación de los Grupos de Interés
Esto representa un reto en tanto en cuanto se debe buscar el equilibrio entre los intereses/expectativas específicas de aquellos grupos de interés de los que cabe esperar sean usuarios de la memoria y otras, más amplias, que representa la rendición de cuentas a todos los grupos de interés. [GRI (2006 b):12]

Failure to identify and engage with stakeholders is likely to result in reports that are not suitable, nd therefore not fully credible, to all stakeholders. In contrast, systematic stakeholder engagement enhances stakeholder receptivity and the usefulness of the report. Executed properly, it is likely to result in ongoing learning within the organization and by external parties, as well as increase accountability to a range of stakeholders. Accountability strengthens trust between the reporting organization and its stakeholders. Trust, in turn, fortifies report credibility.

Si los grupos de interés no participan en la elaboración de la memoria ni se identifican con ella, es

[15] Transcribimos la versión en inglés (en nota 1 de la versión en español el traductor señalaba que “el término “Materiality” se ha traducido por “Relevancia” en el texto, con el fin de recoger el sentido apropiado del mismo”) :

Inclusivity is the starting point for determining materiality. The materiality process determines the most relevant and significant issues for an organisation and its stakeholders. Responsiveness is the decisions, actions and performance related to those material issues.

menos probable que las memorias se adecuen a sus necesidades, lo que a su vez provocará que sean menos creíbles para todos los grupos de interés. Por el contrario, una participación sistemática de éstos aumentará su receptividad y la utilidad de la memoria. Si este procedimiento se ejecuta adecuadamente, probablemente genere un proceso de aprendizaje continuo dentro y fuera de la organización y refuerce la confianza entre la organización informante y sus grupos de interés. De esta forma, ésta confianza fortalecerá la credibilidad de la memoria

The Purpose of a Sustainability Report
Sustainability reporting is the practice of measuring, disclosing, and being accountable to internal and external stakeholders for organizational performance towards the goal of sustainable development [GRI (2006 a):3)]

Propósito de la memoria de sostenibilidad
La elaboración de una memoria de sostenibilidad comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto al objetivo del desarrollo sostenible [GRI (2006 a):5)]

Pero más allá de estas referencias que caen en la visión más difundida de la corriente principal, se observan otras aproximaciones que tienen que ver con el empoderamiento de la democracia representativa que esta función de *accountability* permitiría, en tanto proporciona elementos para juzgar la conducta de los depositarios de bienes públicos y privados, lo cual plantea su la relevancia para aspectos concretos de política. A ellas nos referiremos en la sección siguiente.

4. *Accountability* desde posturas reformistas y críticas

En anteriores oportunidades hemos hecho referencia a Gray (2003) cuando coloca a la sustentabilidad como potencial nivel de resolución abarcativo en el cual se puede analizar la problemática de la contabilidad y las finanzas. Ello permite considerar los méritos de las diversas propuestas con fundamento en la ética deontológica (que entiende que la respondhabilidad/*accountability* social y ambiental es esencialmente algo bueno) y en la ética de consecuencias (en tanto entiende que la contabilidad y las finanzas se orientan a resultados que relacionan el progreso hacia o aparte de las posibilidades sustentables).

En un artículo destinado a los académicos en el que se preguntan acerca de la situación de lo que denominan el "proyecto de contabilidad social", Gray, Dillard y Spence (2008), al analizar las limitaciones y posibilidades de este segmento, destacan que en situaciones institucionales complejas está emergiendo una nueva noción de *social accountability* desde análisis que reflejan avances promisorios en lo que la academia ha dado en llamar rendiciones de cuentas alternativas, cuentas para contrarrestar las visiones dominantes o cuentas en las sombras (*shadow, counter and alternative* accountings), conceptos a los que volveremos en la próxima sección.

Desde la visión crítica, la contabilidad social ha sido cuestionada, entre otras cosas, por su apego a lo establecido, su "gerencialismo", su procedimentalismo, su voluntarismo y su falta de desarrollo teórico. Al preguntarse sobre la razón de ser de la contabilidad social, Gray et al. (2008), ubicados dentro de una corriente más reformista que revolucionaria, sostienen las potencialidades que ven en ella para contribuir a la rendición de cuentas de los diversos actores (públicos y privados con y sin fines de lucro) para servir a clarificar la injusticia social y la degradación ambiental que un capitalismo sin controles puede producir y a demandar cambios de comportamiento organizacionales que afecten la sostenibilidad y la responsabilidad sobre la

base de evidencias que fundamenten los debates que se lleven adelante en lugar de basarse en las maquinarias de las relaciones públicas[16].

Es interesante el análisis que plantean estos autores acerca de si son los contadores quienes deben iniciar el proceso de desarrollo de un sistema de contabilidad y *accountability* social y cita a Medawar (1976) que se pronuncia en contrario por varias razones que sintetizan:

> Las razones para las preocupaciones de Medawar son obvias una vez que se señalan: el apego de los contadores a las reglas y procedimientos; su identificación general con aquellos que ostentan el poder; y su ampliamente merecida reputación por el conservadurismo y la elusión del riesgo y la innovación inevitablemente limitan su capacidad para la innovación. Cualquier tipo de contabilidad social que valga la pena involucrará innovación y un enfoque interactivo y evolutivo hacia este nuevo oficio. Los contadores están entrenados (citas omitidas) para creer que son, por ejemplo, imparciales, técnicos y preocupados por la precisión y la exactitud, cuando no son, por supuesto ninguna de esas cosas. Los contadores no son de ningún modo desinteresados (cita omitida) y hay poca evidencia que sugiera que, como grupo, serían la primera opción para abrazar un interés público que privilegiara a la sociedad civil y a los carentes de representación por sobre el capital y los poderosos. [Gray et al. (2008:8), la traducción es nuestra]

Sin embargo, en la siguiente afirmación los autores rescatan que, potencialmente, los contadores cumplen con los requisitos necesarios para ello debido a su formación y a las capacidades desarrolladas para el diseño, evaluación y control de sistemas de información dentro y fuera de la organización, así como para generar datos, comunicarlos, evaluar su confiabilidad y determinar su pertinencia[17].

Comentan los autores que el proyecto de contabilidad crítica ha demostrado que la contabilidad y las finanzas están muy implicados en el estado de la sociedad y el ambiente y por ello existe una responsabilidad moral de comprender, aliviar y posiblemente revertir los aspectos negativos y que "podrán ser parte de la solución en tanto dejen de ser parte del problema".

Reflexionan (Gray et al. 2008:10) sobre el hecho de que en tanto la búsqueda de cambiar la práctica contable tiene el *potencial* de cambiar la práctica organizacional y, consecuentemente, las percepciones sociales, permanece la preocupación empírica de que el único cambio contable que puede ganar impulso tiene que estar apoyado o por los poderosos (en la actualidad el capitalismo financiero internacional) o por el clamor de la sociedad civil y que en la actualidad parece que la contabilidad social[18] no cuenta con ninguno de los dos. Por

---

[16] Véase al respecto la reflexión que sigue para quienes pudieran tildar esta postura de utópica:

> The essence, as we understand it, is to re-introduce some intrinsic but explicit ethic to capitalism that might offer a path towards limiting current devastation and injustice and perhaps potentially halt our current headlong plunge towards distopya.

que traducimos:

> La esencia, tal como la entendemos nosotros, es re-introducir alguna ética intrínseca pero explícita al capitalismo que podría ofrecer un camino hacia la limitación de nuestra actual devastación e injusticia y, quizás, detener nuestra caída en picada hacia la utopía perversa (nota de traducción nuestra: en el sentido de Orwell de una sociedad futura peor que la actual).

[17] Destacamos la coincidencia con la postura que venimos sosteniendo (Rodriguez de Ramirez, 2002).

[18] No obstante, cabría preguntarse si esto no estaría cambiando si pensamos, por ejemplo, en la acción de la SEC contra SIEMENS en el primer caso o, en movimientos tales como el de "los indignados" de España, en el segundo.

ello tienden a pensar que la mayor parte del cambio en el dominio público probablemente sea insignificante, aunque sostienen que dentro de la academia tenemos la libertad de buscar tal cambio.

Tras proponer dos líneas temporales sobre las cuales resumen los desarrollos habidos en la contabilidad social –señalando que ambas han ignorado al sector público y al tercer sector, cuestión que también venimos advirtiendo desde hace tiempo y que autores desde la visión crítica han denominado "corpo-centrismo" - manifiestan que el proyecto de contabilidad social no ha teorizado mucho sobre ellos, aunque se ofrece bastante a través de los marcos normativos de *accountability* y, en forma creciente, un contexto abarcativo a través de la sustentabilidad.

Es interesante el comentario que se exterioriza en nota 16 acerca de que aún permanece poco claro hasta qué punto pueden apoyarse mutuamente la sustentabilidad y la *accountabilty.* Quizás deberíamos encarar alguna investigación para comprobar la hipótesis de que una mayor *accountability* podría contribuir a una mayor sustentabilidad. Esta idea de abrir el juego a nuevas demandas de diversos actores para responder a la sustentabilidad, implica nuevas prácticas y nuevos indicadores para dar cuenta a esos stakeholders. Aquí se ubicaría también la concepción de los informes contables como artefactos educacionales, con énfasis en la participación de los diversos *stakeholders* y su relevancia para favorecer las conversaciones entre diversos actores dentro de un enfoque dialógico - reflexiones que hacíamos en uno de nuestros Encuentros anteriores (Rodriguez de Ramirez, 2004) en coincidencia con algunas propuestas de Thomson y Bebbington (2003).

5. Una nueva noción de *accountability* social

En un intento de ir descubriendo tendencias y delineando senderos, Gray et al. destacan el ímpetu que han adquirido en los últimos años las cuestiones relacionadas con las auditorías sociales[19] y el empoderamiento de los grupos de interés. Entre ellos, señalan iniciativas como las del CSEAR sobre las cuentas silenciosas y en las sombras (*silent and shadow accounts*); lo que Adams (2004) denomina la "brecha de representación de la información" (*the reporting portrayal gap*) y lo que Gallhofer et al. (2006) denominaron como "contabilidad para contrarrestar la visión dominante" (*counter* accounting).

¿Qué es eso de las cuentas silenciosas y las cuentas en las sombras? En el blog del CSEAR[20] de Dey, Bebbington y Russell se incluye un listado de bibliografía sobre el tema e

[19] Nos referimos aquí a las auditorías sociales externas que llevan a cabo organizaciones independientes de los *accountors* (entre otras, Social Audit Ltd, Greenpeace) que producen informes sociales y ambientales desde una mirada externa (a diferencia de la función "auditora" para dar confiabilidad de los estados financieros producidos por los propios *accountors* que efectúan el relato desde adentro hacia afuera). Si bien aclaran que podría haber muchas motivaciones para proceder a estas auditorías sociales (como su utilización para campañas de distinto tipo, como medio de poner en la agenda pública ciertos temas que aún no han adquirido visibilidad o para proponer visiones alternativas del mundo, realizan una clasificación amplia de las mismas: a) para proporcionar una "visión alternativa" (*balancing view*) que compense la que brindan las propias las empresas que cuentan con muchos recursos para proporcionar su propia mirada y b) debido a que las empresas no cumplen con su propia obligación de *accountability*, corresponde que otros organismo lo hagan.

[20] *Centre for Social and Environmental Accounting Research (CSEAR)* - School of Management - University of Saint Andrews- Scotland dirigido por Rob Gray.

información acerca del nacimiento del proyecto de investigación sobre esa línea (CSEAR, 2001). El mismo surgió cuando como consecuencia de la resistencia que planteaban los sectores empresariales para proporcionar información social y ambiental (aduciendo cuestiones de costos, tiempos, confidencialidad e inexperiencia), los autores decidieron analizar cuánta información sobre estos aspectos ya estaba siendo revelada por las propias empresas. Lo hicieron, principalmente, analizando los informes anuales de las compañías y recopilando dicha información a través de un proceso de selección y "cortado y pegado". De ello surgieron lo que llamaron las "cuentas silenciosas" de las empresas que exteriorizaban de formas no estructuradas y más "blandas" sus relatos sobre los impactos sociales y ambientales. La ampliación de este enfoque derivó - siguiendo la línea de las auditorías sociales de los 60 y los 70- en la construcción de lo que denominarlos las "cuentas en las sombras" que surgían como construcciones paralelas del análisis de los informes que organismos independientes (entre ellos los de protección de los consumidores) realizan sobre los impactos sociales y ambientales de las organizaciones. Experiencias como en el caso del apartheit en Africa habían señalado el valor que podría derivarse de la recopilación de información sobre las organizaciones obligadas a rendir cuentas proveniente de fuentes externas a las mismas (por lo general, disponible públicamente) "en un intento de promover sus prácticas de *accountability".*

Thomson et al (2010) identifican el potencial de las cuentas en las sombras para desafiar las conductas de las organizaciones que resultan negativas para las sustentabilidad. En tanto estas nuevas construcciones[21] permiten dar visibilidad a ciertos comportamientos que la sociedad necesita conocer y que quienes los producen estarían interesados en ocultar, al hacerse públicas impactarían sobre las propias organizaciones modificando sus conductas. He aquí otra manifestación vívida de la mirada compleja e interdisciplinaria en tanto los autores sostienen la necesidad de "problematizaciones multidisciplinarias" y sugieren que para resultar efectivamente emancipatorias "las intervenciones en las sombras deberían formar parte de un proceso dialógico para entablar relaciones con estructuras gubernamentales más amplias".

El concepto de "brecha de representación de la información" fue desarrollado por Adams (2004) a partir de un estudio sobre las revelaciones que la empresa Alpha realizaba acerca de temas éticos sociales y ambientales entre 1993 y 1999 en comparación con la información que podía obtenerse de otras fuentes. La autora considera esa "brecha" como una medición clave del grado al cual una organización responde a sus stakeholders[22], como una medición del nivel de *accountability* hacia los principales grupos de interés. También se evalúan las potencialidades que tendrían para reducir esa brecha y mejorar la *accountability* corporativa los lineamientos - por entonces relativamente novedosos – de GRI y *AccountAbility* y las guías para industrias específicas.

Gallhofer et al. (2006), por su parte, presentaron como caso de "contabilidad para contrarrestar la visión dominante" (*counter accounting*), las potencialidades que podrían derivarse de la información *online* para mejorar el funcionamiento de las prácticas democráticas.

---

[21] Que no serían sino cuentas sobre las organizaciones, pero en un sentido diferente, que podríamos acercar al de "relatos fundamentados" por parte de distintos actores. Ello no implica caer en la subjetividad caprichosa, sino, por el contrario, encontrar maneras diferentes se describir desempeños.

[22] Entendemos aquí "is accountable to its stakeholders" el sentido de "la respondabilidad que implica informar y explicar el desempeño"

Se abre aquí un interesante abanico de propuestas que analizan la producción de informes sociales desde otras miradas y plantean nuevas concepciones de informes contables en un sentido que sacude en los cimientos tradicionales[23]. Para exteriorizar de qué se trata, baste pensar en la reacción de muchos colegas ante una afirmación como la siguiente:

> What we are driving towards here are accountability regimes that are more actively normative and that start to look more like, and may indeed act in partnership with, the better forms of journalism. (Gray et al., 2008:19-20)

Que traducimos

> Nos estamos dirigiendo aquí hacia regímenes de *accountability* que son más activamente normativos y que comienzan a parecerse más, y en verdad pueden actuar en colaboración con, las mejores formas del periodismo. (Gray et al., 2008:19-20)

6. ***Accountability* desde la ciencia política**[24]

Andreas Schedler, Dr. en Ciencia Política por la Universidad de Viena, cuyo ensayo sobre la *Rendición de cuentas* resulta una referencia obligada en los artículos sobre la democracia representativa[25], considera que es esa la mejor traducción que puede proporcionarse del término inglés *accountability.*

Schedler (2008:15) hace referencia a la raíz etimológica que comparten la "rendición de cuentas" y la *accountability* pues ambos

> (…) están anclados en las *cuentas*, las que etimológicamente han sido muy cercanas a los *cuentos*. Contamos números y contamos historias. Esta ambigüedad etimológica" sostiene ambas dimensiones de la rendición de cuentas, la informativa y la argumentativa, la transparencia de los hechos y la transparencia de las ranzones. Rendimos cuentas (dando información) y rendimos cuentos (dando razones). Y bajo la perspectiva inversa: exigimos cuentas (claras) y exigimos

---

[23] Cooper et al. (2005), que construyen una "cuenta social de las penurias financieras de los estudiantes" de tres universidades de Glasgow a fines de los noventa, discurren acerca de las potencialidades políticas de la contabilidad social en la línea que, señalan, ya habían planteado Gallhofer y Haslam (2002) de considerar que la contabilidad debería evaluarse en términos de su contribución al bienestar social.

[24] Aclaramos que no es nuestro propósito aquí hacer un repaso sobre los desarrollos de la *accountability* en el ámbito de la ciencia política. Recomendamos, no obstante, la lectura del trabajo de O´Donell (2004) sobre la *accountability* horizontal que se refiere a la ausencia o extrema debilidad de ese tipo de rendición de cuentas en varias democracias latinoamericanas contemporáneas.

[25] El Comité Editorial del Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI) de México, en la presentación de la traducción que realizó Schedler de su ensayo en inglés de 1999 "*Conceptualizing Accountability"*, señala la centralidad del concepto para enfrentar el "problema esencial de la democracia representativa" (v.gr. que los gobernantes actúen como agentes/representantes de los gobernados y que no se lleven por sus intereses y ambiciones particulares sino por los fines que desean los electores), de manera de tener bajo control la discrecionalidad del poder.

cuentos (convincentes). En ese sentido la rendición de cuentas (*accountability)* evoca tanto al contador público y sus libros contables como al contador de historias y sus relatos narrativos[26].

Este autor - en su intento de "reconstruir el significado del concepto tal como se usa en la actualidad en el debate público y académico"- manifiesta que circula en la discusión pública como un "concepto poco explorado, con un significado evasivo, límites borrosos y una estructura interna confusa". Aborda la dificultad adicional que implica la traducción que - como ocurre en muchos casos con términos en inglés que han adquirido protagonismo en diversas ramas del saber- no tiene un equivalente preciso en castellano (se lo traduce como control, como fiscalización, como responsabilidad)

Se refiere al término como un "concepto viajero" y manifiesta su preocupación acerca de que el pasaje pueda realizarse "con equipaje semántico cambiado". Señala –interpretando lo que muchos hemos sentido al hacer el cambio entre dos lenguas que implican visiones culturales diferentes- que hay casos en que las traducciones pueden llegar a ser "costosas", en tanto se pierden distinciones finas, cambian las connotaciones de valor o se añaden significados indeseados.

Schedler parte de reconocer que la "rendición de cuentas" implica una relación entre dos partes en la que el "agente" está obligado a rendir cuanta a su mandante y puntualiza que deben señalarse dos dimensiones básicas:

- La obligación de políticos y funcionarios de informar sobre sus decisiones y de justificarlas en público (*answerability*[27])
- La capacidad de sancionar a políticos y funcionarios si violan sus deberes públicos (*enforcement*)

Los tres pilares de la rendición de cuentas son, entones: *información, justificación y castigo*. Siempre desde el abordaje de la esfera pública, el autor señala que cuando se les pide a los funcionarios que informen sobre sus decisiones – es decir, cuando se pregunta por hechos- se está dentro de la dimensión informativa, en tanto que cuando se solicita que expliquen sus decisiones – es decir, cuando se pregunta por razones- se está en la dimensión argumentativa para justificar el ejercicio de poder[28]. La exigencia de cuentas tiene que ver con tareas de monitoreo y vigilancia.

---

[26] En nota al 7 al pie ejemplifica este paralelismo realizado por Stark y Bruszt (1998:192-95) que, de manera metafórica, hablan de los políticos democráticos que "abren cuentas, piden crédito a los votantes y les rinden cuentas, ofreciéndoles cuentos, para mantener su *credibilidad* y poder reafirmar su crédito". En el mismo sentido metafórico, aunque bastante más cínico, y circunscripto al segmento de la contabilidad financiera, José María Gay Saludas (2001) propone un artículo que denomina "De la cuenta de resultados al cuento del resultado. La contabilidad como una de las bellas artes" en el que realiza en forma muy amena una crítica de casos reales en los que se denuncian prácticas empresariales indeseables, poniendo especial acento en las que se refieren a los excesos de la contabilidad creativa y a la indefensión de los accionistas minoritarios.

[27] Señala Schedler (2008:14) que para traducirla, se ha introducido el neologismo *respondabilidad* y considera que "quizás por su disonancia con el sentido de estética de muchos usuarios lingüísticos", el término no ha encontrado mucha resonancia, ni en la comunidad política ni en la académica.

[28] Cabe señalar aquí que en nota se menciona a Maravall (1999) que sostiene que los dos aspectos de la respondabilidad se refieren tanto a decisiones pasadas como futuras puesto que los actores políticos que rinden cuentas tienen que responder no solo por lo que han hecho sino por lo que piensan hacer.

> (…) la rendición de cuentas es la antítesis del poder monolítico. Establece una relación de diálogo entre los actores que exigen y los que rinden cuentas. Los hace hablar a ambos, involucrándolos en un debate público. La rendición de cuentas, por tanto, es opuesta no sólo al ejercicio mudo del poder sino también a controles mudos y unilaterales del poder. [Schedler, 2008:14]

La dimensión punitiva de la rendición de cuentas, la que implica coacción o castigo (por el término inglés *enforcement,* que tampoco tiene un equivalente preciso en castellano), parece no formar parte de la *accountability* tal como se la concibe en la disciplina contable, que se circunscribiría a la *respondabilidad* (como información y justificación). No obstante, nuestra disciplina se vincula con dicha dimensión en lo que hace a los planteos de responsabilidad social en sentido amplio, además del hecho de que el *enforcement* requiere de la existencia de "reglas formales acompañadas de mecanismos de monitoreo y supervisión" que son los que están en la esfera de la contabilidad y los que, en definitiva, habilitan la sanción.

El pensamiento complejo y el descarte de posiciones de "todo o nada" aparece nuevamente cuando el autor se refiere a la rendición de cuentas como un concepto "radial"[29] y señala:

> Sin embargo las tres [dimensiones] no forman un núcleo de "atributos necesarios" que de manera binaria estén o presentes o ausentes y que deban estar presentes en todos los casos que reconocemos como instancias de rendición de cuentas. Por un lado, se trata de variables continuas que no son una cuestión de todo o nada, sino de grados. Las tres pueden presentarse con intensidad y énfasis variadas. Por otro lado, hay muchos casos en los cuales una o dos de las tres dimensiones estén ausentes, o sólo débilmente presentes, y de todos modos podemos hablar de ejercicios efectivos de rendición de cuentas. [Schedler , 2008:20]

Sostiene Schedler que puede pensarse en la rendición de cuentas como una manera de "convivir con nuestra ignorancia" por cuanto "si la información fuera perfecta y el ejercicio del poder totalmente transparente, no habría necesidad de exigir cuentas a nadie".

7. Abriendo caminos a modo de conclusión

En las secciones precedentes, al intentar analizar en mayor profundidad el concepto de *accountability* en nuestra disciplina, hemos encontrado algunas propuestas que, entendemos, pueden abrir caminos para abordar y buscar soluciones a los problemas complejos que la sustentabilidad nos plantea.

Un puente tendido desde los aportes de la corriente principal que sostienen que la función más destacada de la Contabilidad estaría en facilitar el funcionamiento fluido de relaciones de *accountability* entre partes interesadas permite cruzar hacia las demandas de nuevas rendiciones sociales que plantean diversos actores para impedir que los impactos negativos de un accionar irresponsable ponga en peligro al planeta y a sus habitantes. La concepción de los informes contables como artefactos educacionales, con énfasis en la participación de los diversos *stakeholders* y su relevancia para favorecer las conversaciones entre diversos actores dentro de un enfoque dialógico parece imponerse.

---

[29] Tomando una distinción analítica introducida por Collier y Mahon (1993), que diferencian los "clásicos" (que se definen por un núcleo duro e invariable de características básicas) de los "radiales" sobre los que puede decirse que más que compartir una "esencia común", comparten una cierta "semblanza de familia".

Se observan aproximaciones que tienen que ver con el empoderamiento de la democracia representativa que esta función de *accountability* permitiría, en tanto proporciona elementos para juzgar la conducta de los depositarios de bienes públicos y privados en lo que hace a los impactos sociales (incluidos los ambientales) que provocan. Esto plantea la relevancia de esta función para aspectos concretos de política. La contabilidad tiene mucho para aportar en este sentido, pero ello implica una reflexión a nivel teórico que explicite si se orienta a la sustentabilidad o la ignora (con lo que puede estar operando precisamente en contra de ella).

La cantidad de material bibliográfico interesante y provocador al que hemos podido acceder, en el que encontramos muchas veces reflejos de lo que venimos sosteniendo y otras, afortunadamente, propuestas novedosas en las que las nuevas generaciones de estudiantes y contadores –sobre todo en los países en desarrollo- podrían encontrar espacios para avanzar, nos anima a seguir en el intento de abrir caminos que se dirijan a un mundo más sustentable.

8. Bibliografía

ACCOUNTABILITY (2008): ***AccountAbility Principles Standard AA1000 (2008),*** Accountability, en http://www.accountability21.net

ACCOUNTABILITY (2008): **Norma de Principios de AccountAbility AA1000 APS *(2008),*** AccountAbility, en http://www.accountability21.net

ADAMS C. (2004): "The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap", *Accounting, Auditing and Accountability Journal, Volume* 17, Issue , p. 731-757.

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

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

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

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

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

GAY SALUDAS (2001): De la cuenta de resultados al cuento del resultado. La contabilidad como una de las bellas artes", *Partida doble,* Nº 119, 2001 , p.. 74-97

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

GRAY, R. (2003): “Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad”, Traducción Rodriguez de Ramirez, M. del C., *Contabilidad y Auditoría,* Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, Nº 17, Año 9, junio, p. 143-168.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)(2006 a): *“Sustainabilty Reporting Guidelines Version 3.0”*, archivo en pdf en www.globalreporting.org

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)(2006 b): *“Guía para la elaboración de las Memorias de Sostenibilidad Versión 3.0”*, archivo en pdf en www.globalreporting.org

IJIRI, Y, (1975): **Theory of Accounting Measurement,** *Studies in Accounting Research N. 10,* American Accounting Association, USA.

JENSEN, R. (1976): **Phantasmagoric Accounting: Research and Analysis of Economic, Social and Environmental Impact of Corporate Business,** Studies in Accounting Research N. 14, American Accounting Association.

O´DONELL, G. (2004): “*Accountability* horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política”, *Revista Española de Ciencia Política*, N. 11, Octubre, p. 11-31.

MATTESSICH, R. (1995): **Critique of Accounting. Examination of the Foundations & Normative Structure of an Applied Science**, Westport, Connecticut, Quorum Books.

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

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

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.del C (2002): “*La Contabilidad en crisis. Planteos para su superación. El desarrollo de nuevos modelos”,* Tesis Doctoral, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (defensa oral 09/04/2003).

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

SERÓ DE BOTTINELLI, C. (1998): “La Cuarta ´E´”, *Enoikos*, Año VI, Nº 13, julio, p.48.

THOMSON, I., DEY, C. AND RUSSELL, S. (2010): “Social Accounting and the External Problematisation of Institutional Conduct: Exploring the Emancipatory Potential of Shadow Accounts ", Paper presented to the 2010 APIRA Conference, Sydney.

THOMSON, I. & BEBBINGTON, J. (2003): "Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation", *Critical Persepectives on Accounting,* www.elsevier.com/locate/cpa