

# **Deontología Económica, Social y Ambiental**

**Comisión de Estudios sobre Sustentabilidad Económica, Social y Medioambiental**

**Dr. C.P. José Orlando Pizzaferrí - Tº 56 Fº 10**

**Año 2024**

# Índice

INTRODUCCIÓN .....	3
DEONTOLOGÍA.....	6
DEONTOLOGÍA Y TRIPLE IMPACTO .....	12
DEONTOLOGÍA Y CONTABILIDAD .....	18
CONCLUSIÓN .....	21
REFERENCIAS .....	23

# INTRODUCCIÓN

Ya en 1513, Nicolás Maquiavelo, en su obra EL PRÍNCIPE, escribía:

*...Cada persona puede comprender lo loable que resulta en un príncipe mantener la palabra dada y vivir con integridad y no con astucia, no obstante, la experiencia de nuestros tiempos demuestra que los príncipes que han hecho grandes cosas son los que han dado poca importancia a su palabra y han sabido embaucar la mente de los hombres con su astucia, y al final han superado a los que han fundado su accionar en la lealtad<sup>1</sup>.*

Es una forma de afirmar, de manera irrestricta, que el fin justifica los medios. Hacia la segunda mitad del siglo XVII surgía un movimiento cultural, LA ILUSTRACIÓN. Este movimiento que se extendió hasta fin del siglo XVIII, pero que aún hoy mantiene su influencia, aceptaba el origen egoísta de los seres humanos y resaltaba el interés propio en su génesis. Tanto Thomas Hobbes como David Hume fueron exponentes y daban cuenta de ello.

Adam Smith, un ilustrado de la época, entendía que ese egoísmo era natural a la genética humana.

Por ese tiempo aparecen el Racionalismo y el Empirismo. Pero simultáneamente, a través de Immanuel Kant, una nueva y copernicana teoría del conocimiento, como así también un nuevo marco de referencia respecto de la Ética. Sin embargo, sus teorías pasan casi inadvertidas para la mayoría de los actores sociales y económicos de aquella época.

Adam Smith escribía en su obra La Riqueza de las Naciones publicada por el año 1776:

*...En la medida que todo individuo procura en lo posible invertir su capital en la actividad nacional y orientar esa actividad para que su producción alcance el máximo valor, todo individuo necesariamente trabaja para hacer que ese ingreso anual de la sociedad sea el máximo posible. Es verdad que, por regla general, él ni intenta promover el interés general ni sabe en qué medida lo está promoviendo. Al preferir dedicarse a la actividad nacional más que a la extranjera él busca solo su propio beneficio, pero en este caso como en otros una mano invisible lo conduce a promover un objetivo que no entraba en sus propósitos. Al perseguir su propio interés con frecuencia fomentará el de la sociedad con mayor eficacia que si de hecho intentase fomentarlo. Nunca he visto muchas cosas buenas hechas por los que pretenden actuar en bien del pueblo<sup>2</sup>.*

Por tanto, no era cuestión de negar el egoísmo y el interés propio, sino aprovecharlo y canalizarlo para beneficio de la sociedad. Aquí nos encontramos con la popular mano invisible que lo posibilita, en forma de metáfora.

Por aquella época aparece Jeremy Bentham (1748-1832), quien daría el marco filosófico a este pensamiento, el UTILITARISMO.

El Utilitarismo, en general, es la corriente ética que ha prevalecido en occidente durante los últimos 250 años aproximadamente. Su principal exponente fue Jeremy Bentham. Reflexiona sobre los estándares de conducta dentro de los cuales los seres humanos ejercen sus diversas actividades. Este filósofo entendía que éstos buscan el máximo de placer y huyen del dolor. Por tanto, tienden a maximizar el placer y minimizar el dolor.

Lo que propone el Utilitarismo es dejar transitar, a través de nuestros actos, todos nuestros intereses, pasiones, deseos, impulsos, y demás comportamientos producto de nuestra sensibilidad empírica, para

---

<sup>1</sup> N. Maquiavelo "El príncipe" pág. 133 Editorial El Ateneo

<sup>2</sup> A. Smith "Riqueza de las Naciones" pág. 533 Editorial DEL FONDO

transformarlos en experiencia, y luego si fuese la ocasión, reflexionar los desvíos. Así llegamos, por ejemplo, a la crisis económica de 2008/2009, como así también al calentamiento del planeta que estamos padeciendo.

En el siglo XVIII, Adam Smith incluido, entendían que el libre curso de la naturaleza en las relaciones de los agentes económicos generaba el bienestar general, más allá de comprender que genéticamente al ser humano se lo consideraba egoísta por naturaleza y por tanto buscaba maximizar su interés propio.

En la Riqueza de las Naciones Adam Smith escribirá:

*...Cada individuo está siempre esforzándose para encontrar la inversión más beneficiosa para cualquier capital que tenga. Es evidente que lo mueve su propio beneficio y no el de la sociedad<sup>3</sup>.*

Contemporáneamente y alineado con este pensamiento, en el siglo XX y a partir de la Sociedad Mont Pelerin, en 1947, nace el movimiento neoliberal liderado por el filósofo Friedrich Hayek y el economista Milton Friedman. Ambos adhirieron fielmente al Utilitarismo.

Es preciso remarcar que este último, también llamado filosóficamente Consecuencialismo, es transversal a todas las culturas. Traduciendo a Maquiavelo, la búsqueda del máximo beneficio personal a expensas de las consecuencias sociales y ambientales en el corto, mediano y largo plazo, tuvo identidad en occidente, pero se extendió a otras culturas, con diversas características.

La metáfora de Adam Smith no tuvo los resultados esperados y hoy el ecosistema global está malherido y la dignidad inherente del ser humano degradada peligrosamente, a pesar de los avances científicos y tecnológicos alcanzados.

Por ello, cuando nos referimos a la RSE, el triple impacto económico, social y ambiental, la sostenibilidad de este triple impacto en el corto, mediano y largo plazo, nos estamos acercando a una mirada ética deontológica, cuyo principal exponente es Immanuel Kant.

El Pacto Global impulsado por iniciativa del Secretario General de Naciones Unidas y puesto en marcha en el año 2000, cuyo ingreso voluntario significó adherir a 10 principios, la cumbre para el desarrollo sostenible que se realizó en el año 2015 en París, donde se aprobó la agenda 2030 que abarca 17 objetivos (ODS), las sucesivas COP ( Cumbre cambio climático de Naciones Unidas) cuya última versión es la COP 28 de diciembre de 2023 sobre cambio climático, son síntomas de acercamiento a una ética deontológica a través del triple impacto. Sin embargo, hay que acotar que, durante el reciente foro de Davos, Oxfam informó un aumento de la brecha económica que las personas más ricas del mundo mantienen respecto del resto del planeta, aumentando la desigualdad global. Por tanto, el tiempo nos indicará si la tendencia tiene matices deontológicos, y en especial Kantianos.

Y sostengo que nos estamos apenas acercando, porque de nada sirven los discursos complacientes, sino la concreta intención inserta en el ADN de los agentes económicos y sociales. Es el deber ser de las organizaciones, como lo expresara Luis Perera Aldama en el Cuarto Estado Contable. Sus conferencias resultaron la expresión de un profesional en ciencias económicas de gran experiencia y compromiso con la RSE, a la que definió:

*“...hoy se concibe a la RSE como aquella actividad que asegura el desarrollo sustentable de las empresas, cuidando los impactos económicos, sociales y ambientales, lo que también hoy se conoce como la triple línea de resultados”<sup>4</sup>.*

---

<sup>3</sup> A. Smith – Riqueza de las Naciones pág. 532 Editorial DEL FONDO

<sup>4</sup> Luis Perera Aldama – El cuarto estado contable – pág. 119 -121 - Editorial Edicon – 2014 -

En la época en que Kant escribió la *Crítica de la Razón Pura*, *Metafísica de las costumbres*, *Crítica de la Razón Práctica* y *Crítica del Juicio*, sus principales obras, hacia la segunda mitad del siglo XVIII, se pensaba que la demanda de bienes era ilimitada, no había un pensamiento que definiera el calentamiento global del planeta, no había residuos plásticos en los océanos, ni peligro de contaminación nuclear. Tampoco se pensaba en el uso de la dignidad al considerar al ser humano solo como un precio. Sin embargo, hoy, las teorías de Kant, al sintetizar un pensamiento universal a priori de cualquier hecho empírico, permiten dibujar una actualidad que ni él hubiera sospechado.

Por tanto, el presente trabajo tiene por objeto probar que la Deontología, es la teoría ética que deberá imponerse en los círculos del quehacer económico y social, especialmente los agentes económicos y profesionales en ciencias económicas, como consecuencia de la necesidad de proteger el planeta y la dignidad inherente de los seres humanos y sus futuras generaciones.

## DEONTOLOGÍA

Immanuel Kant es el principal exponente de la filosofía ética deontológica. Esta corriente está destinada a reflexionar sobre los estándares de conducta de los propios seres humanos. Estos forman en su conjunto lo que denominamos la cultura de la sociedad. Esta cultura, como la exteriorización de los estándares de conducta de la sociedad, determina su capital social, cuya calidad es fundamental para ir en busca de un verdadero desarrollo sostenible.

Por tanto, estos estándares de conducta tienen inserto nuestras propias intenciones al accionar a través de actos. Cuando hacemos un negocio, realizamos una auditoría, confeccionamos reportes, por ejemplo, estamos incorporando una intencionalidad a nuestro estándar de conducta.

Immanuel Kant pone un énfasis prioritario a la intención de nuestros actos cuando avanza en su análisis filosófico. La voluntad y la libertad son trascendentes en la elaboración de su teoría ética.

Para Kant la buena voluntad es aquella que se encuentra en nuestras intenciones. No lo es por cómo califican nuestros actos. Tampoco lo es por lo que, a través de ellos, se nos califique. O sea que nuestra voluntad no es buena porque estamos calificados como honestos profesionales, ni por los resultados de nuestro trabajo. La voluntad es buena por la intención de nuestras acciones. Esta voluntad es la que Kant define como voluntad buena.<sup>5</sup>

Y esta voluntad buena es la que por deber acata “libremente” los imperativos de la “razón”. Para él, de la propia moral. La libertad para Kant no es hacer lo que uno quiere, aceptando los mandatos de la naturaleza humana, es decir de nuestras inclinaciones naturales. No es el *laissez faire*. Para Kant, libertad es elegir lo que se debe hacer, es decir, por el deber mismo. Por tanto, es una ética deontológica.

Por eso es que hoy ya no hay alternativa de elección respecto del accionar humano. La sociedad debe trabajar para devolverle a la naturaleza lo que le sacamos, evitando en forma urgente la emisión de gases efecto invernadero, entre tantas cosas, y respetar la dignidad inherente del ser humano. Por lo que éste no puede ser más considerado un medio, sino también un fin en sí mismo.

Kant le propone al ser humano el uso de la “razón” como un instrumento anterior a su propia naturaleza empírica, a priori de sus propias inclinaciones. Por tanto, la “razón” se convierte en un hecho superior y anterior a la propia experiencia ligada a nuestra naturaleza humana.

Pero Kant no nos propone llegar a la razón a través de leyes empíricas, sino a través del desarrollo y evaluación de elementos de juicio que se contraponen, a fin de interpretar su coherencia, siempre a priori de la experiencia.

La visión kantiana de la ética es universal. Es decir, sirve para todos los seres racionales. Sus conclusiones no nos dicen qué está bien o mal, sino que nos enfrenta a elementos de juicio provenientes de la razón, a fin de que el propio ser humano pueda dilucidarlo a través del uso de su propia voluntad buena, la que acepta libremente a través de determinados mandatos.

Ahora bien, el ser humano como ser inteligible y trascendental, es decir que puede hacer uso de la razón y a priori de la experiencia, tiene que habitar el mundo sensible de fenómenos empíricos. De eso se trata, cómo ese ser humano trascendente se mete en el universo de las falibilidades de su propia naturaleza y se dicta mandatos desde su buena voluntad libre. No nos dice que está bien o mal de esa vida fenoménica. Nos indica

---

<sup>5</sup> Kant -Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres-1785-cap. primero-traducción García Morente-2015-págs. 27 y 28-Editorial Losada-

cómo darnos cuenta de ello, sabiéndonos presionados por nuestras propias inclinaciones. Son mandatos universales que sirven tanto al mundo de los negocios como a los actos sociales. Además, no nos indica cuánto durará este proceso.

Por tanto, cuando entramos en el terreno de los estándares de comportamiento, es decir cuando estamos en el campo de la ética, nos referimos al deber. A la “razón” como constructora, a través de nuestra buena y libre voluntad, de principios y máximas que se convertirán en leyes universales de la razón. Es decir, lo que Kant define como “imperativos categóricos”.

Kant nos explica que los imperativos mandan, ya hipotética, ya categóricamente. Los imperativos hipotéticos representan la acción posible previa para alcanzar otra cosa que se quiere. El imperativo categórico es una acción que se representa por sí misma, sin referencia a ningún otro fin, como objeto necesario previo. Seguidamente explica, que los imperativos son fórmulas de la determinación de la acción.

Si la acción es buena como medio para alguna otra cosa es hipotético. Pero si la acción es representada como buena en sí, o sea, como necesaria de una voluntad que libremente se rige por la razón como un fin en sí mismo, entonces estamos en presencia de un imperativo categórico. Los imperativos categóricos son leyes universales que emergen de la razón.

Es muy normal que vayamos a trabajar para ganar dinero o estudiar para obtener algún título determinado. Estamos ante un mandato o deber de carácter hipotético. Debemos hacer algo (medio) para obtener un fin. Estamos en presencia de un imperativo hipotético. Otras acciones se requieren sin estar sujetas a ninguna condición. Kant definió estos deberes como imperativos categóricos. Estos imperativos categóricos son requerimientos de la razón, por lo que son leyes universales de la moralidad. Debemos tener en cuenta que nuestra naturaleza humana, a veces, trata de pasar por categórico lo que es, en realidad, un imperativo hipotético. Ya veremos un caso.

Los imperativos categóricos no están especialmente categorizados en la obra de Kant. Están diseminados en varios de sus libros, en especial, Fundamentación de la metafísica de las costumbres y Crítica de la razón práctica. Expertos en el análisis de su obra mencionan hasta cinco. En este trabajo me dedicaré a tres de ellos.

En la Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres (Editorial Losada, 2015, pág. 70 escribe:

***“Obra sólo según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal”.***

Para su comprensión Kant nos muestra un ejemplo de carácter mercantil (Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres –pág. 71/72 -Losada):

*...Un individuo se ve apremiado por la necesidad de pedir dinero en préstamo. Bien sabe que no podrá pagar; pero sabe también que nadie le prestará nada como no prometa formalmente devolverlo en determinado tiempo. Siente deseo de hacer tal promesa; pero aún le queda conciencia bastante para preguntarse: ¿no está prohibido, no es contrario al deber salir de apuros de esta manera? Supongamos que decida, sin embargo, hacerlo. Su máxima de acción sería esta: “cuando me crea estar apurado de dinero, tomaré a préstamo y prometeré el pago, aun cuando sé que no lo voy a pagar nunca”. Este principio del egoísmo o de la propia utilidad es quizá muy compatible con todo mi futuro bienestar. Pero la cuestión ahora es esta: ¿es ello lícito? Transformo, pues, la exigencia del egoísmo en una ley universal y dispongo así la pregunta: ¿Qué sucedería si mi máxima se tornase ley universal? En seguida veo que nunca puede valer como ley natural universal, ni convenir consigo misma, sino que siempre ha de ser contradictoria.*

Kant nos expresa que, al querer universalizar la máxima, ésta se vuelve contradictoria, porque nadie luego prestaría dinero si no se devuelve. Se destruiría la máxima que queremos universalizar. Vemos, que no nos dice qué es lo que está bien o mal. Nos enfrenta al problema. También, hay una reflexión que hacer. No sabemos cuánto tiempo tardaría en destruirse. Sabemos que una acción como esta deteriora el “capital social” durante el tiempo que tarda en desactivarse.

También, nos indica que cuando una máxima no entra en contradicción es transformable en ley universal. En el caso observado por Kant la contradicción es lógica. Pero Kant también nos expone lo que se llama una contradicción volitiva. Una persona con poder económico ve la miseria que viven sus semejantes y decide no ayudarlos. No hay contradicción interna en esto. Los ricos no tienen por qué ayudar a los pobres. Pero esta misma persona no la aceptaría en caso de ser pobre. Por tanto, no se puede universalizar.<sup>6</sup>

Además, nos explica que lo que vale es la voluntad buena. Supongamos que aquella persona, finalmente, no pide prestado para no quedar en la lista de incumplidores. Por tanto, complace el imperativo de no pedir prestado, si no pensamos devolverlo. Pero no es un imperativo categórico. Se convierte en un imperativo hipotético. Es decir, no pide el préstamo para no quedar pegado en la lista de morosos. Este individuo no actúa por deber. Parece muy exigente Kant en materia moral, pero éste se enfrenta a su ser influenciado por los efectos de su propia naturaleza falible. Este es el desafío. Cuando la persona se expone ante la posibilidad de un imperativo categórico no hay dudas ni hipótesis en su proceder.

Un trabajo que lleva el sello del Ingeniero ambiental Santiago Dunne, que tituló “15 cosas que se deben saber sobre el cambio climático”, en su capítulo 13, llega a la conclusión que las emisiones de CO2 (dióxido de carbono) y otros GEI (gases efecto invernadero) son y fueron impulsados fundamentalmente por la demanda de energía fósil. Por tanto, hay una correlación entre las emisiones de GEI y el PBI. Resumiendo, el nivel de emisiones está asociado a lo que denomina “un nivel de vida más opulento”.

Tomando en cuenta los niveles de GEI medidos en unidad llamada “CO2 equivalente per cápita” las conclusiones son las siguientes. Un nivel sostenible es 1.1 de CO2 equivalente per cápita por año, correspondiente a 1.5°C de incremento de la temperatura media del planeta respecto a la época preindustrial. El promedio del mundo es 6.6. América Latina 4.8. América del Norte 20.8. Europa 9.7. Pero esta medición pertenece a la actualidad. Deben jugar las responsabilidades históricas. No todos los países han crecido al mismo tiempo. O sea que hay una diferencia actual y otra histórica de los países con mayor emisión de GEI respecto de los otros.

Sin embargo, la naturaleza no distingue estas diferencias y la contaminación es global; más aún, los países pobres se ven más perjudicados por su condición. Tengamos en cuenta que el 25% de la población mundial consume el 80% de toda la producción del planeta.

Siguiendo el imperativo que expone Kant, no se puede universalizar esta desproporcionalidad entre países emisores y no emisores. Peor aún, si los consumos actuales de CO2 equivalente per cápita por año deben reducirse a nivel mundial para llegar a los 1.5°C. El mundo consume en promedio 6.6 emisiones de CO2 equivalente per cápita por año y lo requerido es 1.1 de emisión de CO2 equivalente per cápita por año, para llegar a 1.5°C.

Expongamos otro ejemplo muy actual. ¿Es lícito universalizar que una empresa pueda maximizar el beneficio económico a expensas de los impactos que produce en lo económico, social y ambiental? ¿Más aún, sin medir el impacto por el exceso de gases de efecto invernadero que produce por sobre lo requerido, y sin medir el impacto que su actividad genera hacia su entorno social interno y externo? A la vista se evidencia una

---

<sup>6</sup> Kant- Fundamentación de la metafísica de las costumbres, pág. 73, Losada

contradicción manifiesta. El tiempo en el que transcurre esta contradicción, el Capital Social Global se deteriora.

Es impresionante y relevante tener en cuenta que Kant, hacia la segunda mitad del siglo XVIII haya advertido a través de sus imperativos categóricos, el deber de buscar una razón a priori de la experiencia, lo que contrasta con las ideas utilitaristas de los economistas, sociólogos y demás filósofos que, desde la Ilustración hasta nuestros días, han puesto en peligro al planeta y la dignidad inherente del ser humano.

También, en la Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres (Editorial Losada, 2015, pág. 81), expone el siguiente imperativo categórico.

***“Obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio”.***

Con este imperativo, Kant utiliza términos como “humanidad”, “medio”, “fin”. Trataremos de exponer sus propias reflexiones al respecto, ya que algunos autores han tratado de interpretarlo a través de una visión subjetiva, tergiversando el sentido literal y global de su pensamiento.

En la Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres (Editorial Losada, 2015, pág. 78 escribe:

*...La voluntad es pensada como una facultad de determinarse uno a sí mismo a obrar conforme a la representación de ciertas leyes. Semejante facultad sólo en los seres racionales puede hallarse. Ahora bien; fin es lo que le sirve a la voluntad de fundamento objetivo de su autodeterminación, y el tal fin, cuando es puesto por la mera razón, debe valer igualmente para todos los seres racionales. En cambio, lo que constituye meramente el fundamento de la posibilidad de la acción, cuyo efecto es el fin, se llama medio.*

En la pág. 79 sigue:

*...Pero suponiendo que haya algo cuya existencia en sí misma posea un valor absoluto, algo que, como fin en sí mismo, pueda ser fundamento de determinadas leyes, entonces en ello y sólo en ello estaría el fundamento de un posible imperativo categórico, es decir, de la ley práctica.*

Ahora yo digo: el ser humano y en general todo ser racional existe como fin en sí mismo, no sólo como medio para usos cualesquiera de esta o aquella voluntad; debe en todas sus acciones, no sólo las dirigidas a sí mismo, sino las dirigidas a los demás seres racionales, ser considerado siempre al mismo tiempo como fin.

En la pág. 80 continua:

*...Así, pues, el valor de todos los objetos que podemos obtener por medio de nuestras acciones es siempre condicionado. Los seres cuya existencia no descansa en nuestra voluntad, sino en la naturaleza, tienen, empero, si son seres irracionales, un valor meramente relativo, como medios, y por eso se llaman cosas; en cambio, los seres racionales llámense personas porque su naturaleza los distingue ya como fines en sí mismos, esto es, como algo que no puede ser usado meramente como medio, y por tanto, limita en ese sentido todo capricho (y es un objeto del respeto) ...*

Concluyendo:

*La naturaleza racional existe como fin en sí mismo.*

Proponiendo el siguiente imperativo categórico, en la pág. 81:

***Obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio.***

En la pág. 82 de *La Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres* (Editorial Losada) siguiendo con la reflexión respecto al acto citado en ocasión del primer imperativo categórico, prosigue:

*...Por lo que se refiere al deber necesario para con los demás, el que está meditando en hacer una promesa falsa comprenderá al punto que quiere usar de otro ser humano como de un simple medio, sin que éste contenga al mismo tiempo el fin en sí. Pues el que yo quiero aprovechar para mis propósitos por esa promesa no puede convenir en el modo que tengo de tratarle y ser el fin de esa acción. Clarísimamente salta a la vista la contradicción, contra el principio de los otros seres humanos, cuando se eligen ejemplos de ataques a la libertad y propiedad de los demás. Pues se ve al punto que el que lesiona los derechos de los seres humanos está decidido a usar la persona ajena como simple medio, sin tener en consideración que los demás, como seres racionales que son, deben ser estimados siempre al mismo tiempo como fines, es decir, sólo como tales seres que deben contener en sí el fin de la misma acción.*

Con este párrafo Kant culmina consagrando la dignidad inherente del ser humano. La ratificación de que el ser humano, en mi persona como en la persona de otro ser humano debe ser tratado fundamentalmente como un *fin* en la acción de que se trate, y nunca solamente como un medio. Y con ello consagra el primer derecho a la propiedad a priori de cualquier derecho causal empírico, como lo es el derecho a la propiedad material, y es el derecho a la dignidad inherente del ser humano.

Para el Utilitarismo, el ser humano es considerado solo un medio. En el mercado ese medio tiene un precio. Por esta razón y debido a su naturaleza, la mujer ha sido degradada respecto del hombre, sencillamente por haber sido considerada solo un precio. Resumiendo, el utilitarismo ha despreciado la dignidad inherente del ser humano.

En una de sus conferencias, Francesc Torralba, uno de los filósofos más prestigiosos a nivel internacional, experto en bioética, definió la dignidad inherente como el reconocimiento de que todo ser humano, más allá de su salud, edad, género, estado económico, títulos, por lo que hizo o dejó de hacer, etc., por el mero hecho de ser persona debe ser sujeto de respeto, protegido, preservado, aun cuando no sea consciente de sus actos. Dicho de otra manera, la dignidad inherente, implica que el ser humano es sujeto de derechos, por lo que no es una cosa o una mercancía durante su vida. O como el mismo Kant lo menciona, el ser humano debe ser considerado como un fin y no instrumento o una cosa<sup>7</sup>.

Por tanto, la dignidad inherente es un principio de igualdad básico, anterior a la igualdad de oportunidades.

En la **Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres**, editorial Losada, Kant expresa:

*...Más el sujeto de todos los fines es todo ser racional, como fin en sí mismo, según el segundo principio; de donde sigue el tercer principio práctico de la voluntad, como condición suprema de la concordancia de la misma con la razón práctica universal, la idea de la voluntad de todo ser racional como una voluntad universalmente legisladora. (pág. 84)*

Culmina exponiendo en **La Crítica de la Razón Práctica**, editorial Losada, pág. 48:

***Ley fundamental de la razón práctica pura***

***Obra de tal modo que la máxima de tu voluntad pueda valer siempre al mismo tiempo como principio de una legislación universal.***

---

<sup>7</sup> Francesc Torralba -I Congreso Mundial Bioética-Ética y Dignidad de la persona- YouTube-

Con este imperativo categórico Kant concluye, finalmente, dando a la voluntad el carácter de universalmente legislativa. Esto significa que, acatando las máximas de la razón, libremente, la voluntad se pone al frente de la puesta en marcha de los imperativos categóricos, lo que la hace legisladora.

Como bien se consideró en la página 3 de este trabajo, Kant nos expone que la voluntad debe ser buena. Y debe ser buena a través de la intención que está detrás de ella. Es decir, que el ser humano, libremente, se convierte en legislador de los imperativos categóricos que el mismo libremente acata.

Si la voluntad no es buena en la determinación de la puesta en marcha de los imperativos categóricos, puede ocurrir que estos sean meramente hipotéticos. Por ejemplo, la empresa que genera reportes, solamente para cumplir con requisitos legales o por necesidad, pero que terminan siendo pura cosmética. Esto hace que la empresa en cuestión siga, ocultamente, con sus propósitos utilitaristas en detrimento de los deontológicos.

El propio Friedman en una de sus alocuciones en contra de la RSE pone de manifiesto en forma evidente esta diferencia entre imperativo categórico e hipotético. Comenta que, para lograr maximizar las utilidades, la empresa puede decidir hacer contribuciones a la educación, diversión, entretenimientos, cooperación con el gobierno local, etc. Esto no está fuera de la responsabilidad de los gestores de la empresa, ya que el objetivo concreto es maximizar aquellas. En este caso las acciones de RS se convierten en imperativos hipotéticos. Muchos reflexionarán, bueno llegamos a los mismos resultados. Es probable que ello ocurra. Pero para Kant lo que vale son las intenciones. Obsérvese, que en el futuro a esta empresa puede no convenirle más generar esas acciones para el logro de sus objetivos maximizadores, y por tanto deja el proyecto, y con él todo lo que está dentro del mismo. Por ello es que Kant resalta las intenciones. Si el concepto estuviese marcado dentro de la buena voluntad de sus intenciones, la maximización de utilidades estaría dentro del concepto del triple impacto, generándose una comunidad de intenciones.

Cuando nos referimos a la Voluntad, el compromiso con relación a la sustentabilidad en general y, en particular, con sus tres patas principales, la variable económica, social y ambiental, debe ser central. Para Kant es fundamental la voluntad buena, la intención misma, para que los imperativos sean categóricos y no hipotéticos.

## DEONTOLOGÍA Y TRIPLE IMPACTO

Cuando nos referimos al triple impacto respecto de las actividades que ejecutan los agentes económicos estamos generando una restricción a la manera de hacer negocios desde la mirada utilitarista. La búsqueda del beneficio máximo se ve restringida al considerar los impactos que dicha actividad genera a nivel económico, social y ambiental.

La concentración económica desarrollada de manera utilitaria, la creación de paraísos fiscales para evadir o eludir impuestos, la facilitación de mecanismos de distorsión en la realización de negocios, etc., impactan negativamente en la economía y en la sociedad en su conjunto. Cuando se considera que el ser humano es solo un precio en el mercado, esta situación socaba la dignidad inherente del mismo. Cuando la maximización del beneficio y el costo/beneficio no incorporan la variable ambiental en su estado de resultados final, compromete al ecosistema global. ¿Estas consideraciones, entre otras, implicarían una restricción al concepto de Libertad? Todo lo contrario. Kant nos explica este concepto de manera brillante.

Parte por darle a la voluntad la capacidad autónoma de legislar nuestros actos, de acuerdo a principios basados en la razón práctica, como ya he observado en el título anterior. Para Kant la Libertad no es hacer lo que se quiere, sino que es la respuesta a lo que debemos hacer a partir de una voluntad autónoma y no viciada por situaciones exteriores, lo que denomina heteronomía. El origen de lo que debemos hacer no se encuentra en ningún juicio que dependa de la experiencia, porque debe ser independiente de esta. Por ejemplo, decir la verdad es un hecho fáctico que no depende de la experiencia. La propia voluntad se encuentra expuesta a los deseos utilitarios y solo si se ejerce con libertad se puede orientar hacia la razón misma. Por eso la deontología es lo opuesto al utilitarismo. Además, los juicios del deber son universales, es decir para todos los seres racionales.

Por tanto, la Libertad es una de las consideraciones básicas para el ejercicio de la razón práctica. Para ello el ser humano debe liberarse de la esclavitud que significa estar abrazado a sus inclinaciones (intereses, pasiones, utilidad, etc.) para que su voluntad actúe libremente aceptando los imperativos de la razón a priori de la experiencia.

Por eso el concepto de Libertad es esencial en el pensamiento kantiano. No puede ser conocida desde el punto de vista científico porque no es intuitiva sensiblemente, pero es esencial a la hora de tomar decisiones que hacen a nuestros estándares de comportamiento.

Resumiendo, para Kant, el hecho de que el ser humano tuviera conciencia de su voluntad y la aplicara, haciendo posible la facultad de decidir a través de la razón, acatando los imperativos categóricos con independencia de sus inclinaciones naturales, era una manifestación de que la libertad estaba operando. De esta manera el ser humano no decidía en función de su propia naturaleza, sino con referencia a la razón práctica.

Es por ello que la determinación de restricciones a la inclinación de ir en la búsqueda del máximo beneficio irrestricto implica un esfuerzo de la voluntad por despegarse del concepto utilitario, a fin de entender que la actividad económica genera impactos a considerar, con el objeto de lograr la sustentabilidad y sostenibilidad global.

La pregunta que nos sugiere el imperativo categórico sería la siguiente. ¿Es posible hacer negocios teniendo en cuenta las restricciones que nos impone el triple impacto? ¿Es universalizable este principio de la razón? Como hemos observado no existe incompatibilidad alguna para que así lo sea. Este principio parte de un razonamiento a priori de la experiencia y respeta las condiciones de los imperativos de la razón. Además, es universalizable para todos los seres racionales.

Adicionalmente, la voluntad debe ser absoluta y legislativa. No puede provenir de la necesidad de contrarrestar las consecuencias por la ejecución de actos. Debe ser, como ya lo mencionamos, una voluntad buena, no alineada con la conveniencia.

Milton Friedman, principal exponente del neoliberalismo, acuñó la idea de que la RSE suponía la aceptación de una perspectiva socializante. Entendía que era subversiva y que la única responsabilidad social era la búsqueda de la maximización de beneficios, dentro de un marco legal mínimo. Claro, como a menudo hacen algunos economistas, interponen el *ceteris paribus*. Es decir, dejan constante algunas variables, como la tendencia a la concentración económica y la búsqueda irrestricta del interés propio, sin considerar las consecuencias inmediatas y mediatas. Con Friedman se consolida el utilitarismo económico en occidente.

Libertad, por tanto, implica hacer un esfuerzo por despegarse de las inclinaciones naturales para abrazar decisiones que no estén viciadas por la experiencia, y que, a priori de éstas, acate la razón a través de la voluntad libre de aceptar los imperativos categóricos. Por tanto, la intención debe estar específicamente inserta en la gobernanza de las unidades económicas.

Parece muy exigente Kant, no obstante ser un proceso que lleva su tiempo. Cuando éste no entra en rangos razonables en tiempo y espacio, el equilibrio global social y ambiental corre peligro, como acontece en la actualidad.

Supongamos que una empresa decidiera concretar la intención de maximizar sus beneficios económicos teniendo en cuenta los impactos que genera económico, social y ambientalmente. Es evidente que debe realizar un diagnóstico previo a cualquier acción al respecto. De este diagnóstico surgirán acciones a implementar para dar el equilibrio adecuado a la ecuación económica, ambiental y social. Estas acciones generarán costos inmediatos y beneficios proyectados en el tiempo. Pareciera que estamos en presencia de una empresa socialmente responsable, dentro de un marco deontológico, donde su gobernanza manifiesta su intención y la pone en práctica.

La RSE lleva implícito un criterio ético fuertemente deontológico. Lo que se busca en definitiva es que el agente económico no obtenga rentabilidad a expensas de los impactos económicos, sociales y ambientales que produce, exponiendo la sostenibilidad ambiental del ecosistema global y la dignidad inherente de sus componentes, a partir de la libre voluntad de llevar a cabo los imperativos categóricos.

Debemos tener presente que el concepto de maximización de beneficios económicos que surge del utilitarismo no tiene el mismo significado que el que proviene de la corriente deontológica. El utilitarismo esgrime una mirada compatible con el interés individual irrestricto, desconociendo las consecuencias de los impactos económicos, sociales y ambientales. Por el contrario, la visión deontológica de la maximización de beneficios razona a priori las consecuencias de sus impactos a los stakeholders internos y externos, incluyendo el medioambiente, definiendo su visión sobre la intención de manifestar concretamente cómo asumir su RSE.

En este marco, parece un tema central la relación de la empresa con sus stakeholders internos, en especial sus empleados y operarios. Obsérvese que el segundo imperativo categórico expuesto impone tratar a su personal no solamente como un medio, sino también como un fin. Es fundamental para un gerente kantiano la relación con sus operarios y empleados. Un gerente kantiano considera que tiene a su cargo personas con dignidad inherente. El gerente utilitarista desconoce el respeto por la dignidad inherente de las personas. Estas son consideradas solo un precio en la relación costo-beneficio. Su objetivo es la maximización de los beneficios a ultranza. Es por ello también razonable pensar que, a través del pensamiento utilitarista, se haya devaluado el trabajo de la mujer en su propia naturaleza.

Vuelvo a insistir, la búsqueda del beneficio económico no se encuentra fuera de la ética kantiana. El mismo Kant esgrime ejemplos de la órbita comercial. Sin embargo, los imperativos categóricos imponen ciertas restricciones, las que trataremos a continuación.

Según Norman E. Bowie, en su ensayo para la obra de Robert Frederick, *La Ética en los Negocios* (2000), hace mención a las restricciones a la que hemos hecho referencia. Para esto ve necesario distinguir entre libertad negativa y positiva<sup>8</sup>.

Con respecto a la primera, plantea que en la definición de humanidad hay dos acciones descalificantes. Ellas son la coerción y el engaño. La primera trata de tomar a la persona como herramienta, mientras que en la segunda trata a la razón como herramienta. Es decir, trata a la persona sólo como un medio, o sea un precio. Un gerente kantiano no puede dirigirse a su personal de manera engañosa y/o coercitiva. Más aún, sus actos deben estar involucrados en el marco de la buena voluntad a que hace referencia Kant. Con referencia a la libertad positiva, Bowie expresa que el concepto de Humanidad de Kant requiere, además, que el trato con el prójimo implique permitir el desarrollo de las capacidades humanas, racionales y morales. Es decir, en lo que en el ámbito corporativo se denomina “trabajo significativo”.

Bowie ve compatible la “administración a libro abierto” con las exigencias de los imperativos categóricos. En la administración a libro abierto los empleados y operarios reciben información periódica sobre la evolución de la empresa y de su situación económico-financiera. Pone como referencia a Springfield Manufacturing Co. La gobernanza entiende que de esta manera los stakeholders internos pueden tener información responsable que los tiene en cuenta para desarrollar sus propias capacidades, incluso apoyando los esfuerzos por superar momentos difíciles. Esta forma de administración reduce significativamente la incertidumbre de aquellos por conservar sus trabajos. En este ámbito un gerente kantiano entiende la empresa como una comunidad moral. Esta forma de administración reduce ostensiblemente la posibilidad de engaño o coerción en el marco laboral.

Asimismo, define el trabajo significativo en los siguientes términos:

Para un kantiano, el trabajo significativo:

Se elige libremente y brinda oportunidades para que el trabajador ejercite la autonomía en el trabajo; apoya la autonomía y racionalidad de los seres humanos; el trabajo que disminuye la autonomía o socava la racionalidad es inmoral; proporciona un salario suficiente para ejercitar la independencia y brinda bienestar físico, así como la satisfacción de algunos de los deseos del trabajador; permite al trabajador desarrollar sus capacidades racionales; no interfiere su desarrollo moral.

Me parece interesante repetir lo que Jochen Zeitz, titular de PUMA, le comentaba a su amigo Anselm Grun, monje benedictino director de la abadía de Munsterschwarzach, cercano a concluir la primera década del siglo XXI:

*“Nuestro objetivo actual consiste en aumentar, en nuestras fábricas de todo el mundo, los sueldos de los obreros no calificados a un nivel de subsistencia que les asegure un estándar de vida para toda la familia, educación para sus hijos y capacidad de ahorro. Nuestros estándares Safe se ajustan, asimismo, a la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, a pesar de lo cual debemos preguntarnos si desde el punto de vista ético esto es suficiente para una empresa con solvencia financiera”.*<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> N. Bowie – Enfoque kantiano hacia la ética de los negocios- pág. 11 -

<sup>9</sup> A. Grum/J. Zeitz – Dios, el dinero y la conciencia – pág. 130 -

Es elocuente, como Jochen Zeitz describe, de manera práctica y concreta, el trabajo significativo.

Bernardo Kliksberg, en la obra que compartió con Amartya Sen, *Primero la gente*, y que el CPCECABA distribuyó en fascículos a todos sus matriculados en el año 2010, hizo mención a qué es lo que los ciudadanos esperan de una empresa socialmente responsable. En simetría con Bowie exponía que una empresa de esas características debía asegurar condiciones dignas de trabajo. Ya he hecho referencia al significado de dignidad inherente. Por tanto, nos referimos a remuneraciones adecuadas a esa dignidad, capacitación, eliminación de la discriminación de género en los lugares de trabajo, etc. Además, una empresa socialmente responsable debe permitir una vida familiar plena a sus integrantes. Es un imperativo de la gobernanza manifestarse en consecuencia de manera elocuente respecto de sus intenciones en esta materia. Kliksberg también hace hincapié en que una empresa socialmente responsable debe ejercer sus actividades en forma transparente. Por ejemplo, la tenencia de empresas off shore o domicilios en paraísos fiscales. También hace mención a que no debe haber en ellas un doble código de ética. Es caso típico no ejercer el soborno en su país de origen, pero no tienen ningún problema en hacerlo en los periféricos. Sugiero una lectura integral de lo que estos autores consideran qué los ciudadanos esperan de sus empresas, como socialmente responsables.<sup>10</sup>

Con referencia a los impactos ambientales, siguiendo lo informado por el Ingeniero Santiago Dunne en su trabajo “15 cosas que debes saber sobre el cambio climático” se expone a continuación la Tabla 1 del Capítulo 14. Donde se puede observar la desigualdad global en cuanto a los emisores de CO2.

---

<sup>10</sup> Amartya Sen/Bernardo Kliksberg –Primero la Gente- Fascículo 1 CPCECABA – Edicon -

## Capítulo 14 – Tabla 1

Desigualdad Global de las emisiones individuales de carbono

	No individuos Millones	Promedio (TN de CO2 equiv. pers por año)	Participación Emisiones Mundiales
Población Global	7.710	6.6	
50% inferior (pobres)	3.855	1.6	12.0%
40% intermedio (media)	3.084	7.0	40.4%
10% superior (ricos)	771	31.0	47.6%
1% superior (superricos)	77.1	110.0	16.8%

*Fuentes: L Chancel, T Piketty, E Saez, G. Zucman, et (2022)*

El nivel sostenible de CO2 equivalente por persona por año para 1.5C° es de 1.1 y para 2C° es de 3.4.

En el gráfico 14 del Capítulo 13 se expone la contribución histórica de la emisión de CO2 Globales.

Gráfico 14 – Capítulo 13

EEUU	25.0%
UE	22.0%
China	12.7%
Rusia	6.0%
Japón	4.0%
India	3.0%

En la actualidad la situación es la siguiente Gráfico 15 (2018):

China	26.10%
EEUU	12.67%
UE	7.50%
India	7.08%
Rusia	5.36%
Japón	2.50%
Brasil	2.19%
Indonesia	2.03%
Canadá	1.52%

Como podemos ver, hay una contribución histórica y una actual, donde la participación es ostensiblemente diferente. A su vez, en el capítulo 14 del referido ensayo, el gráfico 16 muestra la dispersión existente en los propios países, entre sus clases sociales. Considerando las emisiones de CO2 equivalente por persona por año en la actualidad, Argentina tiene los siguientes guarismos:

Gráfico 16 – Capítulo 14

Promedio país	06.50
50% más pobre	03.50
40% intermedio	07.00
10% superior	19.00
1% superior	58.00

Nivel promedio para América Latina: 04.08

Nivel sostenible para 1.5°C: 01.10 – para 2°C: 03.40<sup>11</sup>

Resumiendo, y partiendo de la base que cerca del 25% de la población global consume el 80% de la producción del planeta, con estos guarismos, cualquier intento por mejorar la participación del 75% de la población global no puede concretarse por los métodos tradicionales. Es razonable pensar que debe modificarse la matriz productiva global y adaptarse a las nuevas necesidades económicas, sociales y ambientales, lo que producirá impactos en los resultados económicos tradicionales. Por tanto, se impone una nueva matriz en la búsqueda de la maximización de los mismos.

Y volviendo a la máxima que nos propone Kant, ¿es universalizable una postura que proponga aceptar lógicamente lo que nos muestra, por ejemplo, el grafico 16? Una afirmación a esta postura sería a todas luces contradictoria. Por tanto, el tiempo que transcurre en deshacerse implicará una degradación mayor del Capital Social comunitario.

Asimismo, el Ingeniero Santiago Dunne va más allá todavía. En otro trabajo hace mención a las limitaciones del triple impacto. ¿Es posible asumir éste cuando el objeto social es éticamente incompatible? Usando el idioma kantiano, ¿cuándo es contradictoria su universalización? Por lo que en estos casos la RSE no alcanza. No es compatible que un narcotraficante, un fabricante de cigarrillos o de armas, asuma el triple impacto en su negocio y haga informes de sustentabilidad.

---

<sup>11</sup> Santiago Dunne – 15 cosas que debes saber sobre cambio climático –ebook-

## DEONTOLOGÍA Y CONTABILIDAD

Kant, en *La Crítica de la Razón Pura*, reflexiona y nos explica que hay juicios que requieren de la observación de los sentidos. Por tanto, es la experiencia lo que convalida su verificación. Estos pueden agregar conocimiento. En este caso son llamados juicios sintéticos. Por tanto, estos juicios cuando son surgidos de la experiencia y agregan conocimiento, los denomina juicios sintéticos a posteriori. Se los denomina a posteriori justamente porque son extraídos de la experiencia. Reitero, aportan conocimiento, pero son de tipo inseguro, porque la experiencia es finita y el objeto observado puede cambiar. Es el caso de la ley de rendimientos decrecientes. Es un juicio a posteriori que agrega conocimiento. Con el tiempo, los propios hechos determinaron que esta conclusión dejara de tener certeza de ley.

También Kant expone que hay juicios que son a priori y sintéticos. Es decir, son a priori porque no dependen de la experiencia. Son independientes de ella y además agregan conocimiento. Nos explica que estos juicios se encuentran en las matemáticas, la geometría o la física. En la disciplina contable podemos mencionar la partida doble. Fray Luca Bartolomeo de Pacioli (1445-1517), fraile franciscano, matemático, contador, economista, ente otros conocimientos, fue el creador del sistema de la partida doble, base de la contabilidad actual. En su obra *Summa de Arithmetica* (1494) analiza como sistema el método de la partida doble, usado por los comerciantes venecianos. Todo aquello cuantitativamente verificable que se expone en el debe, tiene que tener su correlato en el haber. Resumiendo, definió una ecuación. Esta ecuación es a priori de la experiencia y juega como la aritmética o la geometría, agregando conocimiento. Está exenta de opinión y voluntad alguna. Es un juicio sintético a priori de cualquier valoración empírica.

Por tanto, la Contabilidad, como sistema, parte de un axioma central de carácter irrefutable y sencillo, la PARTIDA DOBLE, es decir un juicio sintético a priori de cualquier hecho empírico. Recién, se ve contaminada por nuestras inclinaciones o intenciones en ocasión de la elaboración del PLAN DE CUENTAS. El plan de cuentas es el determinante de esas intenciones. El UTILITARISMO acuñó su pensamiento en las raíces de los hacedores de negocios y profesionales de su entorno hasta nuestros días. A comienzos del siglo XXI se ven atisbos de una mirada deontológica.

Como ya se ha expresado, cuando nos referimos a la Voluntad, el compromiso con relación a la sustentabilidad en general y, en particular con sus tres patas principales, la variable económica, social y ambiental, debe ser absoluta. Para Kant la intencionalidad es fundamental, a fin de que los imperativos sean categóricos y no hipotéticos.

El desarrollo sustentable implica tener en cuenta los impactos económicos, sociales y ambientales, por lo que la empresa integra a su visión y misión el cuidado de los temas que hacen a la responsabilidad social. Responde, por tanto, a un principio de materialidad, básico como principio.

A partir de estos conceptos aparece la necesidad de valorizarlos y medirlos. Se dice que lo que no se mide no existe y lo que no se comunica tampoco existe. Desde el Global Compact en el año 2000, han surgido una serie de formatos, en su gran mayoría, de carácter voluntario, que aún hoy siguen dispersos, lo que pone en peligro el imperativo del triple impacto respecto de su medición y fácil comunicación. Se observan voluminosos informes cuya intención no es mostrar la misión y visión del triple impacto sino la de generar costosos paquetes de marketing, cuando en las penumbras aparecen empresas offshore y cuentas en paraísos fiscales para evadir impuestos o simplemente facilitarlos.

Como nos lo explica Luis Perera Aldama, la RSE representada en el triple impacto, no debe ser un acto utilitarista, sino que debe estar integrada al ADN de las unidades económicas. Este nuevo ADN representa un cambio ético de la manera de hacer negocios. Es un cambio deontológico. Debe estar plasmado, entre otros aspectos, fundamentalmente en el plan de cuentas de las organizaciones, ya que a partir de él se podrán

construir las mediciones que luego podrán ser auditadas contablemente, más allá del resto de la información cualitativa que se obtenga a través de notas y demás informes.

Por ello, es deseable que los agentes económicos que decidan ser socialmente responsables emitan periódicamente un reporte informando expresamente la voluntad concreta de la gobernanza respecto de sus objetivos al respecto, exponiendo el plan para alcanzar las metas previstas, mencionando con claridad sus intenciones a través del plan de cuentas a utilizar y el resto de las notas e informes adicionales, sintéticamente, con claridad, de manera medible y fácilmente entendible.

Es una falacia afirmar que la Contabilidad solo refiere a objetivos económicos o financieros y dirigidos a la obtención del máximo beneficio. Los objetivos de la contabilidad se fijan a través de la elaboración del plan de cuentas, a partir de la partida doble como axioma central. El plan de cuentas fija la voluntad de la gobernanza. Este será, como se ha mencionado en el párrafo anterior, junto a notas, memorias y demás informes, los que definan el ADN económico, social y ambiental de la empresa socialmente responsable.

Más aún, el memorando C-55 de la Secretaría Técnica de la FACPCE de 2003 habilita se incorporen en el plan de cuentas, no solo cuentas patrimoniales y de resultados, sino que, a través de las cuentas de orden, se expresen aspectos que hacen a hechos eventuales o contingentes.<sup>12</sup>

En el Apartado de ANTECEDENTES expresa:

Las cuentas de orden revisten un carácter muy distinto a las cuentas patrimoniales y de resultados ya que estas se refieren a situaciones con un efecto concreto sobre el patrimonio, en cambio las cuentas de orden se utilizan para registrar efectos eventuales o contingentes de determinadas situaciones.

Y más adelante sigue, con referencia a las cuentas de orden:

Estas cuentas forman parte de un mismo plan de cuentas de la empresa y se las utiliza dentro del mismo sistema contable y utilizando los mismos registros.

Resumiendo, este memorando habilita el uso de cuentas de orden para registrar efectos eventuales o contingentes.

Si bien la RT 8 de Normas Generales de Exposición Contable, en el capítulo VII de Información Complementaria expresa que las situaciones contingentes de probabilidad de ocurrencia que se estima remota, no deben exponerse, ni siquiera en notas a los estados contables, este no es el caso. Por tanto y como sigue esta norma, si no son de ocurrencia remota pero no cumplen las condiciones para su reconocimiento como patrimoniales o de resultados, deben informarse en notas, que a su vez deben contener una serie de requisitos. Pero no es obstáculo para que se implemente un plan de cuentas que traduzca el triple impacto.

Por tanto, la contabilidad actual habilita considerar todos los aspectos que hacen al mismo.

Obsérvese que, a través del conocimiento de los impactos concretos medidos en la misma unidad de cuenta, los resultados contingentes pueden influir por sobre los resultados tradicionales. Y más aún, a través de la información expuesta en notas sobre el triple impacto respecto a datos cualitativos puede variar el nivel de incertidumbre del ente analizado.

La cuestión no pasa por hacer diversos y voluminosos informes, generalmente de dudosa auditoria, pasa por entender cuáles son los créditos y débitos por la emisión de GEI, entre otros, y cuáles son los elementos

---

<sup>12</sup> Memorando C55 – FACPCE de 2003 –

medibles y no medibles que determinan la dignidad inherente de los integrantes del ente puesto a consideración.

Lamentablemente la RT 36 no resuelve el problema, ya que a partir de la contabilidad tradicional busca emitir una especie de origen y aplicación de fondos, supeditando el resto al GRI, siendo poco comunicativa la intención de la unidad económica.

Más allá de considerar que, a partir de las normas contables actuales se puede abordar la temática del triple impacto, sería un avance de envergadura contar con una RT específica sobre este tema, incluyendo la legalización de los informes a emitir.

Irreversiblemente los estados contables y la contabilidad toda deberán atender con el tiempo las necesidades del triple impacto, ya que éste último incide, como se ha observado, sobre los resultados tradicionales utilitaristas, tanto cuantitativamente como cualitativamente, y no ya como un hecho eventual sino como una situación material de relevancia hacia terceros y la propia empresa.

En este contexto, desde un punto de vista deontológico, la concreta intención de la gobernanza se torna fundamental.

## CONCLUSIÓN

Hace algunos años descubrí que mi actuación como profesional, en el marco de las ciencias económicas, estaba influenciada desde una formación ética determinada. Había sido moldeado según las ideas utilitarias que imperaban por aquella época, y que aún hoy tienen influencia. Era relevante la búsqueda del máximo beneficio a ultranza, el costo/beneficio y todo aquello que tuviera una justificación en estos conceptos. Esa formación tiene que ver con un estilo de comportamiento. Atento a ello, me pareció prudente incursionar en el estudio de los estándares que están insertos en la manera de ejercer la profesión y de aquellos que intervienen en las relaciones económicas y sociales.

La Ética, como parte de la Filosofía, interpreta y reflexiona el contenido de los estándares que utilizan los seres humanos a la hora de relacionarse con sus semejantes, entre ellos los agentes económicos. Estos definen la cultura misma de las comunidades donde operan. Por tanto, su accionar genera impactos en el ámbito económico, social y ambiental.

A través del tiempo, los estándares de comportamiento han variado, y con ellos la mirada ética que los avala. Por ello no es apropiado el uso de expresiones como inversiones éticas, banca ética, finanzas éticas, capitalismo ético, etc. No existe una sola corriente ética. En los últimos 250 años aproximadamente el Utilitarismo ha sido la estrella. Las consecuencias están a la vista. Pareciera que lentamente se avizora el ingreso de una corriente deontológica.

Sin embargo, cuando nos referimos a la deontología kantiana los estándares de conducta deben estar insertos bajo el paraguas de los imperativos categóricos, donde la intención de asumir el triple impacto debe estar en el ADN de los operadores económicos. Implica asumir la RSE. Por tanto, no debe ser la reacción a los desequilibrios generados por ellos mismos en el tiempo y en el espacio, como consecuencia de una visión empírica de los negocios. Tampoco la provocada por la propia demanda o los inversores, como se suele expresar en los términos del mercado. En consecuencia, la convicción del desarrollo sostenible debe partir de la intención concreta de las gobernanzas por asumir el triple impacto e informar como enfrentan los mismos.

La deontología, en especial la deontología kantiana, impone la necesidad de cambiar los axiomas utilitarios que caracterizaron, desde Adam Smith a la fecha, en occidente, a la economía convencional. Las teorías de mercado deberán ajustarse, con el tiempo, a los condicionamientos que la ética deontológica impone.

El beneficio económico, como impulsor de las acciones de los agentes económicos, deberá ajustarse a las restricciones que impone la sostenibilidad, ya que sin ella no hay negocio posible en el tiempo. Todo aquello relevante deberá indicar esta intención y manifestarse fehacientemente a través de la contabilidad, reportes e informes adicionales. El interrogante es si el tiempo que lo haga compatible coincide aproximadamente con el de los requerimientos del ecosistema global.

En este nuevo marco, las gobernanzas deberán estar convencidas de que la búsqueda del máximo beneficio económico contiene las restricciones impuestas por los condicionamientos del triple impacto. El máximo beneficio económico utilitarista será superado por el máximo beneficio económico deontológico, es decir por aquel que sea sostenible. El mercado deberá entender que el costo-beneficio utilitarista debe ser superado por el costo-beneficio deontológico.

Por ello, de nada sirven los extensos reportes de sustentabilidad, reportes integrados, informes de ASG, sistema B, BIC, etc., si las gobernanzas no tienen impresa la intención concreta por asumir las mencionadas restricciones. Estas deberán estar en su ADN. Y como bien sostiene el Ing. Santiago Dunne, su business core deberá ser éticamente compatible, ya que no se puede hablar de triple impacto si el objeto de negocio no es sustentable.

Por tanto, la contabilidad tradicional y los estados e informes que surgen a partir de ella también son adaptables a las intenciones deontológicas que impone el triple impacto, partiendo de datos concretos y auditables, como ya se expresó en el capítulo pertinente.

## REFERENCIAS

- Bowie Norman - Business Ethics- A Kantian Perspective - Oxford University Press-1999-
- Bowie Norman – Enfoque kantiano hacia la ética de los negocios- Oxford University Press -2000-
- Bregman Rutger – Utopía para realistas – Ed. Salamandra – 2017-
- CPCECABA - Normas Contables Profesionales Vigentes en CABA – Cuadernos Universitarios de Ciencias Económicas – 2023 -
- Dunne Santiago – 15 cosas que debes saber sobre el cambio climático -2023 – ebook –
- Dunne Santiago – El compromiso imposible. Cuando la RSE no alcanza – 2023 – ebook-
- Robert Frederick – La ética en los negocios – Oxford University Press – 2000-
- Granero E. Ignacio – Sófocles/Antígona – Eudeba – 2014 -
- Grum Anselm/Jochen Zeitz – Dios, el dinero y la conciencia- Ed. San Pablo – 2011-
- Hirschberger J. – Breve historia de la filosofía – Ed Herder -1961
- Kant Immanuel – Crítica de la razón pura – Ed. Losada – 1781 -
- Kant Immanuel – Crítica de la razón práctica – Ed Losada – 1788 -
- Kant Immanuel – Fundamentación de la metafísica de las costumbres – Ed. Losada -1785-
- Maquiavelo N, – El príncipe – Ed. El Ateneo – 1513-
- Papa Francisco – Carta Encíclica LAUDATO SI -2015-
- Perera Aldama Luis - El cuarto estado contable- Edicon- 2014 -
- Sen Amartya/Bernardo Kliksberg- Primero la gente-Fascículo 1 CPCECABA- Edicon -2010 -
- Smith A. – La riqueza de las Naciones -Ed. Del Fondo – 1776 -
- Sole Joan – El giro copernicano en la filosofía. - Ed. Bonalletera Alcompas S. L – 2015 -
- Snoeyenbos Milton y James Humber – El Utilitarismo y la ética en los negocios- Oxford University Press-2000-
- Swanson Dianne L. – La ética en los negocios y la economía. Oxford University Press- 2000-
- Torralba Francesc – Congreso mundial de Bioética, Etica y Dignidad de la persona –YouTube –