

Habermas y su incidencia en la contabilidad

*Edgar Gracia López
Colombia*

Resumen

El artículo efectúa una exploración acerca algunos de los atributos de las teorías de Jurgüen Habermas en relación con la contabilidad. Plantea la importancia de este autor para las ciencias sociales y para la contabilidad. Igual, expone algunas de las características que acompaña la denominada teoría crítica que sirve como base para comprender los alcances de las teorías de Habermas. El artículo, también expone aspectos sobre el concepto de racionalidad y algunos criterios de lo que significa la investigación cualitativa, finalizando, con las posibles tendencias que se manifiestan en la investigación contable desde la incidencia de los planteamientos Habermasianos.

Palabras clave: Racionalidad, teoría crítica, contabilidad, investigación cualitativa, comunicación.

Habermas and his influence on accounting

Abstract

In this paper, I attempt an analysis on some attributes of Jurgüen Habermas' theories in relation to accounting. I discuss the importance of this philosopher both for social sciences and for accounting. I also explain some of the characteristics of the Critical Theory that provide foundations for a correct understanding of the import of Habermas' theories. Furthermore, I discuss some aspects of the concept of 'rationality' and some criteria of what qualitative research means, and finish with the possible trends that show in accounting research out of the influence of the Habermasian views.

Key words: Rationality, Critical Theory, Accounting, Qualitative Research, Communication.

Introducción

En los últimos tiempos, la contabilidad ha sido cuestionada respecto de su papel en la relación con las organizaciones y la sociedad. Estos cuestionamientos, se manifiestan en diferentes órdenes: respecto de las formas como se han construido sus teorías; en la manera metodológica como aborda el estudio de los hechos que son de su correspondencia; en concordancia con las maneras como aborda las explicaciones de la realidad que le compete.

Desde luego, en el fondo de las críticas subyace un cuestionamiento central sobre los intereses que le acompañan. Para algunos, las estructuras teóricas de la contabilidad, esencialmente, están orientadas para dar respuesta a intereses privados. Para otros, la contabilidad es un fenómeno social y, como tal, debe ser tratado (Tinker, Chua, Gaffikin) pues en medio de las contradicciones que forman parte de su devenir teórico-práctico, en últimas, los intereses extra-teóricos la afectan y de la forma cognoscitiva como los enfrente, de ello depende la demarcación de su constitución.

Desde lo que se conoce como *teoría crítica*, justamente, la contabilidad recibe los mayores cuestionamientos y alternativas, que se pueden resumir en tres aspectos sustanciales. **Uno**, la contabilidad es una ciencia profundamente social y, como tal, sus estructuras teóricas deben responder a la finalidad de las transformaciones del mundo de la vida. **Dos**, la contabilidad tiene que ver con las explicativas de las relaciones *sujeto- objeto*. En este sentido, es claro que el *sujeto* corresponde a una parte activa de las determinaciones frente al objeto, posición que se manifiesta en contrario de postulaciones donde éste ejerce un papel básicamente contemplativo. **Tres**, las estructuras teóricas deben tener correspondencia con las praxis social y contable, de tal manera, que entrecrucen dialécticamente el mundo de lo formal con el mundo de lo real. En estos tres aspectos sustanciales, las teorías de Habermas contribuyen al esclarecimiento del sentido de la contabilidad, en particular, desde lo considerado como la vía del entendimiento, la comprensión y la comunicación.

Jürgen Habermas es uno de los autores que ha contribuido con la obra de entender y comprender la sociedad moderna, en especial, por su indiscutido aporte a la comprensión en el campo de las ciencias sociales. A través del pensamiento de Habermas, es posible afinar la crítica a la contabilidad, de aquella que denuncia la inconveniencia de la fundamentación contable apoyada en modelos hipotético- deductivos y que tiene la desventaja de limitar y condicionar los problemas abordados.

El uso de modelos axiomáticos, por ejemplo, ha limitado a la contabilidad frente a la observación de realidades disímiles y complejas. Mediante el uso de modelos axiomáticos, la contabilidad ha construido preferencialmente

estructuras teóricas que organizan el conocimiento desde entradas consideradas como verdades evidentes por sí mismas. Conceptos como: *propiedad, valor, riqueza*, se asumen como términos interpretados por otras disciplinas del conocimiento, que se toman como verdades indudables y fundamentales en la entrada de la construcción teórica. De tal manera, las hipótesis de entrada se traducen en versiones derivativas- deductivas que tienen como consecuencia, el reducir drásticamente el campo de observación contable.

Así, la contabilidad termina por abandonar parcelas de observación de la realidad referidas a, por ejemplo, las cuestiones ambientales tomadas en sus múltiples dimensiones. Por supuesto, en el uso de modelos hipotético- deductivos, residen muchas de las problemáticas de la teoría(s) contable(s) y ello, porque las propuestas no asumen lo total y sustancial del ámbito objeto de estudio.

Para el caso de las ciencias y desde la crítica al positivismo, en su obra teoría de la acción comunicativa, Habermas (1981) precisa las limitaciones originadas por el imperio de la *racionalidad cognitivo instrumental*. Según este autor, estas limitaciones impiden las transformaciones en el mundo de la vida. La contabilidad también se inserta en estas limitaciones devenidas por el imperio de la racionalidad instrumental y no escapa al sentido de la crítica sobre sus estructuras teóricas, que, en general, presentan problemas de coherencia con las prácticas socio-contables, entre otras: a) teorías que se enuncian para contextos económicos de países desarrollados y que limitan su alcance a asuntos registrados en estos países, pero que asumen extensiones para otros contextos con características y actuaciones diferentes (caso PCGA¹), b) teorías que dejan por fuera el examen de condiciones socio-históricas especiales relacionadas con la propiedad comunal, c) exclusión del campo de la contabilidad, de las observaciones propias del *trabajo* como factor y condición incidente en la conformación de valores agregados de la economía, d) exclusión de patrimonios como el natural, el social y el histórico.

Según Chua, autores como Hopwood y Burchel “sostienen que se han atribuido ciertas razones para los procedimientos contables que pueden estar alejadas del papel que enfrentan en la práctica” (2009: 38). En otras palabras, una racionalidad instrumental que no permite la realización de la actividad contable a la manera de una dialéctica concreta.

Algunos tratadistas de la contabilidad han efectuado, desde el pensamiento de Habermas, claridades sobre el papel y la estructura de este conocimiento, que evidencia señales de rezago y anomalías; autores como: Laughlin, Hopwood, Gaffikin, Dillard, Chua, reconocen que la metodología lograda por Habermas, afinca las explicaciones sobre la naturaleza cualitativa y

1 PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

social de la contabilidad. Según Davis, el profesor Laughlin, por ejemplo, basa sus estudios en la conceptualización de la democracia deliberativa de Habermas; Lodh y Gaffikin (1997) también se ocupan de aspectos metodológicos relacionados con estudios críticos generales así como con las teorías de Habermas específicamente (Davis: 2008: 18)

Los estudios teóricos de Jürgen Habermas facilitan los exámenes críticos que se le hacen a la contabilidad. Este autor, al criticar el *positivismo* inscrito en las ciencias, precisamente, llama la atención a un tipo de ciencia social que se convierte en instrumental, al dejar por fuera, parcelas importantes de la realidad. Este tipo de positivismo ha conducido al imperio del *funcionalismo* en la ciencia. Desde luego, estos aspectos también son señalados en la contabilidad que como ciencia y artefacto adscribe sus razones, preferencialmente, al funcionamiento del sistema contable, dejando por fuera de estas razones a los *Sujetos* como potenciales dadores de los cambios, en tanto, están atravesados por imaginarios, contextos, valores y condiciones ético-morales.

Es indudable, que en Habermas, el concepto de *praxis* y de articulación entre ésta, los *Sujetos* y las *Teorías*, asumen un papel importante. De tal manera, la ciencia no lo sería sólo de teorías o de articulaciones formales, sino de conocimientos que se usan en contextos y en donde la reflexión-acción permite actuaciones prácticas contextualizadas. En tal sentido, si se pretende hablar de *praxis-contables* se tendrían que estipular, previamente, las teorías en relación con el uso consecuente de estas en relación con los *Sujetos* sociales y la realidad en donde se aplican.

Tal vez, el sentido más importante de la obra de Habermas esté relacionado con el reconocimiento de la salida de la crisis de la sociedad moderna a través de la categoría *intersubjetividad lingüísticamente mediada*. Particularmente, este asunto, es de relevancia para la contabilidad, pues la puede llegar a situar en un plano donde se le reconozca como una especial *mediación* para posibilitar acuerdos. En últimas, la contabilidad podría llegar a comprenderse como una especial forma de *lenguaje social*, atravesada sustancialmente por criterios adheridos a la justicia económica.

Este trabajo se guía por las siguientes dos premisas que, parece, se adentran en la indagación de las afectaciones sustanciales que actualmente padece la contabilidad. Profundizar en la caracterización de la naturaleza positivista que ha asumido la contabilidad, se puede constituir en un primer paso para develar relaciones y asuntos referidos a esta disciplina en su naturaleza de ciencia social. Las premisas son:

- a) El tratamiento empírico estructurado por la contabilidad (especialmente, desde la década del sesenta) en la práctica no conduce a

la elaboración de teorías debido, principalmente, a la ausencia de síntesis que permitan establecer las articulaciones entre la reflexión (teoría) y la práctica (aplicación).

- b) La contabilidad no ha superado una visión naturalista-positivista², posición que le impide realizar comprensiones estructuradas sobre la realidad de los hechos socio-económicos. Este sentido naturalista-positivista ha reducido drásticamente el sentido del criterio de *totalidad*, asimilado en el positivismo como sumatoria de parte, sentido que restringe la observación de la complejidad de los fenómenos propios del campo contable.

La importancia de Habermas en las ciencias sociales

Jürgen Habermas, reconocido como continuador de la denominada *teoría crítica* y representante de la *Escuela de Frankfurt*, se consagró como su principal exponente con su obra *Conocimiento e interés* (1982) en la que especifica los intereses rectores que guían el conocimiento. De este autor, es conocida la clasificación de las ciencias en: *empírico analíticas*³, *histórico hermenéuticas* y *crítico-sociales*. Según Habermas,

“en el ejercicio de las ciencias empírico- analíticas⁴ interviene un interés técnico del conocimiento; en el ejercicio de las ciencias histórico-hermenéuticas interviene un interés práctico del conocimiento, y en el ejercicio de las ciencias orientadas hacia la crítica interviene aquel interés emancipatorio del conocimiento” (2002: 168).

Desde luego, Habermas es importante por la forma como descentra y aborda el problema de la racionalidad y la racionalización. De la racionalidad, en tanto, especifica cuatro clases de pretensiones de validez: inteligibilidad, verdad, rectitud y veracidad, que pueden someterse a examen en discursos teoréticos. Desde este marco de referencia sobre las pretensiones de validez, Habermas las vincula, igualmente, con las correspondientes intenciones y vivencias de certeza, para mostrar que no sólo con las afirmaciones, sino también, con las normas vinculamos, asociamos preten-

2 “Gaffikin (2006), menciona que la contabilidad, en lugar de recrear los métodos de las ciencias naturales, es más apropiado que, a su vez, representen a los métodos que reconocen los aspectos humanos de la disciplina, en lugar de reclamar un status intelectual afín a las ciencias naturales”.

3 Este interés técnico, derivado del adjetivo *techné* de los griegos no significa técnico en el sentido de tecnología aplicada, sino en el sentido de técnico-teórico de explicar y comprender para predecir y controlar la realidad (Osorio: 2007: 111)

4 Epistemológicamente, la investigación contable puede adoptar cualquiera de los intereses cognitivos propuestos por Habermas (1971) en la tipología que hace del conocimiento humano, en función de las condiciones sociales bajo las que se produce. Las ciencias empírico analíticas se centran específicamente en los fenómenos que analizan, tratando de establecer hipótesis o predicciones sobre el comportamiento de esos fenómenos (Torrado: 2000: 138)

siones de validez que pueden resolverse o desempeñarse en un discurso (1993:131). Por supuesto, frente a la racionalidad y en su relación con la verdad, se resalta su vinculación con el consenso (tratamiento de la noción de verdad como consenso).

Un aspecto importante para resaltar en la obra de Habermas, es su interpretación del concepto de totalidad social y dialéctica. Al respecto, varios son los asuntos que precisa en su artículo *Teoría Analítica de la Ciencia y La Dialéctica* (1978) de donde se extractan los siguientes apartes: **a)** La totalidad social no mantiene ninguna vida propia por encima de los componentes que aúna, **b)** Sistema y particularidad son recíprocos y sólo en su reciprocidad resultan cognoscibles, **c)** La exigencia de que la teoría, en su constitución, y el concepto en su estructura se adecúen a la cosa y que la cosa se imponga en el método por su propio peso, no puede, en realidad, ser hecha efectiva más allá de toda teoría modelizadora sino dialécticamente, **d)** El concepto dialéctico de totalidad, exige que los instrumentos analíticos y las estructuras sociales se entrecrucen como ruedas dentadas.

Uno de los principales aportes de J. Habermas, se reconoce en su obra *Teoría de la Acción Comunicativa* (1999). Esta obra es interesante por el intento que realiza Habermas de superar el paradigma de la *filosofía de la conciencia*. En este sentido, “el giro lingüístico” de Habermas lo encauzó de la filosofía de la conciencia a la filosofía del lenguaje. Este giro lingüístico según Gaffikin (2006) citando a Boland (1989),

(...) también se refleja en la investigación contable. Para él, esto se puso de manifiesto en el trabajo de los investigadores que desean romper con la dicotomía subjetivista-objetivista y que vieron un renovado interés en los enfoques teóricos subjetivistas por tener más potencial para un fructífero entendimiento de la contabilidad” (Gaffikin: 2006).

Por supuesto, más allá del trabajo social y su racionalidad orientada al éxito, Habermas consideraba al logro de la comprensión en el medio del lenguaje y, en sus últimas obras, el presupuesto básico para la reproducción de la vida social”(Frankenberg: 2011:74). En este sentido, la contabilidad como lenguaje, tendría que ver con la comprensión en el sentido amplio de la comunicación. La contabilidad, en el sentido del entendimiento como exclusiva formalidad, debe transitar hacia uno donde se involucre al sujeto(s) con su(s) capacidades de decisión, donde el lenguaje socio-contable, como se supone, no adquiere sólo un sentido de formalidad sino, al contrario, de efectividad en términos de disponer sus contenidos no sólo para la simple información sino para la comunicación.

En el sentido de la comunicación, Habermas escribe: “En el paradigma de la filosofía de la conciencia, la verdad de un juicio se hace depender de la certeza del sujeto de que su representación corresponde al objeto. En cam-

bio, tras el giro pragmático, la verdad de un signo proposicional necesita demostrarse por la referencia de ese signo al objeto y ello, a la vez, mediante razones que puedan ser aceptadas por una comunidad de interpretación. En el nuevo paradigma, el papel del sujeto no lo asume *per se* el lenguaje, sino la comunicación mediada por argumentos de quienes se ponen a hablar entre sí para entenderse sobre algo en el mundo” (Habermas: 1996: 44).

Es indudable, que J. Habermas incide en las ciencias sociales de varias maneras, dos de estas relacionadas con: **a)** El descentramiento que efectúa de la base para conceptualizar las ciencias sociales, pasando de una *ontología realista* a una apoyada en la construcción social, **b)** El perfeccionamiento de lo considerado como metodologías de investigación cualitativa. Estas dos maneras de aportación a las ciencias sociales, desde luego, también son incidentes en la contabilidad por múltiples razones:

1. Por la necesidad de superar la concepción realista de la contabilidad que se apoya en la descripción del objeto y, que manifiesta la supuesta neutralidad del sujeto del conocimiento y del lenguaje contable empleado.

Se trata de la necesidad de superar la corriente positivista de la contabilidad expresada en lo que se conoce como empirismo y neo-empirismo contable⁵, corriente que se inició en la década del sesenta fuertemente adherida al comportamiento del mercado de valores. Desde esta época y en esta corriente de pensamiento, la contabilidad es cuantitativa, obedece a la construcción de variables y se orienta a la construcción de grandes bases de datos relacionadas con las prácticas comerciales existentes. Según este tipo de pensamiento, las variables son cuantitativas y corresponden a representaciones del mundo de lo real. Estas (las variables) se pueden determinar objetivamente por lo que el objetivo es establecer una relación causal con el resultado, el que puede ser generalizado a otras situaciones similares o conjunto de variables (Gaffikin: 2006). En este tipo de investigaciones, el investigador se mantiene separado, fuera de los datos, a fin de mantener la objetividad. Contrariamente, según Gaffikin (2006) “en la investigación cualitativa el interés se centra en los procesos y el comportamiento de los individuos en respuesta a la siempre cambiante dinámica del mundo. El investigador tiende a estar íntimamente involucrado con el tema objeto de la investigación y reconoce la subjetividad de los resultados”.

Desde esta vía, en la versión de Habermas, lo cuantitativo y lo cualitativo se juntarían en una relación fundamentalmente dialéctica y concreta. Se trataría

5 “ontológicamente la investigación neo-empírica adopta una fuerte posición realista y esto determina la epistemología y la metodología empleada. Metodológicamente su sentido es positivista o modernista que se compromete a emplear el método de la ciencia física. En consecuencia, está fuertemente arraigada a una epistemología empírica. El método es el método hipotético-deductivo”. (Gaffikin: 2007).

de la influencia de lo cuantitativo que demarcaría condiciones al desenvolvimiento de los objetos, pero de lo cualitativo de estos que establecerían las condiciones reales de su reproducción, los que serían, sin duda, atravesadas por la historia de constitución de los mismos. La sola observación descriptiva y cuantificadora de los objetos, necesariamente, asume la vía del positivismo que deja por fuera factores fundamentales en el devenir de estos. Contrariamente, desde la posición de Habermas, la comprensión de lo cualitativo contenido en los objetos-sociales, daría pie para comprender, indispensablemente, la naturaleza y las razones que les acompañan. De tal manera, en la contabilidad, el concepto *cuenta*, por ejemplo, no lo será sólo de demarcaciones cuantitativas sino, también, especificadores de las cualidades encerradas en lo integral que se reconoce de los movimientos y acumulaciones de las riquezas económico-sociales consideradas.

2. Por la necesidad de estudiar la vinculación entre contabilidad-lenguaje y comunicación. En J. Habermas, la comunicación es trascendental, afirmando “que el elemento más importante para entender los fenómenos sociales es la competencia comunicativa, más que la lingüística” (Sawarjuwono: 1995).

Desde este ángulo, entonces, se puede hablar de las diferentes formas de lenguaje que acompañan a la contabilidad y que le permite, a este campo de conocimiento: organizar, coordinar, comunicar, representar la realidad organizacional. El lenguaje social, el formal, el lenguaje orientado a las decisiones, el del control, entre otros, cumplirían el papel de desentrañar y explicitar por la vía de la comunicación, lo concreto de los objetos y de sus referenciales propios del ámbito contable. Desde las aristas explicitadas por estos lenguajes, se entendería de mejor manera a la contabilidad como fenómeno social y más allá de esto, la posibilidad de referenciar los objetos y fenómenos de la realidad, en una forma estructurada e integral.

Es, tal vez, mediante las competencias comunicativas contables⁶ que se pueda establecer, en la complejidad de las prácticas, las relaciones entre estas y los lenguajes de la contabilidad, entendiendo que las “prácticas contables hacen referencia a teorías particulares de la contabilidad, las reglas, los estándares y diferentes tratos que se aplican en las organizaciones” (Sawarjuwono: 1995). En la matriz 1, se aprecian las formas comunicativas desde la práctica y el lenguaje de la contabilidad.

6 Inicialmente, estas competencias comunicativas pueden verse desde el lenguaje y desde la práctica social. Desde el lenguaje, como competencia lingüística y capacidad para enfrentar eficazmente la relación de saberes a través del lenguaje, con el objetivo de aprehender cabalmente las descripciones, interpretaciones y comprensiones de la realidad de la que se habla. Desde la Práctica Social, las competencias de comprensión, como capacidad para poner a los actores de acuerdo. Desde luego, en el sentido de las competencias comunicativas en la contabilidad, este horizonte está por construirse.

Matriz 1. Formas comunicativas

Práctica contable.	Hace referencia a teorías particulares de la contabilidad, reglas, estándares y tratos que se aplican en las organizaciones.
Lenguaje de la Contabilidad.	Se refiere a esa función primaria de organizar, coordinar, comunicar, representar la realidad organizacional.

Fuente: Elaborado desde Sawarjuwono, 1995.

3. Por la necesidad de profundizar en el conocimiento cualitativo de los fenómenos y hechos que atiende la contabilidad.

Es cada vez más claro, que la contabilidad se considera una ciencia social (Lowe y Tinker, 1989), como también, un campo de conocimiento diferente a la economía, separada del simple análisis económico, pues aborda elementos sustanciales en relación con: el control de la organización, el procesamiento de información y el comportamiento de los agentes y actores en el marco de las decisiones (Gaffikin: 2006). Como ciencia social, entonces, en el campo de la contabilidad subsiste la necesidad imperiosa de empoderar metodologías de investigación cualitativas que permitan el pleno reconocimiento de factores y componentes extra-teóricos que lo influyen.

En el anterior sentido, la metodología esbozada por J. Habermas resulta insinuante para la contabilidad, máxime cuando su sentido se orienta hacia la función emancipadora de la sociedad a través del uso de los conocimientos. Esta metodología empodera la *hermenéutica*, “los argumentos principales de la hermenéutica filosófica gozan, hoy, de amplia aceptación aunque no como doctrina filosófica, sino como paradigma de investigación *dentro* de la ciencias sociales, especialmente de la antropología, la sociología y la psicología social” (Habermas: 2008: 32). La decisión de emplear esta metodología requiere concebir su estudio con tres premisas importantes a saber: la noción de auto-reflexión, el entendimiento humano que es considerado como una situación ideal en el discurso-expresión y los intereses cognitivo emancipadores (Sawarjuwono: 1995).

En el caso de la Contabilidad, el uso de la metodología de Habermas forma parte de las alternativas radicales al vincular prácticas contables con políticas de emancipación. Esta necesidad la reconoce Baxter (2000), afirmando, que autores como Chua la especifican, expresando: “las prácticas de gestión están inexorablemente ligadas a ideologías gerencialistas” o “en construcción de valor” en el caso de Tinker, o en el caso de Arnold, que la tipifica como “la nueva ciudadanía” o como dice el propio Baxter “la intensificación del control sobre los procesos de trabajo”.

La emergencia del reconocimiento de factores cualitativos en la contabilidad ha derivado en el reconocimiento de la importancia de la investigación cualitativa; mediante este tipo de metodología es posible, por ejemplo, reconocer

la incidencia de los lenguajes de poder en el marco de las producciones de sentido que atrapan la construcción de las riquezas materiales y sociales o reconocer la influencia de los agentes de la dirección en el entramado de decisiones económicas y sociales tomadas desde la contabilidad. La diferencia entre la investigación cuantitativa y cualitativa, puede conducir a las necesarias precisiones del contenido que debe acompañar la teoría de la contabilidad (matriz 2).

Matriz 2. Diferencias entre la investigación cuantitativa-cualitativa

Investigación cuantitativa	Investigación cualitativa
Busca los hechos y las causas de los fenómenos.	Se preocupa por la comprensión y el comportamiento de los actores.
Reclama objetividad.	Es subjetiva.
Utiliza las medidas controladas.	La observación es natural y sin control.
Busca la verificación /confirmación a través de reducción.	Trata de descubrir y explorar.
Orientada a los resultados.	Orientada a los procesos.
Utiliza datos duros y replicables.	Variedad y flexibilidad en los datos.
Pretende generalizar resultados.	Es no- generalizable.
Asume la realidad estable.	Asume una realidad dinámica.
Asume una perspectiva externa.	Supone una perspectiva privilegiada.

Tomado de: Gaffikin. Crítica de la Teoría Contable, 2006.

La teoría crítica en la contabilidad

Un elemento importante para comprender los aportes de Habermas, se relaciona estrechamente con lo considerado como *teoría crítica*; de hecho, este autor es heredero de la teoría crítica postulada por Marx. Desde luego, las versiones dadas como significado a la *teoría crítica* se han venido matizando, denotando diferentes argumentaciones que tienen en común el disponer de una mirada crítica de los fenómenos que se presentan en la sociedad, y el intento de articular permanentemente las obras teóricas con el mundo de la vida y la realidad.

En contabilidad, el uso de la teoría crítica deviene del sentido que identifica limitaciones en el saber positivo, supuestamente alejado del mundo de los valores a la hora de las afirmaciones y teorías sobre los hechos y la realidad. Desde el sentido de la teoría crítica se reconoce la presencia de *intereses* y *valores*, que se hacen presentes al momento de especificar la constitución y uso de la(s) teoría(s). Desde la teoría crítica, M. Gaffikin, al evaluar asuntos de la contabilidad, menciona:

“Hay muchos problemas en el intento de emplear la metodología de las ciencias naturales en cualquier disciplina y, mucho más, en

una tan obvia, como la contabilidad, que es un fenómeno social. Esto llevó a Mautz a argumentar que la disciplina debe aceptar más responsabilidad con los juicios de valor, porque mientras que el contador puede intentar adoptar un punto de vista impersonal desinteresado, la verdad es que los datos (sic) incluyen juicios de valor e ignorar estas consideraciones es ignorar aspectos importantes de sus datos” (2006).

Por su supuesto, se reconocen diferencias sustanciales desde la posición metodológica de las ciencias naturales y las ciencias sociales. Un dato desde el referente de ciencia natural, en la práctica, viene a ser distinto de aquel referenciado desde lo social. Por lo regular, los datos de la ciencia natural se adscriben a contenidos enteramente experimentables orientados, regularmente, al soporte de leyes generales. En ciencia social, un dato o una categoría está atravesada por condicionantes propios del contexto y de los juicios de valor presentes en las demarcaciones. En la ciencia social, los sujetos asumen un papel activo e incidente en la comprensión del devenir de los objetos. Desde este ángulo de ciencia social, entonces, los datos nunca resultan en constantes universales.

El reconocimiento de intereses en la contabilidad, potencia la crítica de la misma, en cuanto la necesidad de develar y desentrañar su papel en el marco de la sociedad y más allá, el posibilitar estructuras teóricas de vigencia en relación con la praxis contable. En el sentido de la teoría crítica, las teorías no son puras, (formales) sino, por el contrario, inundadas de intereses. En este sentido, así lo pretenda, la contabilidad no puede ocultar la presencia de *juicios de valor*⁷. Esta situación afianza la presencia de la perspectiva crítica en contabilidad que se interesa por el cambio, los conflictos y la coacción, desde un marco de referencia, que supone, que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se reproduce a través de las generaciones y que produce un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida (Lanirraga: 1999: 12). El considerar estas desigualdades, le insinúa a la contabilidad, la permanente necesidad de abordar cuestiones valorativas e interesadas.

Desde la teoría crítica se supone que las estructuras teóricas de la contabilidad no son sólo formalidades, sino que están mediadas por lo que sucede en el mundo de la praxis social y la praxis contable. Desde el sentido de la teoría crítica, la contabilidad combate a las versiones positivistas que pretenden conocimientos aislados de los contextos específicos de actuación. Por

7 “Como lo expresa Christenson (1983), la posición filosófica de los proponentes de la contabilidad positiva es, cuando menos, confusa: no se ajusta del todo al instrumentalismo de Friedman ni tampoco al criterio de falsación de Popper, pero, aparentemente, se acerca más a la posición ya desacreditada de los primeros positivistas lógicos. Abdel-Khalik y Ajinkya (1979, p 9) caen, al parecer, en la misma dificultad con su concisa declaración que sostiene que “el investigador, siguiendo el método científico (...) verifica sus hipótesis mediante la comprobación empírica” (Chua: 2009: 45).

esta vía, se crítica el funcionalismo de los sistemas contables que atienden, básicamente, la estructura de procedimientos. Desde luego, el uso de la teoría crítica en contabilidad no corresponde a lo usado por las élites de la contabilidad, que, en general, prefieren identificarse con la estructura de la ciencia apoyada en modelos hipotético- deductivos.

En estos aspectos, la obra de Habermas es iluminadora sobre las dos vertientes generales que ha supuesto la contabilidad y que se puede señalar como el camino de lo *formal* y, el segundo, cuyo contenido deriva de la crítica y corresponde al *social*. El *formal*, que se identifica con una concepción de sistema desde el ángulo del funcionalismo y, el *social*, cuya pretensión consiste en superar el funcionalismo. En el sentido de crítica a los sistemas, desde el concepto de *totalidad*, Jürgen Habermas especifica dos formas típicas de ciencia social; dos formas de las cuales, una se limita al uso del concepto funcionalista de sistema, en tanto que la otra, se aferra a un concepto dialéctico de totalidad (Habermas: 1969: 56).

En general, la contabilidad ha respondido con una versión de sistema contable funcional como sumatoria de partes, que la conduce por una vertiente que no logra determinar las adecuadas relaciones con el contexto. Por la vía funcionalista, el criterio de *totalidad*, parece, se identifica con la sumatoria de partes, que resulta limitado y contrario a un concepto dialéctico de totalidad que exige “que los instrumentos analíticos y las estructuras sociales se entrecrucen como ruedas dentadas” (Habermas: 1969: 60).

De la teoría crítica, entonces, es importante relieves varios sentidos que se convierten en los hilos conductores para la reflexión de los contenidos de Habermas en relación con el pensamiento crítico de la contabilidad:

- a. Las teorías no son puras, en el sentido de que las teorías se relacionan con la praxis. Es decir, las teorías no se corresponden sólo con atributos lógicos intra-teóricos, sino, igual, con los intereses extra-teóricos derivados de las dinámicas propias de las estructuras sociales. De tal manera, las teorías no son sólo lógicas; de allí, que los instrumentos analíticos se entrecrucen con las estructuras sociales. En este sentido, por lo tanto, un dato contable no es sólo una determinación lógica sino también social, en tanto, como tal, interpreta un segmento de la realidad propia de estructuras sociales contextuales.
- b. En las teorías, el sujeto forma parte activa de las mismas, es decir, no supone una vía neutral contemplativa. Desde este ángulo, la teoría crítica se antepone a la teoría convencional que pretende aislar la intervención del sujeto bajo un supuesto de objetividad verdadera y absoluta. En el caso de la contabilidad, la teoría crítica censura el objetivismo pretendido por ciertas corrientes de pensamiento contable que pretenden sólo la descripción de los hechos socio-económicos.

- c. Desde la teoría crítica, todo modo de conocer es interesado; de allí, la necesidad de relacionar conocimiento e intereses. Al respecto, es posible identificar intereses intra-teóricos e intereses extra-teóricos. Los intereses intra-teóricos son aquellos que entran en juego en las sistematizaciones teórico- conceptuales de toda praxis histórico-social. Los intereses extra-teóricos referencian los intereses previos a la actividad del conocer (interés económico; interés de reconocimiento y status social; interés ideológico-político; interés de poder) (Osorio: 2007: 110).

Según Gaffikin (2006), Laughlin (1999) sostiene que existen, al menos, cuatro importantes características de la contabilidad crítica: a) Contextual, b) Compromiso, c) Particular-general, d) Interdisciplinar. A través de estas cuatro características, Laughlin reconoce que la contabilidad tiene consecuencias sociales, políticas y económicas, como diría el profesor Archel “el papel que juega la contabilidad en la construcción y mantenimiento de las estructuras sociales (2007: 18), igualmente, determinada por la intencionalidad de cambiar las estructuras sociales (compromiso), portadora de un conocimiento en diálogo con otras disciplinas (interdisciplinar).

Matriz 3. Características de la Contabilidad según Laughlin (1999)

Característica	En qué consiste	Observación
Contextual.	La contabilidad tiene consecuencias sociales, políticas y económicas.	Relación de praxis entre conocimiento, texto y contexto social, político, legal, económico, lingüístico, cultural, histórico.
Compromiso.	Siempre se lleva a cabo para cambiar (mejorar) la práctica o profesión de la contabilidad.	En el marco de intenciones.
Particular- general	Referida a: Individuos (micro y organizaciones). Macro (social y profesional).	Relaciones dialécticas entre el todo-parte-todo, en lo general y lo particular
Interdisciplinar.	Relacionada con otras disciplinas.	Asume concepciones de mundo, de otras disciplinas.

Fuente: Elaborado siguiendo las reflexiones de Gaffikin (1999).

El concepto ‘Racionalidad’

Es evidente, que las incidencias de J. Habermas en las ciencias sociales están marcadas por el examen y la reflexión acerca de la racionalidad, incidencia que se ha extendido a las disciplinas incluyendo la contabilidad. Desde diferentes planteamientos, se han cuestionado los alcances sociales de la contabilidad, reflexiones que se identifican en el trabajo académico de Chua (1999), que manifiestan las dinámicas, intereses e intenciones encerrados en el conocimiento contable, asunto que se muestra con relación en los planteamientos de Habermas y su mirada crítico-social. Desde este ángulo, el profesor Torrado afirma: “cada vez, son más numerosos

los trabajos en historia de la contabilidad que se podrían enmarcar dentro del llamado *paradigma crítico*, como posicionamiento frente al paradigma positivista, pues tratan de relacionar la contabilidad con su entorno económico, político y social” (2000:138).

En los trabajos de autores como Weber y Habermas, es evidente la presencia de elementos que indican una especial forma de observar la racionalidad, especificada, bien en los criterios medios-fines o bien, en relación con las pretensiones de validez, la verdad y la certeza.

En el marco de la racionalidad, Weber⁸ identifica la relación *medios-fines*; de la que deriva⁹ una apreciación en términos de racionalidad con arreglo a fines o moderna, especificando para la contabilidad una racionalidad instrumental referida básicamente a la calculabilidad de medios (cálculo en la realización de fines, controlables, por ejemplo, el control de cambios). En esta manera, la racionalidad es objetiva y subjetiva, donde prima esta última, orientada al logro de la máxima satisfacción del sujeto económico en tanto los bienes económicos están a su disposición. Desde este plano, la racionalidad se identifica con la presencia de una especie de sujeto, que opera a manera de una instancia judicial suprema y no solamente frente a las ciencias, sino frente al conjunto de la cultura (Habermas: 2008: 15), que ordena y organiza los conocimientos.

Para el caso de la contabilidad, esta óptica Weberiana de comprender la racionalidad, postula un *arreglo a planes* donde los bienes son, **a)** Ordenados de acuerdo con una manera racional de organización, **b)** Sujetos a la calculabilidad para su reproducción sujeta a finalidades, **c)** Los bienes están a disposición de un sujeto económico, **d)** Deriva la actuación de la contabilidad desde un conjunto de normas que tipifican lo que corresponde a una economía racional.

Desde luego, Habermas supera la idea de racionalidad de Weber, al especificar, por un lado, la presencia de lo objetivo y, por otro, la intersubjetividad adherida a la presencia de una comunidad de comunicación. Desde lo objetivo, se tiene en cuenta la presencia de un mundo de estados de cosas existentes. Desde la intersubjetividad, ésta “no parte simplemente del presupuesto ontológico de un mundo objetivo, sino que convierte este presupuesto en problema, preguntándose por las condiciones bajo las que se constituye para los miembros de una comunidad de comunicación en

8 Max Weber introduce el concepto de racionalidad para definir la forma de la actividad económica capitalista, del tráfico social regido por el derecho privado burgués y, de la dominación burocrática. Racionalización significa, en primer lugar, la ampliación de los ámbitos sociales que quedan sometidos a los criterios de decisión racional. (Habermas: 1999: 53).

9 El concepto weberiano de racionalidad, este autor lo especifica en términos de bien sea, racionalidad con arreglo a valores, tradicional o racionalidad con arreglo a fines o moderna

la unidad de un mundo objetivo” (Habermas: 1999: 30). En este sentido, el contexto y el entorno en donde se desarrolla la comunidad de comunicación, es importante.

De allí, que en la racionalidad de Habermas, emerjan con fuerza los asuntos referidos a la verdad, rectitud y veracidad. Desde esta perspectiva de racionalidad, en el caso de la contabilidad, ésta tendría que ver con el mundo objetivo en tanto descripción de cómo es el estado de cosas a las que refiere, pero, también, en tanto comunicación que aborda la intersubjetividad, con el sentido de cómo *deben ser* las cosas para posibilitar acuerdos.

Desde la posición de Habermas, la unidad de un mundo objetivo-como se deduce, estaría otorgado dialécticamente en la constitución de los objetos, los sujetos y la comunidad de interpretación que se referencia desde el contexto. A través de esta dialéctica de constitución, lo positivo y normativo de las teorías contables haría referencia a un mundo integrado.

Como se menciona desde Habermas, en el problema de la racionalidad se encuentra implicado el concepto de verdad. Respecto de la verdad, Gaffikin asegura, que desde el uso de técnicas retóricas “se intenta persuadir de que la contabilidad positiva es la única manera de verdad”. Igual, desde el análisis de la hermenéutica, este autor reconoce que “cualquier investigación libre de valores no sólo no es posible, pues la verdad, sólo existe como interpretaciones compartidas, sino que, el conocimiento sólo puede considerarse como saber, cuando es aceptado por el público” (GaffiKin: 2006).

En Habermas, el concepto de verdad lo involucra en lo que llama el plexo de racionalidad compuesto también por los conceptos de inteligibilidad, verdad, rectitud y veracidad (1993: 121). Desde luego, en Habermas, la acción comunicativa y su racionalidad sirven como el marco de referencia fundamental para su teoría de la sociedad y de la historia, sistemáticamente elaborados en su comprensiva *Teoría de la Acción Comunicativa* (Frankenberg: 2011: 74).

Uno de los argumentos principales que se pueden esbozar para la contabilidad desde los planteamientos de Habermas, está relacionado con la necesidad de explicar y comprender la contabilidad como un saber enteramente social. Es decir, la contabilidad como fenómeno social, que no es sólo simbólico sino mucho más; se trata de la *teoría* ubicada en el marco de funcionamiento del conjunto de la sociedad. De tal manera, la racionalidad de la contabilidad se encausa por una idea central y rectora influida y determinada por lo *público*.

En este sentido, la contabilidad con una profunda vocación de relación con la sociedad para entender la producción y reproducción social, es decir, adherida al funcionamiento del conjunto de la sociedad. Desde esta referencia,

es posible comprender a la contabilidad como un “fenómeno social” que, como tal, se inserta en el proceso de producción de sentido tanto en los niveles micro como en los del orden macro. En esta perspectiva, entonces, la racionalidad tendría que ver inicialmente con la reconstrucción del campo de observación de la contabilidad en el sentido de lo público.

Tendencias de investigación contable desde la perspectiva de Habermas

Las metodologías de corte habermasianos están de uso en el campo de las ciencias sociales. Si bien, es complicado establecer las posibles tendencias que desde este ángulo se trazan en contabilidad, si parece indicarse que, con especial atención, esta metodología se aplica en indagaciones referidas a empresas del sector público y en la educación.

Una de las tendencias se relaciona con la *educación y la formación de Contadores*. En esta tendencia, la perspectiva de Habermas se utiliza para explorar las relaciones entre enseñanza, aprendizaje e investigación. Esta perspectiva crítica se refiere, principalmente, a la colonización que los organismos de la profesión contable han efectuado sobre los estudiantes y que se manifiesta en la manera como estos interpretan los asuntos de la contabilidad. Desde la perspectiva metodológica de Habermas, las investigaciones tratan de develar el impacto de lenguajes propiciados por los organismos rectores de la profesión en la autonomía de los estudiantes, frente a la interpretación de los asuntos contables.

Por ejemplo, las investigaciones que se realizan alrededor del concepto de “*imagen fiel y verdadera*”, utilizado en la contabilidad, en general, concluyen diversidad de interpretaciones, entre otras¹⁰, que “las cuentas han sido preparadas de acuerdo con las normas contables (...) el sentido que la frase tiene se ha convertido en la jerga y se ha centrado en la técnica” (Greenwell, 1992)¹¹.

Estas investigaciones tienen como objetivo, mejorar el mundo de la educación de la contabilidad y, a través de ello, la práctica. En general, estas investigaciones han partido de la **búsqueda de los significados de los con-**

10 En las conclusiones sobre el concepto “imagen fiel y verdadera” se encuentra, entre otras: a) verificado conforme a la evidencia disponible; b) validez de los estados financieros de acuerdo con los datos presentados, objetivo, divulgación de cifras exactas; c) auditoría de los Estados financieros de una manera aceptable, una opinión imparcial; d) preparado de acuerdo con las normas según lo prescrito por las normas contables; e) las transacciones se procesan de una manera aceptable; f) toda la información necesaria del funcionamiento de la organización debería ser divulgada. (Greenwell: 1992).

11 Una de las preguntas decía: En la siguiente frase “una imagen fiel y justa” qué significa para usted el contexto de la elaboración y publicación de las ganancias, las pérdidas y los balances anuales?

ceptos empleados por la contabilidad, antes que partir o hablar sobre el significado establecido para los mismos (Greenwell: 1992).

Este tipo de investigaciones, intenta concentrarse en el lenguaje como factor decisivo en la interpretación de conceptos, dando pie para señalar no sólo la presencia de quien interpreta, sino también la existencia de una comunidad que hace uso de la vía interpretativa para lograr la comunidad de acuerdos. En este sentido, precisamente, la metodología Habermasiana representa una buena oportunidad para la indagación de asuntos en la relación lenguaje-contexto.

El lenguaje empleado por los estudiantes o profesionales de la Contaduría Pública, en relación con ciertos enunciados contables, puede tomar diversas alternativas de interpretación dependiendo de los contextos; por ejemplo, qué se quiere decir cuando se afirma: *transacciones que han sido procesadas de manera aceptable y preparadas de acuerdo con las normas dictadas por el órgano contable*.

Si se analiza la anterior afirmación, “El primer descriptor referencia cualitativamente la *aceptabilidad* como guía, aunque no hay ninguna referencia al árbitro de la aceptabilidad. Probablemente, este concepto se refiere a la noción de que todos los compañeros contadores estarían de acuerdo con la forma adoptada” (Greenwell (2008) o probablemente, corresponde a la remisión de una imagen referida a un ente regulador que adquiere su legitimidad por vía de la autoridad establecida, es decir, un organismo con autoridad para emitir normas.

Es posible que este tipo de investigaciones, en un futuro, se conviertan en la base de un promisorio programa de investigación que tenga como fundamento, la importancia del *acuerdo* en el marco de las acciones de decisión de los actores involucrados en la interpretación. En este sentido, es posible pensar que la contabilidad, desde la perspectiva de Habermas, se convierta en una potente *mediación* para posicionar la democracia real, constituida desde la comunicación contable.

Otra tendencia de la investigación contable desde la perspectiva de Habermas, se relaciona estrechamente con el sentido de uso de este saber, incrustado en el marco de las mediaciones socio-lingüísticas. En estos términos, la contabilidad como mediación propone para la investigación, dos especiales caminos, diferenciados: desde lo considerado como acción comunicativa y desde lo connotado como acción estratégica.

Dos elementos claves se pueden deducir de la tentativa de investigación contable, haciendo uso de las metodologías de corte habermasiano en relación con su papel como *mediación*. Por una parte, la contabilidad como mediación para facilitar el entendimiento respecto de las riquezas acumuladas y sus

distribuciones o, en otro de los sentidos, para facilitar *acuerdos* en términos del beneficio de la generalidad social. En este escenario, “el actor orientado al entendimiento, no actúa con base en preceptos de maximización de la utilidad, sino conforme a normas que, kantianamente, reciben el consenso racional de todos los participantes (Zoffoli: 2010: 70).

De tal manera, el discurso contable como mediación no estaría en el desarrollo de *acciones estratégicas* dirigidas a objetivos o propósitos específicos, sino en función de objetivos generales sociales. Vista de esta manera, la contabilidad se acercaría a una comprensión de mundo donde sus postulados deben justificarse en relación con cosmovisiones de control social y político, con un fuerte sentido de participación en lo social-general. En tal sentido, el ejercicio de la contabilidad como lenguaje de representaciones, realmente, se relacionaría con lo que Habermas denomina *acción comunicativa*, desde luego, cumpliendo con aspectos vitales como: disposición de un contenido semántico, la presencia de condiciones de validez y las razones en favor de esta validez.

Por otra parte, la contabilidad orientada por el desarrollo de *acciones estratégicas*, teleológicamente orientadas por intereses específicos particulares relacionados preferencialmente con los asuntos del poder y el dinero. En este enfoque, la contabilidad se adhiere a una especial forma de racionalidad estratégica. En este campo, quienes ostentan el poder y el dinero, utilizan la contabilidad para fines específicos y, por supuesto, pueden pasar por alto o no tener en cuenta las caracterizaciones propias de la acción comunicativa. En este caso, se dirá que la contabilidad está orientada al éxito de acciones teleológicamente dispuestas (acciones planeadas con perspectiva de éxito) y marcadas por reglas orientadas a la acción, eficaces para ejecutar, necesariamente, el plan propuesto. En este caso, el saber contable se entendería como un *saber estratégico* referido a algo posterior que ha de tener un lugar en el mundo objetivo. En este lado, se pueden reconocer propuestas de investigación referidas a la contabilidad de gestión, la relación contabilidad y calidad total, y aquellas investigaciones que relacionan la contabilidad con lo conocido como cuadro de mando integral.

El discurso contable como mediación en estos dos sentidos (contabilidad en el marco de la acción comunicativa, contabilidad saber-estratégico) se enfrenta, básicamente, a dos maneras de observar la fiabilidad que encarna este saber que, interpretado desde la postura de J, Habermas, persigue dos formas de pretensiones de validez: desde la acción comunicativa (verdad vs falsedad) respecto a la fundamentación de *algo que* tiene un lugar en el mundo objetivo y, desde la acción teleológica que persigue acciones para garantizar el éxito, referido a algo *que ha de tener* un lugar en el mundo objetivo (cuadro 1).

Cuadro 1. Fiabilidad encarnada en el saber contable

Saber. (contabilidad)	Fiabilidad que encarna este saber.	Acción comunicativa.	Verdad Vs Falsedad. (pretensiones de verdad)	"algo que como cuestión de hecho tiene lugar en el mundo objetivo."
Saber. (contabilidad)	Fiabilidad que encarna este saber.	Acción teleológica.	Éxito. (acción orientada a un fin)	"se refiere a algo que ha de tener lugar en el mundo objetivo."

Elaborado por el autor desde las reflexiones de Habermas (1999).

Tal vez, en el sentido del saber contable incrustado en la acción comunicativa o en el sentido de saber estratégico, se encuentren las principales contradicciones y problemáticas que tiene la contabilidad. Es posible que esta sea la razón para que autores como Broavent y Laughlin (1991, 1998)¹², Lawrence (1999), hayan efectuado algunas modificaciones a los planteamientos de Habermas respecto de su aplicación en la investigación contable. Las teorías Habermasianas, orientadas al conjunto de la sociedad, se han adecuado a su aplicación en sistemas específicos, con especial referencia al sector público, la gestión pública, la política pública.¹³

En el sistema de salud de Gran Bretaña, como prueba, se han efectuado investigaciones desarrolladas bajo el uso de la metodología Habermasiana para indagar asuntos referidos a los cambios en el sector de la salud, tratando de establecer el papel de las *comunicaciones distorsionadas*. Según Davis (2008), "los cambios en el sector salud se ejecutaron basados en argumentos que utilizan las comunicaciones distorsionadas tales como las reclamaciones no cuantificables a la eficiencia y eficacia del sector privado"

En la tipología de las investigaciones contables desde la postura de Habermas, el concepto *sistema contable* ha recibido un especial tratamiento, tal vez, partiendo de limitar el alcance de las teorías de Habermas como teorías sociales. En este aspecto, el sistema contable se examina en relación con los contextos organizacionales, para criticar la colonización del mundo de la vida (Laughlin: 1987).

12 Una de las obras de Laughlin basadas en Habermas lleva por título: "sistemas de Contabilidad en contextos organizacionales: un caso para la teoría crítica". La idea principal de este artículo de Laughlin se enfocó en una crítica al razonamiento instrumental que coloniza el mundo de la vida, la política, la economía y lo social. En ese artículo Laughlin proporciona útiles ideas sobre la teoría de la acción comunicativa.

13 "Mientras que Habermas (1984, 1987) identificó que 1) la sociedad resume el conjunto de un modo de vida, sistemas y medios de comunicación, también se puede afirmar que los sistemas específicos contienen su vida propia, sistemas y medios. 2) si se quiere hacer juicios sobre el potencial colonizador de los medios de comunicación, entonces, es necesario considerar un medio de comunicación específico en un tiempo determinado, 3) se argumentó que para hacer juicios acerca del potencial colonizador de los medios específicos de comunicación es necesario adoptar el punto de vista de un modo de vida organizacional específica (Davis, 2008).

Cuadro 2. Referencia de investigaciones desarrolladas bajo la perspectiva Habermasiana

Autores	Aplicaciones
Broabent, Laughlin y Read (1991)	Sector Público. Efecto de reformas en el servicio nacional de salud (Gran Bretaña).
Broabent y Laughlin (1998)	Efectos de la nueva gestión pública en los médicos Generales y escuelas públicas del Reino Unido.
Lawrence (1999)	Examen de la reforma del sector Público en el sector de la salud en Nueva Zelanda.
Broabent, Jacobs, Laughlin (2001)	Prácticas de Resistencia Institucional en la reforma del sector público (estrategias de resistencia interna y pública, en contra de las políticas gubernamentales).
Lawrence y Sharma (2002)	Introducción de reformas en el sector de la educación, calidad total, cuadro de mando integral.

Elaborado por el autor desde las formulaciones de David Nicholas (2008).

En Habermas, el problema de la verdad, la rectitud, la sinceridad se hacen presentes, constituyendo el cuerpo de explicación de la racionalidad en términos de pretensiones de validez; investigaciones en relación con estos aspectos, se han realizado en el campo contable como la formulada por Wright (1994) en el sentido de “evaluar si un banco canadiense había incumplido los criterios de validez a la verdad, la rectitud, la sinceridad”. En este tipo de investigaciones, es posible identificar un fuerte relacionamiento de la contabilidad con la moralidad, en el sentido de como se afirma de Habermas, “extiende las pretensiones de validez a los discursos de tipo moral, en las que el objeto de la discusión no es la verdad de proposiciones científicas, sino la validez de normas de acción (Zoffoli: 2010: 73). De tal manera, la racionalidad como lo afirma Habermas, gira en torno de pretensiones de validez, tanto de lo denominado como *acción comunicativa* como de lo señalado como *acción teleológica*; en este caso, “ambos plantean con sus manifestaciones simbólicas pretensiones de validez que pueden ser criticadas o defendidas, esto es, que pueden fundamentarse”(1999: 25).

Siguiendo a Davis (2008), se considera que de Habermas, propiamente, se han tomado los métodos de investigación para analizar lo considerado como “pruebas documentales” (documentos del Banco Mundial, documentos sobre reformas del sector público). La característica principal de este tipo de investigaciones es que, como tales, “evitan datos cuantitativos y, en cierta medida, se basan en el uso de argumentos y la retórica”. Según Gaffikin (2006) la retórica se ha visto como una alternativa a la epistemología positivista; mientras que la epistemología se basa en un conjunto de criterios abstractos establecidos, los retóricos sostienen que la verdad emerge desde adentro de las prácticas específicas de persuasión.

Desde luego, el uso de la metodología Habermasiana se entiende mejor desde los desarrollos de la hermenéutica, que en cierto sentido, afinan la

comprensión de la organización en su relación con la contabilidad, donde “el objetivo sigue siendo el lenguaje, el significado y la interpretación” (Gaffikin: 2006). Según Davis (2008), en general, hay tres métodos de investigación utilizados desde la vía habermasiana: a) Revisión de documentos, b) Entrevistas, c) Métodos analíticos.

Una más de las tendencias que se ha alimentado desde las versiones Habermasianas tiene que ver con lo denominado como Institucional. Se trata de investigaciones que relacionan a la contabilidad con el entorno institucional¹⁴. A estas investigaciones se les puede denominar como investigaciones con *enfoque institucional*. En este *enfoque* se tienen en cuenta premisas como:

- a) El marco institucional se comprende compuesto por normas, destacándose fundamentalmente, el *sistema económico* y el *aparato estatal*. “Para Habermas, la ley es la solución teórica perfecta a la tensión esencial de la teoría crítica. La ley es un sistema distintivo de Habermas porque es, o, parece ser, basada, fundamentalmente, en argumentos” (Power: 1996: 456). En este sentido y desde la interpretación de la teoría contable crítica, la contabilidad está directamente relacionada con el derecho público y las preocupaciones subyacentes a un Estado de derecho. De tal manera, “la cura para los males de la sociedad, está en hacer la *ley* más eficiente, reconociendo que si bien, hay muchas posibles vías de acción, en últimas, sólo una puede seguirse” (Davis: 2008), lo que significaría en la contabilidad, la presencia de la *norma* como posible estándar, realizada e instituida como ley y como vía de una única acción.
- b) En el enfoque institucional, se tienen en cuenta relaciones entre lo social y el conocimiento. Las íntimas relaciones que se presentan entre las estructuras de la sociedad, las instituciones, las prácticas, los conocimientos (saberes) y los sujetos, quienes se encargan de postular y dinamizar todo tipo de acciones. En estas relaciones de sociedad y entorno, se comprende que la contabilidad incide en las personas, en los sistemas de organización y en los procesos.

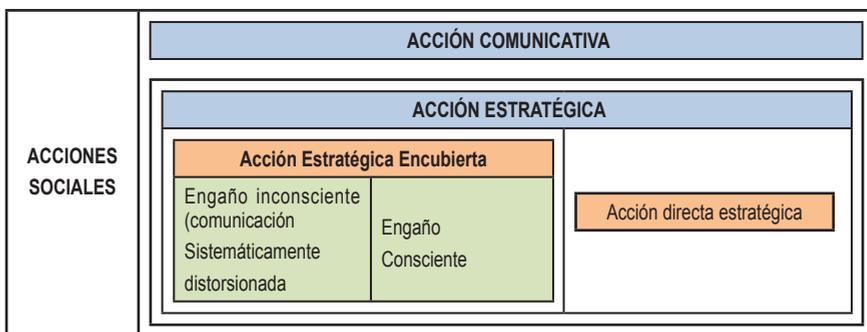
Desde el anterior punto de vista, la contabilidad se considera portadora de estructuras cognitivas interesadas, que se insertan en las sociedades

14 Para Scapens (1994: 303) la teoría institucional supone “el estudio de las instituciones” lo que implica la necesidad de definir qué se entiende por institución y cuál es el significado que se le atribuye al mismo como unidad de análisis. En este sentido, Dimaggio y Powell (1991) así como Scapens (1994) consideran que no resiste una única definición de institución si bien, destacan como aspectos comunes a todas ellas el carácter cultural, social y comportamental, subyacente en dicho término. Se trata, por tanto, de un conjunto de ideas, creencias, valores y rutinas compartidas por individuos como miembros de un colectivo y no, aisladamente, de forma tal, que en opinión de Scapens (1994) es posible establecer una relación de influencia recíproca entre las capacidades y comportamientos individuales y la formación de instituciones (Pontet: 2009: 75).

posibilitando y apalancando el desarrollo de acciones preferencialmente estratégicas (bien del tipo de acciones directamente estratégicas o de acciones estratégicas encubiertas que participan de acciones sistemáticamente distorsionadas).

En el caso de las acciones estratégicas encubiertas, los cálculos contables y las cifras, pueden distorsionar los resultados y las maneras como se observa el comportamiento de los hechos y fenómenos jurídicos. En este enfoque institucional, se trata de reconocer el tipo de limitaciones y obstáculos en la comunicación que no permiten la realización de órdenes emancipadoras¹⁵ o, al menos, de relaciones que en conjunto de la sociedad dispongan de la renovación de las prácticas. A manera de síntesis, se pueden observar este tipo de relaciones clasificatorias derivadas de la categoría de *acción social*.

Cuadro 3. Derivación de las acciones sociales



Elaborado por el autor desde los planteamientos de Habermas.

Tal vez, sea la contabilidad, la disciplina que con mayor sentido observa la presencia de relaciones en el marco de lo institucional. Por una parte, se encuentra el conjunto de organizaciones, algunas de destacada presencia institucional que inciden sobre las reglas de medición y el conjunto de acciones que se deben operar en la práctica de los negocios y actividades de intercambio económico. Estas organizaciones que operan desde criterios de autoridad, disponen permanentemente de las reglas, normativas, regulaciones, que deben ser objeto de aplicación. En la práctica como se ha demostrado, el *control* se hace presente con dispositivos que impelen las actuaciones comunes, igualmente adscritas a marcos sancionatorios en el sentido de regulaciones (públicas y privadas). Por supuesto, las regulaciones orientan los conocimientos contables o, al menos, determinan el uso de los mismos.

15 “Este interés emancipatorio, finalmente, inquiera por la comprensión de las complejas relaciones de poder en los acuerdos sociales para liberarlos de las restricciones impuestas por aquellas que limitan la discusión necesaria para la interacción humana, constriñen el ejercicio de la libertad y, consecuentemente, el desarrollo de hombres autónomos” (Rico: 1995:2).

En tal sentido, la racionalidad que proyectan los organismos, en el entendido de J. Habermas, tiene que ver con el uso que hace de este tipo conocimiento. Desde luego, esta especial racionalidad-institucional, que prefija las relaciones entre el organismo de autoridad y las prácticas consideradas institucionales, se convierte en problemática cuando interpreta y ejecuta intereses extra-teóricos y/o extra-institucionales que denotan, insinúan o condicionan actuaciones en contravía de una normatividad general, de una ley o un ordenamiento institucional determinado. Por supuesto, desde el enfoque institucional se trata de examinar el papel de las instituciones en relación con los marcos del saber contable, para determinar o develar intereses incursos que explicitados por la vía de la comunicación, establezcan los consensos necesarios para potenciar *acuerdos*.

Desde el enfoque institucional, se resaltan dos aspectos de interés para la contabilidad, a) Las relaciones dialécticas entre derecho y economía, b) El problema de la legitimidad. En este sentido, emergen desde Habermas, dos elementos importantes: el *principio del discurso* y la *forma jurídica*. Desde el *principio del discurso*, considerando que “sólo son legítimas aquellas normas de acción que pudieran ser aceptadas por todos los posibles afectados por ellas como participantes en discursos racionales” (Habermas: 1998: 9). Desde *la forma jurídica*, en tanto las normas son de carácter general, asumen una explicación funcional y tienen la propiedad de prescindir de la motivación, voluntad o iniciativa del destinatario de la norma.

Observado desde la contabilidad, precisamente desde el marco institucional, se trataría de situar su verdadero papel en el marco de los *acuerdos*. En la práctica, se hablaría de una contabilidad legítimamente constituida, si ésta posibilita la presencia de lo que se denominaría una aceptabilidad racional general, como lo demanda el principio del discurso.

Por supuesto, las observaciones que se le efectúan a la contabilidad en la relación *teoría-contexto*, desnudan parte de sus problemáticas, pues, al encarar las explicaciones, se evidencia la presencia de intereses ligados o bien a la lógica de la intervención estatal en la economía o bien al comportamiento de las dinámicas del capital y de sectores privados de la economía, asunto que la torna ilegítima.

Desde luego, la presencia de condicionantes en la contabilidad, como: **a)** Su íntima relación con las determinaciones primigenias en el marco de la constitución de la sociedad y la *forma-empresa*, de naturaleza privada, **b)** Su necesidad de encarar las demandas de las ciencias sociales, **c)** Su naturaleza jurídica que la empotra en el sentido de las representaciones sociales generales; indudablemente, le entregan salvedades a su legitimidad, pues como lo afirma Habermas de los saberes y señalado por Chua, “todo conocimiento humano es un artefacto social. Es el producto de la

labor formadora que busca producir y reproducir su existencia y bienestar (...). Al igual que otros discursos basados en lo empírico, la contabilidad busca mediar en la relación entre las personas, sus necesidades y el entorno (Chua: 2009: 40).

Sin embargo, estos condicionantes enunciados no la exoneran de tener que enfrentar desde lo institucional-general, los asuntos de la legitimidad, máxime cuando a través de la representación social, ésta (la contabilidad) se expone a la necesidad de interpretar la adecuada normalización de los precios en el mercado (la ley como única vía de acción), es decir, la forma jurídica.

Tal vez, en el contexto de la legitimidad (el principio del discurso) y en la forma jurídica, desde lo institucional, la contabilidad encuentre las razones para operar en el tránsito del denominado giro lingüístico, pues, la verdad de sus juicios no dependerá de la certeza del sujeto sino, fundamentalmente, “mediante razones que puedan ser aceptadas por una comunidad de interpretación. En el nuevo paradigma, el papel del sujeto no lo asume *per se* el lenguaje, sino la comunicación mediada por argumentos de quienes se ponen a hablar entre sí para entenderse sobre algo en el mundo” (Habermas: 1996: 44). Por supuesto, este hablar sobre algo en el mundo, tendría que ver más con el bienestar de la sociedad que con los intereses privados.

Una más de las tendencias de investigación con fuerte influencia de los enfoques Habermasianos, tiene que ver con la contabilidad de gestión. En estas investigaciones se trata de examinar:

- a) La incidencia de las estructuras de propiedad en las estructuras de gestión, tanto de la creación de valor como de la administración. En el plano teórico de estas investigaciones, se parte de considerar las contradicciones existentes entre los propietarios y agentes de la propiedad (en general, orientadores de las acciones y decisiones) y los creadores del valor. Por lo regular, las expresiones de la contabilidad en este enfoque se relacionan con el control en tanto regulación de las condiciones del trabajo
- b) La información contable para establecer la ventaja que puedan tener quienes ostentan el control en la organización. En esta relación del control con la información contable, se trata de establecer el posible uso de la misma para tergiversar o distorsionar los resultados de la empresa por parte de los gerentes. Algunos estudios desde esta perspectiva, “han encontrado relaciones entre la estructura de propiedad de las empresas y el uso concreto de métodos o técnicas” (Hunt: 1989) que sirven para precisar el entorno regulatorio en donde se desenvuelve la organización institucionalmente vista.

Es evidente, que la contabilidad y sus correspondientes informes deben servir para comprender el funcionamiento de la economía, en particular, para interpretar relaciones entre la distribución de los recursos, los sistemas contables y la sociedad, en general. Sin embargo, es poco lo que se conoce. Al respecto, los estudios de la contabilidad como ideología han servido para comprender e interpretar estas relaciones. Usualmente, estos estudios trascienden el enfoque *empírico-analítico* de la contabilidad orientado a la determinación de hipótesis para el ejercicio del control, incorporando temas relacionados con la política, el conflicto, la ideología y que tienen que ver con el comportamiento de las empresas (Tinker 1985, Laughlin 1987). Por lo regular, en estos estudios se “argumenta que la información contable contiene un componente ideológico que permite a los administradores presentar con éxito la información de manera beneficiosa para su propio interés, pero no necesariamente a intereses de otras partes afectadas” (Hunt: 1989).

Las investigaciones relacionadas con la información y su papel en la toma de decisiones, que se apoyan en los planteamientos de Habermas, intentan establecer no tanto lo bien que la contabilidad representa los hechos y fenómenos económicos, sino su impacto en los usuarios derivado del uso de la misma. De tal manera, las problemáticas referidas a la verificación, la verdad, la representación, la representatividad, neutralidad, se examinan más en función de la comunidad a la que se orientan y no en términos de la coherencia de las cualidades en el marco de la información. Este tipo de investigaciones, son el resultado de la convincente crítica socio-política a la contabilidad, que pone en cuestión su capacidad para efectuar una descripción exacta de la realidad (Tinker: 1982), asunto que critica la postura ontológica de la contabilidad de la corriente principal de la investigación contable dominada por la 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 (Chua: 2009).

Conclusiones

1. Los investigadores contables, como se registra, están haciendo un uso creciente de las metodologías habermasianas, con el objetivo de anteponer resultados que alimenten el campo de la contabilidad desde un sentido menos adherido a la positivización y más hacia la amplia comprensión de estructuras de conocimiento que sirvan (en su papel social) efectivamente, para transformar la realidad.
2. El uso de las metodologías apoyadas en las versiones de J. Habermas, se orientan desde diferentes ángulos. Algunas investigaciones se intentan en relación con el lenguaje, para demostrar el grado de influencia que los organismos rectores de la profesión ejercen sobre los

estudiantes y profesionales de la Contaduría Pública. Esta forma de investigación se ha desarrollado, así parece, más en el campo educativo y en las Universidades con el objetivo de mejorar la comprensión y enseñanza de la contabilidad.

3. Otras investigaciones, se orientan en dos direcciones: **a)** Con relación, propiamente, en la acción comunicativa y que tienen como objetivo la determinación de *acuerdos* para resolver asuntos relacionados con la producción y distribución de recursos en el marco del beneficio general-social. En este escenario, la metodología de Habermas se comprende desde lo socio-lingüístico y la contabilidad como mediación, **b)** Con relación en el sentido teleológico y de acciones estratégicas relacionadas con las estructuras de poder y el dinero. Se trata de investigaciones que persiguen establecer los obstáculos para la realización de finalidades, previamente establecidas. Estas investigaciones, parece, se realizan, especialmente, en el campo de la contabilidad de gestión, la calidad total y lo conocido como cuadro de mando integral.
4. En especial, se reconocen aportaciones desde la metodología de Habermas, en investigaciones del sector público y más específicamente en el sector de la salud (Gran Bretaña, Nueva Zelandia). Igual, en investigaciones referidas a las políticas públicas. También en investigaciones que tratan de establecer los niveles de resistencia institucional ante reformas del sector público.
5. Siguiendo la metodología de Habermas, principalmente, se han tomado los métodos de investigación para el análisis de documentos (pruebas documentales). Este tipo de investigaciones, en cierta medida, evitan lo cuantitativo y se basan en el uso de argumentos y la retórica. En general, se reconocen tres métodos de investigación utilizados desde la vía habermasiana: a) Revisión de documentos, b) Entrevistas, c) Métodos analíticos.
6. las investigaciones con enfoque institucional y metodología Habermasiana, se constituyen en aquellas de promisorio desarrollo, en tanto, se trata de los cursos definidos de acción en relación con las normas y las leyes. De estas, puede decirse, engrosan la finalidad de un programa de investigación sólidamente constituido en relación con la economía, el estado, el derecho y la contabilidad. En general, estas investigaciones se apoyan en el denominado principio del discurso y la forma jurídica.
7. Es claro, que el aporte de Habermas a la contabilidad se puede entender en múltiples vías, sin embargo, dos de ellas se constituyen en especiales. **Una**, los desarrollos de la contabilidad orientados bajo la perspectiva de la *dialéctica concreta* en contraposición al uso de sistemas contables entendidos desde el funcionalismo. **Dos**, la exploración de los *condicionantes de la comunicación* y de la ética que orientarían las acciones de la contabilidad en el marco de las decisiones.

Bibliografía

Brown J, Dillard J. (2013). Critical Accounting and Communicative Action: Un The Limits of Consensual Deliberation. *Critical Perspectives on Accounting* N. 24.

Chua W. F, (2009). “Desarrollos radicales en el pensamiento contable”. En *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes Heterodoxas*. Universidad Nacional de Colombia.

Baxter J, Chua W. F, (2000). *Investigación en Contabilidad de Gestión Alternativa: origen y destino*. Escuela de Contabilidad de la Universidad de Gales del Sur, Sydney. Australia.

Davis Nicholas (2008). A Review of Habermasian Research in Accounting. <http://www.afaanz.org/>

Frankenberg Günter (2011). Teoría Crítica. *Academia. Revista sobre Enseñanza del Derecho*. Año 9, N. 17. Argentina

Gaffikin M. (2006). La Crítica de la teoría Contable. Paper 25 /06. Universidad de Wollongong.

Gaffikin M. (2007). Investigación Contable y Teoría: la edad del neo-empirismo. *Journal Negocios y Finanzas*. Australia.

Habermas j, (1999). Teoría de la Acción Comunicativa, I. Racionalidad de la Acción y Racionalización social. Taurus.

Habermas J, (2008). *Conciencia Moral y Acción comunicativa*. Editorial Trotta. Madrid.

Habermas J, (2002). *Ciencia y Técnica como Ideología*. Cuadernos de Filosofía y Ensayo. Madrid. Editorial Tecnos.

Habermas J, (1993). Teoría de la Acción Comunicativa. Complementos y Estudios Previos. REI, México.

Habermas J, (1978) *la lógica de las Ciencias Sociales*. Editorial Grijalbo. México

Habermas J, (1996) *Textos y Contextos*. Editorial Ariel. Barcelona

Honneth Axel, (2011). *La Sociedad del desprecio*. Editorial Trotta.

Hunt H, Hogler R (1989). *Propiedad de las Empresas. Elección: Un análisis Crítico*. Universidad de Vermont.

Lanirraga G, Carlos (1999). *Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: una Revisión*. Departamento de Economía de la Empresa, Universidad Carlos III, Madrid.

Osorio N, Sergio (2007). *La Teoría Crítica de la Sociedad de la Escuela de Frankfurt. Algunos Presupuestos Teórico-Prácticos*. Universidad Militar “Nueva Granada.

Pontet Ubal Norma (2009). *La teoría Institucional y el Cambio en la Contabilidad de Gestión*. Universidad ORT. Revista del Instituto Internacional de Costos. Uruguay.

Power M, Laughlin R, (1996). Habermas, Law and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No 5

Ryan B, Scapens R, Theobald M, (2004). Metodología de la Investigación en finanzas y Contabilidad. Ediciones Deusto. Barcelona.

Rico A, Hernán (1995). Una aproximación a la teoría organizacional clásica desde la teoría sociológica de Habermas. Hojas Universitarias. Universidad Central, Colombia.

Tinker, A. (1985). Profetas de Papel: Una crítica social de la contabilidad. New York: Praeger.

Tinker A, Merino B, Neimark M. (1982). Los Orígenes de las Teorías normativas-positivas. Contabilidad, Organizaciones y Sociedad, Vol. 7

Sawarjuwono Tjiptohadi (1995). Accounting Language Change: a Critical study of Habermas Theory of Communicative Action. University of Wollongong. Thesis Collections.

Torrado N, Miriam (2000). Nuevos Paradigmas en la Investigación en la Historia de la Contabilidad. Revista de contabilidad Vol. 3, No 6.

Zoffoli Enrico (2010). Jürgen Habermas: Entre Hechos y Normas. Isonimia. No 32

EDGAR GRACIA LOPEZ

Contador Público Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Gerencia del Talento Humano. Ha sido docente investigador de las Universidades Central y Nacional de Colombia. Fue decano de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales. Miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables CCINCO.