

Caracterización de la investigación contable. El aporte de Chua

*Carlos Mario Vargas Restrepo
Colombia*

Resumen

Este trabajo presenta un análisis de las perspectivas al interior de las que se han enmarcado los trabajos de investigación contable y que fueron caracterizados por Chua (1986) en la perspectiva dominante, interpretativa y crítica. Esta taxonomía, se efectúa a partir de la consideración de dimensiones ontológicas, epistemológicas, metodológicas, creencias sobre la realidad física y social, y relación teoría-práctica identificados en cada una de las perspectivas. De esta manera, el documento resalta el aporte de Chua, facilita la comprensión del desarrollo de la investigación contable y permite la motivación de nuevas reflexiones y debates en torno a la contabilidad.

Palabras clave: Investigación contable, paradigmas, enfoque interpretativo, enfoque crítico.

Characterization of Accounting Research. Chua's Contribution

Abstract

This paper analyzes the frameworks used to do Accounting Research as characterized by Chua (1986) in the critical, interpretative and dominant perspective. This taxonomy is completed out of the consideration of methodological, epistemological and ontological dimensions, beliefs on the physical and social reality, and the theory-practice relationship, which can be identified in each of the perspectives. On this way, this work emphasizes Chua's contribution, facilitates the understanding of the Accounting Research development and allows the motivation of new reflections and debates on Accounting.

Key words: Accounting Research, Paradigms, Interpretative perspectives, Critical Approach.

Introducción

La investigación contable se ha caracterizado por el desarrollo de trabajos dentro de la perspectiva dominante, empleando el método aplicable a las ciencias naturales, ello es, bajo las posturas del positivismo en el que cobran relevancia los enfoques cuantitativos y cuyas orientaciones están dadas por la explicación, predicción y control de los fenómenos de la realidad.

No obstante esta tradición investigativa, empezaron a generarse en los años setenta, principalmente en Europa, propuestas desde perspectivas alternativas que pretenden desarrollar trabajos desde visiones interpretativas y críticas, lo cual, resulta ser diferente al positivismo en razón de que se considera la integración entre sujeto y objeto, se tienen en cuenta las relaciones con la sociedad y la influencia del entorno en la construcción social del conocimiento.

Chua (1986) produce un importante aporte a la consolidación del pensamiento contable al efectuar una caracterización de los trabajos investigativos de acuerdo con las visiones de la perspectiva dominante, de la perspectiva interpretativa y de la perspectiva crítica, identificando en cada una de ellas, los supuestos epistemológicos, ontológicos, metodológicos, creencias sobre la realidad física y social, y la relación entre teoría y práctica. Este trabajo corresponde, por tanto, a una ruta que permite comprender los desarrollos en la contabilidad desde las diferentes perspectivas.

Considerando que la profesora Chua constituye el referente teórico principal bajo el cual se escriben estas líneas, vale la pena efectuar una breve reseña sobre ella. Así, la profesora Wai Fong Chua trabaja en University of New South Wales en Australia. Tiene un doctorado de la Sheffield University y posee un doctorado honoris causa de la University of Jyväskylä, Finland en 2008. También ha sido docente en Australian School of Business desde 1994 y ha ocupado cargos directivos en la misma institución. Ha publicado numerosos artículos en importantes revistas internacionales entre las que se cuentan: *Accounting Review*; *Accounting, Organizations and Society*; *Contemporary Accounting Research* and the *Journal of Management Accounting Research*.

En este escrito, se identifica y resalta el aporte de Chua, en aras de facilitar la comprensión del desarrollo de la investigación contable y que permite, a la vez, motivar nuevas consideraciones, propuestas investigativas y nuevas reflexiones críticas sobre la disciplina.

En este sentido, el trabajo se estructura en tres partes. En la primera, se realiza una descripción breve de la investigación en ciencias sociales y la investigación contable. En la segunda, se plantean algunas consideraciones ontológicas que deben ser tenidas en cuentas en los procesos

investigativos mientras que, en la tercera, se presenta la caracterización de la investigación en contabilidad.

En la última parte se identifican, a partir del aporte del Chua, las dimensiones ontológica, epistemológica, metodológica, creencias sobre la realidad y relación teoría-práctica de cada una de las tres perspectivas bajo las cuales se ha desarrollado la investigación contable: investigación dominante (tradicional), perspectiva interpretativa y perspectiva crítica.

Generalidades: la investigación en ciencias sociales

Para comenzar esta discusión, vale la pena señalar que la generación de nuevo conocimiento en la ciencia, se enmarca en lo que Kuhn denominó paradigmas. Según este autor, los paradigmas son “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica” (Kuhn, 1971: p. 13). Es en este sentido que Larrinaga (1999) postula que los investigadores se ubican en una filosofía, paradigma, programa, tendencia, enfoque, escuela o perspectiva bajo las cuales desarrollan sus trabajos. Lo hacía refiriéndose a la investigación predominante (positivismo) pero, también, se puede entender para las propuestas menos positivas –alternativas- de las que se hablará posteriormente.

Kuhn modifica, posteriormente, en su posdata, el término paradigmas por el de matriz disciplinaria. “«Disciplinaria» porque se refiere a la posesión común de quienes practican una disciplina particular; «matriz» porque está compuesta por elementos ordenados de varias índoles, cada uno de ellos, requiere una ulterior especificación” (Kuhn, 1971: p. 279). Lakatos (1983) los denominó programas de investigación y Laudan (1986) los llamó tradiciones de investigación. No obstante, lo anterior, en la ciencia y en la filosofía continúa aún vigente el concepto de paradigma, que es utilizado para señalar una postura teórica, epistemológica y metodológica o, incluso, para enmarcar los postulados de una escuela o corriente de pensamiento.

Es importante tener en cuenta lo anterior, para comprender las dinámicas y posturas a partir de donde se formulan las teorías y contribuciones científicas en las diferentes áreas del conocimiento.

La investigación contable también ha estado influenciada por diferentes paradigmas, que han gestado teorías que han contribuido al desarrollo del pensamiento contable y, seguramente, como en cualquiera otra disciplina, también se han originado teorías que han truncado o limitado su desarrollo. De acuerdo con González (2005) la investigación contable se concibe como:

proceso de fundamentación cognoscitiva, que permite acceder al espacio de avance del saber fundamental como producto del pensamiento, la reflexión

sobre el funcionamiento del dispositivo contable, que debe darse desde una perspectiva sociológica para que la contabilidad perpetúe nuevas formas de interacción social, basadas en la argumentación racional. (p. 165).

Ahora bien, en la investigación contable pueden evidenciarse dos ámbitos (González, 2005). El primero, referido a la investigación teórica o disciplinal, es decir, aquella que toma la contabilidad como saber y pretende, a partir de los procesos investigativos, producir nuevo conocimiento y fortalecer el estatus epistemológico de la contabilidad. El segundo, concierne a la investigación que aborda la contabilidad desde el ejercicio profesional, ello es, la contaduría pública como profesión y práctica social.

En el primer ámbito, podría establecerse la presencia de dos tipos de investigaciones. Aquellas de corte cualitativo, orientadas a cuestionar el estatus epistemológico de la contabilidad desde métodos críticos e interpretativos, es decir, teóricas y, aquellas desarrolladas bajo un enfoque cuantitativo con una perspectiva más empírica, ello es, trabajos que se valen de los modelos estocásticos y probabilísticos para su ejecución. Respecto de estos tipos de trabajos investigativos, Maletta (2009) enseña lo siguiente:

una investigación teórica o conceptual aporta conceptos nuevos (o nuevas versiones de conceptos ya conocidos). Una investigación empírica aporta hechos nuevos, es decir, información novedosa sobre la realidad, ya sea, con datos totalmente nuevos (primarios), ya sea, con aprovechamiento novedoso de datos preexistentes (secundarios). (p. 156).

Aunque este último tipo de trabajos investigativos son los que se han impuesto en la ciencia contable en los últimos años, ambos tipos de investigación resultan necesarias en el desarrollo disciplinal de la contabilidad. Sería inconveniente limitar las posibilidades y potencialidades de los investigadores o centrarlos en un único tipo de investigación. A pesar, de que el planteamiento y realización de trabajos teóricos o empíricos está ligado con los intereses y formación de los sujetos investigadores, también dependerá del tipo de trabajo que se haga indispensable formular en un escenario determinado. Cualquiera fuere la postura frente a uno u otro tipo de investigación, “ambas guardan relación entre sí y se estimulan o alimentan mutuamente” (Maletta, 2009, p. 155).

Bajo esta perspectiva, resulta válido plantear la necesidad de continuar en la senda de fortalecimiento de la investigación en contabilidad, puesto que ello, tiene impactos significativos en la consolidación del estatus epistemológico de la misma. De acuerdo con lo anterior, cabe ratificar lo siguiente:

Es evidente que la investigación asumida como tarea permanente impulsa, de manera constante, el desarrollo de las disciplinas y las profesiones y,

por consiguiente, la investigación como actividad humana no debe reducirse a la vida académica, sino que debe permanecer durante toda la vida profesional. (González, 2005, p. 164).

En consideración de lo expuesto anteriormente, se puede señalar que las ciencias sociales han estado influenciadas por tres paradigmas de generación de nuevo conocimiento, cada uno, presenta una intencionalidad diferente (ver figura 1).

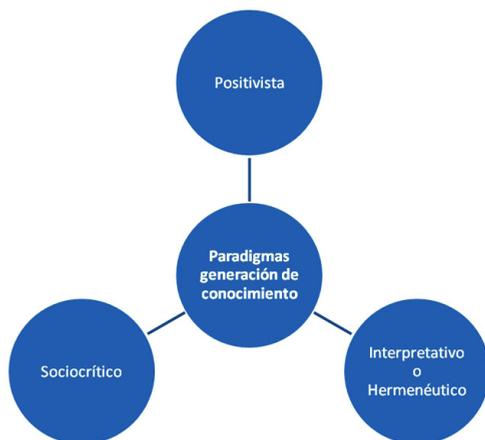


Figura 1. Paradigmas existentes en la generación de nuevo conocimiento en ciencias sociales. Fuente: González (2003).

En primer lugar, el paradigma positivista o también llamado empírico-analítico centra su interés en predecir fenómenos o eventos en la realidad, por consiguiente, se orienta hacia la verificación y la comprobación de hipótesis a través del diseño experimental.

El segundo paradigma, el hermeneúico, tiene como propósito interpretar el objeto de estudio, ello es, la realidad, a partir de descripciones de particularidades, de la existencia de múltiples realidades, sin pretender establecer leyes universales a través del método cuantitativo y generalizaciones a partir de modelos estocásticos. Las teorías, por tanto, tienen validez en un contexto espacio-temporal determinado.

Finalmente, el paradigma socio-crítico busca eliminar el excesivo objetivismo presente en el positivismo y la inclinación hacia el subjetivismo del paradigma interpretativo. De esta manera, la investigación se entiende “no como descripción e interpretación, sino en su carácter emancipativo y transformador” (González, 2003, p. 133) y, por tanto, los hombres son actores en la construcción de su propia realidad.

Ahora bien, bajo estos tres paradigmas se ha desarrollado, igualmente, la investigación contable. El positivismo ha prevalecido y, por ello, se le conoce como la investigación predominante en contabilidad. Sin embargo, en los últimos años se han conseguido avances significativos en la disciplina a partir de los enfoques cualitativos. Posteriormente, se expondrán con mayor detalle estos planteamientos. Por ahora, es importante abordar algunos supuestos ontológicos que inciden los procesos de investigación.

Cuestiones ontológicas en la investigación

Previo a desarrollar con mayor profundidad las características de los paradigmas de investigación en ciencias sociales y en contabilidad, resulta conveniente recordar dos dimensiones que tienen influencia significativa en la construcción de conocimiento: el objetivismo y el subjetivismo.

Para iniciar, se debe recordar que el conocimiento representa, en palabras de Hessen (1997), una relación entre sujeto y objeto. Derivado de lo anterior, cobra relevancia desde una perspectiva metafísica el objetivismo y el subjetivismo. En la primera dimensión, el objeto determina al sujeto. De acuerdo con Hessen (1997), “el sujeto toma sobre sí, en cierto modo, las propiedades del objeto, las reproduce. Esto supone que el objeto hace frente como algo acabado, algo definido de suyo, a la conciencia cognoscente” (p. 77).

Bajo la dimensión objetivista, por consiguiente, se entiende que existe una realidad social concreta que es anterior, independiente y externa a la conciencia del sujeto cognoscente. Las cosas y los fenómenos de la realidad existen, incluso, antes de que el sujeto los descubra. De ahí, que la observación permita descubrir regularidades de la realidad a partir de las que se puede formular leyes y teorías. Corresponde, entonces, a una visión positivista de la ciencia social que adopta los métodos cuantitativos aplicables a las ciencias naturales orientados a la predicción y explicación de los fenómenos o cosas.

El subjetivismo, por su parte, “trata de fundar el conocimiento humano en el sujeto” (Hessen, 1997, p. 79). Esto significa que la realidad social existe en tanto corresponda al entendimiento individual de un sujeto quien de manera autónoma, libre y voluntaria tiene la capacidad de crear y recrear el entorno. Acorde con esto, el enfoque cualitativo es más apropiado para aproximarse a la realidad, interpretarla y comprenderla dentro del subjetivismo.

El dualismo metodológico entre objetivismo-subjetivismo permite configurar, así mismo, el dualismo entre explicación-interpretación que corresponde a los dos extremos en los que se desarrollan los procesos investigativos en

contabilidad. Chua (1986) denomina el primer extremo como la corriente tradicional de investigación contable, mientras que el segundo, corresponde al extremo de perspectivas alternativas en torno a la investigación. Gómez y Ospina (2009) por su parte, han denominado a la primera postura como las tendencias dominantes de la contabilidad académica y, a la segunda postura, la denominan visiones interdisciplinarias y críticas de la contabilidad. Aún más, estos últimos autores han planteado la necesidad de trascender de la ortodoxia a la heterodoxia en el desarrollo contable puesto que evidencian un énfasis marcado en el desarrollo profesional de los contadores. En efecto, afirman lo siguiente:

La definición de contenidos para la formación de profesionales de la contabilidad ha estado caracterizada por la prevalencia de metodologías específicas de necesaria utilización en los procesos de registro, información, fiscalización y configuración de cargas impositivas. Al centrarse la atención en lo procedimental, la contabilidad sistemáticamente fue excluida de su potencia disciplinal-científica y tecnológica para proponer e innovar soluciones rigurosas a problemas concretos de las organizaciones. Si a esta connotación sumamos la histórica propensión de la contabilidad colombiana a importar desarrollos de otros países, en especial de Norteamérica, podemos señalar la idea general que matizó y aún caracteriza a la contabilidad universitaria, en el sentido de cierta indiferencia por la aplicación de lógicas científicas como la investigación y la crítica reflexiva. (Gómez y Ospina, 2009, p. 19).

Desde luego, la explicación es propia de la dimensión objetivista en tanto que la interpretación y comprensión de la realidad se hace posible en la dimensión subjetivista. De igual modo, se puede señalar que la explicación deviene del paradigma positivista mientras que la interpretación y construcción de la realidad encuentran en el método hermenéutico y en la teoría crítica todo su sustento.

Así, entonces, la diferencia entre uno u otro enfoque, radica en los presupuestos ontológicos que el sujeto cognoscente se forme. De acuerdo con lo anterior, deviene el realismo y el idealismo como posturas ontológicas que también inciden en la construcción del conocimiento y que guardan estrecha relación con el dualismo objetivismo-subjetivismo. Ryan, Scapens y Theobald (2004) indican que “realismo e idealismo son expresiones usadas para describir la ontología de lo que sabemos” (p. 23). Por una parte, en el realismo se supone que los fenómenos existen independientes de la conciencia del sujeto (Verneaux, 1999). Las cosas son reales y están presentes aún antes de que el sujeto las descubra. En el idealismo a contrario sensu, los objetos poseen un ser ideal, es decir, “no hay cosas reales, independientes de la conciencia” (Hessen, 1997: p. 88). Los fenómenos existen en la medida en que el sujeto tenga con-

ciencia de ellos. Ratificando lo anterior, Ryan, Scapens y Theobald (2004) escriben: “siguiendo a los griegos antiguos, hay dos posiciones opuestas: la de los realistas, que sostienen que la realidad subsiste dentro de los objetos y la de los idealistas, que sostienen que existe dentro de la mente del sujeto” (p. 23). Bajo esta perspectiva, se puede comprender la clasificación del mundo social desarrollada por Morgan y Smirchich (citados por Ryan, Scapens y Theobald, 2004) en seis supuestos ontológicos que se asocian con las diferentes corrientes de pensamiento en las ciencias sociales y para el caso de análisis, con las corrientes de pensamiento en contabilidad (ver figura 2).



Figura 2. Supuestos ontológicos sobre la realidad, con base a Ryan, Scapens y Theobald (2004).

Los supuestos representados en la figura 2, corresponden a formas alternativas de ver el mundo: desde la realidad como una estructura concreta que corresponde a la perspectiva más objetiva hasta la realidad como una proyección de la imaginación humana que corresponde a la perspectiva más subjetiva. De acuerdo con esta misma figura, se podría establecer que en las posiciones más objetivas se usa el método científico, es decir, aquel que se ha impuesto en la tradición investigativa en contabilidad. En el otro extremo, en las posiciones más subjetivas, probablemente, habrá necesidad de recurrir a los métodos críticos e interpretativos que se expondrán posteriormente. Ryan, Scapens y Theobald (2004) interpretando a Tomkins y Groves (1983) llaman a estos últimos métodos naturalistas, los cuales están orientados a “estudiar la contabilidad en su entorno natural [y] explorar las interacciones con su contexto organizativo y social más amplio” (p. 51).

Caracterización de la investigación contable

Una vez analizadas algunas cuestiones generales y otras de orden ontológico en torno a la investigación en ciencias sociales y en contabilidad, se puede hacer una aproximación al aporte de Chua (1986) al desarrollo de la investigación contable. En este sentido, se puede afirmar que la mayor contribución de esta autora está dada, precisamente, en términos de la taxonomía o caracterización que efectuara en su publicación de 1986, titulada "Radical Developments in Accounting Thought", respecto de la investigación en contabilidad, que constituye una importante ruta que ha permitido comprender los desarrollos contables desde la perspectiva tradicional o dominante, la perspectiva interpretativa y la perspectiva crítica.

Cabe anotar, que en 1979 Burrell y Morgan habían elaborado una clasificación de la investigación organizativa considerando cuatro dimensiones de las ciencias sociales relacionadas entre sí: ontología, epistemología, naturaleza humana y metodología (ver cuadro 1). De acuerdo con Ryan, Scapens y Theobald (2004), Burrell y Morgan "redujeron a un solo eje objetivo-subjetivo" (p. 56) estas cuatro dimensiones.

Cuadro 1. Dimensión de las ciencias sociales según Burrell y Morgan (1979)

Ontología:	Conciencia individual (nominalismo)	Construcción concreta (realismo)
Epistemología:	Interpretación (antipositivismo)	Observación (positivismo)
Naturaleza humana:	Libre voluntad (voluntarismo)	Determinismo (determinismo)
Metodología:	Hermenéutica (ideográfico)	Método científico (nomotético)
Reducido a:	Subjetivo	Objetivo

Fuente: Adaptado de Burrell y Morgan (1979) y de Ryan, Scapens y Theobald (2004).

El extremo subjetivista relacionado con las tres posiciones inferiores de la figura 2, está caracterizado porque la realidad social existe como consecuencia del entendimiento humano, por ello corresponde a una ontología nominalista en la que el conocimiento se adquiere de forma personal a través de métodos interpretativos. El voluntarismo, concierne a la libre voluntad con la que está dotado el sujeto para crear y recrear la realidad. De esta manera, la metodología más apropiada en este enfoque subjetivista se sustenta en métodos cualitativos.

Por el contrario, en el extremo objetivista la realidad es concreta y empírica como se pudo notar en las tres primeras posturas de la figura 2. Por consi-

guiente, la realidad es independiente, externa y anterior a la conciencia del sujeto, lo cual, corresponde a la ontología realista en la que la observación y el positivismo posibilitan el acceso al conocimiento. Así, entonces, en este extremo, el método científico aplicable a las ciencias naturales caracterizado por un enfoque cuantitativo de explicación, predicción y control de los fenómenos tiene mayor empleabilidad como se anotó anteriormente.

Posteriormente, Hopper y Powell (1985) dieron continuidad al trabajo de Burrell y Morgan. Simplificaron las cuatro dimensiones a un solo eje subjetivo-objetivo pero añadieron una segunda dimensión en la que ubicaron en el primer extremo la regulación y, en el otro extremo, el cambio radical. La regulación se refiere a la necesidad de establecer normas para asegurar el orden de la sociedad. El cambio radical se define como el interés de algunos investigadores de hacer transformaciones en las diferentes estructuras de la sociedad, ello es, de la realidad. Hopper y Powell (1985) combinaron estos dos ejes y obtuvieron la siguiente clasificación de la investigación contable: investigación contable predominante, investigación interpretativa e investigación contable crítica (ver figura 3). Chua retoma más tarde estas categorías, estableciendo las características de cada una de ellas y enmarcando los trabajos desarrollados por diferentes autores en éstas.

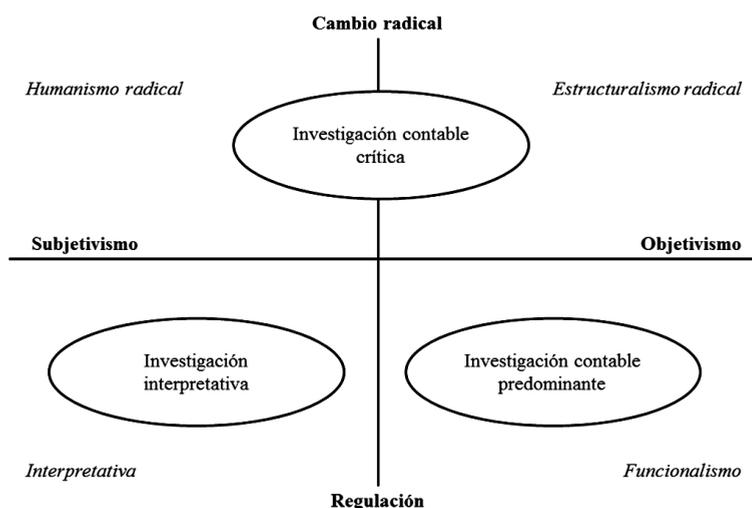


Figura 3. Taxonomía de la investigación contable. Hopper y Powell (1985) y Ryan, Scapens y Theobald (2004).

En este punto de la discusión, es relevante plantear dos anotaciones de tipo aclaratorio. En primer lugar, los enfoques alternativos que se muestran en la figura 3 y que se desarrollarán posteriormente, “aparecieron primero en el estudio de la contabilidad de gestión y, luego, se aplicaron también a la

contabilidad financiera, aunque con un impacto limitado en la investigación financiera” (Ryan, Scapens y Theobald, 2004, p. 47). En segundo lugar, aunque resulta riesgoso ubicar cada trabajo investigativo en una de estas categorías, las mismas proporcionan una visión general de los desarrollos teóricos y disciplinares de la contabilidad, lo que posibilita la comprensión de los mismos.

De acuerdo con lo expuesto en este aparte, la estructura clasificatoria de los paradigmas o enfoques en el desarrollo de las investigaciones a partir de las que surgen las nuevas verdades científicas (conocimiento) se muestra en el cuadro 2.

Cuadro 2. Enfoques para desarrollar investigaciones

Enfoques para desarrollar trabajos investigativos			
En las ciencias sociales →	Empírico-analítico, positivista, cuantitativo o racionalista	Simbólico, interpretativo, cualitativo o hermenéutico	Crítico, participativo, militante u orientado a la acción
En contabilidad (Chua, 1986) →	Investigación contable predominante	Visión (corriente) interpretativista	Visión (corriente) Crítica

Fuente: Elaboración propia del autor (2012).

A partir del cuadro anterior, se puede realizar una caracterización de los criterios ontológicos, epistemológicos y metodológicos que se pueden identificar en las perspectivas señaladas en el cuadro 2. Precisamente, en eso consistió el trabajo de Chua (1986) y su aporte a la consolidación de la investigación contable. Cabe destacar, que la metodología de investigación a emplear por un sujeto, dependerá de la naturaleza del objeto estudiado.

Lo anterior, significa que adoptar una única postura o enmarcarse dentro de una única metodología de investigación no es un criterio adecuado. La manera de abordar el objeto de estudio y analizarlo dependerá de muchas circunstancias: contexto de la investigación, formación académica e intencionalidades del investigador, postura ontológica que tome el sujeto, entre otras. Por ello señalan Ryan, Scapens y Theobald (2004) lo siguiente:

Los supuestos que haga el investigador con respecto a la naturaleza de la realidad del fenómeno (ontología) afectará la forma de alcanzar el conocimiento sobre el fenómeno (epistemología) y esto, a su vez, afecta el proceso mediante el que se puede realizar la investigación (metodología). (p. 52).

Estas tres dimensiones integran en sí mismas los paradigmas, es decir, forman parte de éstos. Chua (1986) expone que “las asunciones epistemológicas deciden qué se puede tomar como verdad aceptable mediante la designación de parámetros y de procesos para evaluar las posibles verdades” (p. 41). Por otra parte, “las asunciones metodológicas indican los métodos de investigación más apropiados para reunir evidencia válida”

(Chua, 1986, p. 41). Frente a lo ontológico, Chua (1986) señala que se trata de supuestos sobre el objeto de estudio en las que se evidencian posturas realistas-objetivas y otras más subjetivas como quedó anotado antes.

De acuerdo con lo descrito anteriormente, se puede apreciar una interrelación entre ontología, epistemología y metodología. Estas tres posturas, forman una triangulación indisoluble (ver figura 4) en los procesos de investigación, cualquiera sea el enfoque, desde donde se realicen, y ello, termina confirmando de, algún modo, el planteamiento de que no se pueda dar la completa objetividad e independencia entre sujeto y objeto de estudio. Chua (1986), al igual que Burrell y Morgan, agrega a la triangulación anterior, la naturaleza humana como elemento integral del proceso investigativo. Así lo devela cuando plantea que “la ciencia social está también cimentada en modelos sobre las intenciones humanas y la racionalidad” (p. 41).

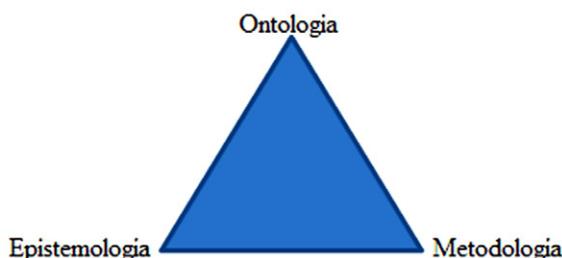


Figura 4. Interrelación ontología-epistemología-metodología en la investigación.

Ahora, además de considerar ontología, epistemología, metodología y naturaleza humana en la construcción del conocimiento, Chua (1986) enseña que se debe tener en cuenta que “algunos supuestos se elaboran a partir de la relación entre el conocimiento y el mundo empírico” (p. 42). Lo anterior significa, que el conocimiento puede afectar la práctica y la realidad de manera positiva o negativa lo que conduce a un marco axiológico en el que se basa el investigador.

En razón de lo anterior, Chua efectúa la caracterización de la investigación contable dentro de las tres categorías reflejadas en el cuadro 2, a partir de considerar las dimensiones ontológica, epistemológica, metodológica, creencias sobre la realidad física y social, y la relación teoría-práctica como se desarrolla en las siguientes líneas.

El enfoque empírico-analítico. La investigación contable predominante

El enfoque empírico-analítico, ha predominado durante bastante tiempo en la ciencia, particularmente, en las ciencias exactas o naturales; de ahí,

que se le haya atribuido el carácter de científico-técnico en el desarrollo de las investigaciones y la producción de conocimiento. No obstante, es preciso señalar que atribuirle dicho carácter a este enfoque investigativo podría suponer el rechazo o desconocimiento del criterio de científicidad de los otros enfoques por lo que no se considera apropiado excluir de dicho criterio a ninguno de ellos.

En el enfoque empírico-analítico se supone, entonces, que no existe distinción entre los fenómenos naturales y los sociales. Así, se considera la realidad como única y estable sin considerar diferenciaciones entre el objeto de estudio de las ciencias sociales y el objeto de estudio de las ciencias naturales. De acuerdo con la figura 2 de este escrito, bajo este enfoque la realidad se considera como una estructura concreta y empírica, es decir, corresponde a un supuesto realista.

En este caso, comparte el planteamiento ontológico del realismo según el cual “hay cosas reales, independientes de la conciencia” (Hessen, 1997: p. 80). Por otra parte, el hecho de contemplar la observabilidad y la mensurabilidad como criterios de los fenómenos ya le dan el matiz de cuantitativo a este enfoque y, por ello, la utilización de técnicas matemáticas para la medición, cuantificación y control de variables propias del método científico convencional. Frente a esto último, Ryan, Scapens y Theobald (2004) contemplan en su obra lo siguiente:

El método científico comienza con una teoría bien formulada, generalmente derivada de un repaso a la literatura académica previa, y se expresa bajo forma de modelo matemático. Esta teoría se usa para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes. A continuación, se emplea un conjunto de procedimientos altamente estructurado y predeterminado para reunir información, que se analiza con técnicas matemáticas y estadísticas y que casi inevitablemente valida la hipótesis. El paso final, es generalizar los resultados. O sea, el enfoque se basa en abstracción, reduccionismo y métodos cuantitativos. (p. 51).

De ahí, que el enfoque empírico-analítico tenga como énfasis la comprobación de hipótesis dando preeminencia al método hipotético-deductivo para conseguirlo. Bajo esta perspectiva, el trabajo investigativo se orienta hacia la identificación y definición de regularidades de los fenómenos de la realidad con el fin de establecer leyes y teorías.

En contabilidad, la corriente principal de investigación ha estado enmarcada en este enfoque. Burrell y Morgan (1979) usaron la expresión funcionalismo reflejada en la figura 3, para referirse a los trabajos desarrollados bajo el mismo. El funcionalismo combina una visión objetivista del mundo con la preocupación por la regulación. Larrinaga (1999) plantea en la misma línea

de pensamiento que la investigación predominante en contabilidad se ha orientado a la explicación de la naturaleza del orden social y, por ello, se estudian problemas que afectan a las organizaciones buscando mecanismos de control. Por su parte, Chua (1986) afirma lo siguiente:

la corriente principal de la investigación contable está dominada por una creencia en el realismo físico, -esto es, la concepción de que hay un mundo de realidad objetiva que existe de manera independiente a los seres humanos y que posee una naturaleza o esencia determinada que es susceptible de ser conocida. (p. 45).

Como se puede notar, lo anterior guarda estrecha relación con la postura ontológica del realismo y, por ende, se reitera la supuesta independencia existente entre sujeto cognoscente y objeto de estudio, es decir, “las personas no son vistas como sujetos activos en la construcción de su realidad social” (Chua, 1986: p. 44). La “supuesta independencia” indica que esta no es posible conseguirla y asegurarla en el proceso investigativo. El sujeto tiene preconcepciones respecto del objeto de investigación. Aún más, el sujeto posee un basamento teórico inicial que le permite preguntarse sobre el objeto y asumir una postura ontológica y epistemológica para abordar su estudio.

El cuadro 3, presenta los trabajos incluidos por Chua dentro de la corriente principal del pensamiento contable.

Cuadro 3. Trabajos desde la corriente principal del pensamiento contable

Investigadores contables	Trabajos desarrollados
Govindarajan (1984) Hayes (1977) Khandwalla (1972)	Teoría de la contingencia (contabilidad de gestión).
Hoskins (1983) Kessler y Ashton (1981) Harrel (1977) Libby (1975)	Estudios sobre el aprendizaje por categorías probabilísticas.
Gonedes (1974) Beaver y Dukes (1973) Fama (1970) Ball y Brown (1968)	Mercados de capitales eficientes.
Baiman (1982) Zimmerman (1979) Demski y Feltham (1978)	Explicación de la intención humana considerando que los individuos son recursivos, analíticos y con posibilidades de desarrollar su potencial al máximo. Cada individuo actúa por intereses propios y espera actuaciones que maximicen tales intereses. Teoría de la agencia y sistemas de control presupuestario.

Fuente: Chua (1986).

Entonces, en lo que respecta a las dimensiones epistemológica y metodológica en esta corriente del pensamiento contable, Chua (1986) establece “una diferencia entre lo observado y los constructos teóricos que se utilizan para representar la realidad empírica” (p. 44). Más adelante, continúa señalando Chua que “hay un mundo de lo observado que se separa del mundo de la teoría, y el primero puede usarse para probar la validez científica de este último” (p. 44).

Se puede inferir, por supuesto, que este enfoque es muy propio del paradigma positivista de la ciencia cuyo propósito es explicar, predecir y controlar los fenómenos de la realidad, ello es, la explicación científica. En efecto, Chua (1986) afirma de una parte que las consideraciones hipotético-deductivas en la explicación científica conducen a “la búsqueda de leyes o principios universales desde las que se puedan desprender otras hipótesis de menor nivel” (p. 45) y, de otro lado, existe “un vínculo estrecho entre la explicación, la predicción y el control técnico” (p. 45). No obstante, se considera conveniente tener precaución con este enfoque en el sentido de que hace equivalente los fenómenos sociales y los fenómenos naturales, sobre todo, porque los primeros, se tornan complejos en la medida en que el hombre como sujeto del proceso investigativo, está presente en ellos. Por consiguiente, “la metodología de investigación más apropiada, depende de la naturaleza del fenómeno investigado” (Ryan, Scapens y Theobald, 2004: p. 52) como se anotó anteriormente.

Continuando con lo anterior, la corriente principal del pensamiento contable plantea dos supuestos sobre el mundo social (Chua, 1986). En primer lugar, considera que el comportamiento humano es intencional, es decir, el hombre se traza metas, la principal de ellas es maximizar la utilidad, la cual, también está presente en la actividad empresarial. Por otra parte, existe una notoria tendencia hacia mecanismos de control contables (sistemas presupuestales y de costeo). En cuestiones de carácter ontológico, esta corriente supone la realidad como objetiva, independiente y externa al sujeto, lo cual, es propio del realismo referenciado anteriormente.

Finalmente, en términos de la relación entre teoría y práctica, la corriente principal del pensamiento contable, establece una disyuntiva entre medios y fines. La contabilidad especifica los medios eficientes y eficaces para satisfacer las necesidades de información de los múltiples usuarios, en especial, de aquellos que deben tomar decisiones con base en los informes contables (Chua, 1986). Bajo esta perspectiva, se sustenta la necesidad de sistemas de información con aplicación de la polisemia estructural, ello es, una contabilidad integral capaz de preparar informes sobre diferentes bases comprensivas en los que se revelen diferentes porciones de la realidad con el único propósito de cumplir con los requerimientos de cada grupo de interés. El cuadro 4, resume cada una de estos supuestos planteadas por Chua.

Cuadro 4. Supuestos dominantes en la corriente principal de la contabilidad

a. Creencias sobre el conocimiento.

- La teoría está separada de las observaciones que pueden servir para verificar o refutar una teoría. Es aceptado el esquema hipotético-deductivo para la explicación científica.
- Los métodos cuantitativos para el análisis y la recolección e información que permiten las generalizaciones son favorables.

b. Creencias sobre la realidad física y social.

- La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto. Los seres humanos son caracterizados como objetos pasivos; no son vistos como hacedores de la realidad social.
- Se supone que el único propósito de los individuos y de las firmas, es la maximización de la utilidad. Se supone una racionalidad basada en el fin y los medios.
- Las sociedades y las organizaciones son, en esencia, estables. Los conflictos disfuncionales pueden ser manejados a través del diseño apropiado de herramientas de control contable.

c. Relaciones entre teoría y prácticas.

- La contabilidad especifica los medios no los fines. Se aceptan las estructuras institucionales existentes.

Fuente: Chua (1986).

El enfoque interpretativo de investigación. La visión interpretativa de la contabilidad

Considerando que el enfoque empírico-analítico no satisface completamente los propósitos e intereses de la investigación en ciencias sociales, sobre todo, porque las equipara con las ciencias naturales, surgen otros enfoques alternativos y heterodoxos para hacer investigación en ciencias sociales y, así mismo, en contabilidad. Frente a este planteamiento, Gómez y Ospina (2009) escriben lo siguiente, interpretando en parte, los postulados de Bachelard:

Al estar, la contabilidad, incubada en rutinas y monotonías, avariciosamente conservada, signada por el conformismo y la constancia de lo legal-instrumental, marcada por cierta lentitud, se hace más difícil institucionalizar algunas prácticas que favorezcan una contabilidad más crítica y más innovadora y potenciar espacios de formación para reconocer los movimientos de la reflexión e investigación contable en contextos internacionales, así como para nutrirnos de un arsenal metodológico más expedito para auscultar la realidad. (p. 21).

En Europa, concretamente, se empezaron a gestar las perspectivas de investigación que resultan alternativas a la investigación contable predominante. Estos trabajos se pueden ubicar en revistas tales como: *Accounting, Organizations and Society*; *Critical Perspectives on Accounting* y *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Los mismos, surgen como propuestas opuestas a la investigación predominante y tienen como uno de sus antecedentes los postulados habermasianos.

En efecto, Ryan, Scapens y Theobald (2004) expresan que Habermas “hizo una crítica influyente contra la aplicación a las ciencias sociales (o humanas) de una metodología apropiada para las ciencias naturales” (p. 47). En la misma línea de pensamiento, se puede evidenciar que Soros (2000) planteó lo siguiente:

los logros de las ciencias sociales no son comparables con los de las ciencias naturales. Por otro lado, la independencia del criterio objetivo, a saber, los hechos se ve afectada. Esto hace que las convenciones de la ciencia sean difíciles de hacer cumplir. Los hechos [sociales] pueden ser influenciados por la formación de creencias o proponiendo teorías acerca de ellos. Esto es cierto no sólo para los participantes sino también para los científicos. La capacidad reflexiva implica un cortocircuito entre las declaraciones y los hechos y ese cortocircuito está disponible para los científicos, así como para los participantes¹. (p. 44).

Bajo esta perspectiva, surge un segundo enfoque para desarrollar el trabajo investigativo –el primero, alternativo a la investigación predominante–: el interpretativo, simbólico o hermenéutico. Este enfoque, establece la diferencia entre los fenómenos sociales y los naturales, reconociendo que los primeros, son más complejos en razón de que son menos objetivos y de difícil medición por la participación del hombre en los mismos.

Larrinaga (1999) enseña que “la investigación interpretativa se caracteriza, en primer lugar, porque no está interesada en la resolución de problemas [...]. Los problemas están ahí, pero el investigador interpretativo no se los plantea de forma apriorística sino que tratará de estudiar su naturaleza como un fenómeno más de la realidad social a investigar” (p. 113).

De acuerdo con la figura 2, el enfoque interpretativo se enmarca dentro de los tres supuestos ontológicos más subjetivos: la realidad como un discurso simbólico, la realidad como una construcción social y la realidad como una proyección de la imaginación humana. Esta alternativa investigativa deviene del pensamiento filosófico alemán en el que cobra relevancia el lenguaje, la interpretación y la comprensión en las ciencias sociales (Chua, 1986). Algunas de las presuposiciones de la perspectiva interpretativa relacionadas por Puxty (citada en Larrinaga, 1999) son:

1 El texto original en idioma inglés es el siguiente: “the achievements of the social sciences do not compare well with those of the natural sciences. For another thing, the independence of the objective criterion -namely, the facts- is impaired. This renders the conventions of science difficult to enforce. [Social] facts can be influenced by forming beliefs or propounding theories about them. This is true not only for the participants but also for the scientists. Reflexivity implies a short circuit between and facts statements and facts, and that short circuit is available to scientist as well as participants”.

Los seres humanos actúan sobre las cosas -objetos, gente, organizaciones, ideas abstractas, actividades o situaciones- en función de los significados que tienen para ellos.

Los significados que las cosas tienen para los individuos son el resultado de la interacción social, es decir, las cosas no tienen un significado objetivo -anterior, independiente y externo al sujeto-.

Esos significados son manejados y modificados a través de un proceso interpretativo que se utiliza por cada individuo para tratar los signos que encuentra. Los significados no están ahí, sino que el individuo permanece activo en el proceso de interpretación. (p. 114).

Los enfoques, interpretativo y crítico, que se desarrollarán más adelante, constituyen métodos alternativos de investigación en contabilidad y cobran relevancia al suponer que el sujeto cognoscente forma una parte importante dentro de los procesos investigativos y, por consiguiente, no puede ser separado del objeto. Por el contrario, existe integración entre sujeto-objeto y las interrelaciones que tienen estos con el contexto hace de estos enfoques una metodología heterodoxa y alternativa de investigación.

En efecto, Sandino (2009) expresa que “la comprensión interpretativa es concebida por Wilhelm Dilthey como un proceso hermenéutico en el que la experiencia humana depende de su contexto y no se puede descontextualizar ni utilizar un lenguaje neutral” (p. 18). Sumado a esto, Heidegger (citado por Sandino, 2009) “resalta el aspecto hermenéutico del conocimiento y sostiene que el ser humano es un ser interpretativo pues la verdadera naturaleza de la realidad humana lo es” (p. 19).

Chua (1986) acepta que “el conocimiento es producido por la gente, para la gente, y se ocupa de la gente y de su entorno social y físico” (p. 40). Por otra parte, retomando la necesidad de hacer una distinción entre los fenómenos naturales y sociales, Chua (1986) continúa señalando en torno a la investigación contable lo siguiente:

El pensamiento contable se modifica como los seres humanos y su entorno, y varía de la misma manera que lo hace la percepción de sus necesidades. Considerando este mutuo e interactivo acoplamiento entre el conocimiento y el mundo físico y humano, la producción de conocimiento está delimitada por las reglas hechas por el hombre y sus creencias, que definen el campo de acción del conocimiento, de los fenómenos empíricos, y la relación entre estos dos. (p. 40).

De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que el principal propósito del enfoque interpretativo es la comprensión de las acciones humanas y de los fenómenos sociales. En la figura 3, se presenta este enfoque

bajo la denominación de investigación interpretativa puesto que “se ocupa de comprender el mundo social, y busca comprender la naturaleza social de las prácticas contables [...]. El trabajo interpretativo trata de comprender el carácter social de la vida diaria” (Ryan, Scapens y Theobald, 2004, p. 60).

Bajo esta perspectiva, el enfoque interpretativo abandona los presupuestos del paradigma positivo relacionado con la explicación, predicción y control de los fenómenos y los mismos son sustituidos por la comprensión, interpretación de la realidad y construcción de sentido, aunque esto último, corresponde más al paradigma socio-crítico. En efecto, Ryan, Scapens y Theobald (2004) haciendo referencia a la teoría crítica, señalan que esta “trata de comprender la naturaleza y el significado de la acción humana en el contexto de la evolución social, como una contribución al mismo” (p. 49).

En virtud de lo expuesto en líneas precedentes, el proceso investigativo bajo el enfoque interpretativo se aborda desde una perspectiva inductiva suponiendo que las teorías y leyes científicas no son universales sino que dependen del contexto (social, cultural, político, económico, histórico, ambiental) en el que se presentan los eventos y fenómenos de la realidad. Este planteamiento, implica per se la permisibilidad de la subjetividad en el proceso de investigación lo que significa, que existe una interrelación entre sujeto, objeto de estudio y entorno. Esto lo separa del enfoque empírico-analítico en el que se da preeminencia a la objetividad, ello es, la independencia entre sujeto y objeto de estudio. En el cuadro 5, se muestran los supuestos identificados por Chua en la perspectiva interpretativa.

Cuadro 5. Supuestos dominantes de la perspectiva interpretativa

a. Creencias sobre el conocimiento.

- Se buscan explicaciones científicas de la intención humana. Su pertinencia se evalúa mediante el criterio de coherencia lógica, interpretación subjetiva y correspondencia con la interpretación derivada del sentido común de los actores.
- Se estimula el trabajo etnográfico, los estudios de caso y la observación participante. Los actores son estudiados en su mundo cotidiano.

b. Creencias sobre la realidad física y social.

- La realidad social es emergente, creada subjetivamente y objetivada a través de la interacción humana.
- Todas las acciones tienen un significado y una intención que se les atribuye retrospectivamente y están cimentadas en prácticas sociales e históricas.
- Se supone que existe un orden social. El conflicto se soluciona a través de esquemas comunes de significados sociales.

c. Relaciones entre teoría y prácticas.

- La teoría busca, únicamente, la explicación de las acciones y comprender cómo se produce y reproduce el orden social.

Fuente: Chua (1986).

Como se puede notar en el cuadro 5, el supuesto epistemológico en la alternativa interpretativa considera las acciones humanas como parte de los trabajos de investigación lo que implica criterios subjetivos. En lo que concierne a la dimensión ontológica, Chua (1986) señala la “visión de una realidad social emergente y creada de manera subjetiva” (p. 52). En razón de lo anterior, “las preguntas de investigación más pertinentes son: ¿Cómo se produce y se reproduce en la vida diaria un sentido común del orden social?, ¿Cuáles son las reglas profundamente arraigadas que estructuran el mundo social?” (Chua, 1986, p. 52), entre otras.

Esta realidad social y contable emergente, sometida a constantes redefiniciones, implica que bajo la perspectiva interpretativa se le atribuyan diferentes y variados significados a la información contable. Más aún, estos significados se construyen a partir de cada circunstancia contextual, con lo cual, se quiere reiterar la importante influencia del contexto (histórico, político, social, económico...) en la construcción social del conocimiento. La dinámica y evolución de los diferentes contextos afectan la manera de percibir y comprender la realidad.

Posteriormente, la autora citada continúa expresando, posteriormente, que “el científico inscrito en el modelo interpretativo busca darle un sentido a las acciones humanas al introducirlas dentro de un grupo intencional de propósitos individuales y de una estructura social de significados” (Chua, 1986, p. 52). De ahí, que cobre relevancia en cuestiones metodológicas, el trabajo etnográfico, la observación de comportamientos, estudio de casos, construcción de significados a partir de las prácticas sociales analizadas, entre otros.

Respecto de la relación teoría-práctica, en el enfoque interpretativo la teoría sustenta la explicación de las acciones humanas, es decir, la comprensión de las prácticas sociales. De esta manera, se posibilita la comunicación y un esquema dialéctico en las relaciones sociales.

En el cuadro 6, se presenta el inventario de trabajos que de acuerdo con la visión de Chua forman parte de la perspectiva interpretativa de la contabilidad.

A pesar de lo expuesto anteriormente, este enfoque corre el riesgo de quedarse en el conservadurismo, sin trascender a la transformación de la realidad, finalidad principal de la ciencia. No obstante, se puede señalar que comprender e interpretar los significados de las acciones sociales y de la realidad implica, en sí mismo, un avance en el desarrollo del conocimiento que bien podría complementarse con la explicación de los mismos o, mejor aún, complementarse mediante la transformación de la sociedad y la construcción de sentido a la luz del enfoque crítico de investigación.

Cuadro 6. Trabajos desde la perspectiva interpretativa del pensamiento contable

Investigadores contables	Trabajos desarrollados
Hopwood (1983, 1985) Tomkins y Grove (1983) Colville (1981) Gambling (1977)	Estudios de la contabilidad como acción social y su papel como mediador simbólico en la sociedad.
Boland y Pondy (1983)	Sistemas de control presupuestario. El presupuesto es visto como un sistema que se construye socialmente y se constituye a través de la interacción. El sistema presupuestario no es fijo y permanente sino que es inexacto, está cargado de valores, ayuda en la conformación de la realidad y es influenciado por intereses políticos y definiciones sociales.
Burchel et. al (1980) Cooper, Hayes y Wolf (1981) Hayes (1983) Bery et. al (1985)	Suponen los resultados contables como representaciones inadecuadas de la realidad y por tanto se estudian a partir de concepciones simbólicas e interpretativas que ayudan a conformar la realidad social objetivada.
Cohen, March y Olsen (1972) Weick (1979)	Cuestionamientos a la visión tradicional de la información contable como medio de alcanzar y evaluar metas predeterminadas puesto que dicha información se puede usar para conferir racionalidad a los resultados.

Fuente: Chua (1986).

En este sentido, Chua (1986) expone tres críticas principales que se le han efectuado por parte de autores como Habermas, Bernstein y Fay al enfoque interpretativo de investigación:

- En este enfoque, no se puede usar la perspectiva de los actores para determinar la validez de una explicación.
- El enfoque interpretativo no cuenta con criterios de evaluación crítica respecto de las formas de vida.
- Los investigadores del enfoque interpretativo sustentan su trabajo en un supuesto del orden social contenido en los esquemas interpretativos comunes.

La investigación bajo un enfoque crítico.

La visión crítica de la contabilidad

Como una respuesta a los reparos formulados al enfoque interpretativo surge la alternativa crítica de investigación o también denominado enfoque participativo, cuyo propósito es comprender la realidad desde una postura crítica que contribuya a la transformación y al avance de la misma. En efecto, Chua (1986) plantea que en la perspectiva crítica la interpretación de la realidad per se resulta insuficiente puesto que el mundo no está mediado sólo simbólicamente sino que, también, existen condiciones de dominación que contribuyen a construirlo y reconstruirlo.

En la misma línea de pensamiento, Larrinaga (1999) anota que “la perspectiva crítica se interesa por el cambio, los conflictos y la coacción” (p. 116). Considera, por tanto, la existencia en la realidad de una desigualdad que genera conflictos entre las diferentes clases sociales.

En la figura 3, que muestra la taxonomía de la investigación contable, aparecen las expresiones estructuralismo radical y humanismo radical para distinguir la investigación que observa la sociedad como estructuras sociales y la sociedad que es construida a través de actores sociales donde el individuo se convierte en el foco principal. Hopper y Powell (1985) fusionan ambas expresiones en el concepto de teorías radicales como una perspectiva de la investigación en contabilidad, que fue modificado posteriormente por el concepto de investigación contable crítica que corresponde a la perspectiva que se analiza en este aparte.

La alternativa crítica de investigación tiene su génesis en los postulados marxistas (Larrinaga, 1999). Su desarrollo se consolida, de una parte, en la Escuela de Francfort y, especialmente, con la teoría de Habermas, representante de dicha Escuela. Ryan, Scapens y Theobald (2004) anotan que “Habermas desarrolló los anteriores escritos de Hegel y Marx para hacer una crítica del orden social en los países capitalistas” (p. 61). Por otra parte, los trabajos posestructuralistas de Foucault también sirvieron de fundamento para la consolidación de la teoría crítica, que “trata de comprender la naturaleza y el significado de la acción humana en el contexto de la evolución social, como una contribución al mismo” (Ryan, Scapens y Theobald, 2004, p. 48).

Bajo la misma perspectiva, Chua (1986) indica que esta perspectiva crítica corresponde a:

la creencia en que cada estado de la existencia, sea el de un individuo o de la sociedad, posee unas potencialidades históricamente constituidas que no están satisfechas. Todo es por causa de lo que es y de lo que no es (su potencialidad). En particular, los seres humanos no están restringidos a existir en un estado específico [...]. En lugar de esto, las personas están en capacidad de reconocer, asir y extender las posibilidades contenidas en cada ser. (p. 58).

Se supone que, bajo este enfoque, el conocimiento no se genera por la relación directa entre sujeto-objeto sino, igualmente, por la interrelación con otros sujetos (comunidad científica). Resulta importante resaltar que en la relación sujeto-objeto hay integración o interrelación de la sociedad. De alguna manera, esta última también condiciona o determina las características del objeto (ver figura 4). Chua (1986) llega a afirmar en relación con lo anterior que una de las creencias en el enfoque crítico de investigación “se ocupa de la relación entre las partes (individuos, grupos y organizaciones) y el todo (la sociedad)” (p. 59). Posteriormente, señala esta misma autora lo siguiente:

Las estructuras sociales son conceptualizadas como prácticas objetivas y convenciones que los individuos reproducen y transforman, pero que no existirían a menos que los individuos no actuaran. [Por otra parte], la sociedad proporciona las condiciones materiales necesarias para que el sujeto creativo pueda actuar. (p. 59).

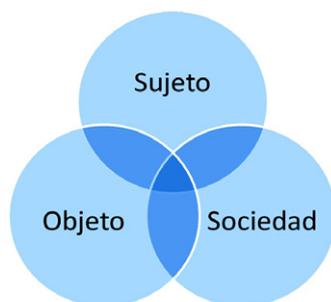


Figura 4. Interrelación sujeto-objeto-sociedad en el enfoque crítico de investigación.
Elaboración propia (2013).

A manera de ilustración, se puede pensar en los estándares internacionales de contabilidad e información financiera como una forma de financiarización de la economía y de enmascarar la realidad material so pretexto de favorecer o representar los intereses de un grupo particular de usuarios de información contable: el mercado y específicamente, el mercado de capitales. Chua (1986) plantea una inquietud en su trabajo en relación con esto cuando escribe: “¿es posible que los estándares de contabilidad no sean más que compromisos políticos en el complejo escenario en el que se conjugan el capital y el trabajo organizados, el gobierno y la profesión contable?” (p. 64).

Lo anterior, permite sustentar la necesidad de estudiar la verdadera forma de la realidad de manera holística, ello es, considerando las relaciones y nexos entre el todo y las partes.

Al igual que ocurre en el enfoque interpretativo, en la perspectiva crítica se acepta que la verdad no está en el objeto sino en el sujeto. De hecho, existe una considerable influencia del sujeto y del entorno en la determinación de la verdad del objeto. Ya lo anotaba Larrinaga (1999) cuando escribió que “la verdad puede encontrarse en los procesos sociales e históricos” (p. 118). Por ello plantea Chua (1986):

Debido a que toda cosa finita es como sí misma y, a la vez, como su opuesto, las cosas que se toman como particularidades aisladas están siempre incompletas. Lo particular existe sólo dentro y a través de la totalidad de las relaciones de las que hace parte. De tal manera, lo que es y lo que no

es una cosa finita sólo podría asimilarse si se comprende el cúmulo de relaciones que la rodean. (p. 59).

En relación con lo expuesto, el enfoque crítico pretende, además de comprender y describir la realidad, transformarla y, por ello, requiere de una comunidad crítica. Frente a lo anterior, Gómez (2005) plantea en el ámbito contable lo siguiente:

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. (p. 25).

Bajo esta perspectiva, el análisis del objeto de estudio se aborda considerando que la realidad social es construida lo cual exige una actitud activa por parte del sujeto y un necesario conjunto de interrelaciones sociales que permiten el conocimiento, interpretación y construcción de la realidad.

No obstante, se puede señalar que este enfoque junto con el interpretativo corresponde a concepciones que, si bien son alternativas al enfoque positivista, tienen cierta resistencia dentro de las tradiciones contables, es decir, la ortodoxia. Recuérdese que el modelo positivista se ha impuesto durante un largo tiempo, con lo que se denominó, anteriormente, tradición investigativa en contabilidad.

El cuadro 7, contiene el detalle de los supuestos dominantes en la investigación contable crítica, tal como fueron identificados por Chua.

Cuadro 7. Supuestos dominantes de la perspectiva crítica

<p>a. Creencias sobre el conocimiento.</p> <ul style="list-style-type: none">• El criterio para juzgar las teorías es temporal y está ligado al contexto. Se emplean de manera más común la investigación histórica, etnográfica y los estudios de caso. <p>b. Creencias sobre la realidad física y social.</p> <ul style="list-style-type: none">• Los seres humanos tienen potencialidades internas que están alienadas (impedidas para surgir completamente) por mecanismos restrictivos. Los objetos sólo pueden ser comprendidos a través del estudio de su desarrollo histórico y cambian dentro de la totalidad de las relaciones.• La realidad empírica está caracterizada por relaciones reales y objetivas que se transforman y se reproducen a través de la interpretación subjetiva.• Se acepta la intención humana, la racionalidad y la agencia, pero esto es analizado de manera crítica debido a una creencia en una ideología y conciencia falsas.• El conflicto fundamental es una característica endémica de la sociedad. Los conflictos aparecen por causa de la injusticia o por ideologías sociales, económicas o políticas que disminuyen la dimensión creativa de las personas. <p>c. Relaciones entre teoría y prácticas.</p> <ul style="list-style-type: none">• La teoría tiene un imperativo crítico: identificar y eliminar la dominación y las prácticas ideológicas.

Fuente: Chua (1986).

Del cuadro 7, se puede colegir en un primer momento, que en cuestiones epistemológicas y metodológicas las teorías son temporales y vinculadas a cada contexto específico, de ahí, que “la verdad está en buena parte en proceso de ser formada y se basa en las prácticas sociales e históricas” (Chua, 1986, p. 60). Por ello, se había señalado en líneas precedentes que el sujeto determina la verdad del objeto. Dada la postura de creer en las potencialidades humanas y la transformación de la realidad de acuerdo con cada contexto, los estudios históricos cobran relevancia en los trabajos investigativos realizados bajo esta perspectiva. “La investigación se adelanta dentro de las organizaciones y en su entorno social” (Chua, 1986, p. 60) y ello favorece no sólo el enfoque genealógico propuesto por Foucault que se enmarca dentro de los estudios históricos enunciados sino, también, el método etnográfico, fenomenológico y de estudio de casos.

Bajo esta perspectiva, se tiende a excluir, por tanto, los modelos estocásticos y las modelizaciones matemáticas y estadísticas de los fenómenos sociales, lo que conlleva a la escasa utilización de los métodos cuantitativos para efectuar la recolección y análisis de datos.

En segundo lugar, frente a posturas de índole ontológico, “los investigadores de la perspectiva crítica consideran que los individuos actúan dentro de una matriz de significados intersubjetivos” (Chua, 1986, p. 60). Lo anterior, hace referencia a que la potencialidad humana es alienada por mecanismos de restricción y ello obliga comprender el lenguaje del objeto y estudiarlo desde su desarrollo histórico y en sus relaciones de contexto.

Finalmente, en lo que concierne a la relación teoría-práctica en la perspectiva crítica de investigación, la teoría “debe ocuparse de la «libertad del espíritu humano», es decir, del despertar de la conciencia sobre las condiciones restrictivas” (Chua, 1986, p. 61). La teoría, por consiguiente, debe contribuir a identificar y a eliminar las estructuras, prácticas, ideologías o mecanismos de dominación y alienación de la potencialidad humana.

Antes de terminar este aparte, se muestra en el cuadro 7, el inventario de trabajos identificados por Chua (1986) que se enmarcan dentro la perspectiva crítica del pensamiento contable.

Cuadro 7. Trabajos desde la perspectiva crítica del pensamiento contable

Investigadores contables	Trabajos desarrollados
Chandler y Daems (1979).	Estudian el desarrollo de las prácticas contables desde finales del siglo XIX hasta los años de 1920-1930. Proponen tres funciones que deben desarrollar los sistemas económicos: distribución, monitoreo y coordinación de actividades con lo cual plantean la necesidad de hacer una construcción social de la realidad.
Tinker, Merino y Neimark (1982).	Consideran la contabilidad como discurso. Dicho discurso se involucra activamente en el control social y en los conflictos entre diferentes tipos de personas. Estudian el desarrollo del concepto de valor desde la Edad Media hasta el siglo XX, explicándolo no como un concepto que acumula el conocimiento a través de una evolución racional sino que los conceptos de valor se han ido conformando con las luchas sociales que se relacionan con el ámbito económico. Estos autores también intentan establecer un nuevo rol más justo y menos místico para la contabilidad y el contador.
Knights y Colinson (1985) Tinker (1984)	La contabilidad deja de ser considerada actividad de servicio, técnicamente racional y separada del conjunto de relaciones sociales y pasa a ser entendida como una parte que constituye y que es constituida por los macro-conflictos y micro-conflictos entre las diferentes clases y grupos de interés.
Cooper et. al (1985) Cooper (1984) Hopwood (1984)	Interés en los fenómenos macroestructurales enfatizando la totalidad de las relaciones (sociales, económicas, políticas e ideológicas): El papel de la información contable en la regulación que ejerce el Estado, construcción de estadísticas, etcétera.
Pusty (1984) Chua (1982)	La profesión contable es vista potencialmente como un monopolio profesional que busca extender sus intereses sociales y económicos.
Cherns (1978)	Expone que dentro de la contabilidad se anima a las personas a que se consideren como recursos organizacionales necesarios para alcanzar las metas corporativas lo que conlleva a que la contabilidad se convierta en un instrumento de dominación social.
Learson (19779)	Argumenta que debido a la dificultad para supervisar los ideales profesionales de los contadores de independencia y competencia por parte de los organismos reguladores, la vigilancia es sólo retórica.

Fuente: Chua (1986).

Conclusiones

El trabajo de Chua (1986), se centra en ofrecer una caracterización que permite comprender los desarrollos en el pensamiento contable desde la perspectiva tradicional o dominante, la perspectiva interpretativa y la perspectiva crítica. Chua, identifica en cada una de las tres perspectivas, como criterios de diferenciación, los supuestos o dimensiones ontológicas, epistemológicas, metodológicas, creencias sobre la realidad física y social y las relaciones entre teoría y práctica.

El trabajo teórico desarrollado por Chua, resulta importante y permanece aún vigente por la fundamentación filosófica y epistemológica con la que la autora aborda la temática. Sin embargo, no se considera apropiado dar más o menos preeminencia a cada una de las alternativas de investigación identificadas en el trabajo de Chua. El enfoque de investigación dependerá de la manera como se observa el objeto por parte del sujeto y de las intencionalidades

de este último. Por ello, se puede señalar que “ni las pruebas deductivas, ni las generalizaciones inductivas han podido proporcionar las bases para la elección racional de paradigmas, ni siquiera en las llamadas ciencias duras” (Hesse citado por Chua, 1986, p. 43). Más bien, la convivencia dialógica de las perspectivas contribuye al incremento del acervo del conocimiento contable y fortalece el estatus epistemológico de la contabilidad.

No obstante, resulta conveniente potencializar los trabajos desde posturas y visiones heterodoxas en el pensamiento contable, ello es, desde el enfoque interpretativo y desde el enfoque crítico cuya tendencia viene desarrollándose desde los años setenta. Si bien es cierto, se han realizado trabajos interesantes en este sentido, vale la pena consolidar la investigación contable, por lo menos en Colombia, a partir de trabajos bajo estas visiones. Su potencial radica no sólo en el debate que suscitan respecto de los diferentes supuestos contables sino también por la necesidad de profundizar conscientemente en los valores y creencias sobre la realidad social y los efectos que la contabilidad produce en la misma.

Como señala Chua (1986), con estas perspectivas alternativas “se pueden obtener nuevas percepciones que potencialmente ampliarán nuestra comprensión de la contabilidad que se desarrolla dentro de los contextos organizacionales y sociales” (p. 67). En este mismo sentido, Gómez y Ospina (2009) proponen algunas tensiones que pueden contribuir a animar y fortalecer el debate entre los contables colombianos respecto de los retos en materia de investigación: “generalización–significación subjetiva, modelos-teorías, hecho-valor, determinismo-voluntarismo, historia-genealogía, empirismo-objetividad, diversidad-síntesis, reproducción-cambio” (p. 77), hecho-pronóstico, costo histórico-valor razonable, medición-valoración, convergencia-divergencia, entre otros.

De acuerdo con lo expuesto, se puede establecer la posibilidad de acceder a la realidad desde otras perspectivas que no necesariamente corresponden a la corriente ortodoxa de la investigación contable. Por consiguiente, la contabilidad debe intervenir con estos procesos heterodoxos, de tal manera, que también se consideren alternativas menos individualistas de maximización de intereses habida cuenta de que las estructuras sociales son más complejas que requieren la aplicación en contexto de los métodos y de las teorías para crear y recrear el entorno.

Bibliografía

Burrell, G. y Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis*. Gran Bretaña: Heinemann Educational Books.

Chua, W.F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 51 (4), 601-632.

Chua, W.F. (1986). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En Gómez, M. y Ospina, C.M. (Eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (p. 37-78).

Medellín: Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia.

Gómez, M. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Porik An*, 10. 13-37.

Gómez, M. y Ospina, C.M. (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Medellín: Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia.

González, A. (2003). Los paradigmas de investigación en las ciencias sociales. *Islas*, 45(138), 125-135.

González, L.A. (2005). Fundamentación conceptual de la crisis contable. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. 21, 151-192

Hessen, J. (1997). *Teoría del conocimiento*. México: Losada Océano.

Hopper, T. y Powell, A. (1985). Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 5(22), 429-465.

Kuhn, T. (1971). *La estructura de las revoluciones científicas*. México: Fondo de cultura económica.

Lakatos, I. (1983). *La metodología de los programas de investigación científica*. Madrid: Alianza Universidad.

Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de contabilidad*, 3(2), 103-131.

Laudan, L. (1986). *El progreso y sus problemas. Hacia una teoría del crecimiento científico*. Madrid: Encuentro.

Maletta, H. (2009). *Epistemología aplicada: Metodología y técnica de la producción científica*. Lima: Consorcio de Investigación Económica y Social –CIES-, Centro Peruano de Estudios Sociales –CEPES- y Universidad del Pacífico.

Ryan, B., Scapens, R.W. y Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad. Barcelona (España): Deusto.

Sandino, M. (2009). Metodología de la investigación científica. Articulación de los elementos básicos del proceso de la investigación. Bogotá: COMLIBROS.

Soros, G. (2000). *Open society. Reforming global capitalism*. New York: PublicAffairs.

Tomkins, C. y Groves, R. (1983). The everyday accountant and researching his reality: Further thoughts. *Accounting, Organizations and Society*, 4(8), 407-415.

Verneaux, R. (1999). *Epistemología general o crítica del conocimiento. Curso de filosofía Tomista*. (10ª Ed). Barcelona (España): Herder.

CARLOS MARIO VARGAS RESTREPO

y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela Candidato a Doctor en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes. Magister en Gestión de Organizaciones Universidad EAN. Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia. Contador Público Universidad Católica del Oriente.