

Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable*

Mauricio Gómez Villegas

Contador Público, Universidad Nacional

*Contador Público y candidato a Master en Administración, Docente en
Formación de la Escuela de Administración y Contaduría, Universidad*

Nacional de Colombia

*Miembro del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-Cinco,
Regional Cundinamarca. Autor en revistas académicas especializadas*

Asesor de Investigación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

mgomezv@unal.edu.co

El autor recibió Premio Nacional de Investigación contable 2003.

BREVE INTRODUCCIÓN AL ESTADO DEL ARTE DE LA ORIENTACIÓN CRÍTICA EN LA DISCIPLINA CONTABLE

Resumen: Es un objetivo aceptado "(...) el desarrollo académico de la contabilidad para contribuir al mejor entendimiento de su papel en las organizaciones y a la construcción de una sociedad mejor" (Mattessich, 1964). Algunas evidencias de los avances académicos de la corriente principal en contabilidad hacen dudar de la consecución de tal propósito. Gran parte de la academia contable es profundamente tecnocrática (Manicas, 1993) y se aleja constantemente de los objetivos de bienestar general que debería procurar la <<Ciencia>>. En los últimos treinta años ha surgido una tradición crítica de estudio disciplinar de la contabilidad, que lentamente esta consolidándose. En este documento se intentan bosquejar las vertientes de desarrollo académico vigentes en la contabilidad y se describe la perspectiva general de la orientación crítica en la disciplina contable.

Palabras Clave: Contabilidad Crítica; Corrientes de investigación contable; Teoría Contable Heterodoxa; Epistemología contable; Investigación contable; Naturaleza de la contabilidad.

BRIEF INTRODUCTION TO THE STATE-OF-THE-ART OF THE CRITICAL GUIDANCE IN THE ACCOUNTING DISCIPLINE

Summary: "(...) academic development of accounting, in order to contribute to the best understanding of its role in organizations and to build a better society " (Mattessich, 1964), is an accepted objective. Some evidence of the academic advances in the main accounting trend makes us doubt about the achievement of such purpose. Almost all the accounting academy is deeply technocratic (Manicas, 1993) and it is constantly leaving aside the general well-being objectives that «Science» should provide. In the last thirty years a critical tradition of accounting disciplinary study has originated which is slowly consolidating. This document outlines the academic development trends valid in accounting and the general perspective of the critical direction in the accounting discipline is described.

Key words: Critical Accounting; Trends of accounting investigation; Heterodox Accounting Theory; Accounting Epistemology; Accounting investigation; accounting nature.

BRÈVE INTRODUCTION À L'ÉTAT DE L'ART DE L'ORIENTATION CRITIQUE DANS LA DISCIPLINE COMPTABLE

Résumé: Le développement académique de la comptabilité est un objectif admis: «(...) pour contribuer au meilleur entendement de son rôle dans les organisations et à la construction d'une société meilleure» (Mattessich, 1964). Quelques des preuves des avances académiques de la tendance principale en comptabilité font douter de la réalisation d'un tel but. Une grande partie de l'académie comptable est profondément technocratique (Manicas, 1993) et de manière constante il s'éloigne des objectifs de bien-être général qui devrait procurer la «Science». Pendant les dernières trente années est apparue une tradition critique d'étude discipliner de la comptabilité, qui est lentement consolidée. À ce document on essaye d'esquisser les courants de développement académique en vigueur dans la comptabilité et on décrit la perspective générale de l'orientation critique dans la discipline comptable.

Mots Clef: Comptabilité Critique; aspects de recherche comptable; Théorie Comptable Hétérodoxe ; Épistémologie comptable ; Recherche comptable; Nature de la comptabilité.

Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable

Mauricio Gómez Villegas

Primera versión recibida: diciembre de 2004; versión final aceptada: marzo de 2005 (Eds.)

Introducción

Existe un constante avance en el refinamiento conceptual de la contabilidad a lo largo de su desarrollo académico. La especialización académica ha permitido que se gesten modernas escuelas contables. Así, en la corriente principal (ortodoxa) en contabilidad, se ha transitado de las primigenias escuelas patrimonialistas, hacendalistas y demás, a las modernas escuelas como la de la información, la del valor, la del control, la contractualista, la neopatrimonialista, entre otras (Demski, 2002); unas enmarcadas en tradiciones positivistas y otras sintonizadas con perspectivas apriorísticas y teleológicas.

Las escuelas contables contemporáneas beben de los desarrollos de múltiples disciplinas (Carmona et al, 1997; Glover & Jinghong, 2002; Ariza, 2003); esta relación interdisciplinaria amplía significativamente su capacidad explicativa, comprensiva y propositiva sobre el papel y funciones de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad. También esta dinámica interdisciplinaria ha permitido la aparición y consolidación de diversas perspectivas críticas (heterodoxas) en contabilidad, especialmente gracias a los aportes de disciplinas como la sociología, la economía política, la ecología y la filosofía, principalmente. Estas vertientes aparecen fruto del descontento que se origina dado que los refinamientos académicos de la corriente principal no repercuten en mejoras sustanciales de las condiciones sociales generales, ni en la solución de problemas estructurales de la humanidad. Se reconoce a la escuela organizacional – sociológica, un estatus de perspectiva alterna a la corriente principal en contabilidad, erigiéndose como la más extendida de las escuelas de perspectiva crítica en contabilidad (Carmona, 1992).

Todo este desarrollo académico de la contabilidad, nos permite reconocer que ella ha transitado del exclusivo espacio aplicativo y empirista, al contexto académi-

co, disciplinar y teórico. Este tránsito posiciona a la contabilidad como disciplina del conocimiento y permite construir unas herramientas tecnológicas y técnicas más adecuadas y sintonizadas con el logro de los objetivos sociales.

En este documento buscamos un criterio descriptivo para realizar una clasificación gruesa de las vertientes académicas contables. Esta clasificación nos permite esbozar y diferenciar los ámbitos teóricos, tecnológicos y técnicos de la contabilidad, a la vez que nos muestra las diversas opciones de trabajo en la orientación investigativa crítica en esta joven disciplina.

En el contexto de esta reflexión entendemos que <<construir>> la contabilidad como una disciplina, es un gran proyecto de investigación. Un proyecto de investigación es un proceso constante que pretende encontrar razones causales de las “cosas” del entorno, causas de los fenómenos naturales o interrelaciones y motivadores de los hechos sociales.

En este sentido, desde esta aproximación planteamos que la Contabilidad tiene una forma particular de observar la realidad, de entenderla, de explicarla, de moldearla y de prescribirla. Esta mirada de la Contabilidad (que le es propia) sobre la realidad, constituye a la Contabilidad en un campo del conocimiento, en una parcela del saber, en una disciplina. Dado que el conocimiento es una construcción social, la Contabilidad como conocimiento es construida, es consolidada por los hombres, por sujetos del conocimiento, hoy por contadores, pero no solo por ellos.

Para desarrollar los fines propuestos, este documento se constituye por cuatro secciones, esta introducción y unas breves conclusiones. En un primer apartado se invoca la necesidad de cambios en los puntos de vista acerca de la naturaleza de la contabilidad, como requisito previo para entender su carácter disciplinar. Como segundo punto, se presenta una breve caracterización de las corrientes académicas en contabilidad (corrientes a las que hemos llamado *orientación funcionalista* y *orientación crítica*) y se describen sus perspectivas más importantes. En tercer lugar intentamos delinear las esferas de la disciplina contable en los ámbitos teórico, tecnológico y técnico. Finalmente, el cuarto punto del documento hace una presentación de las líneas generales que configuran la corriente u orientación crítica en contabilidad. El documento cierra con unos párrafos conclusivos.

I. Necesidad de cambios en los puntos de vista

Es necesario plantear que debemos vivir al menos dos procesos, complementarios y no contrapuestos, que permitan ampliar nuestra visión de la contabilidad.

La mecanicidad, la repetición, la aparente monotonía de las prácticas contables cotidianas, que constantemente señalamos con tanto desdén y que menospreciamos, no son únicamente características intrínsecas de ella (Vatter, 1974); son más bien consecuencia de nuestra visión, de la forma en que la interpretamos, del papel que le asignamos a la contabilidad, entendiéndola como una técnica del registro.

Si por el contrario vemos estas técnicas, estos procedimientos, estas prácticas y herramientas como una magnífica y poderosa tecnología que homogeniza y sintetiza diversos hechos (una compra, una venta, un ingreso, el patrimonio, una depreciación, etc.) en números y en cifras financieras, que permiten consolidar datos, estadísticas, tendencias, en fin, información que es la base para la toma de decisiones y el control y que expresa relaciones sociales de cómo los hombres producen para satisfacer necesidades y como participan del producto generado en esos procesos por medio de la distribución (que son los salarios, los intereses, la renta, en diversas expresiones) (Vatter, 1974; Sunder, 1997), el papel que asignemos a la contabilidad y su utilidad serán otros.

Si mejor comprendemos que los procedimientos y todo el arsenal técnico de la contabilidad reposan en concepciones y preceptos (bases epistemológicas), en ocasiones racionalizadas, en otras tradicionales y culturales; si entendemos que detrás de todo registro existe una intencionalidad, un interés, una herramienta articulada, una razón causal; si entendemos todo esto, la mirada sobre la contabilidad definitivamente será distinta. Esta mirada implicará construir el *corpus* conceptual (Vatter, 1974), la visión de conjunto tras el registro, en síntesis la estructura conceptual de la contabilidad.

Entonces, el primer proceso a vivir es cambiar nuestra mirada sobre la Contabilidad, entendiéndola como una disciplina del conocimiento. Las tendencias internacionales en boga promueven un itinerario de cambio, sólo que plantean que la Contabilidad cambió porque el mundo cambió. Pensamos que estructuralmente el mundo no ha cambiado, muchas de sus expresiones y de los patrones de vida desde

luego sí, así como algunas tendencias de la acumulación del capital, pero las relaciones sociales sobre las que la Contabilidad por partida doble se cimienta (propiedad privada y separación de la propiedad personal de la propiedad de las unidades de gestión del capital - empresa -) (Littleton, 1953) son en esencia las mismas: hombres poseídos de medios de producción y hombres desposeídos que sólo cuentan con fuerza de trabajo (a veces muy especializada y clasificada por las relaciones del capital, llamada capital intelectual), pero de fondo iguales relaciones, en esencia el capital se sigue reproduciendo por apropiación de plusvalía. Por tanto, no hay que despreciar una forma de conocer, interpretar y sintetizar una parte de la realidad (como lo hace la partida doble) sin aún conocer su trasfondo causal, su reflexión conceptual.

Así que hay que comenzar a entender que cuando se habla de disciplina contable, no se habla solamente de disquisiciones teóricas, reflexiones como metafísicas demasiado abstractas para la realidad. Tampoco se debe pensar que se habla de una parcela de la Contabilidad que más convendría para las universidades o los académicos pero no para los contadores que viven en la práctica. No. Disciplina contable no es sólo teoría contable. Ni disciplina contable es una cosa diferente a práctica profesional contable (Lara, 2002). Disciplina contable es un todo íntegro, teoría y práctica social contable.

En segundo lugar, debemos comenzar a entender que pese a la necesidad de conocer los desarrollos disciplinares de la Contabilidad (la gran mayoría ajenos al contexto nacional e incluso latinoamericano), no basta con beber (conocer y manejar) de las perspectivas disciplinares de la Contabilidad, brotadas de otros contextos, de otras realidades históricas y espaciales diferentes a las nuestras. Es decir, conocer los desarrollos de la disciplina contable constituidos en las universidades y centros académicos y profesionales de otros países, es necesario para abrir perspectivas y conocer metodologías, reflexiones y caminos de reflexión, pero no basta conocerlos y manejarlos a la perfección, para solucionar los problemas particulares de nuestro contexto; incluso puede ser erróneo aplicarlos a contextos con características y necesidades diferentes a las que responden, a donde fueron construidos (Fals & Mora, 2001). Es decir, el segundo proceso es comprometernos con la reflexión disciplinar desde una perspectiva crítica.

Una reflexión disciplinar crítica quiere decir que hay que dudar constante y permanentemente de las herramientas metodológicas y conceptuales con

las que juzgamos e interpretamos el mundo. Es tener una capacidad reflexiva y de duda permanente, es no pretender tener todo claro. Cuando el pensamiento crítico se incorpora a la reflexión disciplinar, no sólo en Contabilidad sino en cualquier parcela del conocimiento, se entiende que las observaciones o casos de la realidad que no encuadran en la explicación más general (en la ley o en la teoría más aceptada) no son patologías, simplemente son casos de otra realidad, con otros puntos de observación y referencia, fruto de otro contexto diferente al de origen de la explicación teórica, de la herramienta conceptual.

La posibilidad de una disciplina contable con espíritu crítico, es la posibilidad de conocimiento causal y de comprensión modal de los hechos económicos de nuestro contexto. Una de las expresiones más difundidas de los desarrollos disciplinares en Contabilidad es el de la valoración del capital intelectual; estos desarrollos aparecen como consecuencia de la discrepancia entre el valor de las empresas de alta tecnología en los libros de Contabilidad y el valor de cotización de sus acciones en bolsa. Muy bien, cual sería la necesidad de trabajar fuertemente esta perspectiva disciplinar en nuestro contexto donde las empresas que cotizan en bolsa son cerca de 30 empresas, 15 de ellas pertenecientes a 4 grupos económicos; esto puede ser importante, pero no lo más necesario, ni siquiera lo más urgente. Por qué mejor no desarrollar aproximaciones disciplinares que respondan a las necesidades de las PYME's que en Colombia representan el 95% de las formas asociativas de producción? (DNP, 2004).

Ambos factores, ambos procesos, debemos vivirlos con premura, pero no con afán o con ánimo de cogerle el paso al ritmo global. Primero entender que disciplina contable no es la parte de la Contabilidad que trata de la teoría, sino que es toda la actividad teórico-práctica contable, entendida no como monotonía, no como procedimiento autista, sino como herramienta racionalizada y proceso causal, como instrumento para la consecución de un fin, como estructura conceptual que tiene herramientas técnicas y tecnológicas. En segundo lugar, debemos vivir el proceso de aproximarnos críticamente a los desarrollos teóricos, técnicos y tecnológicos de la contabilidad conseguidos en otras latitudes en otros contextos, pero no para apropiarnos de nuevo de sus instrumentos (de su operatividad, como con los PCGA) sino de su trasfondo reflexivo, racional y conceptual, para poder juzgar si es apropiado para satisfacer demandas y suplir necesidades de nuestro contexto (Fals y Mora, 2001).

Estos cambios, en la forma de ver la disciplina y de ver los desarrollos disciplinares de las naciones industrializadas pueden resultar fundamentales para acometer la tarea de conseguir la formación de un contador que responda a las necesidades del contexto y que pueda dialogar reflexiva, crítica y válidamente con el contexto mundial y global.

II. Corrientes u orientaciones en el desarrollo disciplinar.

Podemos plantear que al menos son dos los programas de Investigación que compiten en la corriente principal de la Contabilidad académica en el ámbito internacional (Cea García, 1994; Pág. 6). El primero, es el programa de investigación que entiende a la Contabilidad como un sistema de información (Sunder, 2002). El segundo, el que aparece con la llamada nueva Contabilidad, que plantea que la Contabilidad es un poderoso mecanismo que interpreta, mide y representa la Circulación. Así que Contabilidad como sistema de información y como proceso circulatorio son las dos perspectivas disciplinares predominantes en vigencia, al interior de la corriente principal que denominaremos '*orientación funcionalista*'.

La primera visión encuentra un evolucionado proceso fruto de los trabajos teóricos desarrollados hasta la fecha y enfatiza en la característica informativa de la contabilidad. Entiende que la contabilidad desarrolla procesos para informar sobre la realidad económica de las organizaciones y que su estructura es eminentemente funcional a los objetivos que se le apliquen, o con los que los usuarios direccionen la información requerida. Esta perspectiva plantea el carácter de la contabilidad como una disciplina aplicada (Mattessich 1995, 2003; Cañibano 1974, entre otros), fruto de la Economía, que tiene múltiples interrelaciones con la economía de empresa, con las visiones neoclásicas de la organización, con la moderna teoría de la firma y con los desarrollos más tradicionales de la teoría organizacional clásica. Esta perspectiva funda su reflexión en lo que hoy denominamos académicamente como "paradigma de la utilidad". (Tua; 1992).

La segunda visión al interior de la orientación funcionalista, hace parte de algunas reflexiones internas de la propia estructura de la Contabilidad, es decir, busca tener referentes en la Economía, la gestión, el derecho y otras disciplinas, pero plantea que la Contabilidad puede allanar un espacio clave de su autonomía (el autor latino parlante más paradigmático de esta vertiente es Moisés García, no

obstante los cimientos medulares de esta perspectiva pueden encontrarse en los planteamientos de Mattessich). Señala que la lógica con la que la Contabilidad da cuenta de los procesos no es solo la lógica informativa, sino más bien la de identificación, medición y control de los procesos de circulación. Muy específicamente de la circulación de la riqueza y de la renta. Esta mirada plantea que la Contabilidad no solo informa sino que, sobre todo, controla. Que el nivel y proceso de control que permite la Contabilidad va más allá de intereses u objetivos particulares que pueden imprimir diferentes usuarios a un sistema informativo cualesquiera. Reconoce que una significativa cualidad de la Contabilidad es su poderosa síntesis informativa, pero señala que tal información es más bien producto de la aplicación de lógicas de control de la circulación de la riqueza.

Ahora bien, como perspectiva contrapuesta a la corriente principal, encontramos una tradición heterodoxa de abordaje a la Contabilidad, que tiene una creciente presencia en el ámbito académico internacional, y que denominaremos '*orientación crítica*'. Dentro de esta orientación, la vertiente sociológica – organizativa, de origen fundamentalmente europeo, sostiene que los métodos utilizados en las ciencias naturales son inadecuados para el estudio de la realidad económico – social (Carmona, 1992). Ante ello, esta aproximación está planteando la necesidad de reconfigurar una teoría de la Contabilidad donde no prime al ánimo de controlar y de dominar a la realidad – perspectiva central de la corriente ortodoxa –, por cuanto argumenta que la realidad social esta compuesta por hombres y no por neutrones o protones. Que no basta explicar como es “el mercado”, sino que valdría mejor comprender como debería ser para conseguir unos objetivos de bienestar social generalizado. Sus herramientas analíticas critican fuertemente la mirada pragmática y presentan argumentos reflexivos desde la Sociología, la Política, la Economía Política, la Ecología, la Filosofía, entre otras (Carmona, 1992; Pág. 3).

La mirada de la *orientación crítica* en el ámbito de lo financiero plantea una reflexión desde el emisor antes que del receptor de la información contable. En este caso, esta vertiente estudia la fortaleza del mensaje contable no para describir la realidad sino para crearla, ya que entiende que quienes emiten la información tienen la capacidad de legitimar sus acciones de acuerdo a sus intereses (Hopwood, 1985; Pág. 212). Se analiza por tanto el poder de la Contabilidad para convertir la diversidad de actividades organizacionales y de formas de propiedad en flujos financieros y su concreción en los informes tradicionales y en las cifras duras financieras, en su poder descriptivo – prescriptivo de los comportamientos organizacionales.

III. Los Ámbitos de la Contabilidad.

En una u otra perspectiva, ortodoxa u heterodoxa, podemos sintetizar el contenido de la Contabilidad de la siguiente manera, como se desprende de los epígrafes anteriores. La Contabilidad tiene, al menos, tres poderosos ámbitos. Todos ellos son construcciones sociales, que históricamente han desarrollado los hombres en colectividad. Por tal motivo, por su naturaleza histórica, existen unos ámbitos más desarrollados que otros. Los planos son el Teórico, el Tecnológico y el Técnico.

El plano teórico es relativamente reciente y se refiere a las reflexiones por las categorías básicas que incorpora, analiza y crea la Contabilidad. Busca sistematizar el conocimiento lógico y funcional de la Contabilidad para interrelacionarla al interior de la organización social y decantar la manera como actúa operativamente. El primer programa de investigación en vigencia se soporta en los desarrollos de la teoría contable tradicional, la que caracteriza la evolución de la Contabilidad, al menos en tres paradigmas, el antropológico inductivo, de la ganancia líquida y realizada y el de la utilidad para la toma de decisiones. En el segundo programa vigente, las bases están provistas por la nueva Contabilidad, nuevos desarrollos epistemológicos y otras diferentes perspectivas como la Teoría General de Sistemas, el paradigma de complejidad, la cibernética, entre otros.

El plano teórico es responsable de desarrollar aproximaciones para solucionar los problemas propios del orden práctico de la disciplina. Responde por las categorías en la disciplina y provee el marco para su evolución y mejoramiento. El plano teórico de la Contabilidad sustenta las funciones de la Contabilidad: medición, información y control de la riqueza (Sunder, 2002). Sin teoría contable la Contabilidad no evolucionaría ni se podría anticipar a cambios de los entornos.

El ámbito tecnológico, se refiere, obviamente, a la tecnología contable. Una tecnología es la manera como se articulan instrumentos para transformar la realidad por medio de procesos, dinámicas, pautas. La tecnología contable son las normas contables por medio de las cuales se interpreta y codifica la realidad económica (Gil, 2001). Las tecnologías, por tanto se usan de acuerdo a objetivos, contextos y necesidades. Las tecnologías pueden ser en sí mismas objetivas o neutras. Su uso, por el contrario, es interesado. Se usan para transformar e interpretar la realidad según ópticas particulares. El planteamiento de normas contables se puede soportar en mayor o en menor medida en teorías contables, en constructos lógicos

y en procesos teleológicos. No obstante, las normas contables, al ser tecnologías contables, se aplican según intereses, necesidades y direccionamientos. Es decir el proceso de normalización contable (armonización, regulación y planificación) esta fuertemente influenciada por el proceso político. De aquí, que el proceso regulatorio en contabilidad, e incluso en muchísimos otros campos, no sea un problema académico o técnico, sino, sobre todo de luchas por el poder.

El aspecto técnico de la Contabilidad, incorpora todo el arsenal de procedimientos y prácticas cotidianas por medio de las cuales la Contabilidad expresa y sintetiza todas sus funciones. Estas técnicas se desprenden del constructo y de los condicionantes tecnológicos (normas) y pueden tener algún nivel de objetividad en el marco de los propósitos que se plantean. Hoy, as técnicas contables son diversas e incluyen procesos normatizados y no normatizados. Los cálculos, los procedimientos y las herramientas contables, tradicionalmente, se expresan como técnicas contables.

Este ámbito técnico es el más desarrollado por surgir constantemente de la experiencia para resolver la necesidad. Originariamente las técnicas de control y representación sustentaron la totalidad de la contabilidad. Con el desarrollo social, económico, material, pero sobre todo simbólico, la contabilidad consolido más y más técnicas, muchas de las cuales aún no han sido estudiadas y racionalizadas, para comprender adecuadamente su papel en las organizaciones y en la sociedad (Mattessich 2000).

Esta breve mirada, permite observar que la Contabilidad no son solo teorías contables, así como tampoco solo técnicas contables. La Contabilidad como disciplina en sus diversos programas en vigencia y en sus diferentes perspectivas académicas, incorpora aspectos teóricos, técnicos y tecnológicos que tienen múltiples implicaciones y desarrollos en la actualidad.

IV. El enfoque de la orientación crítica en contabilidad

Las discusiones que desde la orientación crítica en contabilidad se están dando en las últimas tres décadas, emergen del compromiso por aproximarse a la construcción de una teoría contable reflexiva, analítica y propositiva, que cuestione la visión hegemónica que el empirismo, el positivismo y las ciencias naturales, han

irradiado en la epistemología moderna, para la comprensión y sistematización del conocimiento social.

Algunos desarrollos de esta vertiente académica e investigativa, recogen los aportes más significativos de la socio-epistemología Kunhiana y Lakatosiana, realizando lecturas profundamente críticas de los planteamientos de estos autores. Fundamentalmente resaltan el carácter ceremonial, simbólico y cultural que entrañan la construcción, validación, socialización y uso del conocimiento como un código particular, gestado desde comunidades subjetivamente interrelacionadas y validado y legitimado por el ejercicio de fuerza que la civilización occidental generaliza por medio de la ciencia, a toda la sociedad.

Estas lecturas críticas, retoman los aportes epistemológicos de Nietzsche, Foucault, Derrida, algunos elementos sociológicos de Habermas, y de una gran parte de los denominados filósofos posmodernos (Lyotard, Deleuze, Guattari, Ricoeur, Rorty, Gadamer, entre otros). La sinopsis planteada por estas reflexiones, evalúa las características de la ciencia y el uso que se le da en la actualidad; desenmarañan los problemas de la ciencia como representación del mundo, mostrando que antes que esto, el conocimiento científico es un constructo simbólico, por tanto una expresión cultural; en tal medida, como toda la cultura, la ciencia es una expresión de los poderes, luchas e intereses de clase – de la clase dominante – (Neimark, 1990). Bajo esta óptica, la corriente crítica de la epistemología (que emerge de los autores reseñados), plantea que la ciencia, antes que nada, es un *RÉGIMEN POLÍTICO DE VERDAD* (Foucault, 1979).

En síntesis, la orientación crítica de la contabilidad, al retomar las discusiones críticas de la epistemología (posiciones modernas y posmodernas), no está muy preocupada por la identificación de los elementos materiales y formales clásicos de las ciencias fácticas-naturales (objeto, sujeto, método, teorías).

La discusión por el *Objeto* de conocimiento, es abordada planteando que la realidad social es construida (Berger, 1999; Simon 1979). En tal medida, la observación de esta realidad no es pasiva. Por el contrario, es altamente activa y significativamente política. Por lo cual, dado que el re-conocimiento, decodificación y construcción de las categorías sociales no se hace sobre entes inanimados o con características determinantes y universales, no tendría mucho sentido hablar de Objeto de conocimiento en contra posición a Sujetos de conocimiento. No habría

lugar para hablar de fenómenos o hechos intransitivos y ahistóricos, universales, como la concepción de objeto de la epistemología moderna propone. En cambio, se plantea que para sistematizar el conocimiento de la realidad social, valdría mejor hablar de campos de saber, territorios de conocimiento, o problemas de la realidad. En las primeras denominaciones (campos y territorios) se plantea un énfasis de trabajo centrado en la tradición disciplinaria que la universidad decimonónica heredó (Morin, 1998). En la concepción de problemas de la realidad, harían presencia concepciones interdisciplinarias, en las que los límites de los conocimientos específicos (disciplinas) son borrosos y la realidad, pese a ser multidimensional, es compacta, es una unidad dialógica y recursiva, es decir, multicausal (Morin 1998). Es claro que los conocimientos sistematizados en campos de saber o territorios de conocimiento, responden a planteamientos y problemas de la realidad; la diferencia de los primeros respecto a la última concepción, se centraría en la metodología por la cual se abordan tales problemas.

En tal medida, la perspectiva más visible de la orientación crítica en contabilidad, adopta una postura, respecto a la cual la contabilidad es un campo de conocimientos. Como tal, este campo de conocimientos “organiza, sistematiza y potencia” formas de percibir procesos, hechos sociales, fenómenos inter-subjetivos, y construye categorizaciones específicas, a fin de de-codificar espacios de la realidad desde posturas comprensivas e interpretativas (Keller, 1991). Nótese aquí, el carácter distintivo de “comprensión” e “interpretación” como el objetivo mismo de un campo de conocimientos, específicamente sociales, en contraposición al objetivo explicativo, predictivo y de control, que caracteriza a las disciplinas científicas, bajo la luz de los postulados de la epistemología moderna (Williams, 2000).

La contabilidad, como un conjunto de saberes, prácticas y herramientas sociales, es abordada por la orientación crítica desde un sentir menos técnico-económico y más sociológico y organizacional (Carmona, 1992). Se asiente desde esta postura, que la contabilidad opera en el sustrato de las relaciones técnicas y sociales que determinan la satisfacción de necesidades humanas. Bajo esta concepción, la contabilidad no es una expresión netamente económica, sino que por el contrario su naturaleza social e histórica expresa significativos referentes de orden sociológico, antropológico y organizacional que pueden ser significativamente importantes, para entender cómo opera la sociedad y cual es el papel de la contabilidad en las relaciones técnicas y sociales de satisfacción de necesidades (Macintosh et al, 2000).

Desde esta mirada se recogen varias de las posturas que han sido definidas tradicionalmente cómo el quehacer de la contabilidad. Es decir, son retomadas conceptualizaciones sobre los objetivos de la contabilidad que la corriente funcionalista ha planteado. Lo significativo es su abordaje, desligando tales funciones y *modus* de las categorías tecno-económicas. Por un lado, se entiende que la contabilidad es un poderoso instrumento de información – comunicación. En segunda instancia, se plantea que la contabilidad posee una lógica intrínseca de control. Así las cosas, la contabilidad en su primera función, información–comunicación, es estudiada como un mecanismo de construcción de imágenes de la realidad (Hines, 1980).

El planteamiento central de esta corriente señala que si hemos de enfrentar a la contabilidad reconociendo su naturaleza intrínsecamente social, debemos intentar esclarecer el papel que ésta juega en las relaciones sociales (Carrasco 1995). Señala que no se puede seguir concibiendo a la contabilidad como una técnica que representa de forma “neutral” el mundo. Porque a partir de la contabilidad se regularizan comportamientos, se controlan formas de actuar y se construye la realidad que organiza y determina formas de actuar de agentes, organizaciones y la sociedad en general.

Desde una postura sociológica, interesa entender el papel que la contabilidad juega en la construcción del tejido y de las relaciones sociales (Hoopwood, 2001). Desde allí se plantea que la contabilidad incorpora una tecnología expresada en el poder de simplificación de la realidad diversa de los procesos económicos, los bienes y las actividades que son magistralmente sintetizados por las cifras financieras. La apariencia de objetividad que tal representación expresa se concreta además en el valor que la sociedad occidental ofrece a “lo financiero” (Carrasco y Larrinaga 1996), y esto repercute presentando una aparente “objetividad” de las cifras duras, tal como acontece con la estadística. Con ello, la contabilidad permite intervenir sobre las acciones de otros, controlarlos, transformarlos, dirigirlos hacia fines específicos. Con estas cifras se cierran hospitales, se despiden empleados, se disminuyen salarios, se venden y comparan empresas muy baratas o muy caras y se quiebran fondos de empleados o se premian inversionistas especuladores, entre muchas otras acciones, señalado que tal determinación es “objetiva”, que debía tomarse la decisión pues era la única opción que la “realidad” dejaba.

Esta tecnología vinculada al lenguaje complejo que la contabilidad incorpora en las prácticas contables (eficiencia, productividad, rendimiento, utilidad, beneficio,

entre otras) coloniza las relaciones sociales más cotidianas, (Ariza 2002), e incluye reinterpretaciones de la realidad de acuerdo con tales categorías, determinando y mediando por esta lógica un gran conjunto de las relaciones inter-subjetivas. A partir de ella, se regulariza el concepto de racionalidad económica y se expone como el criterio de racionalidad social.

Así que, como lo señalan Carrasco (1995) y Carrasco y Larrinaga (1997), siguiendo a Hopwood (1985), todos autores “paradigmáticos” de la orientación crítica, la contabilidad irradia el contexto, en tal sentido la contabilidad determina lo que es visible y lo que no, constituyendo así la realidad. Aquí radica el *poder constitutivo de la contabilidad*, en cuanto a su capacidad para considerar lo que es importante de comunicar y lo que se puede ignorar.

Desde una postura organizacional, interesa a la contabilidad generar procesos y dinámicas de control, que permitan a la micro-organización estar en sintonía con la macro-organización social (digamos, con el modo de producción). La contabilidad operaría entonces reproduciendo el concepto esencial de “racionalidad” que tornaría a las organizaciones <<eficientes>> (coherentes, cohesionadas y alineadas con los objetivos de la forma social vigente) (Williams, 2000). Por tal razón los instrumentos y procesos de control que subyacen a la contabilidad en los diferentes espacios históricos, son siempre conducentes a garantizar que la organización en su nivel micro, reproduzca pautas, comportamientos y “resultados” según la lógica general que subyazca a la sociedad. De igual forma, estos procedimientos, pautas e instrumentos de control, se concatenan con el interés disciplinario que a nivel interno de la organización se reproducen.

Las fuentes principales de esta mirada, en cuanto a los journals y revistas que sustentan y publicitan sus aproximaciones, son: *Accounting Organizations and Society*, *The Scandinavian Journal of Management*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting Horizons*, *Journal of History Accounting*, entre otras.

Igualmente, importantes reuniones internacionales congregan a los académicos que trabajan en esta orientación. La conferencia sobre perspectivas críticas en contabilidad y la conferencia sobre perspectivas interdisciplinarias en contabilidad, son los eventos de mayor realce en esta vertiente. A la fecha (enero de 2005) se han desarrollado cerca de seis versiones de cada uno de estos eventos. Adquieren visibilidad, en alguna medida, instituciones como el Baruch College de la Universi-

dad de Nueva York, la Universidad de Aberdeen, la Universidad de Manchester, la Universidad de Essex, entre otras, en las que varios de sus profesores e investigadores se encuentran trabajando activamente en esta orientación crítica.

Conclusiones

La contabilidad es multidimensional, tanto en su plano cognoscitivo como práctico. Una propuesta para la sistematización de tales esferas, sería admitir que en la contabilidad confluyen ámbitos teóricos, tecnológicos y técnicos. Esta perspectiva retoma visiones contemporáneas de la epistemología y la socio-epistemología. En este sentido, estos ámbitos permiten enfrentar los *problemas* y el *campo* de la contabilidad, junto con otras disciplinas o áreas del conocimiento.

Pueden caracterizarse diferentes tendencias o corrientes en la academia contable. El universo de los desarrollos "científicos" en contabilidad es amplio, así como su potencial incalculable. Pero si no se le imprime un sentido social y crítico a tales desarrollos, pueden resultar igualmente devastadores. Cuando todo este conocimiento se automatiza en manos de la tecnoestructura, lo apenas común es que degenera en academicismo.

Desde una perspectiva heterodoxa se vienen presentando propuestas epistemológicas para entender y construir de forma distinta la contabilidad, lo que nos permite señalar que la vertiente crítica se encuentra en construcción. La reconfiguración de la teoría contable es quizás su más apremiante labor. Las discusiones al interior de los autores paradigmáticos de esta vertiente, muestran la improcedencia de una reconstrucción contable centrada en el Objeto, en especial, por los fuertes condicionamientos metodológicos y epistemológicos que ello encarna por el énfasis en las ciencias naturales. Esto no quiere decir que no reconozcan la importancia de sistematizar la razón de ser y las labores comunes que la contabilidad encara. Por el contrario, plantean la necesidad y relevancia de hablar de "campos de conocimiento", territorios de saber y problemas de la realidad. La definición del campo en el que opera la contabilidad es diversa, pero se comparte que las miradas que la reducen al estudio de prácticas de representación de la riqueza social no deben excluir perspectivas sociológicas, antropológicas y organizacionales. Este campo de conocimientos está en construcción, por lo que su definición clara y determinística es difícil en el estado actual de la investigación crítica. No obstante, esta corriente está produciendo significativos avances en este momento.

Bibliografía

Ariza Buenaventura Danilo. *La Interdisciplinariedad contable como mecanismo de su supervivencia social*. En: Revista Cuadernos de Administración No.28. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle. (2003).

Baudrillard Jean. *Cultura y Simulacro*. Kairos editores. Barcelona. (1987)

Belkaoui Ahmed Riaih & Jones Stewart. *Accounting Theory*. Harcourt Brace. Sydney. (1996)

Berger, Peter. *La Construcción social de la realidad*. Editorial Amorrortu. Buenos Aires. (1999).

Carmona, S., Álvarez, C. & Cámara de la fuente, M. *Interdisciplinariedad y Empirismo en la Investigación Contable*. En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. Tomo II. Homenaje a Saez Torrecilla. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1997) (pp 75 – 90)

Carmona, Salvador. *Tendencias Contables Internacionales*. Universidad Carlos III – Universidad de Sevilla. Working Paper. (1992).

Cea Garcia, José Luis. *La Búsqueda de la Racionalidad Económico – financiera. Imperativo Prioritario de la Investigación Contable*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1994).

Demski, Joel. *Endogeneity of Accounting Measurement Activities*. En: Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. 2001 CMU Accounting Mini-conference. Carnegie Mellon University. (2002).

Departamento Nacional de Planeación. *Agenda Interna Frente al TLC. Las Mipymes y la competitividad*. (2004).

Ezzamel Mahumoud, Hoskin Keith & Macve Richard. *La gestión en Números: Una revisión de "Auge y Caída de la Contabilidad de Costes" de Jonson & Kaplan*. En Salvador Carmona, *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1993).

Fals, Orlando y Mora, Luis E. La Superación del Eurocentrismo. Enriquecimiento del Saber Sistémico y Endógeno sobre Nuestro Contexto Tropical. Academia Colombiana de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales. (2001).

Foucault Michel. *El Intelectual y la Política de la Verdad*. En Revista Pluma, No 17. Volumen 3. Bogotá. Febrero. (1979)

Foucault Michel. *El Orden del Discurso*. Tusquets Editores. Barcelona. (1987).

Gil, Jorge M. Normas Internacionales de Contabilidad y Transferencia de Tecnología. En: Revista Legis del Contador. No. 6. (2001).

Glover, J. & Jinghong, P. Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. 2001 CMU Accounting Mini-conference. Carnegie Mellon University. (2002)

Habermas Jurgen. *Conocimiento e Interés*. Universitat de Valencia. Valencia. (1997).

Hendriksen Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. U.T.E.H.A. (1970).

Hopwood, Anthony. *Accounting Calculation and the shifting sphere of the economic*. En: The European Accounting Review. (2001). (pp 125 – 143).

Hopwood, Anthony. *The Archaeology of Accounting Systems*. En: Accounting, Organizations and Society. Vol. 12. N3. (1985). (pp 207 – 234).

Horkheimer Max & Adorno Theodor. *Dialéctica del Iluminismo*. Editorial Sudamericana. (1969).

Keller, Evelyn Fox. *Reflexiones sobre genero y Ciencia*. Ed. Alfons el magnanim. Valencia España. (1991).

Lara, Juan A. *Verdad, Responsabilidad social y Ética en Contabilidad*. En Ética y Desafíos de la Contaduría Profesional. Departamento de Ciencias Contables. Pontificia Universidad Javeriana. CEJA. (2002).

Littleton, A.C. Variedad en el Concepto de Ingreso. Originalmente publicado en *The New York Certified Public Accountant*, 23 No 7 -July,1953-: Reimpreso en *Estudios Contemporáneos del Pensamiento Contable*. Editorial Dickenson. (1974).

Macintosh, D., Shearer, T., Thornton, D., & Welker, M. Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. En: *Accounting, Organizations and Society*. No 25. (2000). Pp. 13-50.

Manicas, Peter. The Accounting as Human Science. En: *Critical Perspectives on Accounting*. V 4. N 12. London. (1993).

Mattessich, Richard. "*Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science*", En: *Accounting, Organizations and Society* 20. (1995).

Mattessich, Richard. Contabilidad: ¿Cisma o Síntesis?. El desafío de la teoría condicional - normativa. *Revista Partida Doble* No. 144. (2003). pp. 104 - 119.

Mattessich, Richard. *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the middle Ages)*. Publisher New York Garland. (2000).

Morin Edgar. Sobre la Interdisciplinariedad. *Boletín del CERES*. París. (1998).

Neimark, M., "*The King is Dead. Long Live the King!*". En: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.1, No.1, (1990). pp. 103-114.

Requena Rodríguez. J.M. *La Homogenización de Magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. Editorial Temis. Madrid. (1978).

Simon, Herbert. *Las Ciencias de lo Artificial*. Editorial Ate. Barcelona. (1979)

Sunder, Shyam. *Decision Making and Control: an Accounting Duality*. En: *Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting*. 2001 CMU Accounting Mini-conference. Carnegie Mellon University. (2002).

Sunder, Shyam. Theory of accounting and control. Cincinnati, OH: Thomson Press. (1997).

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

Tua Pereda Jorge. *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de Eficiencia del mercado.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1991).

Tua Pereda Jorge. *La Investigación en Contabilidad: Una visión personal.* Ponencia. En Memorias Fidesc. Bogotá. (1992).

Tua, Pereda Jorge. *Principios y Normas de Contabilidad.* Ministerio de economía y hacienda. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas. Madrid. (1982).

Vatter, William. Orígenes de la Teoría de los Fondos. Original Publicado en The Found Theory of Accounting and it's Implications for Financial Reports. The University of Chicago. -1953-. Reimpreso en Estudios Contemporáneos del Pensamiento Contable. Editorial Dickenson. (1974).

Williams Paul F. *Prediction And Control in The Accounting science.* En Critical Perspectives On Accounting. Vol 1. No 3. (1990).