

La contabilidad como saber-hacer estratégico

De la contabilidad de caja en la auditoría hasta la responsabilidad social de las empresas*

The strategic know how of accounting. The Cash accounting in auditing the company's social responsibility

Página inicial: 51 - Página final: 79

Omar Aktouf **

Invitado de honor

Con la contabilidad estamos en presencia, sin duda alguna, de uno de los más antiguos "oficios" del mundo. Podemos, en efecto, hacer remontar los orígenes de este "oficio" a los famosos "códigos" y "tablas" de los sumerios, llamados, entre otros, de Hammourabi, o incluso a los primeros sistemas de fijaciones de "salarios", de control de actividades comerciales, de transacciones casi de tipo bancario (funciones de préstamos, prendas, reembolsos) habiendo tenido curso (incluso antes del régimen de Hammourabi) en Sumeria alrededor del tercero y segundo milenio antes de J. C. Entonces, se dice que la actividad que consistió en "establecer cuentas", registrar depósitos, consignaciones, préstamos, facturas, recolección de impuestos y efectuar ciertos controles concernientes a precios y ciertas formas de "tasaciones", entre otros, existió incluso varios siglos antes de la aparición de la moneda (que vio el día hacia el séptimo siglo antes de J. C., en algún sitio del Mediterráneo, primero en la isla de Creta, se dice generalmente).

* Texto original en francés, traducción al español Barthélémy Marchi Soto (barmar60@hotmail.com), y conferencia central del XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública GECUA-FENECOP, Universidad de Antioquia, 2007, publicada en su libro de memorias.

** Ph.D. en Management de la Escuela de Altos Estudios Comerciales -HEC- de Montreal, donde es profesor titular. Miembro del Grupo de Educación e investigación sobre la Gestión y el Medio Ambiente (GERME). Miembro del Grupo de Estudios sobre Humanismo, Gestión y Globalización. Experto en nuevos modelos de gestión y administración alternativa.
omar.aktouf@hec.ca

No es demasiado audaz presumir que este "oficio", que se ejercía junto a príncipes, reyes o altos dignatarios a la cabeza de los templos y de las cofradías religiosas, era un oficio de contribución a las más altas deliberaciones, negociaciones y decisiones que tenían lugar y se tomaban en las cimas de las instancias de tipo estatal o comercial. Así mismo, se puede afirmar de aquí en adelante que desde su antigua aparición, el oficio de contabilizar y establecer cuentas-controles, no consistía en una simple función de "poseedor de técnicas" consagradas a un solo "seguimiento" de las actividades a nivel de su desarrollo, sino que era una función de alto estatus, que colocaba a sus oficianes, aliados de altos consejeros y personas con poder decisorio, prácticamente, en el mismo nivel de los reyes y de los príncipes, laicos y no laicos: es decir, a un nivel propiamente "estratégico" como se diría en nuestros días.

¿Por qué la contabilidad es un saber y un saber-hacer "estratégico"?

El término "estrategia" viene del griego antiguo "strategos". Este término, antes de ser "estrategia" y "estrategas", y antes incluso de ser ligado, durante la antigüedad, específicamente a la preparación y a la conducción de la acción guerrera, se refería simplemente a la "capacidad de agenciar medios, tiempo y espacios a fin de llevar eficazmente a término una o varias actividades cuya realización estaban decididas.

Mucho más tarde se da el cambio de la contabilidad de partida simple o contabilidad de caja (desembolsos e ingresos) a la contabilidad de partida doble, que fue admitida a partir de la obra determinante del italiano Luca Pacioli (*Summa de aritmética, geometría, proportioni et proportionalita*, publicada en Venecia en 1494), después se da el auge y la evolución moderna de la empresa tal como se le conoce hoy. De no ser así, ésta se hubiera quedado en el nivel de la producción de tipo "doméstico", artesanal y a pequeña escala, en mercados limitados de tipo "mano en la mano y ojos en los ojos", como decía el historiador Fernand Braudel (1980) en su monumental obra sobre la economía y los intercambios en el espacio mediterráneo de la Antigüedad a nuestros días; o bien como se puede aún observar en las partes del mundo donde el "despegue económico moderno-industrial" no ha tenido todavía lugar.¹ Lo que

¹ Lo que un economista, analista de los fenómenos económicos postcoloniales y del tercer mundo, René Gendarme (in *La pauvreté des nations*, Paris, Cujas, 1963) designó como "efecto de dualismo" dejando toda una parte de las actividades económicas tradicionales, artesanales ... fuera de los circuitos formales, de la contabilidad analítica, de tesorería... mientras que otro sector, urbanizado, en proximidad de las vías de comunicación y de las riquezas exportadas, se occidentaliza y tiende a la "extroversión", la plutocracia, la dictadura y la corrupción al servicio del mundo rico y de sus multinacionales (Dessorcieres dans *l'économie: les multinationales*, Paris, Cujas, 1981).

se puede allí llamar "contabilidad" es evidentemente rudimentario y se limita a una todavía muy primitiva "contabilidad de partida simple", extremadamente limitada contabilidad de caja, como se observa en los sistemas de "souks" africanos en general y de África del norte, Berebere en particular (Polanyi et Arensberg, 1960).

Sin embargo, Max Weber mostrará a qué punto esta transformación de la contabilidad de "partida simple" a "partida doble" va a actuar sobre la manera de trabajar, producir y comerciar; y por tanto, también en la manera de concebir la economía, los instrumentos de producción económica, los actores y factores de la producción económica. Estamos entonces en presencia, insistimos, de una dimensión de la contabilidad que la sitúa por encima del estatus de "simple" técnica (o conjunto de técnicas) cuyo papel se limitaría a "contar" las cosas. El antiguo pastor, incluso desde antes de los tiempos bíblicos, sabía hacerlo con la ayuda de muescas que empezaban con su cuchillo en diferentes partes de su bastón: unas representaban el número de bestias que constituían el rebaño, otras los nuevos nacimientos del mes, las siguientes, las bestias perdidas o muertas, las vendidas o cambiadas, etc. De esta manera solo faltaba por contar el aporte de la abstracción aritmética que va a liberar el pastor de la comparación visual física entre las muescas de su bastón y los animales que desfilaban delante de él; o el mercader de las tablas, ábacos, hilos con bolitas así como otras porciones simétricas de pergaminos, también con las mercancías en consignación, salientes o entrantes, sistemas ya conocidos por egipcios y romanos.

Según Weber, Luca Pacioli será, con su *Summa de Arithmetica*, determinante para la evolución de lo que será la contabilidad de partida doble que acompañará y llevará el desarrollo de la Revolución Industrial. Sin embargo, uno de los "ardides de la Historia", para retomar y parafrasear el filósofo W F. Hegel, hará notar que aunque la partida doble nació en Italia y se propagó primero en la región de Florencia (por tanto en el sur católico de Europa), luego su desarrollo se dió en el norte de Europa con la subida de la Reforma, del Calvinismo y de "la ética protestante" (que se revelará rápidamente mucho más permisiva para los cristianos deseosos de "hacer plata con la plata", de lo que fue la tradición católica siempre inculpatória en cuanto a la práctica de la usura y al enriquecimiento individual egoísta) (Aktouf, 1990).

Los novísimos capitanes de industrias (textiles sobre todo al principio) de Flandes y del sur de Inglaterra no hubieran podido empezar la gigantesca construcción de la industrialización de Europa y del resto del mundo occidental con los solos aportes técnicos de las maquinarias y de los tejedores enrolados en las manufacturas. Requerían una herramienta fundamental que

podiera permitir el paso de "la economía doméstica artesanal" a la de "fuera de esfera doméstica y manufacturera": una herramienta capaz de permitir el paso del simple "compartir labor común" al cálculo del esfuerzo de cada uno, es decir, al asalariado.

Contratar y hacer trabajar –consigo o para sí– a otras personas distintas de los miembros del clan familiar necesitará, desde el siglo XIV (pero sobre todo en el XVIII), toda una nueva capacidad: la de poder volver "calculables" los actos humanos, a fin de derivar un salario. Sin la contabilidad de partida doble, el asalariado tal como lo conocemos hoy, sería imposible, puesto que para eso se necesitaba ser capaz de ir haciendo "asientos" en términos de débito, de crédito; de costo, de pasivo, de activo, de balance y de cuenta de resultados, entre otros, y no solamente en términos de ingresos y egresos. He ahí entonces el primer gran aspecto fundamental del papel de la contabilidad como "herramienta" de despliegue del nivel corporativo-estratégico de la actividad industrial y comercial.

El auge, como diría Fernand Braudel, del "mercado anónimo, abstracto, a muy larga distancia" era en adelante posible. Conviene en eso dar gracias al espectacular desarrollo de las técnicas contables y financieras que izaron, en el espacio de dos o tres siglos, a los niveles de la participación directa e indispensable a los análisis, proyectos y decisiones de todas las actividades o expediciones industriales-comerciales a partir del viejo mundo, encamadas por las épicas aventuras económicas iniciadas desde Ámsterdam, Venecia, Génova y otras como Lisboa o Liverpool. El saber y el saber-hacer estratégico de la profesión de contador habían nacido al mismo tiempo que las grandes epopeyas de los legendarios exploradores europeos.

No se debe, sin embargo, ver en todo ello filantropía y piadosas intenciones. La función y la profesión de "contador" no carecen de graves cuestionamientos. Existen, en efecto, tantos positivos y bienhechores de la contabilidad en calidad de "herramienta de gestión" (local, operacional y "estratégico"), como aspectos negativos y nocivos que se revelan cada vez más tardíamente, y la mayor parte del tiempo fuera de la voluntad consciente o deliberada de sus oficientes.²

Lo que se denomina "globalización" y sus efectos, que atraviesan fronteras, culturas y espacios a velocidad electrónica, no carece tampoco de influencias –a menudo bastante más importantes y dramáticas de lo que se piensa– sobre las

² Con excepción de "casos patentes" de lo más sistemático en desviación de la contabilidad hacia derivas francamente mentirosas o casi mafiosas como se verá más adelante .con los ejemplos de Enron, Andersen, Nortel, Parmalat, Vivendi, Xerox, entre otros.

concepciones, prácticas y papeles de la contabilidad y sus actividades conexas como las finanzas y la auditoría. Es lo que analizaremos más adelante, después de un rápido examen de lo que allí llamo "aspectos positivos-benéficos" por una parte, y "aspectos negativos-nocivos" por otra.

La contabilidad no es un "instrumento" neutro. Tiene sus aspectos benéficos, fuentes de progreso, y sus aspectos discutibles o criticables a escala de su evolución

Los aspectos benéficos, técnicas estratégicas

El primero de los grandes progresos cumplidos con la contabilidad de partida doble fue la posibilidad de asientos en términos de débitos y de créditos y ya no solamente en ingresos y egresos. El segundo fue el permitir la puesta en marcha de la contabilidad analítica que permite saber y seguir, etapa por etapa, las estructuras de costos de producción y de la puesta en los mercados de los productos y servicios ofrecidos por la empresa, desde la materia prima hasta el marketing, pasando por los transportes y la masa salarial. En este sentido, la noción de "punto de equilibrio" que indica las cantidades a producir a partir de las cuales es posible comenzar a considerar beneficios es una ventaja casi "estratégica" mayor. El tercero fue el poder distinguir entre "costos fijos" y "costos variables", progreso decisivo para la toma de decisiones de tipo "manufacturero". El siguiente progreso fue avanzar a la contabilidad de tesorería, a la tenida en cuenta de la liquidez y al seguimiento de los "disponibles" con respecto a los "exigibles" del fondo de circulación. Esto se podría así alargar considerablemente y añadir al conjunto de la institución "empresa" la lista de las nuevas posibilidades abiertas por la aplicación de la nueva contabilidad salida de los trabajos de Luca Pacioli.

Pero lo que más nos interesa en el presente propósito, es ciertamente todo lo que ha permitido el "salto" de la producción de tipo tradicional doméstico-artesanal-familiar al de la producción ensanchada, secuencial, basada en la separación de lo doméstico, de lo económico y en el principio de asalariado. Desde luego, tomando en cuenta todo lo que ha sido la base de la nueva capacidad de establecimiento de cuentas de balance, de presupuesto y de resultados (o de explotación). "Cuentas" todas que van a dar nacimiento a una nueva rama del cálculo de las actividades comerciales e industriales, y sobre todo, a una nueva capacidad de análisis, de estudio de los resultados, de comparaciones, de proyecciones y de planificación (por tanto de estrategia) que es el análisis financiero. Luego, tendrán su lugar las diversas "ramificaciones" que van de la verificación a la auditoría administrativa pasando por la fiscalía y la evaluación de proyectos.

Hoy, numerosos "especialistas" cada vez más agudos en sus especialidades, constituyen armadas de consejeros de negocios (todo plan de negocios o business plan que se respete ¿no debe mostrar un estricto y predominante componente contable-financiero?) que se encuentran muy a menudo para lo bueno y a veces lo menos bueno, en los más altos escalones de las direcciones de empresas: lo que se llama en lengua inglesa los CFO o Chief Finance Executives. Son, de triste recordación, esos "CFO" que estuvieron más implicados en los gigantescos escándalos que sacudieron el mundo corporativo desde principios de los años 2000 (como los escándalos de Enron, Parmalat, Vivendi, Xerox, Waste Management, Artur Andersen, entre otros, y que continúan con los Nortel, Norbourg, Zenith, etc.) y donde se vio surgir toda una nueva manera de hacer contabilidad y finanzas, llamada "contabilidad creativa", por no decir simplemente "mentirosa". Es interesante anotar a este nivel que, aislando una parte de los "casos" Parmalat y Vivendi, esos escándalos golpearon sobre todo firmas pertenecientes a un sistema capitalista "financiero" a la americana. Eso está lejos de ser despreciable, y puede explicarse, entre otras, por la manera cómo se realiza la actividad contable-financiera, que muestra significativas diferencias entre países del "capitalismo financiero" (USA, Canadá, Francia, Inglaterra...) y países del "capitalismo industrial" (Alemania, Escandinavia, Japón...). Volveremos sobre esto.

Continuemos por el momento observando los aportes positivos de la evolución del saber-hacer contable-financiero. Este progreso también condujo a una capacidad de "moralización" y de "responsabilización social" de la empresa (lo cual es igualmente de nivel "estratégico"), que se practica bajo las denominaciones de "auditoría de gestión", de "balance social", "balance ambiental". Normalmente, estas evaluaciones y balances deben influir en las decisiones de las juntas directivas y las de los presidentes, directores generales, decisiones muy a menudo también estratégicas, puesto que comprometen la política global de acción de la firma. Por otra parte, ¿cómo imaginar cuentas nacionales, finanzas públicas, presupuestos nacionales, cálculos de PNB, PIB, y todo tipo de indicadores macroeconómicos sin los aportes decisivos de los progresos de las técnicas contables, luego financieras?

Los aspectos negativos-dañosos y a menudo cada vez más perjudiciales

Del más particular al más general, he aquí, a grandes rasgos, una "lista" y una explicación (no exhaustivas) de lo que considero aspectos incompletos, epistemológica o éticamente discutibles de la contabilidad como actividad operacional y estratégica:

El problema de la "medida" en contabilidad

Existe un elemento de base indispensable al establecimiento de toda forma de análisis o de estado contable (y por tanto, también, financiero...), se trata de la amortización. Esta plantea, en mi opinión, dos niveles de problemas bastante serios para ya no ser despreciados. El primero es el estatus propiamente "científico" de este tipo de medida. Es, en efecto, conocido en la ciencia que no existen sino dos tipos de medidas que pueden ser consideradas como "científicas". Por un lado, la medida fundamental y, por otro lado, la medida derivada. Es entonces legítimo preguntarse a cuál de estas dos categorías pertenece una "medida" (en tanto que "dato cifrado" que da lugar a cálculos, diagnósticos, decisiones, etc.) como la amortización (más aún cuando no escapa a nadie que sin esta noción de amortización, no existe cálculo de negocios posible, y eso va desde la más mínima actividad contable hasta "agregados" que conducen a cuentas financieras más globales, la evaluación de proyectos, las cuentas nacionales, etc.). Todo esto no es más que asumir la importancia crucial que hay en preguntarse qué "estatus" posee un dato cifrado, cuyo uso es tan indispensable como amplio.

Para la ciencia, repitémoslo, sólo puede ser admitido que un dato cifrado (una medida) es de carácter "científico" (por tanto válida y legítimamente utilizable como base de cálculos más amplios) sí y sólo si es "fundamental" o "derivado". La medida fundamental es el peso, la longitud, el centímetro y el gramo, etc., tan universales como estrictamente invariables como medida de longitud, donde quiera que se esté. La medida derivada es derivada a partir de una medida fundamental: la temperatura, la hora, por ejemplo, son medidas derivadas a partir del "desplazamiento" de una gota de mercurio sobre una longitud, o de una aguja sobre una circunferencia (que es una longitud). Hagamos entonces la pregunta a propósito de la amortización: es evidente que no existe ni la una ni la otra de estas dos formas de medidas. No puede ser observado ningún desplazamiento de unidad monetaria sobre un eje de tiempo que, moviéndose regresivamente, hiciera bajar el valor monetario de un bien proporcionalmente al correr de la duración de existencia de ese bien. ¿Cómo entonces legitimar, con toda la pretensión de exactitud "científica" (se habla de "ciencias contables" y de "ciencias financieras"...), de alguna forma cálculos emprendidos sobre la base de una medida tal? Es indiscutible que, por el buen rigor y la honestidad intelectual, sea necesario hablar (lo que hacen los contadores por cierto), de convención. Ahora bien, una "convención" atañe mucho más lo aleatorio y lo arbitrario de la ciencia.

El segundo problema, igualmente crucial, planteado por la noción de amortización, es el del alcance temporal: el bien amortizable en la más ancha

de las horquillas temporales, sigue siendo el bien inmueble que se amortiza en América del Norte, por lo menos, a 50 años (2% por año). Pero el tiempo del universo y de la naturaleza, de donde son extraídos los materiales y recursos para toda producción de bien económico, es del orden infinito. ¿Cómo decretar, al cabo de 50 años, un valor residual cero (luego factor convertido en gratuito) de alguna cosa (una casa por ejemplo) de la cual todo proviene de la madera, de minerales, de derivados del petróleo como los plásticos, etc., cuya "reproducción" es a escalas de cientos y miles, si no de millones de años? ¿Cómo pensar la regeneración de una selva sobre una base de 50 años? Eso puede parecer sorprendente, pero, para mí, plantea un grave problema que toca hasta los equilibrios ecológicos.

El segundo gran problema que entreevo con la compatibilidad es su contribución a la inmensa y trágica "ilusión" que ya denunciaba Aristóteles

La ilusión de lo numerario; la moneda es algo que puede acumularse hasta el infinito (este es el lado malo de la moneda; el "bueno" es aquel de la facilitación de los intercambios). El oficio de contador, la tarea de "rendir cuenta" de las realidades -posibilidades de actividades de comercio o de producción a través de las técnicas cifradas en forma matemática, se vio progresivamente deslizar hacia el de garante de beneficios asegurados y si es posible máximos. Todo esto acompañado de pequeñas y grandes "derivadas" que se pueden imaginar y que se observan: desvíos con miras a evasiones fiscales, manipulaciones de puestos y de cuentas (gastos de ejercicio o de inversión, de funcionamiento o de equipo, existencias, cursos, cuentas por cobrar, exigibles, tasas de amortizaciones, provisiones, etc.) con miras siempre a mantener niveles de beneficios lo más elevados posible, sobre todo en períodos de neoliberalismo desenfrenado que justifica, sin duda, la loca exponencial bulimia de los accionistas y de los CEO.

La contabilidad, como saber y hacer o destreza operacional y estratégica, es también un instrumento privilegiado para concretizar el tratamiento de lo humano en objeto desechable e intercambiable

Los empleados, aquellas y aquellos que se llaman "recursos humanos", "gastos variables", "costos salariales". Entre instrumento (herramienta, objeto) de producción y "costo", el empleado (y por extensión el ser humano) es además, cosificado, pero también transformado en enemigo de su empleador que representa los intereses del capital y del beneficio, por esencia "enemigos estructurales" de todos los "costos". Estamos entonces en presencia de una contradicción flagrante con uno de los credos más clásicos de la administración:

la búsqueda de la concordia y de la colaboración entre trabajo y capital. ¿Cómo un "costo" puede ser el socio, el amigo del dividendo y del beneficio?

Otra de las consecuencias de este hecho, es la instauración de la capacidad (por el salario) de volver los actos humanos "calculables" cuando tales actos no pueden sino apreciarse. Como lo vio y trató muy bien Frederick Taylor a todo lo largo de su obra (sin ver, no obstante, la amplitud de las asimetrías de poder, de confrontación de clases, de luchas sociales, de contradicciones y de conflictos de intereses estructurales): ¿cómo volver esta "calculabilidad" de los actos —contribuciones de los obreros por un lado, y de aquellos de los dirigentes, patronos, accionistas del otro— conciliables? ¿Justos? ¿Leales? ¿Aceptables? ¿Fuentes de progreso y de mejoramientos en el trabajo común? Combinado con el apoderamiento de la fijación de las tasas de amortizaciones (en particular, al lado de las tasas de beneficios a realizar) conducirá cada vez más a tratar el solo factor de producción como recurso de valor, de valor agregado, de creatividad, de innovación, y el factor "mano de obra-cerebros humanos" en simple "costo para constantemente reducir", con el fin de mantener los niveles de utilidades deseadas por las características de los reportes de producción.

Se ven ahí, inmediatamente, las consecuencias: manos de obra cada vez más desmovilizadas, tasas de productividad cada vez más bajas. Por eso empresas como Daimler Benz y Toyota que, con muchos menos medios materiales, sobrepasan (en calidad y cantidad) a la vez a los dos súper gigantes tradicionales de la producción automovilística, GM y Ford. Se verá más adelante que la manera cómo se conduce la actividad contable-financiera tiene una buena parte de responsabilidad propiamente estratégica, puesto que se trata de ganancias y de "posicionamientos" en los mercados mundiales.

El énfasis puesto en los vencimientos a corto término está también presente en el hecho de contribuir a la idea y al deseo de hacer crecer cada tres meses las utilidades

La dictadura del famoso quaterly report. Ahora bien, esta orientación (si no obsesión) hacia el corto plazo es extremadamente perjudicial, no solamente en lo tocante a las consecuencias sobre el empleo, los gastos no inmediatamente rentables como la cualificación y la formación de la mano de obra, los daños ecológicos, entre otros.

Todo lo que no se puede cifrar en términos monetarios es simplemente borrado, ignorado

¿Cómo monetizar la pérdida de una ballena muerta por las intoxicaciones causadas por los desechos de metales pesados (tales como mercurio, plomo, myrex, cadmio, etc.) provenientes, entre otras, de las fábricas de producción de automóviles del centro de Canadá y de los Estados Unidos, y que se vierten hasta la desembocadura del San Lorenzo y más allá en el Atlántico norte donde se relaciona con numerosas especies de cetáceos? Consagrar fondos a la lucha contra los daños ecológicos (como por ejemplo la ciudad de Munich que está prohibida para los automóviles, aunque "capital" de la célebre marca BMW) ¿los contabiliza como costos?, ¿gastos?, ¿inversiones?

Se puede, también en la misma vena, hablar de todo lo que se llama "intangible": el clima de trabajo, los conocimientos implícitos de los trabajadores, su inteligencia colectiva, su motivación y movilización para "obrar" bien, las adquisiciones por la experiencia común acumulada en el tiempo, las "rutinas" que hacen avanzar las cosas por cuasi automatismos grandes "economizadores" de energías, los activos intelectuales, la innovación y la capacidad de innovación, la creatividad, la vigilancia activa contra la obediencia pasiva, etc. ¿Todo esto no tendría ningún valor? ¿Todo simplemente porque es no "contable"? Todo esto contribuye, lo que no es menos perjudicial al tipo de estado de ánimo y de "moral" que se tendrá en la empresa, a reforzar la reducción del estatus de "seres humanos sujetos" de los empleados al de recursos instrumentos de producción cuasi pasivo, pidiéndoles, colmo de la paradoja, ser siempre más sujetos inteligentes, participativos, creativos. Sólo se mide y se retribuye lo que en su trabajo se puede cifrar, aquello del orden tangible-commensurable (lo que se practica bajo la apelación, por ejemplo de "medida del rendimiento").

Resumiendo esta parte "crítica-interpretativa", concluiría adelantando que, sin que eso sea un atributo oficial, consciente o sistemáticamente querido sobre lo que es inherente a la actividad contable-financiera o de la parte que hacen sus oficiantes, definitivamente ésta puede ser un instrumento de la más grande cosificación de los empleados, y de las más grandes divisiones entre aquellos que están "fijos" y aquellos que no son sino "variables", porque hay "un conjunto de técnicas" ancestrales que pueden vestir las apariencias del cálculo científico y objetivo, y por tanto servir de coartada a manipulaciones, malos tratos humanos y de la naturaleza, así como dominaciones, abuso de poder y acaparamiento de privilegios que se vuelven a menudo exorbitantes (la enormidad de las sumas que se conceden los dirigentes en opciones de existencias, los grandes accionistas en dividendos simplemente despidiendo masivamente por razones de "baja competitividad", entre muchos más privilegios. Dicha "competitividad"

es considerada y calculada esencialmente en términos de ganancias monetarias en los mercados y en términos de eliminaciones de "costo", siendo el principal de ellos, el trabajo).

La contabilidad y la auditoría pueden así servir de caución a decisiones (estratégicas también) que no son siempre del orden de lo ideal ético, como lo que muestran cada día las maneras de hacer y las consecuencias en las gigantescas operaciones de fusiones y de adquisiciones, donde con pretexto de "la globalización" y ayudando con sus imperativos de "competitividad", se confunde sistemáticamente "productividad" con "eficacia" y con "rentabilidad financiera". ¿Qué hay de eficaz-productivo-competitivo-rentable para hacer más utilidades multiplicando la miseria y los desempleados? ¿Multiplicar la ignorancia global? ¿Bajar la cualificación de la mano de obra? ¿Contaminar cielo y tierra? Pero, se dice, "la globalización" no deja casi escogencia de "hacer de otro modo". Y, por su parte, la milenaria y venerable institución contable debe "adaptarse" y, si es necesario, volverse "creativa", "especulativa", generadora de puras "cuentas" y cifras que se multiplican y se fecundan en ellas mismas y por ellas mismas, como se ha observado con los casos patentes de Enron y otros grandes escándalos contables audito-financieros de este principio del siglo XXI.

Veamos pues lo que esta "globalización" implica para nuestro propósito, antes de retomar las relaciones contabilidad-auditoría-dirigentes-juntas directivas, efectuando un instructivo "rodeo histórico" de las nociones de control, auditoría-contabilidad.

La globalización como "paradójica" exigencia de calidad y alta relación resultado-durabilidad / precio: ¿la necesidad de "otra filosofía" de la contabilidad y la auditoría como "saber y saber-hacer estratégico"?

Si existe un lado, digamos, "positivo" en esta globalización neoliberal, sería sin duda alguna el hecho de haber permitido una confrontación más amplia y más abierta entre los dos lados mayores del capitalismo mundial: el capitalismo financiero de un lado y el capitalismo industrial del otro. Esta confrontación es, en efecto, uno de los componentes mismos del auge de la globalización. Se trata de la entrada en guerra de los precios en los mercados mundiales entre productos y servicios de cada uno de los dos capitalismos. Pero como el capitalismo financiero no conoce, habida cuenta de su lógica fundamental de maximización primero y ante todo del solo valor de intercambio, otras maneras de aumentar su competitividad sino por la lucha de costos (de otra forma, luchar

por la calidad el valor de uso... equivaldría a invertir entonces a corto y mediano plazo y a empujar hacia la baja de las ganancias de los accionistas, lo cual no es evidentemente tolerable en sistema de financiarismo vuelto absoluto), entonces su estrategia sistemática será cortar, reducir, eliminar, abolir, subcontratar con el fin de vencer el adversario en el terreno de los precios.

Pero he ahí una lógica de corta vista y suicida, pues lo que busca el consumidor para ser fiel, no es, desde luego, únicamente los bajos precios; busca una relación máxima calidad-resultado-durabilidad-precio. Ahora bien, en este juego, el capitalismo financiero está totalmente desprovisto y ampliamente disminuido frente a las empresas del capitalismo industrial que, desde todos los tiempos han debido marcar la diferencia y colocarse en los mercados mundiales al lado de los productos americanos, que invaden la planta desde la Segunda Guerra Mundial y el Plan Marshall y que se posicionan precisamente por su capacidad de levantar esa relación. Fue el resultado de largos años de inversiones sin retornos, de cualificaciones incesantes de la mano de obra, de paciencia antes de ver llegar las primeras utilidades, y sobre todo, de pacientes, meticulosos y perseverantes esfuerzos en la calidad.

Entonces, desde mediados de los años 80, la moda de la "calidad total" invadió los talleres, las plantas y las escuelas de gestión. Pero, desgraciadamente, se olvida que calidad, resultado, durabilidad de productos y servicios, que vienen de los países del capitalismo industrial (Japón, Corea del Sur, Alemania, Escandinavia) sólo existen porque son resultantes de largas tradiciones de filosofías y de culturas del trabajo mucho más comunitarias, mucho menos individualistas y exclusivas, mucho más redistribuidoras de las riquezas producidas, mucho más participativas. Rápidamente se está tentado a creer que no se trata sino de "recetas empresariales" que conviene importar y adaptar, sin dificultades a los planes de las tasas y de la destinación de los beneficios, a las relaciones de trabajo y a los procesos de toma de decisión. Hoy, no se le escapa a nadie que la culminación de esta guerra, que habrá durado una treintena de años, es lo que John Ralston Saul (2004) denomina "the collapse of globalism": simplemente la caída de la globalización de tipo neoliberal y a la manera americana. Caída, firmada in fine, del interior del sistema por los hundimientos de Enron y otras, y del exterior, por el caos argentino, pero también, agrega Saul, por los éxitos imprevistos, inesperados e "ilógicos" según los cánones y criterios de la economía-administración neoliberal de países como Malasia, o por razones similares aunque muy a otra escala, de países como China. Todo esto tendrá una considerable importancia cuando se trata cuestiones de "filosofía de la contabilidad y de la auditoría". Resumimos aquí:

- El movimiento de evolución-terminación de la globalización neoliberal consagrada a la supremacía de los productos y servicios de alta relación calidad / precio.
- Este tipo de productos y servicios son más bien de los países del capitalismo industrial que de los del capitalismo financiero.
- La característica principal de los países del capitalismo industrial es la redistribución ampliada de las riquezas producidas, la relativa igualdad entre búsqueda de maximización del valor de intercambio y de valor de uso (los dividendos distribuidos no sobrepasan el valor residual real capitalizado de la empresa) y la participación-concertación entre directores y empleados de todos los niveles.
- Los países mejor librados en el Tercer Mundo son los que sistemáticamente le han dado la espalda a las prescripciones del FMI y del orden neoliberal; desde la protección de sus mercados hasta las políticas de tasas de interés y de paridades monetarias, como lo que hicieron –y siguen haciendo– Malasia y China.

Es entonces humillante el reconocimiento del fracaso al que somos conducidos, fracaso a la vez de orden neoliberal y de su "globalización" a los niveles planetario y macroeconómico, e igualmente (en lo cual me uno ampliamente al Premio Nobel de Economía Joseph Stiglitz en su segundo libro), de lo que yo llamo el "brazo armado" del neoliberalismo: la administración y la contabilidad-finanzas a la americana, y por tanto del conjunto de la filosofía administrativa que conlleva incluidos los asuntos de auditoría. Debemos entonces volcarnos, ahora, sobre lo que llamo "filosofía de la contabilidad y de la auditoría", antes de emprender una reflexión sobre las uniones que se pueden hacer, inevitablemente con la cuestión de la "responsabilidad social" de las empresas.

Es evidente que esta reflexión que vamos a conducir sobre los asuntos de auditoría-contabilidad y de responsabilidad social pueden plantearse en términos de confrontación-comparación entre lo que se hace bajo ideología neoliberal y lo que se hace bajo ideologías más de tipo "economía social" (Europa del Norte y Asia del Sureste) o aún francamente antiliberal como en Malasia o en China.

La contabilidad, el control y la auditoría: filosofía, orígenes, evoluciones y "contextos"

Digamos que, de golpe, me pongo aquí a nivel, no de los métodos, técnicas, variedades, criterios de eficacia de lo que trato: muchos expertos infinitamente más autorizados que yo en la materia están en capacidad de tratar estos aspectos; antes bien, el nivel al cual me gustaría poner mi reflexión es propiamente, como

lo anuncio en título y subtítulo, de carácter filosófico, es decir, relativo a las cuestiones de conceptos, de principios, de contextos e ideologías subyacentes, poniendo entonces la problemática de la auditoría y de la contabilidad, que sean internas o externas, ya no en términos de componente práctico-procedimental de una parte de la función global de gobernanza-administración, *sino como parte de un conjunto envolvente que se apoya, más allá de la empresa y de su gobernanza, sobre la concepción misma del proyecto económico, sobre el papel y el sitio del agente económico en el marco de la concepción de la sociedad y del mercado.*

El término auditoría viene del latín *audire* que significa escuchar. La filosofía de lo que se convertiría en una práctica importante en los marcos de la "gobernanza contable" y de la administración contemporánea puede ser analizada remontándose muy lejos en la historia de la humanidad. Así, ya en el tiempo de los sumerios en el segundo milenio antes de J.C. se había comprendido la utilidad de establecer una información "objetiva" entre socios económicos. El código de Hammourabi mencionaba explícitamente la obligación de utilizar un modo de registro de las transacciones, que se calificaría hoy sin dudar de verdadero "plan contable", con indicaciones de normas de presentación que debían hacer fiables las comunicaciones de orden financiero y contable. También desde el tercer siglo antes de J.C., los gobernadores romanos nombraban "cuestores" encargados de controlar las contabilidades de todas las provincias y de reportar los hechos ante una asamblea centralizada.

Muy lejos en la historia de los intercambios entre los humanos, se puede entonces ver aparecer esta preocupación fundamental que constituye para mí el centro de lo que llamo la "filosofía" de la auditoría-control contable: instaurar bases, tan objetivas como sea posible, que permitan la instalación de relaciones de confianza entre personas que entran en relaciones de intercambios o entre autoridades sociales-políticas y ciudadanos que entran en transacciones, sea entre ellas o con el Estado. En la época Merovingia (IV-III antes de J. C.) existía también lo que se llamaba los "missi dominici" o "enviados del amo" que surcaban campos y pueblos para asegurarse de la buena conducta de los negocios y de que las autoridades centrales pudiesen tener confianza en lo que se declara en términos de intercambios, lo que se efectúa y lo que corresponde a los "amos".

En la época Carolingia, sobre todo bajo Carlomagno, son reforzados los estatutos y las competencias de esos missi dominici, convertidos en enviados del rey y encargados de investigar, especialmente, sobre los abusos fiscales. Son generalmente dúos eclesiásticos-laicos que tienen por encargo el control

de la buena marcha de la administración local y la entrega de reportes al rey. Es en 1285, en Inglaterra, donde se ve en los estatutos del rey Eduardo I hablar claramente de "auditores de las cuentas" que deben examinar las cuentas de los recibidores del rey. Mientras que en el mundo árabe y musulmán, alrededor del siglo XII, se generaliza una función poco conocida, pero muy emparentada a lo que llamamos aquí auditoría contable (aunque con espectro de acción netamente más amplio aparentemente), la función de Mouhtassib, especie de missi dominici, que revestía más altas autoridades, encargado de "(...) velar en los souks, mercados y bazares, por el respeto a las codificaciones que impedían los abusos (...) de la vigilancia de los cuerpos de oficios y de la represión de los delitos de fraude cometidos por vendedores y productores (...) (Lévi-Provençal, 2001).

Si regresamos a Occidente, habrá que esperar aparentemente a 1921 para ver aparecer la función misma de auditoría-control contable llamada "interna" cuya misión consistía esencialmente en efectuar una buena parte del trabajo preparatorio necesario para que las oficinas de auditoría externa pudieran hacer lo suyo: rendir cuenta de manera no interesada, fiable y objetiva, de la autenticidad y de la justeza de las declaraciones de actividades y de resultados. Este movimiento hacia la colocación y la generalización de funciones de auditoría interna no harán sino reforzarse con las crisis y dificultades económicas que conocerán las empresas; con el apogeo que se conoce de 1929, puesto que será esa una manera también de aligerar las cargas.

Sin embargo, sólo a principios de los años 1960-69 se ve aparecer en Francia el arranque de la auditoría interna, de nuevo muy ampliamente marcada por la lógica del control contable. No obstante, en uno o dos decenios, se van a ver ampliados los campos de aplicación de la auditoría interna, para abarcar, en grande y sucesivamente, después de los dominios financiero-contables: el sector comercial y logístico, la producción, la informática, la estrategia de empresa y su coherencia, la gestión de personal, la coherencia, la estrategia y la administración. Lo que terminó por dar los tres grandes tipos de auditoría que se conocen: el llamado de regularidad (las cuestiones respectivas a regular las reglas incluso de la empresa), el de conformidad (con respecto a las disposiciones legales más generales), y el de eficacia o de "resultado" (el grado de alcance de los objetivos, los saberes profesionales y la fluidez eficiencia de sus usos). Lo que se ve entonces muy claramente, es que filosofía y misión de la auditoría interna se extendieron progresivamente para cubrir hasta los asuntos de estrategia y de administración de la empresa, partiendo siempre de este mismo principio de base que se puede designar como "necesidad de relación de confianza" y "necesidad de conformidades-coherencias" entre lo que es dicho, lo que es planificado y lo que es realizado, luego declarado.

Diferencias y relaciones entre auditoría, cuentas, controles internos y externos

La auditoría interna es, normalmente, una actividad independiente y "objetiva" que apunta a dar a una organización una seguridad sobre el grado de dominio de sus operaciones, le aporta sus consejos y soporte para mejorarlos, y contribuir así a agregar a la "creación" del valor. Ayuda así a la organización a alcanzar sus objetivos, evaluando, por una aproximación sistemática y metódica, sus procesos de administración de riesgos, de control y de gobernanza. La auditoría interna es entonces, resumiendo, una actividad de control y de consejo que pretende mejorar el funcionamiento y el resultado, se trata entonces de una actividad propiamente estratégica. La auditoría interna es normalmente ejercida en el interior de la organización, incluso, el recurrir a prestatarios exteriores es a veces necesario. Debe ser también por vocación una actividad independiente, y estar unida a la dirección general.

Centrada sobre las apuestas mayores de la organización, sus misiones "de expresión de seguridad" tratan sobre la evaluación del conjunto de los procesos, funciones y operaciones, más particularmente sobre los procesos de administración de riesgos y de control. Sin embargo, la auditoría externa puede ser una actividad efectuada completamente en el interior de la empresa, o con la ayuda de un comité compuesto por personas internas y consultores externos, o incluso completamente confiada a consultores externos.

La auditoría puramente externa, consiste en una prestación de servicios efectuada por una organización jurídicamente independiente de la empresa auditada. El auditor externo certifica las cuentas en honor a todos aquellos que las requieran: accionistas, banqueros, autoridades. Tiene por misión esencial el certificar la regularidad, la sinceridad y la fiel imagen de las cuentas y resultados financieros. Abarca entonces todo lo que se presenta desde la determinación de resultados, hasta la elaboración de los estados financieros, y esto en todas las funciones de la empresa. Debe igualmente interesarse en todo fraude que tiene o es susceptible de tener una incidencia sobre los resultados. Profesión liberal independiente, la auditoría externa permanece, normalmente, como una actividad intermitente, realizada en momentos privilegiados, particularmente específicos para la certificación de las cuentas de la empresa auditada.

A principios del siglo XX, la necesidad de emitir un juicio sobre la validez global de los estados contables y financieros aparece paralelamente a la búsqueda de fraudes o de errores (a causa del fuerte crecimiento y el tamaño demasiado

grande de las empresas), en la función de auditoría: los métodos de sondeos sobre las piezas justificativas, por oposición a su verificación detallada, hacen su aparición. Después de la mitad del siglo, la auditoría externa parece tender a limitarse con la emisión de un juicio sobre la validez de cuentas anuales. Sin embargo, la importancia dada a la revista de procedimientos de funcionamiento de la empresa crece progresivamente para convertirse hoy en primordial. Es aquí importante precisar que en el contexto europeo, y francés en particular, la legislación no permite, en general, la implicación del auditor en las decisiones y actividades directas de gestión de la empresa auditada.

Retengamos entonces, sucintamente, que in fine, lo que podríamos llamar aquí "filosofía de la auditoría –actividades contables, control–" es esencialmente este movimiento, aparentemente nacido desde la más alta historia, en el marco de las transacciones e intercambios económicos y comerciales para establecer y mantener la confianza. Confianza de los clientes hacia los mercaderes, confianza de los mercaderes hacia los productores y fabricantes, también confianza entre autoridades sociopolíticas y administrados, e incluso, hoy, confianza entre propietarios, accionistas y administradores, así como entre consumidor y empresa, entre público en general y actividades de las empresas, entre dirigentes y dirigidos, en una palabra, confianza entre todos aquellos que se designan como stakeholders. Interpretemos esto, para simplificar, como tratándose del conjunto de las partes poseedoras participantes directas e indirectas, partes tocadas de una manera u otra por las apuestas ligadas a las actividades de la empresa, yendo desde los accionistas y empleados hasta los consumidores, pasando por la sociedad civil y las cuestiones de salvaguarda de la calidad del medio ambiente.

Esto es lo que nos lleva muy naturalmente a ver ahí un claro vínculo con lo que es convenido llamar "responsabilidad social de la empresa", elemento de orden estratégico. La auditoría tendría entonces, por la importancia y la amplitud de los desarrollos de sus esferas de acción, cada vez más, una misión de garantía de que la empresa, como agente económico, se comporte de manera responsable y razonable, y sea imputable de toda falta a los cánones de "buena y sana gobernancia". Sin embargo, nos encontramos ahí con un problema suplementario y no de pequeña importancia: hasta qué punto los equipos de auditoría interna están verdaderamente en estado "de independencia y de objetividad" con respecto a sus altas direcciones a las cuales están, normalmente, "directamente ligadas"; hasta qué punto pueden evitar estar más o menos implicadas en las decisiones y actividades de gestión; hasta qué punto su misión de consejo y apoyo no va más allá hacia la injerencia en la estrategia de la empresa cuando, tratándose de oficinas de auditoría externa, no solamente

se plantean las mismas preguntas, sino también y con acuidad, preguntas de continuos posibles conflictos de intereses –sabiendo que muchas oficinas de este género ofrecen también servicios de consultoría, de control de gestión, incluso de subcontratación pura y simple "internada" en el seno de la empresa auditada del conjunto de la función de finanzas, contabilidad y verificación–, sin hablar del problema, aún más espinoso, por así decirlo: la auto-auditoría de la empresa especializada en auditoría. Y se sabe que numerosas de ellas son actualmente potentes y opulentas multinacionales.

Como se verá en los análisis que siguen, será necesario tratar de salir del círculo vicioso de la imposible misión de llegar realmente a desenredar las complejas madejas que relacionan y contaminan las relaciones contables entre auditores-auditados (los casos entre otros de Enron y de Andersen son un bello ejemplo), y ver implicaciones globales del tipo de administración adoptado en cada uno de los grandes casos de figura identificada luego de nuestra discusión sobre las nuevas manos (N del T: como en un juego de cartas) de la globalización: el caso donde mercado, economía y agentes económicos están más dirigidos hacia la maximización del valor de intercambio y aquel donde la orientación está más en el sentido de la maximización del valor de uso. Es en este análisis comparado de lo que sucede globalmente –teniendo en cuenta de manera central el contexto en el cual la auditoría es llamada a funcionar– donde creemos que reside una de las claves fundamentales de la "nitidez" y de la eficacia de la misión que compete a la "buena contabilidad" en la auditoría.

Contabilidad, auditoría, concepción económica y directiva dirigida hacia la maximización del valor de intercambio

Lo que llamo aquí concepción económica y directiva dirigida hacia la maximización del valor de intercambio es lo que se puede también designar, después de Michel Albert, el campo del "capitalismo financiero", frente al del "capitalismo industrial" del cual hablaremos en la sección siguiente. Se trata, a grandes rasgos, de la tradición capitalista salida de Inglaterra y de la Revolución Industrial. Es esta tradición la que quiere que el mercado autorregulado y la mano invisible –ayudados por los milagrosos mecanismos de auto-equilibrios espontáneos de los sistemas simultáneos de ofertas y demandas– sean los fundamentos del mejor de los funcionamientos posibles de la economía y de los intercambios. Se trata de lo que se puede identificar como el núcleo duro del neoliberalismo dominante y de la ideología que enmarca "la globalización" tal como quieren y llevan las instituciones de Bretton Woods y el Consenso de Washington.

Ahora bien, es ahí donde el asunto de la auditoría y de su "filosofía", tal como lo tratábamos antes, entra en juego: esta concepción de la economía, del mercado y de los procesos autónomos de regulaciones de los equilibrios corresponde, forzosamente, a una concepción de la sociedad, del Estado, del lugar y papel de la empresa, de la tasa y de la destinación de las utilidades, etc. Se trata, propiamente hablando, no de una simple concepción de lo económico, sino, por necesaria e inevitable extensión, de una verdadera manera de ver, concebir y hacer funcionar el conjunto de lo que constituye el tejido social de los humanos, y de las relaciones de los humanos con la naturaleza como proveedora de recursos.

Esta tradición del capitalismo financiero tiene una historia, una geografía, una ideología y unos adeptos. Es, con el desenlace de la Segunda Guerra Mundial y el apoyo de las instituciones puestas por sus vencedores, la concepción ampliamente dominante a escala del planeta, resueltamente neoliberal y cada vez más "financiarista". Por otra parte, a nadie se le puede escapar que la concepción dada de lo económico y de sus mecanismos reguladores va a corresponder a una concepción *ad hoc* de la manera de hacer funcionar las instituciones que dan vida y manifestación concreta a la economía en cuestión: la empresa. Eso es el tipo de administración y las herramientas de administraciones que se utilizan para hacer funcionar empresas. Precisamente lo que llamo "el brazo armado" del pensamiento económico que domina el espacio donde se encuentra la empresa practicante de ese "management *ad hoc*".

Si nos inclinamos brevemente sobre las características centrales del capitalismo financiero ligado a la globalización neoliberal, se percibe que su historia es la de la búsqueda de maximización del valor de intercambio: procurar, fuera de cualquier otro tipo de consideración, que el beneficio esté siempre en alza, por la maximización de la diferencia entre costos de producción e ingresos de ventas. Dicha maximización es presentada como exigencia legítima de los accionistas y como signo indudable de buena salud del funcionamiento económico (se trata, se habrá entendido, de la lógica que guía la marcha de los países "prototipos" del capitalismo financiero: USA, Canadá, Inglaterra, Francia, Suiza, etc.). Hay ahí, sin embargo, un vicio de proceso que, como ya se vio, lleva el beneficio de incriminar los factores mismos que le permiten existir. Y es ahí donde la cuestión de la auditoría y de la filosofía de la auditoría se convierte en una de las bisagras sobre las cuales van a articularse o no, círculos viciosos de fuga hacia delante en el financiarismo a corto término, o al contrario, círculos virtuosos de búsqueda de equilibrios entre los factores y optimización durable.

El corazón del problema es que, naturalmente, en tales circunstancias de concepción de lo económico y de la empresa-administración, la auditoría será conducida a centrar lo esencial de su misión sobre la capacidad de la organización para contener, detener, bajar, minimizar sus costos. Pero los abusos que hacen que en adelante el "beneficio mate el beneficio" (una de las nuevas manos de la globalización: ensañarse en maltratar y en agotar los factores mismos que permiten el beneficio, la naturaleza y el trabajo) dan un orden neoliberal (y su tipo de administración) de ensañamiento compulsivo en querer maximizar continuamente y a todo precio la ganancia de los accionistas (ellos también globalizados), lo cual llama a una concepción económica que ponga en su pivote la creencia en la posibilidad de un crecimiento generalizado infinito.

Ahora bien, no sería que por el hecho de que no se le puede pedir a la naturaleza más de lo que ella puede dar (agotamientos de reservas de peces, de selvas, de energías fósiles, de tierras cultivables, etc.), y como no se puede pedir que seis mil millones de individuos puedan todos vivir a nivel de vida europeo o americano, hay forzosamente límites a este crecimiento. Es entonces cuando es esquivada esta dificultad estructural por estrategias coyunturales. La maximización del valor de intercambio no pudiendo ya hacerse sobre el aumento exponencial de una demanda solvente planetaria, basada en el suministro también exponencial, de utilidades concretas que aseguren la durabilidad de equilibrios, deseada siempre en alza, de la economía real.

Volteamos ahora hacia la otra vertiente de la capacidad de aumentar las ganancias de los accionarios: la guerra de los costos. No hay, evidentemente, nada de reprehensible en querer hacer la cacería de los costos. Pero todo el asunto está entonces en saber primero lo que hay que considerar sui generis, como costo, y enseguida hasta qué límites se lo puede empujar a la baja. Con lo presentado antes bajo la fórmula de "financiarización" de la economía a escala mundial, se vuelven costosos los factores mismos que hacen el beneficio y el capital. Es decir, el trabajo y la naturaleza. Es en efecto bastante fácil, a corto plazo, empujar al alza el valor de intercambio de los productos y servicios puestos en el mercado, con la sola compresión sistemática de los costos de los factores utilizados. Con las olas de reingenierías, de los downsizings, de las fusiones-adquisiciones, y de las deslocalizaciones, la maximización del valor de intercambio no se hace en adelante prácticamente sino sobre el aumento del desempleo, la baja relativa del valor del trabajo, y la no consideración de los daños causados a la naturaleza.

Se agrega también a esta espiral de desatino, el hecho de considerar como costos el Estado, los servicios públicos y todo lo que no concurre a hacer plusvalía para

el capital. Y es entonces cuando sectores como la educación, la formación de la mano de obra, la salud, la cultura y los transportes públicos se vuelven fuentes de gastos para racionalizar, o actividades que se confían al sector privado para que las transforme en actividades generadoras de valor agregado financiero inmediato. En este orden de ideas ¿qué van a medir, examinar, juzgar, avalar la contabilidad y la auditoría en un contexto tal de concepción de la economía y de la sociedad? Se van a volver forzosamente, visto el análisis conducido hasta aquí, un instrumento central de agravamiento del círculo vicioso (cortes-des localizaciones-baja tendencial de demanda solvente y de tasas de beneficios-nuevos cortes).

La auditoría se hace entonces, a pesar de ella, puesto que entra a juzgar la eficacia en términos, in fine, de comportamientos administrativos de muy corto término, rendimientos (infinitamente crecientes) estrictamente financieros por acción, y por unidad de capital invertido. Y eso, en el marco de una concepción administrativa centralizadora, piramidal, donde sólo los altos dirigentes y los grandes accionistas tienen el poder y el derecho de decidir, y donde el órgano principal de vigilancia a los intereses de los inversionistas, la junta directiva, se ha convertido en el club cerrado (elemento estratégico) de los intereses cruzados y cooptados de los mismos altos dirigentes y grandes accionistas; y, sobre todo, donde la sociedad civil, el Estado, la naturaleza, los empleados no son sino recursos, reservas o costos para combatir.

Contabilidad, auditoría y concepción económica y directiva dirigida hacia la maximización del valor de uso

Aquí se trata, desde luego, del "otro campo" del capitalismo no globalizado, pero que existe y prospera, parece incluso, de manera más durable y eficaz que el capitalismo financiero (Saul, 2004; Mintzberg, 2001; Stiglitz, 2002, 2003; Aktouf, 2002). Es el capitalismo de países tales como Japón, Alemania, Suecia, Noruega y Corea del Sur. Entonces un capitalismo no directamente salido de la expansión de la Revolución Industrial inglesa del siglo XVIII, aunque, claro está, se alimentó e inspiró ampliamente de ella. Por razones históricas, etnoculturales, sociológicas e ideológicas que serían demasiado largos de exponer aquí (Albert, 1991; Aktouf, 1999, 2002), esos países entraron en la modernidad y la era industrial sin perjudicar demasiado sus tradiciones "preindustriales", en particular los modos de funcionamiento de la sociedad y de la economía.

Digamos brevemente, y es lo que hace el éxito de los productos y servicios mundializados de esos países, que lo que se planteó en prioridad por los agentes económicos y la empresa no es la maximización de corto plazo del valor de

intercambio, sino el alcance de una cierta permanencia de valor de intercambio aprovechable pero a largo término y basado en la sólida maximización, primero del valor de uso. Si eso dice algo, es principalmente esto: la administración de socio-economías del capitalismo industrial se formula primero bajo la pregunta "¿cómo ofrecer el mejor producto o servicio posible?" para luego hacer de ello una fuente durable de utilidades.

La primera cuestión no es solamente preguntarse cómo hacer la mayor cantidad de dinero posible a corto plazo. Por otra parte, el ciudadano, la sociedad civil, el Estado, la naturaleza y el empleado no están ahí (hablo evidentemente de lo que esos países hacen sobre su territorio, no lo que ellos pueden hacer por fuera en el mundo, donde, sobre estos puntos, no se distinguen casi a menudo con respecto a las empresas salidas del capitalismo financiero) sistemáticamente considerados como costos por reducir, eliminar, minimizar o rehuir. Y esto es de primera importancia para lo que atañe a nuestra pregunta del papel y sitio de la auditoría. Puesto que en efecto, la concepción y la práctica administrativa que esta auditoría tendrá que seguir, juzgar y considerar, no puede sino ser de innata diferencia de aquella donde sólo la maximización más rápida, cualesquiera que sean las consecuencias, del valor de intercambio es la regla y la finalidad.

En palabras rápidas, lo que se puede designar como maximización del valor de uso de un producto o servicio es más o menos todo lo que se pone bajo el concepto de "calidad total". Esto busca procurar que todas las partes absorbentes, del productor, pasando por cliente hasta el accionista estén en estado satisfactorio óptimo. Con el matiz que el principal protagonista a satisfacer sea el cliente, dicho de otra forma, el usuario. He ahí una larga y a veces milenaria tradición que tiene que ver con la legendaria meticulosidad de los japoneses y asiáticos, en general; y la disciplina y la conciencia profesional de los nórdicos, alemanes y escandinavos. Maximizar el valor de uso es, entonces, ser capaz de poner un máximo de inventiva, de perfeccionismo, de inteligencia, de habilidad en "salir adelante a la primera" con el fin de alcanzar el grado más elevado posible de "no desperdicios" por un lado, y de "felicidad" del cliente por el otro. Eso puede también resumirse en maximizar la relación de calidad-resultado-durabilidad-precio del producto o servicio que se ofrece en el mercado.

Hay, entonces, una diferencia grande que va a caracterizar la administración necesaria en la persecución de esta meta de maximización anterior del valor de uso: el factor principal que contribuye al alcance de ese género de objetivos es ante todo el trabajo, por tanto, el empleado. No tendría objeto desde entonces tratarlo como costo arisco a minimizar, vigilar, controlar. Este factor no puede dar lo mejor de sí (y no su máximo) si y sólo si está en estado de desear hacerlo (y no obligado o forzado por el autoritarismo y la coerción). Esto nos lleva a

una situación administrativa donde la relación de procedencias, por así decirlo, en el orden de la satisfacción, sería: el empleado primero, el cliente enseguida y por último el accionista. Se ve entonces bien que cambiamos ahí radicalmente de lógica: el criterio central de la eficacia no es la reducción de los costos, sino la puesta en estado óptimo de la mano de obra para dar lo mejor de ella misma. Lo que significa adhesión, voluntad, movilización, comprensión, disponibilidad. y estado de no frustración máxima del lado de los empleados.

Así pues, este "estado de no frustración" sólo puede alcanzarse si los empleados son admitidos a ser parte actuante en la administración y las decisiones. Es lo que sucede en el capitalismo industrial, fundamentalmente diferente con respecto al capitalismo financiero: del Japón a Noruega, pasando por Corea del Sur y Alemania, pues en éstos los principales mecanismos de gestión son de tipo colegial-participativo a todos los niveles (Aktouf, 1999). De este hecho, y he ahí una de las tesis centrales que quisiera defender aquí, la cuestión de la contabilidad, del establecimiento de las cuentas de empresa, de auditoría, se convierte entonces, por así decir, en asunto de todos y cada uno. El simple hecho de la existencia de comités de codecisión, de comités de codeterminación, de comités de vigilancia, de círculos de calidades en todas direcciones, en una palabra, de mecanismos que hacen pasar por diversos filtros paritarios lo esencial de lo que se toma como decisiones, de lo que se hace como actos de gestión, incluida la elaboración de cuentas, entonces, los riesgos de derrapes, de mala fe, de desviación de objetivos, de disimulaciones son ipso facto y automáticamente reducidos a un mínimo que roza el cero permanente. La misión de la auditoría no es solamente modificada, sino también simplificada y la misión misma libre de toda tentación de colusión o de conflictos de intereses.

Así pues, la colusión y el conflicto de intereses entre, particularmente, firmas de auditoría y contadores de empresas auditadas que hicieron el lecho de los mega-escándalos de falsos estados financieros, de falsas utilidades y de falsas ganancias de los accionistas que se han observado y que se pueden seguir observando en muchos países del capitalismo financiero, de los EVA (Enron, AOL, Xeros, Andersen, Tyco, Waste Management, Haliburton) en Italia (Parmalat) pasando por Francia (Vivendi, Crédit Lyonnais) e Inglaterra (Hollinger) o Canadá (Nortel, Norbourg, Zénith). Se puede también fácilmente constatar que ese género de colusión-conflictos de intereses no se ven aún en los espacios del capitalismo industrial.

La misión fundamental y central de la función auditoría –interna, semi interna o externa– es garantizar un mínimo de estado de confianza durable entre los stakeholders, está pues grandemente enmarcada, canalizada, puesta entre pretiles del hecho de la intervención a diversos estados y niveles cruciales de los actos

de gestión de diversos socios (de los cuales en primer lugar los empleados, luego los sindicatos, las instituciones que emanan del Estado e incluso representantes de los clientes y usuarios) que van a prevenir, minimizar e impedir los riesgos de colusiones, de intimidaciones y de conflictos de intereses. Mientras que, por otra parte, la misión de auditoría sanciona mucho más la capacidad de los administradores para poner el máximo de condiciones propicias al buen trabajo de los empleados, antes que su capacidad para eliminarlas. Desde luego el precio es que la remuneración de las acciones no será jamás máxima por ser máxima. Será en el sentido real de la palabra, óptima.

Conclusiones

Contabilidad-auditoría y responsabilidad social de la empresa son, de hecho y por naturaleza, íntimamente indisociables. Compete, en efecto, a la responsabilidad social de la empresa el satisfacer sus accionistas poniendo cuidado en actuar con buena y leal ciudadanía ahí donde se desarrollan sus actividades. Esta noción de responsabilidad corporativa es llevada más allá, sin duda, por lo que es conocido bajo la fórmula que es corriente particularmente en Alemania: "la propiedad-obligación".

Si en efecto la propiedad de algo, y particularmente de una empresa, confiere indiscutibles derechos al propietario, siendo el primero hacer dinero, esta misma propiedad, en razón del poder que se le asocia, sin falta, tiene igualmente y de manera tan imperativa obligaciones. Sin embargo, si en Alemania y bajo diversas otras formas (en especial respecto a la ecología) y en Escandinavia, esta noción se acompaña de diversas medidas legales y más que iniciativas con respecto a empresas. Si en Japón y en Asia del Sureste la tradición (confucionismo, budismo, taoísmo) prohíbe el tratamiento maximalista financiero excesivo de los factores de producción, en tierras de capitalismo financiero (y por vía de consecuencias en tierras de globalización) nada de esto es cierto.

Si es a la libre voluntad espontánea y autónoma de los empresarios, cae por su propio peso el comportarse de manera ciudadana-responsable. Esto es lo que fue conocido desde los balbuceos de la administración como disciplina académica bajo la fórmula *good corporate citizenship*. Fórmula utilizada desde antes por los medios académicos de la administración desde autores tan principiantes como clásicos: C. Barnard o M. P. Follet. Hoy, el relevo está tomado por toda una corriente, tan poderosa en verbo y en publicaciones como impotente y discreta en aplicaciones reales: el campo llamado la ética en business.

Cursos y programas se dispensan en escuelas de administración por todo el mundo. Pero justamente, hay ahí materia de profunda reflexión y cuestionamiento, que incluye, en mi opinión, en primer lugar, los sitios, papel y misión de la auditoría. Conviene bien entenderse lo que responsabilidad-ciudadanía corporativa quiere decir, así como lo que significa la asociación de términos como ética y business. Comencemos por el asunto de la responsabilidad social o "buena ciudadanía" de la empresa. Si "ciudadanía", además "buena", quiere decir algo es, en toda lógica, el hecho de velar celosamente en poner por encima de cualquier otra consideración, en el conjunto de sus actividades, la contribución activa e incondicional a la comunidad y la garantía de la vida ciudadana.

Simplificando, "continuidad y garantía de la buena vida ciudadana", sería un mínimo (y esto concierne a todo ciudadano, incluyendo a todas las personalidades morales tales como la empresa), conformarse con contribuir a ayudar a lo que el arquetipo mismo de "vela por la vida ciudadana" tiene como papel y obligación: el Estado. Y hablo del Estado como institución cuya naturaleza es estar por encima de los intereses particulares cualesquiera que sean, y no de regímenes y gobiernos que se pueden ver casi por toda parte hoy en día, y que han ampliamente, por el hecho de la dicha "globalización", traicionado la vocación del Estado para ponerse al servicio, cada vez más intensamente, de intereses de dinero y de medios financieros –en nombre de "libres intercambios", de "competitividad"– tanto nacionales como transnacionales.

Ahora bien, los papeles y obligaciones primordiales de la institución-Estado son: 1) asegurar la vida en estado de dignidad de cada uno de sus ciudadanos; 2) asegurar el respeto de la integridad del territorio y de la naturaleza; y 3) asegurar el respeto de la soberanía de la nación. He ahí entonces a lo que la responsabilidad de "buena ciudadanía" de la firma debería parecerse. y, se hacen aquí y allá, normas y obligaciones de certificaciones para el apoyo, todo un conjunto de rituales (que van desde la auditoría hasta el balance de la sociedad, pasando por las medidas de respeto al medio ambiente), pero haciendo esto, otra contradicción más es impuesta a los dirigentes: reexigen más que nunca estrategias, de corto plazo, de satisfacción máxima del accionista y reducciones drásticas de los costos porque las tasas de beneficios, por toda parte, están en descenso, fuera de los sectores de especulación y de producción totalmente artificial de dinero (Courville, 1994; Stiglitz, 2003; Aktouf, 2002).

Existe, a este nivel, lo que llamo una triple concomitante responsabilidad de la empresa: con respecto a sus empleados que ella debe esforzarse en ayudar a vivir en estado de "ciudadanos dignos"; con respecto a la sociedad y al

medio ambiente local nacional donde ella funciona, y en fin, con respecto a las sociedades y entornos donde es llamada a sobrepasar las fronteras nacionales. Estamos lejos, muy lejos, de la famosa y demencial exhortación de Milton Friedman que quería que "la sola y única responsabilidad de la empresa es maximizar la remuneración de sus accionistas". Por otra parte, si miramos hoy del lado de la combinación "ética" (algunos hablan en adelante incluso de "espiritualidad") y "business" aparece una fundamental contradicción en los términos. En efecto, por definición elemental (Aristóteles) la ética tiene que ver, ante todo, con el bienestar de sí y de los otros, asociado a la constante búsqueda de los medios para lograrlo.

Debemos admitir entonces una dimensión innata altruista-comunitaria ligada a toda idea de ética. La ética no puede en ningún caso depender de cualquier cosa que tenga por sola finalidad el maximizar las ganancias de una categoría de ciudadanos, puesta por encima de las otras. Y es precisamente aquí donde el business, en su acepción universal en países de capitalismo financiero, tiene que ver infinitamente más con ideas y comportamientos egoístas del individualismo y de privilegios reservados que con altruismo y preocupación por el bienestar comunitario. ¿Qué mide, verifica, aprueba, entonces, la función contabilidad-auditoría? Que sea interna o externa no puede consagrarse a otra cosa sino a avalar, recompensar, alentar, finalmente, –tomando como punto de partida la maximización sistemática de las ganancias de los accionistas– un comportamiento estratégico de empresa que dé la espalda a la vez a la idea de responsabilidad social y de ética (el solo caso de la deriva tan grave como monumental en este sentido, de firmas como Enron y Andersen es una prueba indudable). Pero precisemos con insistencia que eso prevalece particularmente en contexto de capitalismo financiero y de administración a la americana.

Para terminar esta reflexión, me gustaría llamar la atención sobre el hecho que existe concreta y operacionalmente, una alternativa y una puerta de salida con respecto a esta trampa, verdadero nudo de contradicciones, que representa la imposible satisfacción de las dobles exhortaciones del capitalismo financiero. Se trata, a pesar de varios tropiezos, de resbalones e imperfecciones del capitalismo industrial y de sus prácticas en sus fronteras (dado que es evidentemente fácil ver que a las multinacionales salidas por ejemplo de Alemania y de Japón no les va a menudo un poco mejor que las otras en los mercados y territorios exteriores, sobre todo el Tercer Mundo).

Lo que atrae fuertemente mi atención en las concepciones y prácticas de las cuales quiero hablar aquí es que el contexto en el cual se ejerce la función de contabilidad-auditoría es un contexto donde la manera de administrar la

empresa – orientada maximización del valor de uso primero– permite múltiples parapetos, hacia arriba, en procesos de producción, y hacia abajo. Dichos parapetos canalizan y orientan contabilidad y auditoría en sentidos que se acercan más realmente a la resistencia contra las (nocivas) nuevas manos de la globalización neoliberal, y a lo que vimos en términos de responsabilidad social-ética corporativa. Estos mecanismos son: 1) el impacto directo e indirecto de la implicación de la sociedad civil por vía de las diversas prácticas de consultas, de concertaciones, de planificaciones sectoriales y nacionales; 2) el impacto, muy directo de la participación de los empleados y de sus múltiples formas de asociación en los actos de administración; y 3) el impacto de la existencia de instancias paritarias (comités de vigilancia por ejemplo) que están asociadas a todo lo que contribuye a la preparación, la elaboración y la adopción de las cuentas de la empresa. En una palabra, resumiría así la tesis aquí defendida: la función contabilidad-auditoría considerada en sí, independientemente del contexto socioeconómico-administrativo en el cual se ejerce, será siempre vulnerable a los intereses dominantes, puesto que no puede encontrar en su sola manera de proceder los triunfos y armas para prevenirse contra las tentaciones de cubrir la mala gobernancia estratégica, o meterse en conflictos de intereses.

Es entonces sobre este asunto de concepción de contexto socioeconómico-administrativo que conviene volcarse lo más intensamente si se quiere resolver el asunto de las trampas que asechan por doquier la función y la misión de la auditoría. Una función contabilidad-auditoría orientada, por la fuerza de las finalidades y apuestas globales, hacia preocupaciones de equilibrio entre los factores capital-trabajo-naturaleza, enmarcada por prácticas de participación, concertación, y de rentabilidad óptima razonable del capital, he ahí la solución, en mi opinión, a los crecientes problemas ligados a la evolución actual de la globalización, que amenazan (los ejemplos de Enron, Andersen, Parmalat, entre otros, lo demuestran) hasta el corazón de la vocación de esta noble y secular, si no milenaria, función.

Referencias

- Aktouf, O. (2002). *La stratégie de l'autruche; post-mondialisation, management et rationalité économique*. Montréal, Canada: Éditions Écosociété.
- Aktouf, O. (1999). *Le management entre tradition et renouvellement*. Montréal, Canada: Gaëtan Morin.
- Aktouf, O. (1994). *The Management of Excellence. Deified Executives and Depersonalized Employees*. En Pauchant, Th. C. (Ed.). *In Search of Meaning*. San Francisco, EE.UU: Jossey-Bass Publishers.

- Aktouf, O. (1992). Theories of Organizations and Management in the 1990's: Towards a Critical Radical Humanism? *Academy of Management Review*, 17(3), 407-431.
- Aktouf, O. (1990). Corporate Culture, the Catholic Ethic and the Spirit of Capitalismo A Quebec Experience. En Tummer, B. & Gtyuterm, W. (Ed.). *Organizational Symbolism*. New York, EE.UU: Walter de Gruyter.
- Albert, M. (1991), *Capitalisme contre capitalisme*. Paris, La France: Seuil.
- Amable, B., Barré, R. et Boyer, R. (1997). *Les systemes d'innovation à l'ère de la globalisation*, Paris, La France: Économica.
- Amin, S. (1991). *L'empire du chaos. La nouvelle mondialisation capitaliste*. Paris, La France: L'Harmattan .
- Amin, S. (1971). *L'accumulation et l'échelle mondiale*. Paris, La France: Anthropos.
- Archier, G. et Serieyx, H. (1984). *L'entreprise du L'entreprise du 3e type* . Paris, La France: Éditions du Seuil.
- Aran, P. et Sweezy, P. (1966). *Monopoly Capital*. New York, EE.UU: Monthly Review Press.
- Beaud, M. et Dostaller., G. (1993). *La pensée économique depuis Keynes*. Paris, La France: Éditions du Seuil.
- Bernard, M. et Lauzon, L. (1996). *Finances publiques, profits privés. Les finances publiques à l'heure du néolibéralisme*. Montréal, Canada: Éditions du Renouveau québécois.
- Chossuovsky, M. (1998). *La mondialisation de la pauvreté*. Montréal, Canada: Éditions Écosociété.
- Lévi-Provençal, E. (2001). *Séville musulmane au début du 12 siècle; le traité d'Ibn 'Abdun sur la vie urbaine et les corps de métiers*. Paris, La France: Maisonneuve et Larose.
- Saul, J. (2004). *The Collapse of Globalism and the rebirth of nationalism*, Harper's Magazine, 3-43.
- Semler, R. (1993). *A contre Courant*. Paris, La France: Dunod.
- Sen, A. (2000). *Repenser l'inégalité*. Paris, La France: Éditions du Seuil.
- Serieyx, H. (1989). *Le zéro mépris*. Paris, La France: InterEditions.
- Serres, M. (1977). *La distribution*. Paris, La France: Éditions de Minuit.

Stiglitz, J. (2002), *La grande désillusion; la mondialisation ça ne marche pas*. Paris, La France: Fayard.

Stiglitz, J. (2003). *Quand le capitalisme perd la tete*. Paris, La France: Fayard.

Para citar este artículo:

Aktouf, O. (2016). La contabilidad como saber-hacer estratégico. De la contabilidad de caja en la auditoría hasta la responsabilidad social de las empresas. *En-Contexto*, 4(5), 51-79.

