

C O L E C C I Ó N

“Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea”



Editores

Julieth E. Ospina Delgado

Gregorio A. Giraldo Garcés

**LA CONTABILIDAD EN DIÁLOGO CON
LAS CIENCIAS HUMANAS Y SOCIALES**



REGISTRO ADMINISTRATIVO No. 11284 de 2011



COLECCIÓN

Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea



LA CONTABILIDAD EN DIÁLOGO CON LAS CIENCIAS HUMANAS Y SOCIALES



VIGILADA MINEDUCACIÓN Res. 12220 de 2016



Santiago de Cali, 2019

COLECCIÓN

Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea



LA CONTABILIDAD EN DIÁLOGO CON LAS CIENCIAS HUMANAS Y SOCIALES

Editores

Julieth E. Ospina Delgado
Gregorio A. Giraldo Garcés



VIGILADA MINEDUCACIÓN Res. 12220 de 2016



Santiago de Cali, 2019

La contabilidad en diálogo con las ciencias humanas y sociales / editores Julieth E. Ospina Delgado, Gregorio A. Giraldo Garcés. Santiago de Cali : Pontificia Universidad Javeriana, Sello Editorial Javeriano, 2019.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 978-958-5119-57-4

ISBN (ePub): 978-958-5119-59-8

1. Contabilidad 2. Contabilidad -- Aspectos sociológicos 3. Contabilidad -- Historia 4. Ciencias sociales 5. Interdisciplinariedad I. Ospina Delgado, Julieth Emilse, editor II. Giraldo Garcés, Gregorio Antonio, editor III. Pontificia Universidad Javeriana (Cali). Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Grupo de Investigación Pensamiento y Praxis. IV Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. Grupo de Investigación Nuevo Pensamiento Administrativo.

SCDD 657 ed. 23

CO-CaPUJ
lmc/2019



VIGILADA MINEDUCACIÓN Res. 12220 de 2016



Pontificia Universidad Javeriana Cali
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Departamento de Contabilidad y Finanzas

Universidad del Valle
Facultad de Ciencias de la Administración
Departamento de Contabilidad y Finanzas

Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea

LA CONTABILIDAD EN DIÁLOGO CON LAS CIENCIAS HUMANAS Y SOCIALES

Editores:

Julieth Emilse Ospina Delgado
Gregorio Antonio Giraldo Garcés

Autores:

- © Aida Sy
- © Oscar Raúl Sandoval
- © Per Forsberg
- © Bruce Committe
- © John Jairo Cuevas Mejía
- © Juan Vianey Gómez Jiménez
- © Natalia Parrado Muñoz
- © Stella Maldonado García
- © Yaismir Adriana Rivera Arrubla

ISBN: 978-958-5119-57-4

ISBN (e): 978-958-5119-59-8

Coordinación editorial: Claudia Lorena González González

Auxiliar editorial: Mary Sabel Ladino Aramburo

Diagramación y portada: Andres Julián Tabares Rojas

Corrección de estilo: Tatiana Rodríguez

Conversión ePub: Lápiz Blanco S.A.S.

Hecho en Colombia

Made in Colombia

Pontificia Universidad Javeriana

Calle 18 No. 118 - 250

Teléfonos (57-2) 3218200

Santiago de Cali, Colombia, 2019

El contenido de esta publicación es responsabilidad absoluta de su autor y no compromete el pensamiento de la institución. Este libro no podrá ser reproducido por ningún medio impreso o de reproducción sin permiso escrito de los titulares del *Copyright*.

Índice

[Agradecimientos](#)

[Prólogo](#)

[Presentación](#)

[Parte I](#)

[Referentes históricos y antropológicos para interpretar la Contabilidad](#)

[Presentación de los editores](#)

[Los Orígenes Africanos de la Civilización Occidental: Contabilidad Africana](#)

Aida Sy

[Claves antropológicas para desentrañar la impronta de la contabilidad creativa en la crisis de confianza global](#)

Óscar Raúl Sandoval Zúñiga

[Contabilidad en las economías integradas: la necesidad de la historia de la contabilidad y los estudios de caso](#)

Per Forsberg

[Parte II](#)

[Ciencias humanas y sociales: trazos para su diálogo con la contabilidad y la organización](#)

[Presentación de los editores](#)

[Una filosofía de la contabilidad para la acción humana](#)

Bruce Committe

[El Misterio de una trinidad: contabilidad, organizaciones e instituciones](#)

John Jairo Cuevas Mejía

[Parte III](#)

[Divulgación de información no financiera: discurso contable, transformación y legitimación económica](#)

[Presentación de los editores](#)

[Avances en la divulgación de información sobre capital intelectual: un análisis comparativo de las empresas del Índice General de la Bolsa de Valores de Colombia](#)

Juan Vianey Gómez Jiménez y Natalia Parrado Muñoz

[La divulgación de información: una mirada desde la teoría de la economía política en contabilidad](#)

Stella Maldonado García

[El discurso contable: un acto comunicativo para obtener legitimidad del entorno](#)

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

[Autores](#)

Agradecimientos

En calidad de editores y en nombre de los grupos de Investigación *Nuevo Pensamiento Administrativo*, de la Universidad del Valle, y *Pensamiento y Praxis*, de la Pontificia Universidad Javeriana Cali, deseamos expresar un sincero agradecimiento a todas las personas e instituciones que apoyaron la realización de este libro. A los Decanos de Facultad de ambas universidades, Omar de Jesús Montilla y Silvio Borrero Caldas; a los jefes de los departamentos de Contabilidad y Finanzas, Omar Javier Solano Rodríguez y Alina Gómez Mejía, por su interés en nuestro proyecto editorial. El apoyo brindado a este esfuerzo por pensar la contabilidad desde la óptica crítica ha sido fundamental para que fuera posible la publicación del tercer libro de la colección “*Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea*” que, en esta versión, se propuso ubicar a la contabilidad en diálogo con las ciencias humanas y sociales.

Hacemos extensivo el agradecimiento a todos los profesores de los departamentos de Contabilidad y Finanzas de nuestras facultades. Así mismo, a todos los estudiantes que han acompañado las sesiones de discusión de los seminarios que, con importantes esfuerzos personales e institucionales, hemos venido realizando en los últimos años entre los dos grupos de investigación. Creemos que no hay mejor agradecimiento con todos ellos que el de ofrecer el presente texto y contribuir a su formación y al enriquecimiento del pensamiento contable.

Especialmente agradecemos a los autores de los textos aquí publicados, por aceptar con gran compromiso nuestra invitación, y porque, gracias a sus

planteamientos, hipótesis y conjeturas, se ha enriquecido la apuesta de esta publicación.

Finalmente, queremos ofrecer este trabajo a todos los actores de la comunidad contable, a nuestros estudiantes, pues son ellos quienes motivan nuestros pensamientos para forjar una formación integral que pueda asumir los problemas y las alternativas de solución demandadas por la sociedad contemporánea.

Julieth Emilse Ospina Delgado
Grupo de investigación Pensamiento y Praxis

Gregorio Antonio Giraldo Garcés
Grupo de investigación Nuevo Pensamiento Administrativo

Prólogo

El sendero de la rebelión de las premisas

La sociedad occidental – a través de su *establishment* político, económico e intelectual – ha impuesto el pensamiento único con la posverdad de la conveniencia; ha insertado el síndrome del *yoísmo monologista* en la nueva racionalidad neoliberal y ha configurado la posibilidad de acción solo en el mercado. Es decir, ha establecido la tridimensionalidad del unicato en donde se vive en la dependencia y con heteronomía: “pensamiento único-discurso único - acción única”. El sujeto construido por esa trilogía es el cibernántropo de Lefebvre, quien piensa por su beneficio, habla desde la técnica y actúa como consumidor.

Los conocimientos sociales, tanto los naturales como los humanos, pueden eludir la impregnación de ese contexto solo mediante desarrollos críticos que rechacen los mecanismos ocultos de la ciencia prevalente y ayuden a diseñar –en acciones y argumentos– un contramodelo humanístico consistente y compatible con un destino emancipador. En él, mientras tanto, la sociedad se hace más estructurada y jerárquica. Los planes de estudios y métodos pedagógicos consolidan las visiones bancarias que denunció Paulo Freire. Los esquemas políticos prebendarios asfixian los futuros de democracias directas en América Latina. La investigación académica se concreta como autista acreditación formal inter pares más que como vinculación a nuestra problemática regional interhumana. Las ingenierías desplazan a las humanidades, porque los números (cada vez más)

prevalecen sobre la palabra (cada vez menos). La ética social se hace más crematística de mercado que guía de acción humanitaria.

Podríamos decir que –de no ser capaces de ampliar la crítica– no escaparemos de la trampa del conformismo social, del quietismo político, del falso bienestar tecnocrático en contabilidad.

Sobre el diálogo

Es con ese telón de fondo –agobiante desde lo tecnológico y abortivo desde la creatividad– que se presenta esta osadía universitaria colombiana de auspiciar un diálogo cognoscitivo, a la vez incompleto, pero crítico; fragmentario, pero reflexivo; dubitativo, pero autónomo. Un diálogo nuestro, constructivo, analítico y esperanzador, una suerte de bocanada de aire fresco en un ambiente irrespirable por las falsedades interesadas, la alienación inconsciente y las sinrazones del poder de las normas para pensar, para hablar y para actuar.

Ese concepto de diálogo entre saberes que nos proponen los editores, encierra un profundo contenido humano y epistémico. Se dialoga entre los hombres como iguales, en común, para conocer, para compartir colaborando, para modificar nuestras propias razones y repensar otras, para convencernos de nuestros convencimientos o para acentuar nuestras diferencias. Es “yo y nosotros” a la vez, dado que, con el diálogo, el hombre discurrea con otros hombres para socializar el objetivo común de la convivencia. Negamos que con el diálogo se aborte el debate. Todo lo contrario, afirmamos que se ensambla el requisito humano en la condición social. No hay hombre sin diálogo en sociedad, así como no hay mejora social sin debate.

En ese sentido, el diálogo es emancipatorio, porque invita a la participación activa para distinguirse –desde la sociedad se llega al individuo–, a diferencia del monólogo dependentista que requiere únicamente la escucha pasiva para asimilar. En Contabilidad, no nos limitamos a escuchar

pasivamente a las Humanidades, sino que nos involucramos con ellas para comprendernos mejor y para abrir otros caminos como los derechos humanos, el feminismo, la cuestión medioambiental, los mecanismos del poder, las estructuras institucionales, la ruralidad cultural del campesinado. No solo medimos, registramos e informamos, sino que conocemos mediante el análisis crítico para interpretar mejor la realidad y poder efectuar propuestas.

Por eso, considero que los editores, en una muestra de sabiduría y confianza en la condición humana, han puesto aquí los argumentos, más allá de los portadores, y han sabido entremezclar entre voces del Norte y las nuestras propias del Sur. Porque, en definitiva, esa es la esencia del diálogo social.

La metáfora de que los conocimientos se hablan entre sí, no es una licencia literaria, sino una necesidad científica para satisfacer mejor su aceptabilidad social, que ve el diálogo como condición existencial. Por ello, la contabilidad es “la cuenta” y mantiene un diálogo con la lógica y las matemáticas; y es también “el cuento” y puede entablar conversaciones con la historia, la antropología, la sociología, el derecho, la teoría de la organización, la lingüística, la filosofía, la ética y la economía política.

Entendemos que, si la contabilidad no dialogara con las humanidades que integra, sería un algoritmo pericial, una rutina del saber-hacer tecnorracional, un soliloquio técnico encriptado en un grupo de sabios tecnócratas, una técnica como la metalurgia o la vacunación, necesaria sí, pero incapaz de la condición comprensiva que es imprescindible para poder avanzar en el conocimiento.

Traemos a Brown (2009)¹, que dice mejor que nosotros sobre la relevancia del diálogo:

La contabilidad dialógica, al reconocer la heterogeneidad y negarse a privilegiar los mercados de capital, permite una expresión más pluralista del interés público mitigando el predominio de la

racionalidad instrumental [...] La contabilidad se convierte así en un vehículo con el potencial de fomentar la interacción democrática en lugar de un conjunto de técnicas para maximizar la riqueza de los accionistas y construir otras “governabilidades”. (p. 317).

El sistema neoliberal exige la presencia de expertos en números que actúen sobre la economía “por fuera” de la política y justifiquen el gobierno de los argumentos técnicos. Ello impulsa una contabilidad que opere solamente como una técnica y que se regule a través de normas internacionales emitidas por expertos en buenas prácticas. No es un imperativo científico, ni siquiera cognitivo, es un requerimiento sistémico de poder: el mercado constituye la tipología social y exige una contabilidad tecnocrática, que no dialogue, ni entienda, ni se ocupe de otros problemas que no sean los financieros que sustentan el accionar del capital y validan su apropiación.

Este enfoque ortodoxo profesional de la contaduría es la expresión de una forma de mercancía que solo necesita entender sus propios intereses clientelares, algo pudo haber sido adecuado en el tiempo histórico del inicio del capitalismo comercial. Sin embargo, es cada vez más limitado como base para la investigación crítica, pues excluye la fuerte demanda social de ampliar el campo de la contabilidad tanto como la creciente cantidad de actividad contable – que es lo que produce y reproduce la Contabilidad –, la cual requiere análisis multicausal e interpretación social más que producir información financiera para el mercado de valores bursátiles.

Sobre el contenido

Por eso, comprendemos, el presente trabajo se escapa de la práctica de contabilidad de doble entrada, inextricablemente vinculada al circuito de acumulación del capital financiero. No lo hace para impulsar una antropología, una historia, una sociología de la contabilidad, ni para presentar un nuevo campo esotérico al reconocer sus costados antropológicos –que los tiene–. Se trata de un intercambio dialógico sobre la construcción humana de la sociedad y la arquitectura social de lo

humano. La antropología –nuestros pasos lejanos – habla con la contabilidad sobre cómo ella sirve para comprender lo humano y la contabilidad se asombra al reconocerse e integrarse como una humanidad, una construcción antropológica del “nosotros”, capaz de delinear el contenido de sus acciones.

Ello, sugerimos, le permite a esta disciplina escapar del cepto técnico, para pensarse como humanidad, y a las humanidades las convence sobre la mecánica mental de la cuenta, como necesidad social y de la riqueza imaginativa del cuento como relato constitutivo y aceptado. En ese diálogo, la contabilidad se humaniza y se hace crítica y, al mismo tiempo, las humanidades prosperan en su comprensión documentada y revisan sus suposiciones básicas.

El trabajo de Aída Sy, advertimos, nos enrostra olvidadas concepciones sobre el colonialismo eurocéntrico, y nos asombra al hacernos reflexionar sobre África como occidente y tiempo histórico latinoamericano. Así mismo, Oscar Raúl Sandoval nos enseña a imaginar la contabilidad en la base social de la confiabilidad de las relaciones humanas. Ambos demuestran no solo que el diálogo es posible, sino que exponen su fecundidad y abren el camino para nuevos debates creativos.

En relación con este aspecto, Pierre Vilar (1980)² asegura que el pasado explica el presente y permite saber algo del futuro, dado que todo lo del hombre tiene su historia. Para ello, no podemos considerar la historia de la contabilidad como una secuencia de episodios, sino reconocerla en el marco de los porvenires sociales, pues para captar la lógica de los procesos históricos es necesario descubrir las estructuras subyacentes –como la contable–, a través de las cuales los hombres actúan produciendo y reproduciendo su vida social y modificándose a sí mismos y a la propia estructura social de la que forman parte. La contabilidad sólo puede entenderse a sí misma si se aleja de ser constructora de maquetas, y se considera como sujeto histórico capaz de reconocer su propia humanidad y su reflexividad en consonancia con los desarrollos sociales. Siempre es época histórica para que la contabilidad ayude a comprender las líneas de

tiempo. La Historia puede verse a sí misma mediante el espejo de la contabilidad y esta se reconoce humana y reflexiva en su propia historia. No se puede ver la contabilidad en sus designios económicos, sin dialogar con la economía para transformarse en política.

En su capítulo, Per Forsberg intenta el acercamiento de la contabilidad en la historia con la espacialidad y la construcción de las subjetividades, necesarias estas para el sistema económico en el que la ideología neoliberal funciona como justificador de prácticas contables. Es imposible entender las prácticas sociales de la contabilidad sin centrarse en las ideas neoliberales. Por ende, es necesario entender que el accionar de los expertos está implícita en las propias normas que no se derivan de un método científico, sino de un método político.

El autor Bruce Committe conversa con la psicología y nos recuerda el necesario involucramiento de la contabilidad con la praxeología (y su psicología subyacente), el hacer de los seres humanos involucrados en y con entes no humanos –pero construcciones humanas al fin–, corporaciones, organizaciones y entidades comerciales que tienen como objetivo principal acumular riqueza y poder a través de beneficios financieros.

En los planteamientos de John Jairo Cuevas, se establece un diálogo con la teoría de la organización y puede contribuir a desarrollar y refinar el diálogo crítico sobre los procesos organizativos que implican el cambio contable, a partir de entender que la contabilidad puede llegar a ser más “habilitadora” en un contexto dinámico de microorganización. El constructo “habilitando la contabilidad” amplía la contextualización y reconciliación entre contabilidad y procesos organizativos, así como la comprensión de la colonización de la contabilidad en torno a los mecanismos estructurales, relacionales y sociales.

Por su parte, Juan Vianey Gómez y Natalia Parrado dialogan con la economía, porque quieren buscar en el capital intelectual un indicador que justifique el valor especulativo de las empresas en los mercados de valores.

La tecnorracionalidad de la contabilidad ortodoxa se nos presenta como el estadio deseable para legitimar las burbujas financieras.

Por su parte, la profesora Stella Maldonado encuentra que el diálogo con la economía política ayuda a entender la divulgación de los informes contables como constitutivos del estado de cosas en los mercados financieros.

Finalmente, Yaismir Adriana Rivera se comunica con la sociología para entender que la legitimidad es una preocupación fundamental para el campo institucional de la contabilidad y la revisoría fiscal, dada su dependencia de la legitimación percibida por su mandato político y su licencia para ejercer, además de su credibilidad y confianza más amplias entre las partes interesadas como los clientes, los inversionistas y el público. El papel del discurso y sus intereses involucrados es esencial en las estrategias discursivas de legitimación, algo que puede ser estudiado desde la perspectiva del análisis del discurso, la cual nos permite teorizar cómo los actores institucionales representan intereses financieros como un medio de deslegitimación y relegitimación.

Precisamente, porque no hay contabilidad sin hombre, sin sociedad, sin conocimiento humano, todos los escritos – con mayor o menor entusiasmo, pero con igual vocación – relacionan a las humanidades no tanto como referencias circunstanciales y necesarias adscritas a una técnica, sino como esencialidad básica del conocimiento contable. En definitiva, reivindican el carácter histórico de la contabilidad y la rendición social de cuentas entre los hombres; refieren la antropología como necesidad cognitiva sobre los orígenes humanos del conocimiento; citan el derecho como construcción social en la cual se habilitan las acciones humanas; reconocen la economía política como ciencia de los intereses apasionados; citan a la literatura como imprescindible cognitiva, mientras refieren la geografía como espacio constitutivo; y conversan con la filosofía para entender lo trascendente. Todos ellos, puede decirse, tienen un aroma de cuestionamiento del conocimiento constituido, contra la aceptación de hipótesis y paradigmas

interesados; contra la inacción sumisa del pensamiento que pretende el neoliberalismo, contra la ética de la conveniencia.

La edición de este libro sugiere miradas alternativas muy propias de los grupos de investigación *Nuevo Pensamiento Administrativo y Pensamiento y Praxis*, a los cuales el lector podrá agradecer el trabajo de construir dichas contribuciones intelectuales a la disciplina contable. En ellos, hay que reconocer la instalación de otras premisas para configurar un nuevo imaginario en la contabilidad social.

Jorge Manuel Gil
Patagonia argentina, verano del 2018

Notas

[1](#) J. Brown (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, pp. 313-342.

[2](#) Pierre Vilar, (1980). *Iniciación al vocabulario del análisis histórico* Ed. Crítica, Barcelona.

Presentación

Este emprendimiento académico representa el compromiso continuado de un colectivo de trabajo conformado por los grupos de investigación *Pensamiento y Praxis*, de la Pontificia Universidad Javeriana Cali, y *Nuevo Pensamiento Administrativo*, de la Universidad del Valle. El proyecto de construir referentes teóricos y conceptuales para comprender los usos y prácticas de la contabilidad desde la óptica crítica, continúa siendo una motivación para mantener los esfuerzos de cooperación entre ambos grupos de investigación.

En las ediciones anteriores de esta colección, el enfoque se centró en algunos debates teóricos y en perspectivas y desarrollo de la investigación contable, así como en la responsabilidad social corporativa, que fue enriquecido por reconocidos investigadores nacionales y extranjeros por sus perspectivas críticas en los diferentes planteamientos ofrecidos. De este modo, la contabilidad, vista como disciplina constructora de realidades, ha podido presentar argumentos explicativos y comprensivos para dar cuenta de cómo ella es concebida y, en gran medida, manipulada por quienes la agencian desde distintas ópticas.

Las prácticas contables constituyen un semillero de problemas para analizar y tratar metodológicamente un objeto de estudio de proyectos de investigación y un escenario complejo para los propósitos de educación contable superior. Sin duda, las miradas con enfoque crítico hacia la contabilidad se nutren de la constante revisión epistémica, de las oportunidades de mejora y de las necesidades de información que aún no son atendidas por la comunidad académica contable.

Esta nueva publicación que ofrecemos a la comunidad contable nacional e internacional recurre a referentes teóricos de las ciencias sociales y humanas, como la sociología y la historia, y a un escenario de la divulgación de información, como referente práctico que contribuyó al análisis de discursos legitimadores fraguados en la contabilidad y en la dinámica de las organizaciones. La contribución de profesores provenientes de Estados Unidos, como Aida Sy y Bruce Committe, o de Suecia, como Per Forsberg, junto con profesores colombianos como Oscar Raúl Sandoval, Jhon Jairo Cuevas, Stella Maldonado, Yaismir Adriana Rivera, Juan Vianey Gómez y Natalia Parrado, enriquecen miradas distantes de la concepción ortodoxa de la contabilidad, propósito fundamental de este reto editorial.

Los ocho textos incluidos en la presente publicación los hemos agrupado, de acuerdo con su enfoque, en tres partes que, a nuestro juicio, reflejan perspectivas y tendencias afines, siendo la primera *“Referentes históricos y antropológicos para interpretar la contabilidad”*. La segunda parte la hemos titulado *“Ciencias humanas y sociales: trazos para su diálogo con la contabilidad y la organización”*; mientras que la tercera la denominamos *“Divulgación de información no financiera: discurso contable, transformación y legitimación económica”*. Al inicio de cada una presentamos nuestra contribución editorial en torno a los principales planteamientos de los autores.

A todos los lectores, esperamos agregar a sus perspectivas de trabajo contable una visión alternativa para pensar y comprender la contabilidad, para compartir argumentos y para apoyar la formación de contadores públicos comprometidos con una nueva y mejor realidad social.

Los editores



Parte I

Referentes históricos y antropológicos para interpretar la contabilidad

Presentación de los editores

Referentes históricos y antropológicos para interpretar la contabilidad

En esta primera parte, el lector encontrará tres contribuciones que constituyen *referentes históricos y antropológicos para interpretar la contabilidad*. El estudio y los datos antropológicos de los orígenes de la contabilidad en el África presentan un panorama antes no conocido, por lo menos no en la literatura colombiana. A continuación, se presenta la relación entre la contabilidad y las economías integradas al tenor de los estudios históricos y el uso de la metodología de los estudios de caso. Por último, el lector tendrá acceso a una reflexión desde la disciplina antropológica que se centra en el estudio de la contabilidad creativa, en el marco de lo que puede denominarse como *la crisis de la confianza global*.

La profesora Aida Sy ofrece planteamientos bastante novedosos respecto de la concepción del origen de la contabilidad en Occidente. Su principal hipótesis es que el origen de la civilización occidental y de la contabilidad se dio en África. Algunos hallazgos antropológicos como la cueva de Blombos, su hueso ocre y el hueso de Ishango se han convertido en objeto de análisis y discusión académica, en tanto contienen un conjunto de símbolos y numeraciones que ya ofrecían un tipo de representación.

Es recurrente en el texto de la profesora Sy la discusión que pone en tela de juicio las bases del sistema social llamado capitalismo. Particularmente,

duda de que la contabilidad moderna tenga origen en las ideas de Luca Paciolo. Por el contrario, propone que fue con el hueso ocre que se dieron los primeros registros contables.

Adicionalmente, el texto de la profesora Sy expresa la postura política que ella asume en defensa del pueblo africano, planteando como punto central el tema de la colonización belga. De igual forma, pone en evidencia que Europa, Estados Unidos y el Imperio británico han crecido económicamente gracias a los aportes de la mano de obra esclava africana y del trabajo asalariado barato. Tales planteamientos están soportados en estudios históricos y datos antropológicos que se encuentran en museos y estudios académicos.

A modo de ejemplificación, se plantea que la contabilidad contribuyó a la represión colonial en África, con base en el estudio de los informes contables de una compañía minera, la cual expropió o explotó el trabajo de los habitantes de Sierra Leona, para luego desaparecer. El estudio muestra la disyuntiva entre el modelo de economía clásico y neoclásico, y cómo la contabilidad ha bebido de la mirada neoclásica para hacer una representación de la vida organizacional. La profesora Sy califica esta situación como la dominación de una ideología que cometió actos atroces, incluyendo la esclavitud y la colonización europea y americana.

El profesor Oscar Raúl Sandoval, autor del segundo texto de esta primera parte, pretende desentrañar antropológicamente las dinámicas que circunscriben la actual crisis financiera global, la cual ha dado lugar a determinadas formas de representación propias de un entorno construido artificialmente por las tramas de la financiarización de la economía mundial. Sostiene que nos enfrentamos a una realidad signada por imágenes sociales resultantes de órdenes simbólicos dados. Esto es reflejo, a su vez, de una cosmovisión racional y empírica, mediada por el incesante influjo del mundo de las finanzas.

El discurso de la innovación en el mundo de las finanzas es analizado como un instrumento, a través del cual una élite académica engrandece ciertos

privilegios, protegiendo los nichos de un mundo extremadamente conservador que, a expensas de la financiarización económica, termina por naturalizar ese discurso. La innovación financiera busca generar valor agregado al conocimiento, con el fin de aplicarlo de manera productiva en favor de la reproducción del capital financiero. Se abre paso una tecnocracia que monopoliza la producción de técnicas y sofisticados dispositivos altamente favorables a los intereses de poderosas corporaciones financieras que, de la mano de la “*contabilidad creativa*”, pretende convertir a la contabilidad financiera en un instrumento útil a sus intereses.

La “*contabilidad creativa*” es estudiada como un mecanismo de vital importancia para el capital financiero, debido a las múltiples manipulaciones que se presentan para alterar los resultados de la información contable. Es así como el profesor Sandoval cuestiona el ordenamiento financiero por los propósitos y objetivos marginalistas que se persiguen en sus dinámicas. Los comportamientos de las personas derivados de la lógica financiera son traducidos por el autor en tono de claves antropológicas, identificando las interacciones sociales, las costumbres, las cotidianidades que, de una u otra manera, configuran un *ethos* social de la vida contemporánea.

El autor recomienda iniciar procesos que permitan comprender las formas de cómo la crisis financiera dibuja nuevas significaciones y nuevos códigos que perturban la vida social, alterando órdenes simbólicos del colectivo, para favorecer actos de sometimiento dictados por el mercado.

En este análisis, no podía quedar por fuera la referencia al proceso de financiarización de la economía explicada entre otros por Enrique Dussel, Aníbal Quijano y Noam Chomsky. Sostiene el autor que, bajo las categorías de la innovación y la ingeniería financiera, se fragua el preludio de una gran estafa a escala global. Dichas categorías merecen toda la atención y el estudio por parte de la comunidad contable, en tanto aparecen como estrategias legitimadoras de los modelos de capital de riesgo, de las fusiones, de las adquisiciones del mercado de opciones y derivados, las cuales hacen de la economía contemporánea un culto al modelo neoclásico

de acumulación de riqueza, so pena de los altos impactos en el bienestar social y la responsabilidad con la población más marginada de la economía de mercado.

Todo lo anterior viene a representar el desplome de la confianza pública de la contabilidad y la contaduría. La carga instrumental que lleva la contabilidad financiera solo le va a servir para que ella sea sosegada y, a su vez, permita la manipulación y el engaño de los usuarios de la información contable. Es así como se construye la ambivalencia en la interpretación de los principios contables, cada vez más gobernados por la subjetividad que tiende hacia las formas de la especulación y la toxicidad financiera. Ante esta caótica situación, Sandoval invita a emprender una lucha contra la jerarquización y el orden impuesto por los saberes dominantes, así como a una insurrección de los saberes locales, para enfrentar las perversidades agenciadas por los fundamentos del libre mercado.

El tercer texto de esta primera parte, del profesor Per Forsberg, señala como punto de partida un aspecto fundamental para nuestro propósito de concebir de manera amplia la contabilidad. La investigación contable, dentro de la corriente principal influenciada por la visión neoliberal del desarrollo, ha estado alejada de la relación economía-sociedad-comunidad. Asimismo, plantea que la contabilidad ha diseñado desde allí sus estándares, construyendo una retórica ajustada a intereses capitalistas y promoviendo un estilo de vida individualista.

En sus planteamientos, Forsberg parte de concebir a la economía como un aspecto de la vida humana entrelazado a otros como la cultura, la religión o la política, es decir, la economía integrada. El autor propone que el estudio de la contabilidad de este tipo de economías, ancladas a la cultura y a las dinámicas colectivas o comunitarias en determinado territorio, demanda estrategias alternativas de investigación que incluyan los aspectos cualitativos de la realidad, tales como la historia de la contabilidad o los estudios de caso. Los relatos y las voces de los protagonistas de la organización de las economías integradas tienen la potencialidad de

profundizar nuestra mirada de la contabilidad y de acercarnos a aspectos complejos e importantes de los procesos económicos y sociales.

Mediante la descripción sintetizada de dos de sus investigaciones, el autor logra ilustrar el papel que la contabilidad desempeña en el aseguramiento y el fortalecimiento del capital social en las economías integradas, donde los objetivos de control del capital y de atracción de empleados es vital. La primera investigación se refiere a la historia de la contabilidad de una fábrica textil en la Suecia del siglo XIX. La segunda aborda un estudio de caso etnográfico sobre la contabilidad de una compañía naviera de mediados del siglo XX, ubicada en la costa oeste de Suecia.

A partir de los dos casos presentados, el autor plantea la necesidad de enriquecer el debate acerca de la contabilidad contemporánea, la cual se encuentra actualmente dominada por el proyecto neoliberal, despojada de su esencia, la cual debería estar más centrada en la rentabilidad operativa de los negocios que en la rentabilidad financiera. El proyecto neoliberal, pues, nos sugiere el autor, destruye el vínculo natural de la contabilidad con la comunidad y la convierte, de manera estandarizada, en parte esencial de su arquitectura funcional.

Sin duda alguna, la contribución del profesor Forsberg subraya para la comunidad contable la necesidad de estudiar la contabilidad de forma contextualizada, recurriendo a marcos teóricos de las ciencias sociales, para lograr comprender mejor su papel en una comunidad. Solo así podremos recuperar el rol de este saber en las economías integradas, aspecto que no se logra mediante el enfoque dominante de investigación, ni tampoco bajo el enfoque de un único juego global de normas contables. Todo lo contrario, se resalta la importancia de las metodologías cualitativas con estudios históricos y de caso, para fortalecer la investigación contable.

Los orígenes africanos de la civilización occidental: contabilidad africana¹

Aida Sy

Introducción

Algunos arqueólogos en Sudáfrica han excavado el primer instrumento contable (de conteo) que data de hace unos 70.000 años. El hueso ocre de Blombos mostrado en la [Figura 1](#) (Sy y Tinker, 2014) es una evidencia importante, porque es el primer registro que permite que la información se transmita a través del espacio y el tiempo. La importancia de este instrumento radica en que da cuenta de un proceso de coordinación y comunicación, es decir, los primeros pasos (en lo social) hacia el establecimiento de una comunidad, acción colectiva; acuerdos sociales y empatía con *el otro*.

Figura 1.
Ocre de Blombos – Sudáfrica



Fuente: Original Rockart (s. f.) (izquierda); BBC (2003) (derecha).

La cueva de Blombos

A continuación, se cita una conversación entre un narrador de la *British Broadcasting Corporation* (BBC) y Christopher Henshilwood (del *African Heritage Research Institute*), que pone de relieve la importancia de este descubrimiento arqueológico² (BBC Home, 2003, citado en Sy y Tinker, 2014, p. 32):

Narrador: ¿Cuál es la importancia de la evidencia que emerge desde África? *Chris Henshilwood:* Las pruebas emergentes de África (...) contradicen la idea antigua de que el comportamiento humano moderno tiene sus orígenes en Europa hace 40.000 años. El descubrimiento de la cueva de Blombos (...) y de otros hallazgos similares, muestran que el comportamiento simbólico debió haber comenzado en África, mucho antes. *Chris Henshilwood:* Este es el primer ejemplo de la capacidad humana para guardar algo fuera del cerebro humano (...) [un] mensaje de que alguien más es parte de ese mismo grupo. (...).

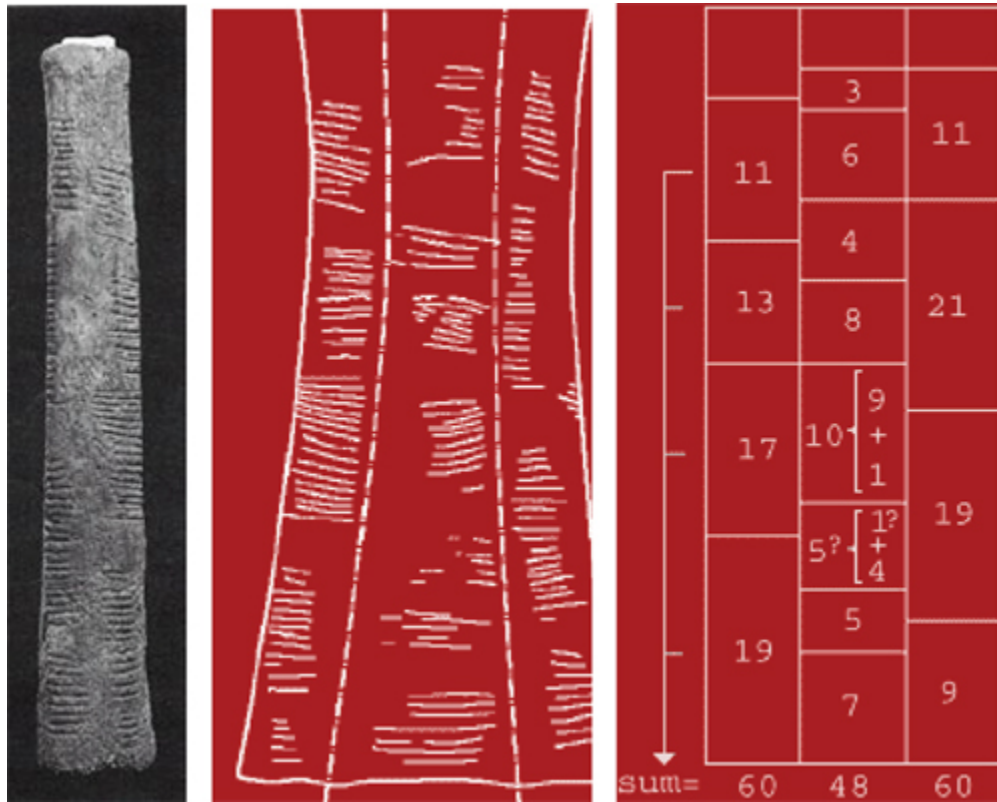
Narrador: (...) Henshilwood encontró una segunda losa de ocre con un patrón abstracto similar (...) escondido en la costa salvaje de Sudáfrica [en] una cueva [que está ahora] abandonada, pero que alguna vez estuvo llena de vida (...) decenas de miles de años atrás, [donde] algunos de nuestros primeros antepasados vivieron. *Henshilwood:* Me gusta pensar (que este es un) original de los Jardines del Edén.

El hueso de Ishango

Un segundo gran descubrimiento en África, que significa pasos importantes en los orígenes de las matemáticas, se hizo en la década de 1950. En ese momento, un hueso de 20.000 años de edad fue encontrado en un pequeño pueblo de pescadores africanos llamado Ishango, en la frontera entre Zaire y Uganda. Este hallazgo desafió la opinión general de que el estudio de las matemáticas tiene su origen en el antiguo Egipto y Babilonia. El descubrimiento de un hueso de animal pequeño en el que se han escrito marcas que – parece – sirven para representar números (Sy y Tinker, 2014).

El hueso de Ishango ha sido objeto de intenso análisis y discusión académica, incluyendo la especialmente convocada conferencia en la Universidad de Bruselas (Zaslavsky, 1973; Brussels Museum for Natural Sciences, 2005)³. Por un tiempo, se pensó que el hueso era una herramienta de escritura. Mide 10 centímetros de largo, y en un extremo se inserta un trozo de cuarzo que se cree que es para grabado y tatuaje. Un examen más detallado revela una serie de muescas que van al lado del hueso, en tres columnas. Las muescas están agrupadas como se muestra a continuación (Sy y Tinker, 2014):

Figura 2.
Hueso de Ishango



Fuente: Ta Neter Foundation (s. f.).

Ahora bien, los arqueólogos consideran que el hueso es mucho más que una herramienta de grabado o, inclusive, más que un tipo de registro, como los artefactos encontrados posteriormente por Schmandt-Besserat o anteriores al descubrimiento del Ocre Blombos.

El hueso se divide en filas que se muestran horizontalmente en la [Figura 2](#). Tal y como indican Sy y Tinker (2014), cada una de las marcas en las filas (a) y (b) –las dos exteriores– completa 60. La fila (b) contiene los números primos entre 10 y 20. La fila (a) es bastante consistente, con un sistema de numeración basado en 10, dado que las muescas están agrupadas así: $20 + 1$, $20 - 1$, $10 + 1$, y $10 - 1$. Por último, la fila (c) –la del medio– parece ilustrar por el método de duplicación (multiplicación por 2) que se utiliza poco después en la multiplicación egipcia. Estudios recientes realizados con

microscopios ilustran más marcas, y ahora se entiende que el hueso pudo también haber servido como un contador de fase lunar.

Estos resultados son notables, ya que tal dominio de las matemáticas es mucho más avanzado que el que se descubrió 12.000 años más tarde en las excavaciones de Schamdt-Besserat. El hueso de Ishango indica una comprensión de un sistema de base número 10, el reconocimiento de los números primos, y de la importancia (para la reproducción) del calendario lunar (que lleva a algunos arqueólogos a especular – jocosamente– que la primera contadora fue una mujer) (Zaslavsky, 1973; Brussels Museum for Natural Sciences, 2005).

¿Contabilidad o teneduría de libros?

Frente a esto, la pregunta que debe hacerse es: *¿La contabilidad empezó con los primeros registros del hueso ocre o con el sistema de teneduría de libros de partida doble de Pacioli?* (Yamey, 1949, 1964, 1975). El caso de la contabilidad por partida doble se basa en su relación con el surgimiento del capitalismo. ¿Dan lugar las categorías de contabilidad de acumulación de capital, ganancias, gastos, entre otros, a una mentalidad pública que fomentó los procesos de acumulación de capital? Hay una serie de aspectos preocupantes de esta tesis.

En primer lugar, el aclamado Pacioli, como padre de la contabilidad moderna, llevó registros monásticos que se trataron principalmente de cantidades agrícolas y, de alguna manera, se apartan del nacimiento del capitalismo (Pacioli, 1984 [1494]). Al parecer, otros factores desencadenantes pueden haber activado el surgimiento del capitalismo (y el papel de la contabilidad pudo haber sido mínimo).

En segundo lugar, un detonante en el desarrollo del capitalismo fue el colapso de la religión católica y la aparición del protestantismo. Tal cambio en las mentalidades sociales probablemente haya sido mucho más decisivo que los cambios en la contabilidad. La revisión de Tawney en *La religión y*

el auge del capitalismo es el clásico estudio de dichos procesos. Tawney (1937) ni siquiera menciona la contabilidad como un instrumento en esta revolución social.

En tercer lugar, y de manera importante, de todos los sistemas sociales del mundo (históricos y contemporáneos), el capitalismo no es sino uno. Pudo ser difícil para las mentes eurocéntricas entender que, el mundo del capitalismo no tiene sino 300 años de antigüedad, tan solo flor de un día en comparación con los 80.000 años de los primeros cazadores-recolectores de África, con los 4.000 años de los chinos y de la sociedad esclavista faraónica o, incluso, con los más recientes imperios europeos de España, Inglaterra, Grecia y Roma.

Esta favorable omisión es, sin duda, apoyada por la fuertemente financiada industria de investigación norteamericana y europea que concentra la producción arqueológica en direcciones que mejor se adecuen a sus disposiciones⁴ ideológicas. Es la maldición del egocentrismo en la que sus creyentes consideran que su destino reinará para siempre.

Por último, cabe destacar que, de hecho, en la actualidad, el capitalismo no es una entidad uniforme. El capitalismo americano es un capitalismo de cabildeo que le pertenece a las corporaciones; el de Rusia y China han sido por largo tiempo formas de capitalismo de Estado; y en diferentes partes de Europa, van desde el capitalismo de favoritismos de Italia, hasta las cercanas formas feudales/rurales en otras partes del continente. Las trayectorias del capitalismo ruso o francés siguen trayectorias históricas muy distintas y le deben muy poco a la partida doble de Pacioli.

La historia nos enseña que ningún sistema social es eterno y es un logro tratar de elevar la contabilidad a los orígenes de las múltiples formas del sistema social llamado 'capitalismo'.

Volviendo al registro Blombos y a otro tipo de registro contable africano, su lugar en la historia humana es indudablemente significativo. Según se

expresó en Sy y Tinker (2014), los orígenes de la civilización son los precursores de todo lo que vino después (la esclavitud, el feudalismo, el capitalismo y post-capitalismo). Los registros de Blombos en Sudáfrica que se remontan a unos 70.000 años antes del presente, provocaron un despertar humano de una existencia nómada en las diferentes empresas sociales subsecuentes, las cuales incluyeron al cazador recolector, al esclavo agrícola, al feudal y al capitalista. Este hecho pone a lo contable en África, en el núcleo de todas las civilizaciones (pasadas y presentes).

Resistencia al cambio en la historia de la contabilidad

El término *resistencia al cambio* se toma de una literatura de estudios organizacionales de tendencia liberal de la década de 1970, que intentó ‘explicar’ la oposición de los empleados a las innovaciones generadas, en última instancia, por falta de cualificación y, finalmente, los llevó por fuera de la organización (Allen, 1975; Aronwitz y DiFazio, 1994; Baritz, 1960; Braverman, 1998; Leavitt, 1964; Shaw, 1975; Taylor, 1967), Inspirada por el espíritu de los Estudios Hawthorne de la Clínica Mayo (Shaw, 1975), esta investigación se propuso encontrar la manera de manipular a los trabajadores (en las palabras de una de las dirigentes sindicales) en *vacas dóciles* (Shaw, 1975).

La literatura sobre resistencia al cambio y la historia de África comparten en sí una causa común con los trabajadores: sus voces son silenciadas y sus componentes siguen padeciendo las privaciones materiales. En el caso laboral, los trabajadores *gozan* de una disminuida participación de la riqueza social que producen; en el caso de los africanos, estos siguen sufriendo la represión residual de las relaciones sociales de la colonia.

Para comenzar con esta exposición de la situación africana, se ofrece un ejemplo que es a la vez irónico y apócrifo, con el fin de reproducir una imagen de los objetos que se muestran en este artículo: la autora, de origen africano, debió pagar la cantidad de 150 euros por los derechos al Museo de

Ciencias Naturales de Bélgica. Así, los ciudadanos africanos están (actualmente) en la obligación de pagar por el privilegio de usar imágenes de los artefactos robados de su país a quienes fueron sus amos coloniales (Bélgica). Mientras que, por otro lado, estas imágenes se pueden descargar de Internet a coste cero. Así, Bélgica sigue llevando a cabo la violación económica de una colonia una vez saqueadas sus materias primas, dejándolos empobrecidos. Cuando se le preguntó por los autores, el funcionario del museo no vio ningún dilema moral en la exigencia de este cobro.

Reprimiendo el registro del pasado colonial de África

Hoy en día, hay un movimiento fuerte para el retorno de los tesoros nazis robados a sus propietarios europeos. No hay tal clamor por el regreso de los artefactos de África (como el hueso de Ishango). Por ejemplo, es ampliamente considerado como un acto de blasfemia aplicar el término *Holocausto* a cualquier otro evento que no sea el de los cinco millones de judíos que fueron exterminados por los nazis. Pero ¿de qué otra manera vamos a describir la tragedia de la época colonial, cuando unos 30 millones de africanos (9 de cada 10) fueron arrojados al mar en su viaje a la ‘Tierra Prometida’? (Diop, 1974, 1991). Un destino similar de falta de memoria histórica se mide por los colonizadores europeos a los 30 millones de americanos nativos – ¿genocidio u holocausto? –; un millón de habitantes de Ruanda; o los cinco millones de armenios –de nuevo: ¿genocidio u holocausto?–.

La falta de voluntad de Europa (en particular) para decir “lo sentimos” puede tener una motivación más cínica para evitar demandas de reparación. Hay estudios que muestran que el crecimiento de la economía estadounidense se debe, en buena medida, a los aportes de mano de obra esclava africana americana y, posteriormente, al trabajo asalariado barato (James, 1963).

Además, tenemos aún un intento más extraño por evitar asumir responsabilidades. Este fue proporcionado por el primer ministro británico Gordon Brown, quien, siendo líder del (Nuevo) Partido Laborista, escandalosamente ofreció una vergonzosa reescritura de la historia del Imperio británico en la India, alegando que “No todo era malo, les dimos, por ejemplo, los ferrocarriles” (Brendon, 2007). Es de suponer que solo un líder del ‘nuevo’ Partido Laborista se atrevería a tal patraña indecorosa.

Esto fue realmente producto de un descuido histórico del entonces académico escocés, el Dr. Gordon Brown; a quien no le gusta que se le recuerde que él tiene un doctorado, ya que podría disminuir su imagen de *hombre del pueblo*. Probablemente, ‘el pueblo’ no incluía indios o africanos. El Dr. Brown, en algún momento historiador, no se dio cuenta de que los ferrocarriles fueron construidos sobre la base del trabajo forzoso, donde muchas vidas se perdieron en este regalo británico maravilloso para la India.

Contribuciones de la contabilidad a la represión del pasado colonial en África

En 1980, se publicó *Hacia una economía política de la contabilidad* (en una revista contable). Pero, seguramente, esta publicación no fue una tarea fácil. El documento se presentó, en un principio, para una revista de contabilidad, en 1976, y rechazado por dos evaluadores, quienes dieron las ya conocidas negativas revisiones en las revistas académicas; la frase lacónica fue “esto no es contabilidad”⁵.

Sin desanimarse, los autores decidieron subir la temperatura. Primero, se presentó una versión de la investigación en la prestigiosa reunión de la Asociación Británica de Sociología, en Leeds en 1977. Segundo, una versión fue expuesta en una reunión de contabilidad en la Universidad de Oxford. Tercero, se publicó una versión en *Crítica de la Antropología* (Hoogvelt y Tinker, 1977) y, por último, otra versión fue publicada en la *Revista de Estudios Africanos* (Hoogvelt y Tinker, 1978).

En 1980, la presión sobre el editor de la revista contable fue intensa. Este estudio contable había sido estrenado en varios foros no contables. En una conferencia en la UCLA, organizada por uno de los autores, el artículo fue presentado y aceptado para su publicación en la revista patrocinadora (Tinker, 1980). Pero había un problema. La publicación estaba condicionada a permitir una refutación realizada por el editor, dicho último comentario iría acompañando el original y los autores del original no tendrían ninguna oportunidad de responder (Cooper, 1980). Afortunadamente, la refutación fue tan mediocre que tal concesión no fue una pérdida grave.

El relato anterior no pretende ser una expresión de amargura o arrepentimiento. Demasiada agua ha pasado bajo el puente para calmar las emociones. Más bien, se trata de ofrecer esta experiencia como un ejemplo de la táctica de la perseverancia necesaria para obtener una publicación africana.

Lo que sigue es un resumen del artículo de Tinker (1980). Es el primer documento sobre *La Contabilidad para el colonialismo* que aparece en la literatura contable. En ese sentido, se destaca como un hito en la historia de la contabilidad de África y debe tenerse en cuenta que Ankie Hoogvelt fue fundamental para hacer posible dicho estudio. Ankie es una reconocida ‘socióloga de países en desarrollo’, con varios libros de éxito sobre el tema a su haber (Hoogvelt, 1975, 1982).

La investigación comenzó con los datos de contabilidad de 70 años de la compañía minera Delco que se derrumbó durante la última visita de Hoogvelt a Sierra Leona. Ella regresó con los registros contables a su Departamento de Sociología de la Universidad de Sheffield. Entonces, le llevó estos registros a una colega en el Departamento de Contabilidad de la Escuela de Negocios, alguien de quien había oído era una *contadora marxista* (la autora de este artículo).

La empresa Delco había sido un importante empleador en la zona y, después de 70 años de minería, la empresa simplemente creció y se fue.

Hoogvelt utilizó los registros financieros para plantear unas simples, pero profundas y preocupantes preguntas: “¿Por qué los registros muestran una empresa tan rentable durante tantos años y, sin embargo, en última instancia, abandonó la comunidad en Sierra Leona? ¿Por qué esta calamidad no se registró en ninguna parte de los documentos?”.

La pregunta de Hoogvelt va al corazón de una controversia en la economía: entre la economía neoclásica y clásica. Las controversias de Cambridge representan el gran torneo intelectual entre estos dos sistemas teóricos (Harcourt, 1972; Harcourt y Laing, 1969). El primero, denominado marginalismo, no tiene en cuenta las preocupaciones de Hoogvelt; el segundo sí lo hace.

El punto de vista clásico evoca una visión diferente del significado de los conceptos de gasto en los estados de resultados. Las partidas de gastos, incluyendo el número de beneficios, es indicativo del poder social, institucional y monopólico, en contraste del recuento neoclásico de eficiencia social y productividad. En esencia, como únicamente la mano de obra ‘crea’ valor (el capital no produce nada), entonces, la ganancia es una medida de expropiación o explotación⁶.

Sin embargo, el análisis empírico de Delco no es, en sí mismo, una crítica suficiente de la ‘teoría’ en la cual se basa la contabilidad convencional (la economía neoclásica). Es importante revisar la crítica del neoclasicismo, en particular, las controversias de Cambridge (Cambridge Massachusetts contra Inglaterra Cambridge) (Harcourt, 1972). El final es la derrota del neoclasicismo⁷, logrado en parte, pero no exclusivamente, en *La producción de mercancías por medio de mercancías* de Piero Sraffa (1960), un texto señalado por Paul Samuelson como el libro más importante de la economía en los últimos 70 años (Harcourt, 1972)⁸.

Tabla 1.
Explicaciones contradictorias del beneficio

	La economía neoclásica Marginalismo	Economía política clásica
Significados atribuidos al beneficio	Indicador de eficiencia económica.	Los retornos a los capitalistas.
Explicación teórica sobre cómo la tasa de ganancia se determina	Teoría de la productividad marginal centrada en las fuerzas de la producción.	Un análisis social y político que se centra en las relaciones sociales de producción.

Fuente: elaboración propia.

Las diferencias entre estas alternativas teóricas se cristalizan con el estudio de caso Delco. Este se refiere a la historia socioeconómica de una multinacional escocesa (Delco) que operaba en África. Delco operó un negocio de extracción de mineral de hierro en Sierra Leona durante 46 años. La empresa cerró sus puertas en 1976. Esta investigación vincula la historia contable de la empresa con su historia sociopolítica (utilizando la teoría económica clásica).

Se utiliza un análisis de la periodización de datos históricos para ilustrar la relación entre las variables contables y sociopolíticas. La historia de 46 años de Delco se divide en tres periodos: principio de la Colonia, finales de la Colonia y el poscolonial. El estado de resultados se monta para cada periodo, este último resume la distribución de los ingresos y los gastos de la empresa para esa fase. Las diferencias entre los tres estados de resultados (es decir, los cambios en la distribución del ingreso) se enlazan después con los cambios en las condiciones sociales y políticas que subyacen de las cifras contables (la explicación de la economía clásica).

La [Tabla 2](#) contiene un resumen de las partidas de gastos de las cuentas de resultados de Delco. Los gastos se muestran en términos monetarios y como porcentaje de ingresos por ventas⁹. Las preguntas anteriores ahora se pueden dirigir a los datos de la [Tabla 2](#): ¿son los rendimientos a los inversionistas, trabajadores y gobierno, un indicativo de productividad marginal en la producción o la lucha entre los actores sociales? Por ejemplo, ¿debemos entender los £ 43 millones “ganados” por los inversionistas durante 46 años? ¿O se trata de una medida de “extracción” de la riqueza de Sierra Leona¹⁰? Del mismo modo, ¿son solo las tasas de salarios indicativos del valor de la mano de obra en la producción?, ¿o la mano de obra es estafada al recibir menos del valor que produce?¹¹13

La [Tabla 2](#) se subdivide en tres momentos. Cada época tiene su propia cuenta de resultados y muestra una diferente distribución de gastos e ingresos. Asociar el estado de resultados con cada periodo es una configuración única de las condiciones sociales y políticas (es decir, cada uno es un régimen diferente que representa la lucha de extracción de valor de la mano de obra de Sierra Leona).

Tabla 2. Muestra de ítems de tres cuentas de resultados de Delco Ltda.

	Periodo Principios de la Colonia		Periodo Finales de la Colonia		Periodo poscolonial		Total	
	1930-1947		1948-1967		1968-1975		1930-1975	
	£m.	%	£m.	%	£m.	%	£m.	%
Ingresos por ventas	55	100	267	100	102	100	424	100
GASTOS:								
Impuestos (impuestos Gobierno del Reino Unido)	0,8	1,6	1,5	0,6	0,2	0,2	2,5	0,6
Impuestos (Gobierno de Sierra Leona)	1,0	1,7	37,9	14,2	1,1	1,0	40,0	9,0
Salarios (mano de obra blanca)	4,9	8,9	19,7	7,4	6,8	6,6	31,4	7,4
Salarios (mano de obra negra)	7,6	13,8	15,0	5,6	10,3	10,1	32,9	7,8
Ganancias	5,7	10,3	31,3	11,7	5,9	5,7	42,9	10,1

Fuente: elaboración propia.

Los datos de ingresos son un producto de la realidad socioeconómica. Las diferencias entre los elementos de los tres estados de resultados son atribuibles a los cambios en sus específicas realidades sociales subyacentes. De esta manera, usamos la economía política (la teoría económica clásica), la cual explica y predice los números contables.

Ahora es posible ofrecer un análisis más claro del contenido del documento, con una lectura marxista de los datos: que los ‘gastos’ y los ‘impuestos’ representaban diferentes magnitudes de explotación (de mano de obra), que varía en cada uno de los periodos.

Conclusiones e implicaciones

En la década de 1980, la contabilidad conservadora bloqueó la admisión de cualquier cuenta del colonialismo, esclavitud y orígenes africanos de la contabilidad para la literatura contable. Esta resistencia fue parte de un rechazo occidental compartido de aceptar la responsabilidad por los actos atroces cometidos durante los periodos coloniales esclavistas (y la posibilidad de que “una disculpa” pudiera dar lugar a una reclamación legal por reparaciones). Un eurocentrismo ha cargado los dados en contra de la literatura no norteamericana y no europea (Diop, 1974, 1991; Tinker y Sy, 2006). Después de todo, es difícil admitir que las poblaciones han sido objeto de una colonización infantilizadora como (nuestros) ‘niños’ que necesitaban (nuestra) ‘civilización’.

Una hoja de higo de teoría económica neoclásica ha protegido la historia contable y la contabilidad conservadora. Las controversias de Cambridge destruyeron la fachada, ¡en teoría! Aún esta ideología continúa dominando tanto la economía como la contabilidad. Sin embargo, ahora ha recibido un serio golpe con las crisis económicas mundiales de la década pasada. La bancarrota de la ideología marginalista se ha visto expuesta a enfrentar una nueva crisis. Esta vez, el reto no es solo desde fuentes teóricas, sino desde las crisis mundiales de la vida real. Ciertamente, esta ideología ya no funciona (Galbraith, 2000, 2009; Krugman, 2009; Posner, 2009).

Los políticos, reguladores y académicos están “pescando fuera del basurero de la historia”, al olvidar al predecesor del marginalismo: la teoría económica clásica (a veces llamada la “teoría del valor de la mano de obra”). Como trabajo académico, esta es una modesta intervención política para restaurar los documentos centrales sobre contabilidad africana e historia contable africana, esclavitud y colonialismo, y las controversias de Cambridge y crítica de Sraffa de 1960 sobre el marginalismo. Este golpe de gracia intelectual languideció durante unos cuarenta años (lo que demuestra el triunfo de la ideología de la veracidad intelectual). Un avance rápido hasta la crisis económica actual: el neoclasicismo está en crisis, al no anticipar y explicar las fallas del mercado, el desequilibrio del mercado y el aumento de los oligopolios y monopolios – exponiendo la falacia de la disciplina del mercado competitivo –.

Así pues, en este trabajo se reavivan las críticas del marginalismo proporcionadas por las controversias de Cambridge, e ilustra cómo las ideas de la contabilidad impactan los estados contables, utilizando la evidencia de un estudio empírico de una multinacional escocesa (DELCO).

Referencias bibliográficas

- Allen, V. (1975). *Social analysis: a Marxist critique and alternative*. Longmans.
- Aronowitz, S. y Difazio, W. (1994). *The jobless future: Sci-tech and the dogma of work*. University of Minnesota Press.
- Baritz, L. (1960). *The Servants of Power: A history of the use of Social Science in American Industry*. Wesleyan University Press.
- BBC Home (2003, 20 de febrero). *The Day We Learned To Think - programme summary*. <http://www.bbc.co.uk/science/horizon/2003/learnthink.shtml>
- Brendon, P. (2007). *A moral audit of the British Empire*. <http://www.historytoday.com/piers-brendon/moral-audit-british-empire>
- Braverman, H. (1998). *Labor and monopoly capital: the degradation of work in the twentieth century 25th* (Year Anniversary Edition). Monthly Review Press.
- Brussels Museum for Natural Sciences (2005). *The Ishango Bone Exhibition*. <http://www.naturalsciences.be/expo/ishango/en/>
- Cooper, D. (1980). Discussion of Towards a Political Economy of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 161-166.
- Diop, C. A. (1974). *The African origin of civilization: myth or reality? Translation of sections of antériorité des civilisations nègres, mythe ou vérité historique? And nations nègres et culture by mercer cook*. Westport, Laurence Hill & Company.
- Diop, C. A. (1991). Civilization or barbarism: an authentic anthropology. En H. J. Salemson y M. De Jager (Eds.), *Civilization or barbarism: an authentic anthropology* (pp. 257-258). Lawrence Hill.

- Galbraith, J. (2000). How the economists got it wrong. *The American Prospect*, Vol. 11 (7), Febrero 14.
- _____. (2009). Who are these Economists Anyway? *Thought and Action: The NEA Higher Education Journal* (25).
- Harcourt, G. C. (1972). *Some Cambridge Controversies in the Theory of Capital*. Cambridge University Press.
- Harcourt, G. y Laing, N. (1969). *Capital and growth*. Penguin.
- Hoogvelt, A. (1975). *The Sociology of Developing Societies*. MacMillan Press.
- _____. (1982). *The third world in global development*. MacMillan Press.
- Hoogvelt, A. y Tinker A. M. (1977). The Sierra Leone Development Company-A Case Study in Imperialism. *Critique of Anthropology London*, 2(8), 66-68.
- _____. (1978). The Role of Colonial and Post-Colonial States in Imperialism –a Case- Study of the Sierra Leone Development Company. *The Journal of Modern African Studies*, 16(1), 67-79.
- James, C. L. (1963). *The Black Jacobins*. Vintage Books y Random House.
- Krugman, P. (2009, 2 de septiembre). How did Economists get it so wrong? *The New York Times Magazine*. <https://www.nytimes.com/2009/09/06/magazine/06Economic-t.html>
- Leavitt, H. J. (1964). Applied organizational change in industry: Structural, technological and humanistic approaches. En W. Cooper, H. J. Leavitt y I. M. Shelly (Eds.), *New perspectives in organizations* (pp. 1144-1170). Wiley.
- Pacioli, L. (1494/ 1984). Particularis de computis et scripturis. En G. Brown, K. S. Johnston (eds.), *Pacioli on accounting*. Garland Push. Inc.
- Posner, R. (2009). *A failure of capitalism: the crisis of '08 and the descent into depression*. Harvard University Press y Cambridge Mass.

- Sy, A. y Tinker, A. (2014). Sepultar a Pacioli en África. La cosificación de la contaduría por un tenedor de libros. *Revista Teuken Bidikay*, (5), 25-54.
- Shaw, M. (1975). *Marxism and social science: the roots of social knowledge*. Pluto Press.
- Sraffa, P. (1960). *The Production of Commodities by Means of Commodities*. Cambridge University Press.
- Ta Neter Foundation (s. f.). *Ancient African Mathematics*. <http://www.taneter.org/math.html>
- Tawney, R. H. (1937). *Religion and the Rise of Capitalism*. New York: Brace and Company.
- Taylor, F. W. (1967). *The principles of scientific management*. The Norton library, N398
- Tinker, A. M. (1980). Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 147-160.
- Tinker, A. M. y Sy, A. (2006). Bury Pacioli In Africa: The Bookkeeper's Reification Of Accountancy. *Abacus*, 42(1), 105-127.
- Yamey, B. S. (1949). Scientific bookkeeping and the rise of capitalism. *The Economic History Review*, 1(2□3), pp. 99-13.
- _____. (1964). Accounting and the rise of capitalism: Further notes on a theme by Sombart. *Journal of Accounting Research*, vol. 2 (núm. 2), 117-136.
- _____. (1975). Notes on double- entry bookkeeping and economic progress. *Journal of European Economic History*, 4(3), 717.
- Zaslavsky, C. (1973). *Africa Counts*. Lawrence Hill Books.

Notas

[1](#) Este capítulo retoma algunos apartes y datos específicos de la historia africana, incluidos en Sy y Tinker (2014).

[2](#) El texto completo se puede encontrar en BBC Home (2003). Expresamos nuestro agradecimiento a la BBC por esta selección abreviada y reeditada de este texto. Los límites y las adiciones a la selección garantizan que se han respetado los derechos de autor de la BBC.

[3](#) Esta fuente, citada en Referencias, ofrece enlaces a las publicaciones actuales y debates sobre el hueso de Ishango.

[4](#) La represa de Asuán en Egipto inundó miles de artefactos de la época de Nubia, y enterró varias civilizaciones africanas sin rastro. Egipto ha luchado siempre para negar su herencia africana (incluida la tecnología de la construcción de pirámides, y varios faraones negros que gobernaron Egipto).

[5](#) Posteriormente, el autor se encontró con otros tres evaluadores (cuyos comentarios nunca fueron remitidos a los autores). Uno de ellos le preguntó: “¿cuándo se va a publicar?».

[6](#) Será argumentado por el neoclasicismo que el “capital” producido por la contribución de maquinaria, instalaciones, equipos y otras herramientas de producción es, por lo tanto, “productivo”, y los propietarios merecen una parte del producto social. Este argumento ignora los orígenes históricos del capital (acumulaciones que se originaron en los primeros tiempos de trabajo). Después de todo, el capital no apareció por primera vez de la nada. Les costó mucho a los trabajadores hacer esos primeros telares / máquinas.

[7](#) Cabe señalar que, si bien la economía clásica ha triunfado sobre la economía neo-clásica “en teoría”, en la práctica de la mayoría de las escuelas de negocios y departamentos de economía, el neoclasicismo es el rey supremo. La explicación es más social que lógica: el triunfo de la ideología sobre la verdad.

[8](#) Los Debates de Cambridge han iniciado una nueva y sustancial literatura sobre teoría del capital que continúa hasta nuestros días, pero donde el sistema de Sraffa todavía ocupa un lugar preponderante en los intentos de hacer frente a una de las áreas más difíciles de la economía: *La teoría del crecimiento*. Cabe señalar que Keynes excluyó el problema del crecimiento con un índice en su teoría general que mantiene la mercancía del capital constante.

[9](#) Hoy, el Instituto de Examinadores de Fraude ofrecen las herramientas de auditoría de investigación del estado del arte, proponiendo la transformación de los números reales a porcentajes para aclarar la comparabilidad e identificar señales de alerta. Cabe destacar, pues, que este método fue adoptado, en este trabajo, unos 60 años antes de los examinadores de fraude entraran en escena.

[10](#) Para reiterar el punto anterior: las ‘máquinas’ (capital) deben su creación original a la mano de obra – ya sea en Escocia o Sierra Leona–. De cualquier manera, “capital”, en sí mismo, es un producto de (actualizado) mano de obra, no es de autogeneración.

[11](#) La diferencia entre el valor producido y el valor recibido (en salarios) representa la plusvalía (ganancia) extraídos por capital (istas) que se consume o se utiliza para crear más máquinas (capital). Por lo tanto, una vez más, el trabajo produce capital y reproduce el capitalista.

Claves antropológicas para desentrañar la impronta de la contabilidad creativa en la crisis de confianza global

Óscar Raúl Sandoval Zúñiga

Introducción

El presente texto se estructura a partir de la disputa que el orden financiero, en el marco de la financiarización, le plantea al cada vez más disminuido orden simbólico, acentuando así, los distanciamientos entre los seres humanos y la naturaleza. Seguidamente, se aborda de manera crítica la forma como una élite tecnocrática viene posicionando el discurso de la innovación financiera, en tanto instrumento útil para imponer su autoridad académica, con el fin de arrogarse ciertos privilegios direccionados a poder naturalizar discursos y prácticas funcionales a la reproducción del capital financiero. Finalmente, se analizan los modos en que la llamada *contabilidad creativa* ha inducido grandes estafas a escala global, contribuyendo a la erosión de la confianza pública. Estas líneas terminan con un llamado esperanzador, reflejado en la existencia de líneas de fuga que diversas comunidades emprenden como opciones frente al aparentemente inquebrantable poder de las grandes corporaciones, para enfrentar las perversidades agenciadas por los fundamentalistas del libre mercado.

La presente reflexión pretende contribuir a desentrañar antropológicamente las dinámicas que circunscriben la actual crisis financiera global, la cual ha dado lugar a determinadas formas de representación propias de un entorno construido artificialmente por las tramas de la financiarización de la economía mundial, donde la “*contabilidad creativa*” emerge como uno más de los dispositivos estratégicos del capital financiero internacional. Nos enfrentamos ante una realidad signada por imágenes sociales resultantes de órdenes simbólicos dados, reflejo a su vez, de una cosmovisión racional y empírica mediada por el incesante influjo del mundo de las finanzas.

Asistimos a la necesidad de comprender las distintas interacciones sobre las cuales se constituyen esos órdenes simbólicos, soportes desde donde los sujetos perciben su mundo. Antropológicamente, es necesario desentrañar los procesos de apropiación de la realidad, para dar cuenta no solamente de los sometimientos o adhesiones promovidos por el mundo de las finanzas, sino también de las transformaciones auspiciadas por este. Así las cosas, urge estudiar las formas de constitución y reconfiguración de esos órdenes simbólicos, para determinar de qué manera los “mercados” reconfiguran tales órdenes simbólicos.

Orden simbólico y orden financiero

No podemos perder de vista el carácter social del orden simbólico, mediante el cual los seres humanos agencian acercamientos o distanciamientos, tanto con sus congéneres como con la naturaleza o con la institucionalidad. Es en comunidad como se avanza en el conocimiento del mundo social. Es en la praxis cotidiana como se da la producción y reproducción del mundo.

En la interacción social, los sujetos construyen una serie de categorías colectivas sobre la percepción del mundo cotidiano acerca de las costumbres, de los comportamientos o de los elementos circundantes. Estos pueden manifestarse de formas diferentes en espacios sociales o en sociedades similares, aunque ello no signifique la centralidad del

individualismo. Aquí el condicionante está dado por el entorno social de referencia.

Urge comprender la forma en que la actual crisis financiera entreteje nuevas formas de significación, expresadas en códigos convertidos en signos, incidiendo, a su vez, en el oscurecimiento de significados compartidos por los miembros de un grupo social que, tradicionalmente, han funcionado como eje central de la vida social. En ese orden de ideas, es imperativo develar la forma como los fenómenos asociados a hechos financieros inciden en la alteración del orden simbólico, reflejo quizá de un acto de sometimiento por parte de los seres humanos a los dictados del “mercado”.

Asistimos a la pérdida del carácter sagrado de elementos importantes de la espiritualidad, de la cultura y de la naturaleza, sometidos a un intenso proceso de cosificación, el cual emerge, en tanto nuevo elemento del orden simbólico, inmolido en una especie de ritual sacrificial, gracias a la deificación de lo que ideólogos del capitalismo eufemísticamente designan como “el mercado”. En él, es imprescindible la mediación de una voluntad de poder, que hace posible a la matriz de poder dominante, moldear y configurar los escenarios propicios para someter diversos pueblos, culturas y naturalezas a su órbita de poder.

El orden impuesto por la financiarización de la economía ha agudizado dramáticamente la alteración del orden simbólico vigente en la relación humano-naturaleza. De esta forma, los tabúes existentes han sido eliminados o sustituidos por otros que le asignan y refuerzan al gran capital, el rótulo de dueño absoluto de todas las formas de vida.

Podría decirse con Nietzsche que, en el juego religioso impuesto por el proceso de financiarización de la economía, cobran importancia dos aspectos desarrollados ampliamente por él: *la voluntad de poder y la mala conciencia* (Nietzsche, 2006). Esa ***voluntad de poder*** se refleja en el afán por imponer su hegemonía espiritual y racional sobre el pensamiento y la espiritualidad de los pueblos; coadyuvando también a ejercer su supremacía para construir y transformar determinado orden simbólico, sometiendo las

conciencias libres, truncando las posibilidades creadoras de cada ser, soportándose en la premisa de la racionalidad occidental para imponer sus ansias de progreso.

[...] también la parcial *inutilización*, la atrofia y la degeneración, la pérdida de sentido y conveniencia, en una palabra, la muerte, pertenecen a las condiciones del verdadero *progressus*: el cual aparece siempre en forma de una voluntad y de un camino hacia un *poder más grande*, y se impone siempre a costa de innumerables poderes más pequeños. La grandeza de un ‘progreso’ *se mide*, pues, por la masa de todo lo que hubo que sacrificarle; la humanidad en cuanto masa, sacrificada al florecimiento de una única y *más fuerte* especie hombre –eso sería un progreso –. (Nietzsche, 2006, p. 101).

Con la financiarización de la economía nos enfrentamos a un claro intento por moldear todas las formas de vida a partir del entramado burocrático del gran capital, como una nueva afirmación de la torsión simbólica que busca, por todos los medios, la reafirmación del proyecto hegemónico poscolonial desde su visión desarrollista.

La visión apologética del progreso impuesto por Occidente apela a la invención de la ***mala conciencia***, la cual viene a operar como dispositivo de control moral, imponiendo condicionamientos al orden instintivo que, de manera artificiosa, es equiparado con la esfera de lo primitivo y de lo marginal. Así, sus marcos de referencia están predestinados para los mal llamados países tercermundistas. Es decir, lo que está por fuera no solo de la racionalidad, sino también de la cultura occidental y, desde luego, lejos de su visión paradigmática del mundo del libre mercado.

Como parte de los dispositivos de control moral, opera su contraparte (“la buena conciencia”), buscando de manera sutil que los individuos superen, mediante cambios drásticos, lo instintivo y se enfilen en procesos de “adaptación” abrupta para inhibir sus instintos básicos. De acuerdo con Nietzsche, el invento de la mala conciencia trajo consigo los conceptos de culpa y deber, los cuales obran contra la génesis del mismo hombre: la

naturaleza, donde se sitúa lo malo, lo instintivo. Esto es designado como la “*diabolización* de la naturaleza”, o lo que es lo mismo, la recurrencia en el tiempo de contemplar con “malos ojos”, las inclinaciones naturales del ser humano, detrás de lo cual se esconde una voluntad de poder (Nietzsche, 2006).

[...] se desconoce la esencia de la vida, *su voluntad de poder*; con ello se pasa por alto la supremacía de principio que poseen las fuerzas espontáneas, agresivas, invasoras, creadores de nuevas interpretaciones, de nuevas direcciones y formas, por influjo de las cuales viene luego la ‘adaptación’; con ello se niega en el organismo mismo el papel dominador de los supremos funcionarios, en los que la voluntad de vida aparece activa y transformadora. (Nietzsche, 2006, p. 102).

Un elemento clave en la emergencia e imposición del orden simbólico al mejor estilo de la racionalidad occidental, es el Estado. Este es constituido como un dispositivo para promover la “adaptación” mencionada por Nietzsche, gracias a la cual los seres humanos son violentados de manera cruel, con el fin de sumergirlos en un mar de inhibiciones. Su influjo es mayor sobre los más indefensos y los marginados del poder, sometidos al mandato de un “contrato” amparado en el imperio de la ley. Nadie escapa del poder de ese “contrato”, nada queda libre del poder imperial del Estado. A partir de la reconfiguración de las relaciones sociales se impone un nuevo relacionamiento de dominación en los ámbitos de la cultura y de la naturaleza. La cultura termina siendo moldeada según el mandato contractual hegemónico, dando paso a un nuevo orden simbólico. Así pues, el Estado, en su esencia, hace relación a:

Una horda cualquiera de rubios animales de presa, una raza cualquiera de conquistadores y de señores, que, organizados para la guerra, y dotados de la fuerza para organizar, coloca sin escrúpulo alguno sus terribles zarpas sobre una población tal vez tremendamente superior en número, pero todavía informe, todavía errabunda. Así es como, en efecto, se inicia en la tierra el ‘Estado’: yo pienso que así queda

refutada aquella fantasía que le hacía comenzar con un ‘contrato’. Quien puede mandar, quien por naturaleza es ‘señor’, quien aparece despótico en obras y gestos - ¡qué tiene él que ver con contratos! Con tales seres no se cuenta, llegan igual que el destino, sin motivo, razón, consideración, pretexto, existen como el rayo, demasiado terribles, demasiado súbitos, demasiado convincentes, demasiado ‘distintos’ para ser ni siquiera odiado. (Nietzsche, 2006, p. 111).

Con la irrupción del Estado, se transforma totalmente la concepción de mundo, afianzando procesos avasalladores de colonización, de cuya órbita no escapa ninguna esfera. La imposición de determinadas relaciones sociales supedita el mundo de la cultura y de la naturaleza a su poder omnívoro, es decir, a la racionalidad y a la espiritualidad occidental. De esta manera, irrumpe en otros mundos con éxito, agenciando procesos de expropiación cultural donde quiera que actúe.

En síntesis, asistimos a un proyecto de representación, de construcción de narrativas y de sujetos, donde prima la *autorreflexividad* y las estrategias de la modernidad insertas dentro de un proyecto epistémico. En ese proyecto moderno, cobra vida un orden financiero que precisa de la medición y la clasificación, las cuales, a su vez, se muestran útiles no solo para la explicación del mundo, sino también para permitirle al sujeto, preguntarse sobre su lugar en el mundo, aunque la forma de preguntar esté fija en la matriz hegemónica occidental. En el plano simbólico, transitamos por el mundo de la objetividad, donde se profundizan las distancias entre el sujeto y su realidad. Epistémicamente, es necesaria la negación del sujeto para conocer y comprender su mundo, conminando al individuo a su *desubjetivización*.

Hablar del orden financiero implica el abordaje a fondo del orden epistémico, es decir, de un particular sistema de conocimiento del mundo. La modernidad, en cuanto proyecto científico, legitima y se vale de un método para conocer el mundo. Su sustento se sitúa en una racionalidad, donde se exige que lo conocido debe ser objeto de comprobación,

planteando una ineludible confrontación con el sentido común, con el prejuicio.

Entonces, ¿de qué manera el orden epistémico sirve al orden financiero? Esa simbiosis actúa gracias a la forma como el proyecto moderno ha podido constituir al sujeto. En la constitución del sujeto, en tanto objeto susceptible de ser conocido, tiene lugar una relación entre lenguaje y poder simbólico (Bourdieu, 1997), relativa a las maneras en que los discursos someten y moldean al sujeto. Precisamente, es en este punto donde el lenguaje del cálculo y de la medición racional posibilita la construcción de un orden financiero que confronta las subjetividades, coadyuvando a moldearlas, a perfilarlas y a objetivarlas.

En este sentido, la financiarización de la economía sirve como diría Dussel, a la intencionalidad de la modernidad: constituir al otro para negarlo (Dussel, 1992). Opera, además, a decir de Quijano, en tanto sistema de control efectivo que perdura más allá del proceso colonial, lo que, en otras palabras, significa que nos topamos en el presente con una *colonialidad* en avanzada, a pesar de que haya pasado el proceso de colonialismo (Quijano, 2007).

Desde la perspectiva de Foucault, es posible comprender la historicidad presente en la lucha por instaurar un régimen de verdad que, al ser instaurado, pretende producir unos efectos. La lucha por las resistencias implica, ante todo, develar cuáles son los efectos de ese régimen de verdad, más que un asunto de carácter sustantivo (Foucault, 2007).

No obstante, la pretendida totalidad del proyecto moderno no es un proceso circular, que transita por una superficie lisa, sin resistencias. Una cosa es el discurso de la modernidad que totaliza, y otra cosa es la realidad con sus fisuras. Hay totalidad en la *discursividad*, pero en la realidad hay líneas de fuga. Nietzsche nos habla de la necesidad de recurrir a las resistencias para confrontar esos procesos de avasallamiento, donde tienen lugar ciertas metamorfosis, cuyo fin se orienta a la defensa y a la reacción (Nietzsche, 2006). También, en el pensamiento de Rodolfo Kusch, se expresa la

posibilidad de la negación como instrumento de resistencia y como hecho cultural, desde donde los pueblos construyen la afirmación de su propia existencia, a partir del orden simbólico (Kusch, 2000). En esas relaciones, se produce una doble tensión que tiende a generar separaciones entre el hombre y la naturaleza, expresadas no solo en la espiritualidad, sino también en la racionalidad occidental; o, en otros casos, construyendo aproximaciones al estilo de algunos pueblos nativos.

¿Innovación e ingeniería financiera?, ¿o el preludeo de una gran estafa a escala global?

En este apartado, se pretende, desde una perspectiva antropológica, analizar los rasgos principales que orbitan alrededor de la crisis desatada por la llamada financiarización económica. El discurso de la innovación en el mundo de las finanzas, es una forma subrepticia a través de la cual una élite académica, en su rol de minoría cognitiva, engrandece ciertos privilegios, protegiendo los nichos de un mundo extremadamente conservador (hablando en términos políticos e ideológicos) que, a instancias de la financiarización económica, termina por naturalizar ese discurso. En ese escenario, la innovación financiera busca generar valor agregado al conocimiento, con el fin de aplicarlo productivamente en favor de la reproducción del capital financiero. Al mismo tiempo, se abre paso una tecnocracia que monopoliza la producción de técnicas y sofisticados dispositivos altamente favorables a los intereses de poderosas corporaciones financieras.

La innovación y la ingeniería financiera favorecieron la emergencia de una casta de expertos en dirección de empresas (MBA), quienes pretendieron no solamente imprimirle carácter científico y legitimidad al esotérico y acomodado lenguaje de las finanzas y de los negocios, sino también ser las únicas voces autorizadas para conducir el rumbo de la economía mundial. Sus dogmas de fe y sus textos, artificiosamente, alimentaron enfoques *seudocientíficos*. La alquimia financiera desarrollada en las escuelas de negocios diseñó sofisticadas fórmulas relacionadas con modelos de capital

de riesgo, fusiones, adquisiciones y banca de inversión, las cuales dieron origen al mercado de contratos de opciones y derivados. Se suponía que esa casta de sabios expertos era la única autorizada en el mundo, para domar y controlar todo lo relacionado con el riesgo financiero, en gracia de lo cual, debía tener un mundo de privilegios y recompensas económicas a sus anchas.

En lo transcurrido de este nuevo siglo, se incubaron condiciones especiales que condujeron a la debacle de la economía mundial. Los gurúes del mundo financiero no han explicado las razones por las cuales la tierra de promisión que ellos ofrecieron al mundo, ahora se ha transformado en un inhóspito desierto, proceso que eufemísticamente han llamado “crisis financiera”, pero que, en realidad, corresponde a una gran estafa a escala global, promovida por los más connotados especuladores financieros del mundo.

El complejo entramado de la financiarización económica y sus manifestaciones debe ser comprendido y analizado más allá de sus propios términos, en tanto, parte del engranaje del sistema-mundo. Esta tarea no será asumida por quienes promovieron y se han beneficiado de esa debacle. En la perspectiva de Quijano, tal fenómeno debería abordarse dentro de los deseos del capitalismo colonial/moderno, enmarcados en las continuidades emergentes, desde donde se pretende configurar escenarios políticos de base territorial (Quijano, 2007).

Antes de continuar con el análisis, es preciso identificar unos cuantos gurúes pertenecientes a la élite de directivos protagonistas de esta sonada estafa especulativa global. La nómina de MBA de la Escuela de Negocios de Harvard es de lujo: George W. Bush, quien no precisa de mayor presentación; John Thain, quien actuaba como director ejecutivo de la malograda Merrill Lynch; Christopher Cox, expresidente de la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos (SEC); Andy Hornby, director ejecutivo del banco británico HBOS PLC, que debió ser rescatado en una fusión con Lloyds, después de lo cual fueron, a su vez, rescatados por el Gobierno del Reino Unido. Por la Universidad de Nueva York, está su MBA Richard Fuld, responsable ejecutivo de Lehman Brothers cuando esta se derrumbó.

Para no agrandar la lista, se puede finalizar con el MBA Peter Wuffli, de la Universidad de San Galo, en Suiza, quien, en su condición de director ejecutivo, fue responsable de cuantiosas pérdidas que condujeron al UBS AG de Zúrich a la inminente quiebra.

Tales personajes pertenecen al tipo de sujetos que el poder corporativo, a instancias de la financiarización económica, requiere para adelantar una perpetua guerra financiera. Desde una perspectiva foucaultiana, el profesor Cristóbal Gnecco permite entender que nos enfrentamos ante una operación del poder que no destruye tanto como lo que construye día a día; siendo necesario, por ello, desplazar la mirada analítica en el sentido positivo del poder (Gnecco, 2010). Es decir, hay una plenitud que exige ver cómo se hace la vida social en relación con el poder, y que el poder constituye los sujetos de poder. Surge entonces una pregunta que nos obliga a saber ¿cuál es el tipo de sujetos construidos por el poder a instancias de la financiarización económica?

Ahora, será necesario aludir a otro tipo de personajes imprescindibles para desentrañar antropológicamente los rasgos de la financiarización económica. Se trata de connotados especuladores financieros de carne y hueso, eufemísticamente llamados “los mercados” por los medios de comunicación corporativos. Para tal fin y en razón a la brevedad del espacio-tiempo disponible, haremos alusión a una muestra significativa de tales especímenes.

Empecemos por Alessio Rastani, un inescrupuloso y eximio representante de la *especuladotría* financiera. Interrogado durante un programa televisivo transmitido por la BBC de Londres, acerca de “¿qué haría más felices a los inversores?, ¿qué les haría sentirse más seguros?”, desprevenidamente respondió:

Personalmente, creo que da igual. Soy un operador financiero, a mí no me preocupa la crisis. Si veo una oportunidad para ganar dinero, voy a por ella. Nosotros, los brókers, no nos preocupamos de cómo arreglar la economía o de cómo arreglar esta situación. Nuestro trabajo es

ganar dinero con esto. Personalmente, he estado soñando con este momento desde hace tres años. Tengo que confesarlo, yo me voy a la cama cada noche soñando con una recesión, soñando con un momento como este. Hay mucha gente que no lo recuerda, pero la depresión de los años treinta no fue solamente el *crash* de los mercados. Había gente preparada para hacer dinero con ese derrumbe. [...] Si sabes lo que hay que hacer, puedes ganar un montón de dinero. [...] No es la típica situación en la que podemos confiar que los gobiernos encuentren una solución. Ellos no gobiernan el mundo. Goldman Sachs gobierna el mundo. (Escolar, 2011, párr. 3).

Suena descarnado, pero es así, precisamente, como se comportan *los mercados*. Ganar y hacer dinero, esa es la cuestión. Se trata de fabricar las crisis financieras (léase estafas) y lucrarse con ellas. Para el especulador financiero (los mercados) “... da igual”, si ello implica arrasar con la cultura, con la naturaleza o con las aspiraciones y proyectos de vida de pueblos enteros.

El poder desmedido de los especuladores financieros no tiene límites. En muchos casos, Goldman Sachs ha logrado que antiguos ejecutivos suyos se instalen en las más altas posiciones del Gobierno de Estados Unidos. Al respecto, se puede mencionar el caso del ex CEO de Goldman Sachs, Henry Paulson, quien, siendo secretario del Tesoro de George W. Bush, orquestó un plan de autoservicio para desviar miles de millones de dólares a un grupo de especuladores de Wall Street. Robert Rubin, secretario del Tesoro de Bill Clinton, fue ejecutivo durante 26 años de Citigroup, grupo al que, a su vez, Paulson le otorgó un rescate de USD 300 mil millones.

En la misma orilla, tenemos al filántropo y especulador financiero Warren Buffet, gestor de la campaña “los ricos queremos pagar más”, y autor, a su vez, de la célebre premisa “la lucha de clases sigue existiendo, pero es la mía la que va ganando”. Mentor de la diatriba lanzada contra los derivados financieros hipertóxicos, al calificarlos como armas financieras de destrucción masiva. Es el prototipo del empresario estadounidense, accionista mayoritario del conglomerado empresarial *Berkshire Hathaway* y

también propietario de *Moody's*, la archi reconocida calificadora de riesgo. Tal personaje es popular, porque en uno de sus célebres actos de filantropía inyectó cinco mil millones de dólares en forma de acciones preferentes con renta fija de 6 %, y premio por retiro de 5 %.

Otro filántropo y especulador financiero fuera de serie, es George Soros que, valiéndose de su *hedge fund*, orquestó uno de los actos de especulación más osados. Para ello, solicitó un préstamo por £ 15.000 millones. Una vez en su poder, se las arregló para transarlas por dólares. En forma premeditada, Soros apostó que la libra perdería valor, es decir, apostó a corto. Una vez preparado el escenario, urdió un plan para asegurarse la resonancia del caso, convocando a distintos medios de comunicación para anunciar su certeza sobre la caída del precio de la libra esterlina. Acto seguido, vendió las libras obtenidas a manera de préstamo, enviando la señal que, efectivamente, caería el precio de esta moneda. Tras ese ataque especulativo de Soros, el Gobierno respondió con una serie de medidas de política monetaria, gastando alrededor de USD 50.000 millones sin superar el embate especulativo. Gracias a esas maniobras, Soros compró £ 15.000 millones a precios bajos para devolver el préstamo inicial, con la ventaja de que el dólar también valía mucho menos.

El tipo de sujetos aludidos hacen parte de la matriz que constituye el poder en todas sus formas. Son aquellos a quienes se alude cuando de manera sutil se habla de “pánico en los mercados”, “crisis de los mercados”, “reacción de los mercados”. Seres racionales que promueven y diseñan los dispositivos y las distintas prácticas impuestas en el marco de la financiarización. Actúan como parte vital del engranaje de una máquina colonial encargada de inscribir el saber, el poder y las prácticas requeridas en las subjetividades y en los cuerpos de los sujetos. Nuevamente, se apela al llamado del profesor Cristóbal Gnecco, para analizar la represión desde su lado positivo, en perspectiva foucaultiana (Gnecco, 2010). Ello significa comprender que el aparato colonial presente en la financiarización no debe ser visto solamente como opción destructiva. Es necesario ir más allá de una visión sesgada, que no permite conocer el tipo de subjetividades o de modelos de naturaleza o de cultura construidos en la cotidianeidad.

En la financiarización, el poder creativo de la máquina colonial cobra vida a través de la creación de los mercados de futuros. Activos financieros que actúan, en tanto instrumentos de intercambio comercial de materias primas. Los también llamados *forwards* operan en mercados donde se negocian contratos de futuro, a manera de compromisos para comprar o vender un activo en una fecha y a un precio determinado. Hoy en día, las grandes corporaciones han logrado introducir a las materias primas en el complejo entramado del mercado de futuros, supeditándolas aún más a las dinámicas del libre mercado, sobre todo a maniobras ligadas con el intercambio bursátil, donde hay una ingente demanda de cobertura de riesgos y una evidente influencia de la volatilidad de los precios.

El riesgo latente en la especulación financiera con la producción de materias primas se relaciona con el hecho de que estas se producen en los países de la periferia, pero las negociaciones sobre los precios de la producción agropecuaria y otras materias primas son monopolizadas, en gran proporción, en centros bursátiles como el *Chicago Board of Trade* o el *Chicago Mercantile Exchange*. Tales escenarios poseen información privilegiada relativa al vaivén de los precios de productos como soja, trigo o metales preciosos, pudiendo especular con una amplia ventaja frente a otros actores bursátiles. La situación se torna más gravosa, pues esa especulación financiera atenta, ya sea, contra la soberanía alimentaria de diversos pueblos a nivel orbital, o contra la diversidad cultural y natural, al afectar los territorios donde se entretajan diversos proyectos de vida. Situar a distintos pueblos nativos ante la amenaza representada en artificiosas fluctuaciones de precios que son capaces de desestabilizar economías enteras de distintos países, es entronizar formas de colonialismo aparentemente ya superadas.

Queda claro que el aparato colonial presente en la financiarización, antes que destruir en un sentido antropológico, es más lo que construye. Hoy en día, diversos pueblos del mundo dependen del modo en que los especuladores financieros orientan sus conductas dentro de los mercados de futuros de alimentos; situación aparejada con la constitución de amplios territorios en centros para la reproducción y ampliación del capital

monopolístico, pero también con la inscripción del poder sobre las culturas y los distintos tipos de naturaleza dispuestas en esos territorios.

El accionar de los especuladores financieros avanza paulatinamente, en una época donde la institucionalidad se desmonta poco a poco. El Estado abandona su función de regular, para participar como actor del mercado, facilitando, además, la expansión de los flujos de capitales a todos los niveles, eliminando casi todas las normas que limitaban diferentes prácticas, contribuyendo a la creación de productos financieros complejos. El Estado favorece también, aspectos proclives al mundo de la financiarización, como la independencia de los bancos centrales; la disolución de las diferencias entre banca comercial y de inversión; así como rebajas impositivas y exenciones fiscales al patrimonio y a las rentas del capital. Auspicia, además, la ausencia de controles a la colusión entre actividades de supervisión, calificación y consultoría en empresas auditoras y calificadoras de riesgo.

De la emergencia de la “*contabilidad creativa*” al desplome de la confianza pública

Durante los últimos años viene acentuándose la apelación a la creatividad, con el propósito de convertir a la contabilidad financiera en un instrumento útil a las grandes corporaciones, en su ingente tarea de incrementar los rendimientos financieros, dando paso al surgimiento de la llamada “*contabilidad creativa*”. Mediante esta práctica, se busca aprovechar los vacíos jurídicos, la laxitud y la flexibilidad de la regulación contable, generando así un radio de acción para manipular la información de la contabilidad financiera. Asistimos, en consecuencia, al desplome de la confianza pública, por cuanto es posible no solo fabricar y diseñar todo tipo de estados financieros, según los gustos y necesidades del cliente, sino también ponerse en contra del interés general, auspiciando la manipulación y el engaño de los usuarios de la información contable. Con los artificios propios de la “*contabilidad creativa*”, se induce al ocultamiento o a la ambigua revelación de la información, y al aumento o disminución

artificial de ingresos o de gastos, de activos o pasivos, del patrimonio o de cualquier cifra que altere los hechos financieros en beneficio de terceros. Lo grave del asunto es que, para develar los entramados de la “*contabilidad creativa*”, se requiere un complejo nivel de conocimiento financiero, unido a un sofisticado marco de leyes de transparencia.

Las variadas prácticas contables de la “*contabilidad creativa*” le da “valor añadido” a la información contable y, desde sus marcos referenciales, acuden a distintas formas de registro contable, para dar cuenta de los mismos hechos. Bajo el supuesto de la innovación, tales operaciones dan paso a la ambivalencia para la aplicación e interpretación de principios contables. En ese contexto, la realidad cede su sitio a la subjetividad y a la creatividad, privilegiando la actividad crematística, a partir de la producción de estados financieros engañosos. Nos topamos con un estado de cosas, donde es más importante la fabricación por pedido de los estados financieros, que el tipo de bienes o servicios producidos.

Pero la “*contabilidad creativa*” no solamente tiene cabida en la esfera del mundo privado. Bien conocido es el caso del gobierno de Grecia que, en 2001, gracias a la asesoría y complicidad de Goldman Sachs, bosquejó una emisión de bonos en distintas monedas, para poder ocultar el tamaño real de su deuda y, así, no ir en contravía de las disposiciones de la Unión Europea. Tal operación se pudo llevar a cabo, gracias al denominado *Cross Currency Swaps*, un sofisticado instrumento de la innovación financiera perteneciente a la familia de los derivados financieros, mediante el cual el gobierno dejó por fuera de balance una emisión de deuda de 10 billones de yenes, al tratarla como una operación del mercado de divisas. Lo más gravoso del asunto es que, en esas operaciones, el tipo de cambio es ficticio y por tratarse de derivados financieros, su valor cambia diariamente, dificultando el cálculo real de los intereses y de la deuda generada en esa operación. Vemos aquí, entonces, una formidable simbiosis entre la “*contabilidad creativa*” y la innovación financiera, para que un Estado pueda reducir su déficit.

Mediante esas sofisticadas operaciones, las grandes corporaciones con sede en *Wall Street* han obtenido jugosos réditos. A través de la ingeniería y la innovación financiera, han logrado con tales instrumentos que países como Grecia e Italia difieran o pospongan a futuro el exorbitante costo de sus deudas. Gracias a estos tóxicos financieros, se sentaron las bases para semejante gran ataque especulativo a nivel global, pues los complejos y sofisticados artificios técnicos auspiciados por los grandes especuladores financieros de *Wall Street* hicieron extremadamente complicada la medición del riesgo en operaciones igualmente complejas, como lo son las relacionadas con los activos financieros, desencadenando la llamada crisis de la deuda soberana.

En esa crisis financiera artificial, uno de los grandes ganadores fue *Goldman Sachs*, banco que, en 2001, obtuvo comisiones por valor de trescientos millones de dólares, por medio de operaciones con activos financieros en el mercado de divisas, artificiosamente manejadas para reducir el déficit griego. Con ello se pretendía que las divisas solo serían contabilizadas hasta 2012 o hasta 2017, lo que equivale a decir que se hizo una transferencia de pasivo al futuro.

En el caso de Grecia, la génesis de esa descomunal crisis financiera se ha sustentado en un masivo ataque propinado por los grandes especuladores financieros con su actual deuda soberana. Para enredar más el asunto, en el entramado burocrático de la especulación financiera, las grandes corporaciones tienen a su disposición mecanismos tan diversos como los llamados *Hedge Funds*¹, por ejemplo, *Goldman Sachs* cuenta con uno de los *Hedge Funds* más poderosos del mundo, se trata de *Goldman Sachs Asset Management*.

Según estimaciones de la consultora Preqin que coinciden con *Hedge Fund Research* (HFR), en el tercer trimestre de 2016, los *Hedge Funds* alcanzaron un volumen de patrimonio de USD 3,1 billones, con un 72 % del dinero gestionado en Estados Unidos. El fondo de cobertura cuantitativo *Renaissance Technologies*, que tiene su sede en East Setauket, en el condado de Suffolk (estado de Nueva York), es el sitio donde operan los

creadores y supervisores del *Medallion Fund*, que es, tal vez, la máquina de hacer dinero más grande del mundo. A ese fondo solamente pueden ingresar sus casi trescientos empleados, noventa de los cuales son PhD, aparte de otros individuos integrantes de una pequeña élite con profundas conexiones a *Medallion Fund* (Burton, 2016). “Según datos compilados por *Bloomberg*, el legendario fondo conocido por su intenso secreto, ha producido unos USD 55.000 millones en ganancias durante los últimos 28 años. Esto lo hace unos USD 10.000 millones más rentable que los fondos de los multimillonarios Ray Dalio y George Soros; es más, los produjo en un tiempo más corto y con menos activos bajo gestión” (Burton, 2016, párr. 3) [traducción propia]).

Junto a ese entramado de mecanismos que socaban la confianza pública, también interactúan las llamadas “calificadoras de riesgo”, las cuales han convertido el riesgo reputacional en un sofisticado aparato útil a los fines de los especuladores financieros. Estas hacen parte del entramado burocrático que da soporte a la especulación financiera. Tienen a su cargo, ya sea, emitir opiniones acerca de la capacidad de pago de determinados emisores o bien; o evaluar la percepción de riesgo de la deuda soberana de los países. Las meras opiniones sobre las que se soporta su accionar, las exime de cualquier responsabilidad legal.

Al respecto, es pertinente aclarar que esas agencias calificadoras acusadas con sobradas razones de conductas fraudulentas por su connivencia con las grandes corporaciones financieras emiten opiniones sesgadas y sus evaluaciones carecen de la necesaria neutralidad. Ello, pues una simple calificación sobre determinada deuda soberana afecta la evolución de esa deuda y, por consiguiente, el costo de los intereses a cargo de todos los contribuyentes de un país, sirviendo fielmente a los intereses de sus benefactores.

No puede pasarse por alto la importancia de los mal llamados “paraísos fiscales” –que podrían, en realidad, designarse como centros de estafa fiscal–, en la fabricación de las grandes estafas especulativas a las cuales se ha hecho alusión a lo largo del texto. Ninguno de estos desfalcos sería

posible, de no ser por el entramado de operaciones con activos tóxicos que se mueven en estos lugares, por fuera de las operaciones de la economía real, donde existen jurisdicciones no cooperativas, el secreto bancario, y no hay control por parte de gobierno alguno. Al respecto, Gabriel Zucman afirma que:

Alrededor del 8 % de la riqueza financiera de los hogares² se resguarda en paraísos fiscales. [...] A inicios de 2014, de acuerdo a las hojas de balance publicadas por organizaciones como la Reserva Federal de los Estados Unidos y la Oficina para Estadísticas Nacionales en el Reino Unido, se estima que la riqueza financiera global es de U\$95.5 billones. Yo estimo que el 8 %, o U\$7.6 billones, se resguarda en cuentas ubicadas en paraísos fiscales. Esto es una suma grande. Como punto de comparación, el total de la deuda pública de Grecia –que juega un papel central en la actual crisis europea– es de aproximadamente U\$350 mil millones. (Zucman, 2013, p. 14).

Zucman advierte que solo los activos con sede en Suiza ascienden a USD 2.3 billones, casi un tercio del total de la riqueza offshore. Existen otros centros receptores de multimillonarias sumas como Singapur, Hong Kong, las Bahamas, las Islas Caimán, Luxemburgo y Jersey, los cuales fungen como banca privada. Zucman destaca que no es procedente distinguir entre Suiza y otros paraísos fiscales, puesto que una gran parte de los activos registrados en Singapur o Hong Kong realmente son manejados por bancos suizos, a veces directamente desde Zúrich y Génova (Zucman, 2013).

A manera de epílogo: retos y urgencias

En el entramado de la financiarización es necesario dilucidar la apelación no solo a la violencia física, sino también a la violencia a través de los símbolos. El acto de simbolizar³ se concreta de dos maneras: mediante la transformación del ciudadano en consumidor, y/o a través de la conversión de la naturaleza en mercancía. Objetos y personas son sustituidas y reemplazadas por sus opuestos conceptuales, en provecho de los intereses

dominantes de las grandes corporaciones y su principal baluarte, el libre comercio. En este accionar, es necesario mercantilizar todo cuanto sea posible y desplazar al ciudadano, en tanto actor protagónico de las grandes transformaciones sociales, para recrearlo en su condición de cliente y consumidor. De esta forma, es convertido en pieza vital del mercado, y es anonimizado e *invisibilizado* para la sociedad y sometido a sus reglas. El omnívoro poder de las grandes corporaciones a instancias de la financiarización busca regular todos sus patrones de conducta, moldeando no solo su forma de consumir, sino también de sentir y de pensar.

Ante semejante panorama, urge preguntarse acerca de las posibilidades de construir formas distintas para salir de la aporía que pretende entretejer el mundo de las finanzas corporativas. Urge agenciar prácticas intelectuales que, desde la base, empiecen a romper los cimientos del triángulo de la financiarización, donde los sujetos son convertidos en objetos por parte de una minoría cognitiva que habla de ellos situándose en el vértice, pero que no habla con ellos. En este sentido, es necesario cambiar los términos en que venimos planteando las luchas contra las diversas manifestaciones del poder. Desde una perspectiva foucaultiana, la lucha se torna más compleja, se trata de ver aquello que siempre se nos impidió ver, para saber cuáles son las formas de enfrentar ese poder. En ese contexto, los saberes locales son los llamados a emprender la lucha contra la jerarquización y la ordenación impuesta por los saberes dominantes. Esta es –ni más ni menos que– una frontal lucha contra la modernidad colonialista y sus supuestos totalitarios; es decir, la insurrección de los saberes locales contra los discursos académicos alienantes y su institucionalización y, contra su pretensión de atraparlos e inmovilizarlos.

Un referente empírico que permite evidenciar líneas de fuga frente al aparentemente inquebrantable poder de las grandes corporaciones, lo encontramos en las formas como las comunidades responden para enfrentar las perversidades agenciadas por los fundamentalistas del libre mercado.

Para citar, solo un ejemplo, en Colombia, la Cumbre Agraria, Campesina, Étnica y Popular viene gestando, a nivel de diversos movimientos sociales,

la construcción de una plataforma que, en el largo plazo, tiene como objetivo:

[...] el reconocimiento e inclusión integral de la economía propia de indígenas, Afros y Campesinos, mediante la realización participativa de una Política Nacional que armonice el aporte económico, ambiental, social y político que realizan estos actores, con la retribución y compromisos que el Estado debe asumir con ellos, para garantizar que puedan alcanzar el Buen Vivir y la reproducción de la vida digna, en armonía con la naturaleza, por sobre la apropiación, el lucro y la acumulación del capital (Cumbre Agraria, Campesina, Étnica y Popular, 2015, párr. 2).

Esta alternativa parte de las experiencias y prácticas cotidianas, como formas de entender y de vivir la economía, más allá de la visión institucionalista o mercantil y financiera del sector privado; donde se integran temas relacionados con política pública agraria, ruralidad, ambiente y economía propia. Los movimientos sociales se plantean, así, el reto de construir sus formas de economía propia, partiendo de su organización y de las múltiples visiones de mundo que tienen distintas comunidades. Entre estas comunidades, viene tomando fuerza la necesidad de poner en marcha proyectos de vida comunitarios, donde, de manera intersubjetiva y comunitaria, se piensen y desarrollen procesos de producción, transformación, intercambio, comercialización, financiamiento y consumo de bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades vitales y la generación de ingresos. Esto, teniendo presente la construcción de territorio con base en relaciones de cooperación, reciprocidad, solidaridad y espiritualidad (Cumbre Agraria, Campesina, Étnica y Popular, 2015).

Podría decirse que, en esas comunidades y día a día, avanza la tan anhelada transición como vía para superar los embates de una modernidad capitalista, colonialista y *euro-usa centrista* destructiva que las ha convertido en sus víctimas. Esa transición se expresa en la realidad, cuando en sus territorios, las comunidades de la mano de los movimientos sociales no solo

reivindican sus modos de ser y estar en el mundo, sino que también exaltan el trabajo vivo en todas sus manifestaciones, como forma de relacionamiento armonioso con el territorio y con la naturaleza, para reafirmar la vida, oponiéndose al endiosamiento de la especulación, del lucro, de la acumulación y de la reproducción del capital. Se trata de un proceso histórico latente en la memoria y en las experiencias de lucha de nuestros pueblos originarios, cuyo punto de llegada en el tiempo es indeterminado, pero que se asume y comprende de manera esperanzadora como imperativo para la reproducción y la reafirmación de la vida, propósitos indiscutibles del Buen Vivir.

Referencias bibliográficas

- Bourdieu, P. (1997). *Razones prácticas. Sobre la teoría de la acción. Espíritus de Estado. Génesis y estructura del campo burocrático*. Anagrama.
- Burton, K. (2016, 25 de noviembre). Inside a Moneymaking Machine Like No Other. *Bloomberg Markets*. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-11-21/how-renaissance-s-medallion-fund-became-finance-s-blackest-box>
- Cumbre Agraria, Campesina, Étnica y Popular. (2015). *ECONOMÍA PROPIA PARA EL BUEN VIVIR. Comisión de Economía Propia para el Buen Vivir*. <https://cedins.org/dmdocuments/PropuestaEconomiaPropiaCacep-23-09-15.pdf>
- Dussel, E. (1992). *El encubrimiento del Otro. Hacia el origen del mito de la Modernidad*. Nueva Utopía.
- Escolar, I.(2011). *En qué piensan los mercados*. En: *Rebelión* (28 de septiembre). <http://www.rebelion.org/noticia.php?id=136499>
- Foucault, M. (2007). *Seguridad, Territorio, Población*. Fondo de Cultura Económica.
- Gnecco, C. (2010). *Hegemonías y subalternidades culturales [seminario]*". Doctorado en Antropología, Universidad del Cauca. Popayán, Colombia.
- Grosso, J. L. (2008). *Indios muertos, negros invisibles. Hegemonía, identidad y añoranza*. Encuentro Grupo Editor.
- Kusch, R. (2000). *Obras completas*. Editorial Fundación Ross.
- Nietzsche, F. (2006). *La genealogía de la moral. Un escrito polémico*. Alianza Madrid.

Quijano, A. (2007). Coloniality and Modernity/Rationality. *Cultural Studies*, 21(2-3), 168-178.

Zucman, G. (2013). *La Riqueza Oculta de las NACIONES. El azote de los paraísos fiscales*. (Trad. L. Gutiérrez). Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM).

Notas

[1](#) Un *Hedge Fund* (o “fondo de cobertura”) es un fondo de capital especulativo que no está sujeto a control ni a legislación alguna. El 60 % de ellos se encuentran en los paraísos fiscales y mueven alrededor de un 50 % de las reservas mundiales de dinero. Dichos fondos especulativos de capital privado son los arquitectos de los ataques especulativos y soportan sobre sus hombros la estafa fabricada, a partir de la deuda soberana, en varios países del mundo.

[2](#) La riqueza financiera de los hogares es la suma de todos los depósitos bancarios, portafolios de acciones y bonos, partidas de fondos mutuos y contratos de seguros mantenidos por individuos a lo largo del mundo, neto de cualquier deuda (Zucman, 2013).

[3](#) “Simbolizar es desplazar en sustitutos, recrear con nuevos tropos una relación” (Grosso, 2008, p. 237).

Contabilidad en las economías integradas: la necesidad de la historia de la contabilidad y los estudios de caso

Per Forsberg

Introducción

La investigación contable dentro de la corriente principal, al igual que los organismos de normalización, se ha visto fuertemente influenciada por el proyecto neoliberal¹. En especial, cuando se trata de los roles que juega la contabilidad en la arquitectura de los mercados financieros, los cuales, en teoría, hacen circular con mayor libertad los capitales entre las empresas y los países. Un ejemplo de dicha influencia neoliberal sobre los organismos de normalización, es que los Estándares Internacionales de Contabilidad se han diseñado a partir de la idea de que la contabilidad debe permitir a los inversionistas ver el valor de mercado de la empresa, así como también darles mayor información de lo que está sucediendo en ellas y asegurarse de que todos trabajen para el interés de los inversionistas financieros.

Una parte importante en el proyecto neoliberal es la creación del individualismo y la conversión de las personas en máquinas calculadoras racionales que pueden funcionar como inversionistas racionales y representen una fuerza laboral móvil y flexible. En ese sentido, la . investigación dominante no está interesada en lo que realmente ocurre, sino

en cómo desarrollar la contabilidad en función de la realización del proyecto neoliberal. Sin embargo, de acuerdo con la investigación contable, dentro de la corriente principal, la contabilidad se ha convertido en lo que es hoy, debido a un desarrollo natural.

Articulada como parte del proyecto neoliberal, la contabilidad utiliza una retórica fatalista para presentarse a sí misma como algo absolutamente necesario². Por lo tanto, la resistencia al individualismo y la existencia de diferentes estructuras cooperativas de organización social son percibidas como un obstáculo para el desarrollo, entendido en el sentido neoliberal. No obstante, la realidad muestra que el capital social³ es de vital importancia para nuestra sociedad contemporánea; es un elemento que mantiene unido al mundo⁴.

La economía está inserta en un contexto⁵ cultural, social y político; no existe como un fenómeno aislado puro. Por el contrario, se entrelaza con la cultura, la religión, las tecnologías y las prácticas o políticas especiales. Por lo tanto, la investigación contable debe centrarse en el papel de la contabilidad en las economías integradas y, sobre todo, en el capital social. En este sentido, el debate sobre las necesidades actuales de la contabilidad debe discutir preguntas como: ¿qué significa realmente la libre circulación del capital (patrimonio)?; ¿cómo funcionan realmente las diferentes organizaciones con limitaciones al capital?; ¿cómo puede aumentarse la transparencia?; ¿cómo la contabilidad resuelve problemas de organización contable?; ¿la contabilidad obstaculiza o facilita la cooperación?; ¿cómo la contabilidad crea alienaciones y conflictos? La contabilidad tiene una dimensión política, pues les da a unos grupos más poder que a otros. Además, afecta las relaciones y distribuye los recursos entre los trabajadores y las gerencias; entre una organización, la sociedad y la naturaleza (Tinker, 1985).

Con el fin de responder a tales preguntas, la investigación contable necesita abordar más estudios de casos que revelen el papel de la contabilidad en las economías integradas. Los debates sobre la contabilidad contemporánea (la

configuración estandarizada de la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión) que, en la actualidad, está dominada por el discurso neoliberal, deben enriquecerse con estudios históricos y estudios de caso contemporáneos, pues estos, cuando son profundos y detallados, no dejan de lado las dimensiones esenciales de la realidad y pueden incrementar nuestro conocimiento sobre el papel de la contabilidad en las economías integradas.

Presentaré dos de mis investigaciones anteriores como ejemplos de estudios contables críticos en las economías integradas. El primero es un estudio de caso en historia de la contabilidad y el segundo, en etnografía. Ambos casos tratan especialmente sobre la forma en que la contabilidad define el capital. La historia de la contabilidad considera que la economía integrada nos ayuda a comprender cómo las diferentes formas de capital (industrial, financiero, etc.) afectan la relación entre los propietarios y los trabajadores, y entre las organizaciones y la sociedad. Por otra parte, los estudios de casos etnográficos sobre la formación de la contabilidad y sus efectos sobre las organizaciones contemporáneas, las personas y la sociedad, pueden aumentar nuestra comprensión sobre cómo se utiliza la contabilidad para resolver ciertos problemas en diferentes contextos sociales, políticos y económicos, junto con los problemas que la misma contabilidad genera.

El primer ejemplo, el Caso I, se refiere a un estudio en la historia contable de una fábrica textil sueca⁵ fundada en 1834. En este, se muestra cómo la contabilidad se integró a un molino y fue utilizada para resolver ciertos problemas que existían al comienzo del siglo XIX, en Suecia.

El enfoque se centra en cómo se empleó la contabilidad para asegurar el capital de la empresa y estructurar el molino como una pequeña sociedad. El otro ejemplo, el Caso II, es un estudio etnográfico de una compañía naviera, en el cual se muestra el papel de la contabilidad en la formación del “pensamiento” económico sobre limitaciones al capital y las reinversiones en buques, y cómo tal pensamiento está anclado a un determinado contexto social y cultural.

Caso I. Historia de la contabilidad en una empresa textil: el papel de la contabilidad para las limitaciones al capital

La fábrica de *Rydboholm* fue la primera compañía en Suecia con tejido mecánico. Cuando empezó su operación, en 1834, tuvo muchos problemas. Por ejemplo, era difícil hacer funcionar las máquinas, pues debían encontrar y crear un grupo de trabajadores que aseguraran la obtención de la fuente de energía necesaria para operar. Pero el mayor problema era el capital, puesto que el algodón que la empresa necesitaba era producido en EE. UU. y los productores no querían darle créditos a la compañía, por lo que se necesitaba una gran cantidad de capital para pagar el algodón con antelación. Además, los clientes de la época carecían de dinero para pagar la mercancía, por lo que la empresa necesitaba conceder préstamos. Esto dio lugar a la expansión del crédito a largo plazo, pues, para pagar el algodón, la empresa necesitaba, a menudo, diez meses de antelación y debía dar a sus clientes, por ejemplo, seis meses de crédito.

Con el fin de financiar su operación, la compañía recurrió a la administración gubernamental bajo la figura del Consejo Nacional de Comercio, que ayudaba a las empresas industriales a financiar sus actividades. Como condición para el préstamo, la empresa tuvo que hacer un reporte de fábrica (*fabriksberättelse*). En dicho reporte, la empresa informó cuántas máquinas habían comprado y el estado real de funcionamiento de estas, así como también que habían reclutado experimentados maestros textiles de algodón desde Inglaterra, quienes les ayudarían en el proceso. Además, informaban que tenían tantos trabajadores; que habían construido apartamentos para ellos, y que algunos de ellos ganaban dos veces más de lo que recibía en pago un tejedor con dos asistentes con un telar a mano. Luego, seguía una descripción de la economía. La mayor parte del reporte trataba acerca del “capital muerto”, pues se declaró que el algodón se pagaba un año antes de ser utilizado, lo cual significaba que la empresa siempre necesitaba una cierta cantidad de dinero como capital muerto.

El costo total de toda la fábrica (*BcoRdr*⁶ 123.476) era considerado “capital muerto o capital inmovilizado”. A esto se añadió una explicación de cómo la empresa tenía que pagar el algodón con un año de antelación y que las existencias, por lo tanto, debían ser consideradas como capital muerto de *BcoRdr* 137.000 en promedio. El monto total de capital muerto era, por tanto, de *BcoRdr* 260.476. Así, el costo de mantener una reserva de telas confeccionadas por un año también era considerado como “capital muerto”, pero las cifras no se incluyen en este reporte (Mannerfeldt y Danielsson, 1924).

El problema de cómo garantizar el capital muerto fue resuelto de diferentes maneras. Una solución fue pedir dinero prestado al Consejo Nacional de Comercio, como expliqué anteriormente. Por otro lado, el Consejo Nacional de Comercio facilitó para la empresa dar créditos a sus clientes. Cuando los clientes pagaban con letras de cambio, la compañía podría ir directamente al Consejo y pedir prestado dinero con las letras de cambio como garantía. En Suecia, los bancos comerciales no figuraban y solo llegaron a tener mayor influencia hasta antes de finales del siglo XIX. En su lugar, se formaron complejas e importantes redes crediticias (Nyberg, 1999; Brismark, 2008, 2010).

La siguiente tabla muestra algunos de los acreedores más importantes de la compañía en 1856.

Tabla 1.
Acreeedores de la compañía Rydboholm

Acreeedor, lugar	Valor	Tiempo	Garantía sobre crédito	Descripción
Fondo de Descuento de Manufactura	53.700	9 meses	Letra de cambio y Nota crediticia	Institución Estatal
J.A. y Aug. Leffler, Gothenburg	94.000	Al día	Letra de cambio e hipoteca	Casa de comercio
Banco de Örebro, Borås	175.000		Acciones en Rydahlsman	S.E. era el gerente
Fábricas de Nääs Gothenburg	46.658			Compañía de Hilandería
J. Andersson en Selgered, Seglora	51.700		Hipoteca en Rydboholm	Acciones en el Banco de Örebro
J.G. Lindbergs, Viskafors	33.333		Hipoteca en Wiskafors	Dueño de un molino
H. Carlin, Osdahl, Borås	15.000		Hipoteca en Rydboholm	

Fuente: Mannerfeldt y Danielsson, 1924.

El Fondo de Descuento de Manufactura fue parte del Consejo Nacional de Comercio ya mencionado. Otros acreeedores importantes fueron una casa de comercio y una hilandería. El Banco de Örebro abrió una pequeña filial en el área de la empresa, donde su fundador era el gerente. El resto eran personas privadas, en su mayoría ricos, quienes, en lugar de poner su dinero en el banco, prestaban dinero a otras personas o empresas privadas. Redes de crédito como estas se basaban en la confianza. Además, los créditos también parecen haber sido una manera de asegurar largos y duraderos intercambios. Las hilanderías, por ejemplo, ofrecieron créditos a fin de obligar a los clientes a permanecer y, de la misma manera, las casas de comercio dieron créditos a las compañías de hilandería.

Durante el siglo XIX, era común que las empresas en Suecia aseguraran su capital garantizando la permanencia de los dividendos en la empresa, como una forma de préstamo de los propietarios que recibían los intereses. Además, dicho interés se sumaba al crédito de la misma manera como los dividendos (Gårdlund, 1947). Así, la empresa podía reducir al mínimo la cantidad de dinero que, efectivamente, era pagado a los propietarios.

En los estatutos de las fábricas de los *Rydboholm* se puede encontrar una descripción más detallada del funcionamiento de este método. En el primer artículo de los estatutos, se estableció que la distribución del acceso al capital debería ser como sigue. Los propietarios debían tener un 6 % del capital que habían invertido en la empresa. Una cantidad apropiada debía ser puesta en un fondo de reserva; lo que quedaba después de esto debía ser dividido en partes iguales entre los propietarios y representados en bonos (redimibles) o en telas avaluadas, de acuerdo con el valor de mercado (Mannerfelt y Danielson, 1924).

Más tarde, la dirección de la fábrica quiso asegurar que los beneficios se quedaran en la empresa, a través de la promulgación de normas especiales, como que solo los miembros de la familia podrían ser propietarios, o cerciorándose de que la dirección de la fábrica tuviera el poder total sobre la empresa. Los antecedentes del sistema fueron de la siguiente manera: el fundador de Rydboholm, Sven Eriksson, murió en 1866; en su testamento, dijo que las fábricas debían mantenerse como una unidad con la forma jurídica *enkeltbolag* (empresa simple). Esto significaba que los propietarios eran conjuntamente responsables de la economía de la empresa. Así, no se limitaba la responsabilidad sobre posibles pérdidas.

Según lo establecido en el testamento, la propiedad se dividió en seis propietarios principales. Esta estructura de la propiedad debía mantenerse en cinco partes, incluso, cuando los propietarios originales hubiesen fallecido. Se suponía que a cada parte se le asignaría una “acción principal”, la cual, a su vez, podía dividirse sobre una base individual. Sin embargo, este sistema se hizo más complicado, especialmente, en los casos donde los propietarios individuales, que estaban detrás de una acción, no habían alcanzado la edad legal. Otro problema de este sistema de propiedad fue que a los herederos no les gustó la responsabilidad conjunta de enfrentar las pérdidas de la empresa.

La compañía se convirtió en una sociedad de responsabilidad limitada, en 1885, pero el testamento de Sven Eriksson aún se seguía cumpliendo. Las acciones no podían ser vendidas ni compradas por fuera de la familia. Solo

se podían recibir por herencia o por matrimonio. En los casos en que alguien externo a la familia se convirtiera en el propietario de una acción, esa persona debía venderla a la familia o a la empresa.

En la nueva empresa, los activos fijos fueron estimados de acuerdo con el valor de tasación (*taxeringsvärde*), mientras otros activos fueron calculados al mismo valor que antes. En general, esto significa que a los activos se les dio un valor bastante bajo comparado con el que estos habían costado y al que se hubieran vendido. Si alguien externo a la empresa se convertía en propietario de acciones, tenía que ofrecerlas a la familia, para que ellos se las compraran a un precio establecido, según el balance general. Era la misma situación para los propietarios dentro de la familia. Por lo tanto, nunca fue un buen negocio vender las acciones, ya que el precio no estaba vinculado al del mercado, sino al valor en libros. De hecho, el valor contable era muy bajo, pues los activos importantes como los bosques, edificios de la fábrica y las máquinas eran bastante bajos comparados con el resultado de una tasación basada en el precio del mercado. Esta forma de definir los valores en el balance general permitió asegurar que el capital permaneciera en la compañía, pues cuando una parte importante del valor de la empresa se deja por fuera del balance, es difícil para los propietarios externos reclamar o exigir mayores dividendos (Forsberg, 2012, 2013).

El molino como una economía integrada

La necesidad de un “capital muerto” también dio lugar a cierta forma de organización del trabajo. Tal como se verá más adelante, con respecto a la contabilidad en el molino, debe entenderse el papel que desempeñó en la economía integrada en su contexto social, político y religioso.

En lugar de recibir dinero en efectivo, los trabajadores, en gran parte, tenían pagos en especie. Por ejemplo, recibían un apartamento con un pequeño terreno, donde se podían cultivar papas que luego les daban junto con un cerdo. También se les permitía coger leña del bosque y comprar a crédito a la empresa los derechos de pesca y caza. Por otra parte, la compañía

contaba con guarderías, iglesias y sacerdotes. El sacerdote pertenecía a un determinado movimiento religioso, en el que los trabajadores estaban para servir a Dios mediante el trabajo duro y aceptar su posición en la sociedad. La mayoría de los intercambios en el molino se hacían no con dinero, sino solo en los libros. Por ejemplo, cuando los trabajadores compraban las cosas del almacén:

Hacíamos nuestras compras en la tienda de la compañía, usted sabe que había una. Uno compraba cosas en el libro, como se le llamaba, y cuando se iba a hacer los pagos el encargado de la tienda por lo general se sentaba junto a la persona que entregaba los salarios y el encargado de la tienda cobraba todo lo que tenía en la deuda. El alquiler de la casa también era deducido directamente del pago. (Winberg, 1989).

Desde 1837, el gobierno y la empresa tenían un acuerdo sobre la responsabilidad de esta última, de cuidar de los pobres en su área de acción. En los periodos en los cuales las fábricas entraban en paro (cuando no podían conseguir el algodón o la fuerza del río era débil para la operación), la empresa permitía que los trabajadores reconstruyeran los edificios de la fábrica o trabajaran en las represas, con el fin de asegurar energía hidráulica a futuro. Tal como se aclarará más adelante, en el siglo XX, uno de los cambios más importantes para la compañía fue convertirse en una unidad de la sociedad, en lugar de ser una pequeña sociedad por sí misma. Cuando esto ocurrió, mucha de la responsabilidad social se trasladó al Estado.

El interés del Estado era mantener la tasa de desempleo baja y asegurarse de que el capital se reinvirtiera. Como consecuencia, el Estado comenzó a intervenir más en los negocios de la empresa y le aumentó los impuestos. Los estrechos límites puestos a la empresa, afectaron también a los propietarios y a los trabajadores, quienes se convirtieron en los grupos de interés paralelos al Estado. Los trabajadores tenían interés en continuar con la supervivencia de la empresa y en recibir una parte decente del capital. Los propietarios, quienes en ese entonces también parecían estar interesados en la supervivencia de la empresa a largo plazo, tenían miedo de perder su dinero y querían cerciorarse de recibir los dividendos.

La manera en que el capital se contabilizaba podía verse de forma negativa como resultado de la nueva ley de sociedades anónimas y del crecimiento del grupo de propietarios, que exigía saber lo que pasaba en la empresa. Ellos querían mayores dividendos y la potestad para vender sus acciones, pero la dirección de la empresa (el núcleo interno de los propietarios de la familia), contrarrestaba esta situación presionando los valores de los activos, para asegurar futuras inversiones. Asimismo, el Estado, que aumentó su influencia sobre las empresas en la década de 1920, comenzó a usar las oportunidades de pago de impuestos de las empresas para que, al reinvertir su dinero, redujeran su impuesto obligatorio, en lugar de darlo en forma de dividendos a los accionistas.

Desde la década de 1920, también los sindicatos se hicieron más fuertes. Esto originó una situación donde la dirección, los propietarios, los trabajadores y el Estado acordaron que la racionalización era de suma importancia. En tal situación, la contabilidad se convirtió en una herramienta para demostrar que la racionalización se estaba efectuando. Ahora, el pasivo mostraba que había un colchón financiero en la empresa y todas las oportunidades de esta para hacer reinversiones y expandirse. El capital, entonces, era contabilizado en dos partes. Uno que podría ser dado en forma de dividendos y otro que estaba restringido en la empresa. La mayor parte de los fondos propios estaba en la empresa.

Además del Estado, los propietarios y los sindicatos, los bancos también desempeñaron un papel importante. Cuando la empresa, por ejemplo, comenzó a financiar sus operaciones con capital de los bancos, empezó a usar los valores de mercado de sus activos. Pero los bancos y otras entidades tenían limitada su influencia en el desarrollo de la contabilidad, desde la crisis financiera de los años 20 y 30, la cual había creado cierta desconfianza en las operaciones de las instituciones financieras (Jönson, 1991).

Después de la crisis financiera, el Estado puso el foco en la tasa de desempleo, para asegurar que el capital se reinvirtiera y no se regalara como dividendos; y, sobre todo, en las estrategias para obstaculizar los

movimientos de capitales a países extranjeros. Estas ideas se combinaron con la lucha por la racionalización, a la cual se le consideró como la fortaleza de la capacidad competitiva de las empresas suecas. Se pensaba que esta fórmula, en combinación con una alta tasa de reinversión, podía mantener el desempleo en un nivel bajo.

El Estado, los propietarios, los sindicatos, la industria y los gerentes controlaron la empresa hasta que su producción fue cerrada a finales de la década de 1970. Debido a la alta competencia de otros países con bajos costos en la producción (especialmente los de la mano de obra), muchas empresas suecas de este periodo (sobre todo las textiles) fueron cerradas o trasladaron su producción a otros países. Esto dio origen al debate sobre los problemas de un sistema de capital demasiado cerrado o bloqueado (Trolle, 1996). Esta situación fue seguida por la desregulación de los mercados financieros y una creciente influencia del proyecto neoliberal. En esa época, los inversores recibieron más poder en nombre de los sindicatos y del Estado. Las empresas se convirtieron en entes que existían solo para el mercado financiero y ello se manifestó en el diseño de la contabilidad financiera. Sin embargo, las crisis financieras de 2008-2011 parecen haber perturbado la confianza en el proyecto neoliberal, y posibilitaron el surgimiento de un debate acerca de la necesidad de regular fuertemente a los bancos, en cuanto a los soportes financieros que estos requieren.

Para concluir, los cambios en la contabilidad deben ser entendidos según las particularidades de sus contextos. Por ejemplo, cuando el mayor problema era asegurar el “capital muerto”, la contabilidad jugó un papel importante para fijar el capital. Las fábricas de *Rydboholm* pueden ser descritas como una economía integrada. De hecho, durante el siglo XIX, eran una sociedad propia con fábricas, iglesias y una compleja red de créditos basada en la confianza y en las relaciones personales. La contabilidad estaba entrelazada en dicha economía integrada.

Los cambios en la contabilidad dependen de cuales grupos de interés tienen el poder. Los límites de la empresa y las particularidades de los cambios que sufre son importantes para la comprensión de la contabilidad, pues esta

establece una frontera en el tiempo y el espacio que delimita la responsabilidad de las empresas. En este caso, el tema más importante es la forma en que la contabilidad define el capital. La contabilidad puede ser una herramienta tanto para limitar la emisión de capital, como para su salida. Muchos grupos de interés quieren tener su participación en el capital, de ahí el importante papel de la contabilidad en la forma de distribución y control del capital. La [tabla 2](#) muestra cómo han cambiado con el tiempo las definiciones de capital.

Tabla 2.
Evolución de los pasivos en el tiempo

Pasivos 30 de septiembre 1886	
Reserva de capital	1.000.000
Cuenta de reserva propietarios	821.563
Acreedores varios	137.971
	1.959.534
Pasivos 1903	
Deudas 1903	
Cuenta de la reserva de propietarios (reserva de capital)	2.000.000
Deuda al fondo de pensiones Sven Erikson	70.396
Deuda al fondo de enfermedades. Rydbolholm y Viskafors	15.150
Deuda a varias firmas y personas	372.120
Deuda a la parroquia Seglora, iglesia comunal y fondo escolar	13.200
Fondo para la escuela e iglesia Kinnaromma	56.476
Reserva de propietarios (cuenta de los propietarios)	2.377.922
<i>Activos sobre Pasivos</i>	

Patrimonio restringido	200.000
Fondo de mantenimiento y reserva de reemplazo	512.048
Fondo	2.205
Excedente de pérdida y ganancia de años pasados	2.946
Ganancia neta	147.794
	5.770.257
Pasivos 1911	
<i>Pasivos 1911</i>	
Reserva de capital	2.000.000
Fondo de mantenimiento y reserva de reemplazo	806.795
Deuda a los accionistas	2.831.135
Deuda a varias firmas, personas y fondos	551.877
	6.189.807
<i>Activos sobre pasivos</i>	
Patrimonio restringido	200.000
Ganancia neta	312.601
	6.702.408
Pasivos 1913	

<i>Pasivos 1913</i>	
Fondo de mantenimiento y reserva de reemplazo	2.000.000
Deuda a los accionistas	953.436
Deuda a varias personas, firmas y fondos	2.465.413
	5.418.849
Patrimonio restringido	200.000
Reserva no restringida	100.000
Excedente de la cuenta de pérdida y ganancia	3.444
Ganancia de este año	351.437
	6.073.730
Pasivos al 31 de diciembre 1926	
<i>Pasivos al 31 de diciembre de 1926</i>	
Reserva de capital	3.000.000
Reserva estatutaria	300.000
Reserva no restringida	150.000
Fondo de mantenimiento y reserva de reemplazo	3.309.632
Deuda a los propietarios y fondos etc.	867.103

Obligación de hipoteca	3.637.000
Deuda al banco	888.391
Deuda a proveedores contra letras de cambio	712.134
Excedente de pérdida y ganancia	24.351
Ganancia año 1926	212.699
	13.101.310
Pasivos 1933	
<i>Pasivos 1933</i>	
Reserva de capital	3.000.000
Reserva estatutaria	300.000
Reserva no restringida	101.785
Fondo de mantenimiento y reserva de reemplazo	4.958.102
Deuda a los propietarios y fondos etc.	655.619
Obligación de hipoteca	2.523.000
Deuda al banco	1.241.209
Deuda a proveedores contra letras de cambio	585.854
Excedente de pérdida y ganancia	5.230
Ganancia año 1/1-31/12 1933	181.254

	13.521.053
	Kronor

Fuente: Forsberg, 2013.

Caso II. Un estudio etnográfico de la cultura y la práctica particular en una compañía naviera

Este caso estudia una compañía naviera con respecto a sus prácticas de contabilidad financiera, y al entrelazamiento de la contabilidad en la economía integrada de la región. Aquí, la economía está integrada a la cultura del trabajo, las tradiciones y las costumbres locales propias de la isla donde la empresa funciona.

La empresa naviera tiene su sede en una isla fuera de Gotemburgo, en la costa oeste de Suecia. Después de que la industria de pesca tradicional disminuyó en la isla, el empleo predominante pasó a ser el de la explotación y el transporte de petróleo. Esta región fue influenciada por una cultura de *iglesia libre*, la cultura tradicional de pescadores y marineros. Por otra parte, tradicionalmente, en la isla existía un capital social enraizado en el tiempo en que fueron un pueblo de pescadores, con la costumbre de asegurar mutuamente las naves y de ayudarse unos a otros con la financiación de estas.

El método especial de pesca utilizado por los pescadores de la isla también fue determinante aquí, ya que exigía que muchos barcos colaboraran unidos. Los barcos tienen un significado especial en la isla y las conversaciones cotidianas se refieren a diferentes barcos, a marineros y a empresas de transporte. Los habitantes, por lo general, están orgullosos de ser miembros de esta comunidad isleña y, en lugar de tener buenos autos, tratan de tener embarcaciones grandes y bonitas, especialmente imponentes barcos petroleros. En la isla hay una cultura emprendedora que, hoy, cuenta

con 14 compañías de transporte marítimo centradas principalmente en camiones cisterna. Alrededor de 1.400 personas viven allí, y la mayoría trabaja en el sector del transporte marítimo.

Como lo cuenta la siguiente historia, narrada por uno de los ancianos de la isla, los niños adoptan la cultura y la fascinación por los buques desde temprana edad.

Hacia la hora del almuerzo nosotros, los niños, nos dirigíamos a los muelles a esperarlos a ellos. A veces, nos subíamos a un cerro alto para tener una mejor vista de Gotemburgo. A veces los barcos llegaban en bandadas, y todo el mundo se sentía orgulloso de ser capaz de distinguirlos y llamarlos por sus nombres ‘Karin’ ‘Lisa’ o de no confundir a ‘Bror’ con ‘Äran’. Si por alguna razón usted quería burlarse de uno de sus amigos, usted le decía “pese” al barco de su padre. Esto significaba que el barco era pequeño o feo, que iban lento o que se veía de mal aspecto por todos estos defectos. Por supuesto, usted corría el riesgo de que le dijeran a usted estas mismas palabras. Y, si las cosas se ponían muy mal, había pelea. (Fhager y Fhager, 1996, p. 120).

Por otra parte, hay una socialización de la cultura de buenas prácticas marineras en los barcos. Las personas involucradas en la compañía naviera tienen una firme identidad laboral que propicia una comunidad profesional fuerte. Esta comunidad ocupacional se forma y se mantiene firme a través de las narraciones especiales de los marinos de “todos los días”⁷.

Después de la Primera Guerra Mundial y hasta 1980, la atención se centró en la racionalización y las reinversiones, y se llevó una contabilidad financiera influenciada, en gran medida, por el Estado, los sindicatos y el capital industrial, en la cual estas ideas políticas y económicas se integraron al sistema tributario. Los objetivos y principios de dicho sistema fiscal pueden resumirse en: estimular el crecimiento del aparato productivo, amortiguar los movimientos cíclicos de la economía del desarrollo,

consolidar las empresas más fuertes y contribuir a la política y objetivos regionales (Bertmar, 1986).

Esta contabilidad basada en impuestos fortalece la parte operativa de una empresa, restringe el capital y enfoca el negocio hacia el objetivo de asegurar la existencia de las empresas a largo plazo. En el caso del transporte marítimo, impide la especulación en los buques y apoya la creación de flotas más grandes. Como se verá, este tipo de sistema contable y fiscal hace posible una forma de pensar las inversiones en barcos y centra su atención en la rentabilidad operativa.

Durante una de mis primeras visitas a la oficina de la empresa naviera en la isla, le pedí al gerente general (también uno de los propietarios) que contara la historia de la compañía. Resultó ser una historia sobre la manera de construir mejores y más grandes buques. Por un lado, este relato nos revela el *pensamiento* económico que les ha permitido sostenerse a través del tiempo y, por otra parte, nos muestra una fuerte identidad con la empresa, la familia y la cultura particular de la isla. A continuación, el relato:

La familia comenzó con el transporte de petróleo a comienzos de los años 50. En ese momento, Carl y sus dos hijos trabajaban en buques cisterna más pequeños en Gotemburgo. Después de trabajar en esto por un par de años, compraron un camión cisterna, eso fue en 1954. Este fue entregado al año siguiente. Al principio, su tamaño era de 180 toneladas de peso muerto. Después de un par de años se extendió y se convirtió en uno de 200 toneladas de peso muerto, y después de algunos años más se lo volvió a ampliar a 230 toneladas. En 1962, se compró otro barco construido en Kollandsö, en Vänern (Suecia) y se embarcaron con estos dos buques. Luego, se les amplió un poco más y así fue como navegaron estas naves hasta 1974, cuando vendieron la más pequeña. Entre 1974 y 1979 solo tuvieron un barco.

En ese momento “PA” y yo habíamos terminado noveno año y nos permitieron trabajar un año como cocineros en la cubierta en el Furenäs, el cual ahora ha sido reconstruido para ser capaz de cargar

630 toneladas de peso muerto. Pero solo un año. No se nos permitió quedarnos más tiempo. Nuestros padres querían que hiciéramos otras cosas después. Así, “PA” comenzó a trabajar para Broströms (una importante compañía naviera de Suecia). Se quedó allí durante algún tiempo y luego trabajó para una compañía de transporte de nuestra isla. Yo encontré trabajo en la línea Johnsson, así que navegué con sus barcos a América del Sur durante un par de años. Eran buques que transportaban contenedores y carga general.

Luego vino la zanahoria de nuestros padres y abuelos que dijeron: “Si ustedes comienzan a estudiar para ser capitanes de mar, vamos a tratar de comprar un barco más grande cuando estén listos”. Así que tanto “PA” como yo empezamos a estudiar. “PA” es dos años mayor que yo, así que él comenzó en la escuela de navegación dos años antes, pero como se tomó un año sabático durante sus estudios, y yo hice los tres años consecutivos, le gané un año. Cuando “PA” se hizo capitán de barco y a mí me faltaba un año para graduarme, compramos Furenäs. Su tamaño era de 2160 toneladas de peso muerto.

En ese momento, una empresa de alquiler en Dinamarca operaba nuestro fletamento. Alrededor de la época en la que se compró Furenäs, 1979, Rasmus comenzó a trabajar en esta compañía danesa de fletamento. Tuvimos nuestras naves en esta empresa de alquiler hasta 1984. Durante el otoño de 1984 hubo un poco de turbulencia en esta firma. Los empleados no estaban de acuerdo con el director y así sucesivamente, los problemas empeoraron y Rasmus recibió una oferta en empezar a trabajar para otra empresa de fletamento. No queríamos perderlo, porque nos parecía genial el negocio del alquiler de las naves y acordamos crear juntos una empresa de alquiler. Esta se convirtió en una compañía llamada Nordtank Shipping. Fue inaugurada en febrero de 1985 y trasladamos los buques de la otra empresa de alquiler a Nordtank. Durante 1985 operamos con dos barcos: Furenäs y Furetank.

Navegamos constantemente con una compañía petrolera danesa. Ellos sabían que necesitaban una gran cantidad de petróleo para 1986, 1987 y 1988. Fue durante este tiempo en el que navegamos a lo que, en ese momento, era Europa del Este. La compañía necesitaba un barco más grande y entonces dijimos: “Podemos ampliar y reconstruir Furetank”. Hicimos eso y teníamos un contrato para un fletamento por largo tiempo con esta compañía petrolera como garantía. Así, en febrero de 1986, comenzamos a reconstruir Furetank que, en vez de 2850, ahora tendría 4924 toneladas.

Así, navegamos con nuestros petroleros Furetank y Furenäs hasta 1988, y tuvimos un buen rendimiento económico. Estábamos satisfechos, pero sabíamos que debíamos llegar a algo más. Teníamos que hacer algo más y nos pusimos a investigar si se podía construir una nueva nave, ya que era muy costoso en muchos aspectos. De todas formas, firmamos un contrato en 1988 para la construcción de una nave que se llamaría Furevik y cuya fecha de entrega sería diciembre de 1990. En octubre de 1990, unos meses antes de recibir la nueva nave, vendimos Furenäs a tres chicos que trabajaban en la compañía naviera Nordtank. Fueron Rasmus, Brian y Mads y un propietario de una empresa naviera danesa (que tenía cuatro naves a las que Nordtank les había transportado). De ese modo, el barco siguió navegando, de acuerdo con el mismo programa que antes.

Fue así como recibimos la cisterna Furevik. Nos las arreglamos para conseguir un flete por tiempo definido con una compañía naviera noruega. Navegamos con el flete por un tiempo de tres años y medio, desde 1991 hasta la mitad de 1994. Luego navegamos en el mercado libre hasta la primavera de 1998. Después entramos en un contrato de carga por tiempo nuevo con la compañía naviera noruega –y todavía estamos en ello... ¿por cuánto tiempo? No lo sabemos –. Con esta compañía petrolera también nos fue bien desde el punto de vista económico. ¡Tuvimos suerte! Nuestro Furetank petrolero dio un montón de dinero. Luego vimos las exigencias ambientales y esto fue

lo que influyó en nosotros cuando vendimos el antiguo barco y construimos Furevik. Queríamos tener un barco con doble casco.

Dado que habían ocurrido algunos accidentes con buques cisterna, en la empresa pensamos que Suecia adoptaría nuevas regulaciones que prohibirían los buques con casco simple y único fondo. Entonces, la regla se produjo. Ahora está prohibido navegar con fondo único en Mälaren y demás lugares, por lo que un mercado de buques petroleros con doble casco ha surgido. Las normas iban en esa dirección, así que hicimos lo correcto.

Durante la primera mitad de los años 90, tuvimos que empezar a investigar de nuevo si podíamos inventarnos algo o hacer algo diferente, ya que este reglamento se estaba haciendo efectivo y nosotros teníamos un buque cisterna de varios años: Furetank. Teníamos miedo de que el mercado para las naves de segunda mano desapareciera completamente, cuando las normas respecto al doble casco se cumplieran plenamente. Por lo tanto, comenzamos a esbozar el tamaño y diseño de nuestro nuevo barco. Nos fijamos en Europa del Este. Pensamos que Estonia, Lituania, Polonia y Rusia, eran regiones que necesitarían en el futuro una gran cantidad de transportes de este tamaño. Así que tratamos de hacer un contrato para un barco y nos las arreglamos para hacerlo. En febrero de 1996, se firmó un contrato para Furenäs, que se entrega ahora. Y en ese momento nuestro barco cisterna Furetank tenía un montón de fletes que hacer. Lo vendimos a una empresa danesa, incluyendo los contratos de transportes que tenía y les ofrecimos transportes futuros de Nordtank. Lo vendimos a un buen precio, justo cuando hicimos el contrato para nuestro nuevo edificio con fecha de terminación de un año. Entonces, entregamos Furetank al comprador en diciembre de 1997. Por lo tanto, tuvimos de nuevo un solo barco durante casi un año. Recibimos Furenäs (la cisterna de nueva construcción) en agosto de 1998. Y ahora creo que hemos llegado a la meta que nos pusimos al final de los años 80, para tener dos barcos petroleros con doble casco.

Fue nuestra meta entonces y hoy estamos aquí. Tenemos dos barcos que cumplen con todas las exigencias ambientales que se podían prever en ese momento. Por lo tanto, si usted quiere pensar en cómo ha sido posible llegar hasta aquí... creo que es una combinación de lo divertido de construir barcos y la capacidad de vislumbrar que las futuras regulaciones exigirían buques modernos. (Forsberg, 2001, p. 140 - 143).

Cuando pregunté directamente acerca de la contabilidad y cómo la calculaban, recibí la siguiente respuesta:

¡Por supuesto! Usted siempre cuenta si cuesta demasiado. Creo que cada compañía naviera hace eso. Yo no sé de nadie aquí en el archipiélago que no deprecie sus naves en cierta cantidad de tiempo. Lo hacemos cada 15 años y eso es común aquí. No calculamos con ningún valor residual en nuestra contabilidad, pero se deprecia hasta cero. Comparando con las compañías navieras que cotizan en la bolsa de valores y afirman que el valor residual en sus naves es del 50 %, cuando en realidad tienen 30 años, esa no es la forma en que lo hacemos. Y eso es una valoración totalmente diferente sobre la flota.

Si uno mira las cosas desde su perspectiva, llevamos una mochila extra todo el tiempo, ya que se deprecian nuestras naves en quince años. Cuando hacemos nuestro balance es, por supuesto, una desventaja todo el tiempo. Sin embargo, tal como lo vemos, tenemos un “valor libre” cuando llegamos al año 15, este valor libre es lo que vamos a usar cuando ordenamos nuestro próximo barco. Si se hubiera depreciado el barco solo hasta en un 50 %, la mitad del dinero tendría que haber desaparecido. Por lo tanto, si queremos continuar, probablemente deberíamos seguir haciéndolo de esta manera. Pero, entonces, puedo ponerlo de esta manera también: no creo que una depreciación a cero en 15 años esté completamente en lo correcto. Tal vez deberíamos tener un periodo de amortización de 20 o 25 años. (Forsberg, 2010, p. 118).

El pensamiento producido por la gente de la compañía naviera no podría haber resultado de unas máquinas calculadoras racionales. Ellos piensan en una economía centrada en la parte operativa de su negocio, en lugar de la parte financiera. En este caso, las depreciaciones de los barcos no son solamente un ajuste técnico en los libros de contabilidad. Sin embargo, la depreciación bastante alta obliga a la empresa a mantener los costos a un nivel bajo. Por otra parte, optaron por soluciones que duran más tiempo y tienen alta calidad. Pero, por el cuidado que les dan a sus naves y teniendo altas depreciaciones, crean un soporte constituido por un valor oculto que pueden utilizar para comprar buques nuevos y más grandes. El sistema de impuestos le da la oportunidad de disminuir el ingreso gravable por depreciaciones y no se tiene que pagar impuestos por las ganancias obtenidas al vender un buque, si se utiliza el capital para la reinversión en nuevos buques, con la idea de aumentar la flota con barcos mejores y más grandes.

La alta depreciación, junto con la creación de un capital de soporte, también ha ayudado a la compañía en los periodos de bajas en las tasas de fletes, debido a que, durante esos momentos, son las empresas navieras con el punto de equilibrio más bajo (la tasa de fletes necesaria para cubrir los costos) las que sobreviven. En esta rentabilidad operativa, se busca tratar de construir u ordenar un buque de alta calidad que sea eficiente. En otras palabras, se busca asegurar que puedan transportar crudo sin demoras. Si un accidente o una gran cantidad de perturbaciones se producen en su funcionamiento, las empresas de petróleo elegirán otras compañías marítimas que generen mayor confianza.

En la isla, se vive una cultura de gremio, protagonizada por personas tratando de ser buenos marineros y, si es posible, con una gran flota de buques tanque de excelente calidad. Allí no se habla de la cantidad de dinero que ganan. De lo que se habla es de barcos, innovaciones, chismes acerca de otras compañías navieras y marineros. Cuando compran o navegan sus barcos, lo hacen como miembros de esta comunidad, son parte de la historia de la isla y de la de su compañía naviera.

La teoría del juicio⁸ nos brinda una mirada para entender mejor lo que aquí sucede. Definido como una forma de actuar de la cual se puede dar cuenta a los demás miembros de su comunidad, el juicio es el gusto por lo social y se basa en el sentido común de la cultura –colección de historias sobre héroes locales y puntos morales- (Arenth, 1982, 1993; Gottsegen, 1994). Operar y tener buques de alta calidad o comprar barcos más grandes y mejores, son decisiones que no representan la economía pura, sino situaciones donde se involucra el juicio.

El juicio es la facultad para considerar cómo se debe juzgar algo desde los puntos de vista de otras personas. Sin embargo, no se trata solo de luchar por acuerdos, sino también de cuestionar las opiniones de otras personas. Por ejemplo, en la construcción de una nueva nave se desean tener innovaciones que, usted cree, deben ser avaladas por los demás, pero usted sabe que algunos tendrán opiniones diferentes. En este sentido, hay un aspecto social en el cual las personas son parte de la tradición transportadora de la isla, tienen una fuerte identidad con la cultura de la región y con el deseo de construir buques que se pueden agregar a la historia principal de la isla, que es la historia de sus naves.

Los siguientes fragmentos de una publicación local ([Figura 1](#)), ilustran la integración de la economía con la cultura en la isla:

Figura 1.
Publicación local sobre Furenäs

"Furenäs" – byggd för vidare horisonter

Furetank Rederi ABs nybygge "Furenäs" är det största fartyg varvet levererat och det största fartyg som någonsin anlöpt hemmahamnen Donsö. Hon är en vidareutveckling av rederiets "Furevik" fast med något andra förhoppningar från rederiet som har nya mål i sikte.



Det var många Donsöbor som passade på att besöka "Furenäs" när hon för första – och kanske enda (?) – gången låg förtöjd i hemmahamnen.

I början av augusti levererade norska Söviksnes Verft tankfartyget Furenäs till Furetank Rederi AB på Donsö. Efter leveransen, och efter en lastresa mellan Mångstad och Oslo, gjorde Furenäs ett spektakulärt avbrott på sin resa till Ventspils. Tidigt måndag morgon hade Donsöborna gått man ur huse för att från klippor och kajer välkomna Donsöflottans senaste tillskott när hon anlöpte hemmahamnen, för första och sannolikt enda gången.

Inget standardbygge

Skolorna var stängda på förmiddagen och under de knappt fem timmar Furenäs låg till kaj passade de flesta på att hälsa på ombord. De fick se ett fartyg som inte är ett standardbygge. Furenäs är en vidareutveckling av Furevik som levererades från samma varv för åtta år sedan och som också haft samma konstruktör, FKAB i Uddevalla. Erfarenheterna från det förra bygget har tagits tillvara men förhoppningarna på Furenäs är något annorlunda jämfört med föregångaren.

Furenäs är 16 meter längre och cirka 3,6 meter bredare än Furevik. Lastkapaciteten på strax över 14.800 kubikmeter är mer än 60 procent större än Fureviks.

Fuente: Svensk Sjöfarts Tidning [Periódico Marítimo Sueco], (1998).

Furenäs construido para horizontes más amplios

Al inicio del mes de agosto, el patio de embarque noruego entregó el petrolero 'Furenäs' a la naviera Furetank, en Donsö. Después de su entrega, y después de transportarlo entre Mångstad y Oslo, hizo Furenäs una pausa espectacular en su viaje a Ventspils. Temprano en la mañana del lunes, todos los habitantes de Donsö, desde los acantilados hasta los muelles, habían abandonado sus hogares para darle la

bienvenida a la flota recién llegada cuando entró en el puerto base, por primera y, probablemente, única vez.

No es una cosa estándar

Las escuelas se cerraron antes de la hora del almuerzo y durante las cinco horas que el Furenäs estuvo al lado del muelle, la gran mayoría de las personas tuvo la oportunidad de hacer una visita a bordo. Pudieron ver un buque que no es un barco común. Furenäs es un desarrollo más avanzado que el Furevik que se entregó hace ocho años, desde el patio de embarque del mismo constructor, FKAB en Uddevalla. Experiencias en la construcción anterior han sido consideradas, pero la esperanza de Furenäs es un poco diferente, en comparación con la anterior.

Furenäs tiene 16 metros de largo y casi 3,6 metros más de amplitud que Furevik. La capacidad de carga es de poco más 14,800 metros cúbicos y un 60 % más grande que el Furevik.

(Traducción de los editores).

¿Por qué son necesarios los estudios de contabilidad en las economías integradas?

Los estudios profundos y detallados en la historia contable, junto con los estudios etnográficos, nos ayudan a aumentar el conocimiento acerca de las formas de operar de las empresas y de cómo funcionan las diferentes organizaciones. Esta construcción de conocimiento es importante cuando, por ejemplo, se discuten los problemas con un único juego global de normas contables.

El estudio de lo que sucede en las economías integradas implica algo más que recopilar datos, para luego transformarlos en números; es algo más que

hacer listas y comparar los resultados de diferentes maneras.⁹ Investigar de esta manera es descontextualizar, mientras que, en el estudio de la contabilidad en las economías integradas, debe pasar lo contrario: por una contextualización. En el caso de las fábricas Rydboholm, la contabilidad se integra a la situación social, política y económica. Por ejemplo, es importante tener presente que, en 1834, cuando la empresa comenzó, las instituciones bancarias de hoy no existían, ni el dinero funcionaba como hoy en día. Debido a esto, la empresa tuvo que ser organizada de manera que pudiera crear dinero y asegurar el capital para financiarse. Por otra parte, las fábricas de Rydboholm se organizaron como una ciudad alrededor del molino, para garantizar recursos. Era la estrategia para atraer a los trabajadores a permanecer en la empresa.

Los estudios de contabilidad, en su contexto político, social y económico, no pueden desconocer estudios más amplios en la historia económica y social. En el caso de Rydboholm, por ejemplo, la praxis de los sacerdotes influyó en el pensamiento de los trabajadores. Sin embargo, no es solo el contexto local lo importante. Para una mejor comprensión del rol de la contabilidad, es necesaria también la comprensión de las principales tendencias globales como el mercantilismo, la industrialización, los movimientos sociales, la democracia social o el neoliberalismo.

En el siglo XIX, la contabilidad en Rydbholm estaba basada en el “capital muerto”. La dirección de la empresa utilizó diferentes técnicas de contabilidad, con el fin de asegurar el capital de la sociedad. En ese momento, era necesario bloquear el capital, ya que los bancos comerciales no existían como los conocemos hoy. La contabilidad de la empresa, en el siglo XIX, debe ser entendida en el contexto de las redes de crédito personal, construidas sobre la confianza y la organización del molino con pago en especie. Esta es una probable explicación de por qué Rydboholm no cerró su balance antes de la década de 1880.

Cuando la *frontera* alrededor de la empresa se redujo a la actividad real, Rydboholm comenzó a utilizar los bancos y los propietarios externos empezaron a exigir más y mejor información, la gerencia de la empresa

comenzó a utilizar diferentes fondos, para bloquear el capital. Fue, en ese momento, que el Estado entró a tomar un papel protagónico en las decisiones sobre cómo utilizar el capital, con la ayuda del sistema tributario.

En lo que respecta al caso de la empresa naviera, la economía está integrada a la cultura particular del transporte en la región, donde los habitantes de la isla se caracterizan por esforzarse cada vez más en construir naves un poco más grandes y mejores que las de antes. Los juicios sobre las buenas naves son de importancia, porque esta forma de hacer negocios es acorde con una contabilidad que posibilitó la creación de reservas ocultas que pusieron el dinero en fondos de amortiguación. Por ejemplo, se utilizaron grandes depreciaciones y, algunas de estas, se pusieron en fondos para el remplazo y las inversiones en naves. Sin embargo, las depreciaciones crearon también valores ocultos. Al cuidar de los barcos de la compañía, se podía garantizar una venta a un precio bastante alto y, luego, comprar naves más grandes y mejores.

Estos dos casos ilustran cómo la contabilidad es parte de las economías integradas. Lo que el proyecto neoliberal hace es romper con la contabilidad y convertirla en una parte de su arquitectura. Esto cambia el papel de la contabilidad que, en la actualidad, se ha convertido en una forma de crear individualismo, inestabilidad en la fuerza de trabajo y capital que flota entre las organizaciones y los países. En el caso presentado, Rydbholm se organizó como un molino en el siglo XIX y duró mucho tiempo en el siglo XX, cuando la atención se centraba en cómo asegurar el capital y atraer a los trabajadores.

Necesitamos enriquecer el debate acerca de la contabilidad contemporánea, la cual ha estado dominada por el proyecto neoliberal.

El lenguaje neoliberal usa una retórica basada en un modelo matemático y se representa a sí mismo como un desarrollo lógico sin alternativas. Se trata de una retórica fatalista –según la cual usted no puede hacer mucho al respecto –. En los ámbitos de la investigación contable, con frecuencia, es difícil discutir y tener opiniones acerca de tales lógicas. No obstante, es

importante subrayar que, en la realidad, las economías están integradas a los factores antes descritos, y es por esto por lo que necesitamos estudios de casos profundos que nos permitan ilustrarlo.

Por otra parte, si estamos interesados en el papel de la contabilidad en las economías integradas, debemos consultar las teorías sobre la sociedad, la religión, la cultura y la filosofía. Necesitamos comprender cómo el capital se distribuye a las instituciones sociales, como escuelas y cómo el capital se reinvierte en hacer, por ejemplo, mejores barcos y máquinas, así como también entender los movimientos de capital hacia las innovaciones y, sobre todo, cómo la contabilidad puede fortalecer el capital social, en lugar de destruirlo.

Un debate basado en estudios de caso profundos y detallados sería diferente del debate dominado por el proyecto neoliberal, y lo que realmente lo posibilitaría sería contar con una colección compartida de relatos (casos) sobre los cuales se puedan tener opiniones diferentes¹⁰. Ello posibilitaría la existencia de voces desde diversos puntos de vista, en el posible debate.

En resumen, las investigaciones en contabilidad convencional tratan de estudiar los negocios con un carácter científico, pero los descontextualizan del mundo, al hacer uso de un discurso donde la contabilidad y los números existen totalmente separados del contexto, como máquinas o arquitecturas financieras aisladas del mundo real. Las economías están integradas en la dimensión social y política de la vida; y los estudios de caso detallados y profundos, iluminados por una amplia combinación de teorías, enriquecen el debate acerca de la contabilidad contemporánea. Las preguntas que podrían plantearse en el debate alternativo son, por ejemplo: ¿Pueden las organizaciones realmente existir sin limitaciones al capital?; ¿hasta dónde puede ir el proyecto neoliberal antes de que las culturas particulares sean marginadas?; ¿quién gana cuando el capital se mueve con más libertad?

Referencias bibliográficas

- Arendt, H. (1982). *Lectures on Kant's Political Philosophy*. University of Chicago Press.
- Arendt, H. (1993). *Between Past and Future* (5a edición). Penguin.
- Bertmar, L. (1986). *Skatterna ett samhällsproblem?* Riskbankens Jubileumsfond/Liber.
- Bisman, J. (2010). Postpositivism and Accounting Research: A (Personal) Primer on Critical Realism. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 4(4), 3-25.
- Bourdieu, P. (1998). "The essence of neo-liberalism: What is neoliberalism? A programme for destroying collective structures which may impede the pure market logic". *Le Monde Diplomatique*. December.
- Bourdieu, P. y Wacquant, L. (2001). Neoliberal speak: Notes on the new planetary vulgate. *Radical Philosophy*, 1(105), 2-5.
- Brannan, M. J., Pearson, G. y Worthington, F. (2007). Ethnographies of Work and the Work of Ethnography. *Ethnography*, 8(4), 395-402.
- Brismark, A. (2008). *Mellan producent och konsument: köpmän, kommissionärer och krediter I det tidiga 1800-talets Hälsingland*. Uppsala Studies in Economic History 83.
- Brismark, A. (2010). Hemslöjden och Stockholms textilmarknad: Linnehandel I Hälsingland 1780-1846. En K. Nyberg (Ed.), *Till salu: Stockholms textila handel och manufaktur, 1722-1846*. Stads- och kommunhistoriska institutet.
- Danielsson, H. (1934). *Rydboholms fabriker Historia II: 1866-1911*. Isacsons.
- Danielsson, H. (1959). *Rydboholms Fabrikers Historia III: 1912-1954*, Oscar Isacsons Boktryckeri Aktiebolag, Göteborg.

- Disch, L.J. (1996a). *Hannah Arendt and the Limits of Philosophy*. New York: Cornell Paperbacks.
- _____. (1996b). 'Please Sit Down and Listen, but Don't Make Yourself at Home: Arendtian 'Visiting' and the Prefigurative Politics of consciousness Raising. En C. Calhoun y J. Macgowan (Eds.), *Hannah Arendt and the Meaning of Politics* (pp. 132-165). University of Minnesota Press.
- Fhager, H. y Fhager, N. O. (1996). *Hedersmän vid havet: Förfäder på Donsö*. Västra Frölunda. Lindqvist/Johansson.
- Fleetwood, S. (2002). Why Neoclassical Economics Explains Nothing At All. *Post-Austistic Economics Review*, 17, Article 2. <http://www.paecoon.net/PAEReview/issue17/Fleetwood17.htm>
- Forsberg, P. (2001) *Berättelser och omdömen i en redares vardag [Judging and Storytelling in the Everyday Life of a Shipowner]*. Gothenburg: BAS.
- _____. (2009a). Crowding-out and crowding-in of the community principle: the role of accounting from the perspective of cultural theory. *International Journal of Critical Accounting*, 1(4), 360-380.
- _____. (2009b). Testing prices in markets: How to charter a tanker. *Ethnography*, 10(3), 265-290.
- _____. (2010). What about operational economics? How international accounting standards neglects social structures and special cultures. *International Journal of Economics and Accounting*, 1(1-2), 107-122.
- _____. (2012). How to control, intervene and mediate. *International Journal of Critical Accounting*, 4(1), 6-20.
- _____. (2013). How to lock-in workers and capital: the role of accounting in the era of a Swedish textile mill. *International Journal of Critical Accounting*, 5(1), 96-116.
- Forsberg, P. y Stockenström, A. (2014). Resistance to Financialization: Insights about collective resistance through distancing and persistence

from two ethnographic studies. *Journal of Organizational Ethnography*, 3(2), 169-187.

Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History*, 13(4), 479-509.

Gottsegen, M. G. (1994). *The Political Thought of Hannah Arendt*. State University of New York Press.

Granovetter, M. (2005). The impact of Social Structure of on Economic Outcomes. *The Journal of Economic Perspectives*, 19(1), 22-50.

Granovetter, M. y Swedberg, R. (1992). *The Sociology of Economic Life*. Westview Press.

Gårdlund, T. (1947). Svensk Industrifinansiering under Genombrottsskedet 1830-1913. Svenska bankföreningen.

Jönsson, S. (1991) 'Role making for accounting while the state is watching'. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 521-546.

Latour, B. (1987). *Science in action*. Harvard University Press.

Mannerfelt, O. y Danielsson, H. (1924). *Sven Erikssons och Rydboholms Fabrikers Historia 1834-1866*. Borås tidnings.

Nyberg, K. (1999). *Komersiell kompetens och industrialisering. Norrköpings ylleindustriella tillväxt på Stockholms bekostnad*. Uppsala Studies in Economic History.

Svensk Sjöfarts Tidning [Periódico Marítimo Sueco]. (1998). No. 37.

Tinker, A. (1985). *Paper Profits: A Social Critique of Accounting*. New York: Praeger and London: Holt, Rinehart and Winston.

Trolle, U. A. (1996). *Ett andfått liv: mina ekonomiska memoarer*. Svenska dagbladet.

van Maanen, J. y Barley, S. R. (1984). Occupational communities: cultures and controls in organizations. *Research in Organizational Behaviour*, 6(1), 287-365.

Winberg, C. (1989). *Fabriksfolket: textilindustrin i Mark och arbetarrörelsens genombrott*, Institutet för lokalhistorisk forskning. De

sju häradernas kulturhistoriska förening.

Notas

[1](#) Se recomienda revisar Bourdieu (1998) para una explicación sobre cómo los proyectos neoliberales se basan en ficciones acerca de los modelos matemáticos que explican cómo los mercados puros funcionarían si la condición de derecho existe y que, en realidad, las organizaciones y nuestra sociedad funcionan, porque hay un capital social.

[2](#) Cuando se trata del fatalismo en el discurso del neoliberalismo, se sugiere revisar Bourdieu y Wacquant (2001).

[3](#) Sobre una discusión sobre el capital social, se puede ver Bourdieu (1998).

[4](#) Al respecto de una discusión sobre la economía neoclásica, basado en la ficción y en la economía en la realidad, pueden revisarse los planteamientos de Forsberg (2009b) y Fleetwood (2002); en cuanto al realismo crítico en la contabilidad, se sugiere Bisman (2010).

[5](#) Cuando se trata de economía integrada, puede revisarse Forsberg (2010), Granovetter (2005) y Granovetter y Swedberg (1992). En cuanto a contabilidad en su política social y económica véase, por ejemplo, Tinker (1985) y una visión general de la “nueva historia de la contabilidad” (Gomes, 2008).

[5](#) Si se quiere una descripción más amplia y detallada de la historia de la contabilidad en las fábricas de *Rydboholm*, se pueden consultar Forsberg (2012 y 2013).

[6](#) *BcoRdr* es una forma abreviada de *Riksdaler* banco, una moneda utilizada en Suecia a fines del siglo XVIII y principios del siglo XIX. Era un billete de banco emitido por el Banco Nacional.

[7](#) Para ampliar información sobre identidad cultural laboral, se recomienda ver Brannan et al. (2007); para comunidad profesional, Forsberg y Stockenstrand (2014), y van Maanen y Barley (1984).

[8](#) Con respecto a este significado de “juicio” y cómo se basa en contar historias, se pueden consultar Arendt (1982, 1993) y Gottsegen (1994).

[9](#) Se recomienda ver Latour (1987), para una descripción de cómo la retórica científica se basa en la descontextualización.

[10](#) Para una discusión acerca del sentido común como una colección de historias que hacen la política posible, se sugiere consultar a Arendt (1982, 1993); Disch (1996a, 1996b); y Gottsegen (1994).



Parte II

Ciencias humanas y sociales: trazos para su diálogo con la contabilidad y la organización

Presentación de los editores

Ciencias humanas y sociales: trazos para su diálogo con la contabilidad y la organización

El desarrollo contemporáneo de la disciplina contable viene mostrando relaciones interdisciplinarias con la sociología, la antropología, la historia, la filosofía, la epistemología entre otras, que le contribuyen conceptos y marcos referenciales para fortalecer su cuerpo cognoscitivo y, así, poder elaborar mejores argumentos y respuestas a los dilemas del ejercicio profesional. El trabajo contable ya no solo depende de las cifras y del comportamiento de los hechos económicos; está claro que los usos determinados para la contabilidad dependen del tipo de la racionalidad y de la perspectiva que tenga quien la manipula y quien influya en la información que ella produce. En este sentido, las prácticas contables expresan mucho más que números bien ordenados e informes bien confeccionados. En ellas están presentes las subjetividades de aquellos que crean las tramas y las tramoyas de los roles de la contabilidad. Por ello, es relevante el estudio de los contextos y la subjetividad individual y social en donde se muestra la contabilidad.

Disciplinas como la sociología, la psicología, la filosofía y conceptos como la teoría social, la subjetividad, el trabajo, el comportamiento, la responsabilidad, la ética, el juicio, la equidad, la igualdad y otros derivados de las ciencias sociales y humanas, han sido fuente de la investigación contable en los tiempos actuales. Con la interdisciplinariedad que se teje,

las perspectivas de la investigación contable se ocupan de nuevos campos temáticos, hasta hace muy poco marginados por la corriente principal de la contabilidad. Valoraciones cualitativas del capital intelectual, de los intangibles, de las personas, de los recursos sociales, así como las relaciones de subordinación, el ejercicio del poder y la inversión del Estado son algunos ejemplos del estudio que las comunidades académicas heterodoxas vienen desarrollando y fortaleciendo el estatus cognoscitivo de la contabilidad.

En ese sentido, el documento del profesor Bruce Committe propone la consideración de una filosofía de la contabilidad para la acción humana, y constituye un aporte significativo para lo que se conoce como la Escuela de la Contabilidad Organizativa y del Comportamiento, que derivó en las ya estudiadas perspectivas crítica e interpretativa. El profesor Committe parte del marco referencial de la teoría social crítica como fundamento intelectual para pensar una nueva contabilidad de la acción humana. La perspectiva que propone Jürgen Habermas sobre la teoría de la acción comunicativa, la cual es una crítica a la sociedad moderna, le sirve al profesor Committe para describir muy detalladamente la función de la contabilidad tradicional en la sociedad. La recurrencia de la teoría social crítica no solamente se da en Habermas, sino en otros autores como Karl Marx, Max Horkheimer, Theodor Adorno y la Escuela de Frankfurt en general.

En este texto, se reconoce el valor de las artes liberales como el nicho del conocimiento contable, pues su propósito es mejorar la condición humana. Bajo tal propósito, el profesor Committe encamina una serie de argumentos para que la contabilidad pueda llegar a ser considerada en la mente de quienes la estudian y la aplican, en conexión directa con las artes liberales. La idea de pensar una contabilidad de la acción humana es un intento de emplear sus ideas para el mejoramiento de la sociedad, en otras palabras, para la promoción de la humanidad en la sociedad. Committe sostiene que la contabilidad para la acción humana es una herramienta para conseguir la rendición de cuentas de la acción humana. Incluso, el autor llega a considerar que es posible una teoría general de la contabilidad para la acción humana, teniendo en cuenta que su finalidad es la garantía de la

humanidad para todas las personas. Esta iniciativa es presentada por el profesor Committe como un programa de investigación en estado germinal, pues –dice– su aproximación ha sido rudimentaria como la de un contador que estudia la teoría de la acción comunicativa de Habermas. Por lo tanto, invita a los especialistas de la contabilidad a entender mejor las ideas de Habermas, a realizar un análisis mayor de la teoría social crítica vinculada a los sistemas de contabilidad que él ha identificado. Estos deberán ser analizados críticamente, para luego crear un conjunto de principios de la contabilidad de la acción humana, pensando en que es posible crear una sociedad más ordenada, llena de valores humanos, creencias y habilidades.

No cabe duda que el aporte del profesor Committe enriquece las perspectivas de trabajo de lo que esta colección (*Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea*) de planteamientos y disertaciones viene ofreciendo a la comunidad contable colombiana. Con este referente ofrecido por el autor, esperamos que el estudio de las organizaciones, de su cultura, de sus lógicas y del papel de la contabilidad en el control de los recursos, supere la visión instrumental y financiera tradicionales; y que, por el contrario, se pueda producir información contable de las acciones humanas, donde se destaquen los valores, los sentires, los dolores y las alegrías de las personas.

El segundo documento que se vincula en esta parte del libro recurre también a la perspectiva de las ciencias sociales y humanas, e identifica en ellas los comienzos de la perspectiva crítica al final del siglo XIX y principios del XX. Es el profesor John Jairo Cuevas, de la Pontificia Universidad Javeriana Cali, quien ofrece sus reflexiones en el texto titulado *El misterio de una trinidad: contabilidad, organizaciones e instituciones*. Allí, el autor se basa en la identificación de las diversas complejidades que atraviesan el fenómeno organizacional, como el poder, la autoridad, la flexibilidad laboral, los actos inhumanos, junto con nuevas formas de explotación como cotidianidades que involucran a diferentes disciplinas (la contabilidad, la administración, la economía y el derecho).

Su análisis se centra en la relación de la contabilidad y las organizaciones, en el marco de la institucionalidad. Esta última la relaciona con la corriente de pensamiento preocupada por definir marcos referenciales para respaldar el contexto económico hegemónico. Dicho pensamiento es conocido en el medio académico contable como la *mainstream*, en la cual no es fácil identificar las tensiones y conflictos que subyacen en dicha institucionalidad. Por lo anterior, el profesor Cuevas propone acercarse al estudio de las ciencias sociales y humanas, para poder concebir a la organización y a la contabilidad como constructos humanos cargados de subjetividad e intersubjetividad. De esta forma, sostiene que es posible que quienes ejercen la contabilidad puedan explicar y comprender mejor los fenómenos sociales que involucran las categorías antes señaladas.

Sin embargo, el autor advierte que la discusión no es ajena al apareamiento de valores propios de la denominada contemporaneidad, en donde resultan ser importantes, por ejemplo, la velocidad, la instantaneidad y la flexibilidad en la conformación de nuevas subjetividades y vínculos sociales. Para contextualizar dicho planteamiento, el profesor Cuevas se acompaña de referentes como Jean François Lyotard, George Steiner, Dany-Robert Dufour, Slavoj Žižek, Fernando Cruz Kronfly y Gilles Lipovetsky. Con estos marcos referenciales, el autor va a presentar una cartografía de la conexión que existe entre la contabilidad y la organización, destacando el rol del sujeto, cuya hipótesis es que se encuentra fragmentado por los cambios sociales y la liquidez de la sociedad contemporánea. La perspectiva teórica para este análisis se ubica en el enfoque institucional de la sociología organizacional de North, distinta del enfoque institucional económico de la *mainstream*, el cual servirá para identificar una orientación interpretativa de la contabilidad y la organización.

Se presenta con acierto la referencia teórica de la contabilidad heterodoxa, con Burchell, Clubb y Hopwood a la cabeza, para construir desde ahí unas líneas sobre la contabilidad como práctica social institucionalizada. Perspectiva crítica del hacer contable que se desarrolla principalmente desde el análisis del lenguaje y su influencia en la construcción de discursos

contables, que, entre otros aspectos, convierten a la contabilidad en un agente de legitimación.

¿Existirá un misterio en la tríada contabilidad-organización-instituciones? Esa es la inquietud que el profesor Cuevas instaura para señalar un camino de discusión que, seguramente, derivará en nuevos análisis y construcción de marcos referenciales para potenciar el desarrollo de la investigación contable en Colombia. La contabilidad se concibe, entonces, como una disciplina en potencia, con tantos problemas como sujetos o empresas existen, que funciona en contextos sociales que se van a comprender ahora desde miradas críticas e interpretativas, nutridas desde las ciencias sociales y humanas. Este es el derrotero, un camino posible para pensar más allá de lo aparente, de lo cotidiano, de lo rápido, de lo híper.

Una filosofía de la contabilidad para la acción humana¹

Bruce Committe

La contabilidad para la acción humana² es el proceso de registrar, analizar, resumir, valorar, evaluar y reportar las acciones humanas y sus efectos, sobre todo a lo que ellas afectan. Esto va más allá de la contabilidad tradicional, la cual se reduce a registrar, analizar, resumir y reportar transacciones financieras y sus efectos sobre los recursos y las obligaciones financieras de una entidad informante, así como los cambios de estos en el tiempo. La creación de esta nueva versión de contabilidad social comienza con la expectativa y la creencia de que la contabilidad para la acción humana es un concepto que, en su desarrollo, por medio de la investigación y del uso en la práctica, puede beneficiar a la sociedad en formas que, hasta ahora, no se han logrado o intentado. La creación de la contabilidad para la acción humana es una innovación avanzada con la esperanza de que su resultado será de beneficio para la sociedad. El autor invita al lector a unirse en este viaje. Sería correcto llamar a este proyecto una idea experimental en la sociedad humana, así como en la humanización de lo que, hasta la fecha, se ha conocido como contabilidad tradicional.

Dicha conceptualización del tema contable conecta la idea de la contabilidad con la teoría social crítica, o teoría social simplemente (véase la discusión de la teoría crítica social frente a la teoría social más adelante).

De este modo, se abre la disciplina contable al amplio acervo de conocimientos en teoría social, y viceversa; y, en igual nivel de importancia, se abre la investigación contable a todos los enfoques y metodologías de investigación ya existentes en todas las artes liberales (es decir, las humanidades y las ciencias sociales)⁵. La base intelectual de la teoría social se convierte, así, en el fundamento intelectual de la nueva contabilidad de la acción humana.

Se escogió la teoría social crítica por una razón no recordada ahora, cuando, en 1991, me encontré con dos volúmenes de los tratados de Jürgen Habermas sobre la teoría de la acción comunicativa (Habermas, 1984, 1987). La descripción del segundo volumen de los “mecanismos de gobierno” del sistema social me llamó la atención como un concepto que parece ser una descripción exacta de la función en la sociedad de la contabilidad tradicional, es decir, de la que hoy se conoce como *contabilidad financiera y de gestión (o administrativa)*.

Poco antes de 1991, había publicado dos artículos interdisciplinarios que conectaban el tema de la contabilidad financiera con los estudios legales, o derecho, y, por supuesto, el derecho es un elemento del amplio mundo de la teoría social (Committe, 1989, 1990). Los conocimientos adquiridos a través de mis entonces recién completados estudios jurídicos se convirtieron en la vía para conectar intelectualmente la teoría y la práctica de la contabilidad financiera, con un mundo más amplio de la teoría social, de la práctica social y de la acción humana. Un ejemplo de la práctica social sería diseñar una organización política para, con autoridad, crear normas de contabilidad globales para las empresas que desean participar en la economía mundial, o en algunos sectores de la economía mundial, por medio de organizaciones de cambio y valores (acciones, bonos, etc.). Otro ejemplo de la práctica social sería la creación de un nuevo campo de conocimiento que se conozca como la *contabilidad de la acción humana*.

El hogar preferido del conocimiento contable

Las artes liberales deben ser el hogar del conocimiento contable (tanto para la contabilidad tradicional, como para la contabilidad de la acción humana), ya que el propósito de todo conocimiento es mejorar la condición humana. Las artes liberales constan de las humanidades y las ciencias sociales, incluyendo, pero no limitándose a la filosofía, sociología, ciencia política, lingüística, lenguas, arte, estudios de literatura, estudios culturales, antropología, estudios religiosos y demás. Todos ellos forman parte de la teoría social. Es lógico que, independientemente de lo que la contabilidad es o pueda llegar a ser en la mente del pensador, esta debe basarse en las artes liberales, pues, de lo contrario, el desarrollo contable permanecerá, y en un futuro llegará a estar, separada de estas. Cimentar la contabilidad en las artes liberales tiene sentido, porque esto establecerá como objetivo principal de la disciplina mejorar la condición humana del mundo.

Lógicamente, el conocimiento contable no debe contribuir a empeorar la condición humana y sus perspectivas más de lo que son ahora. Se supone, en este tratado, que sentar las bases de la contabilidad en las artes liberales y, en especial, en la teoría social, producirá más beneficios para la sociedad de lo que actualmente ocurre. Pero solo el futuro lo dirá. Muchos filósofos de la sociedad han escrito sobre las enfermedades o patologías de la sociedad moderna, y uno de los propósitos de esta filosofía de la contabilidad basada en la teoría social o *contabilidad de la acción humana*, es aumentar la probabilidad de que el conocimiento contable contribuya a la disminución de estos males y patologías traídos por la modernidad, de la cual la contabilidad financiera tradicional es y ha sido parte, al menos desde el comienzo de la Revolución industrial.

El impulso para esta filosofía de la contabilidad

Un impulso más reciente de esta idea de que la contabilidad necesita tomar un giro filosófico hacia las artes liberales, y hacia la teoría social en particular, lo abordo en Committee (2012), a través de un llamado particular reciente en los Estados Unidos para apoyar las artes liberales y ayudar, desde la comunidad académica de las artes liberales al desarrollo de la sociedad estadounidense. Este documento sostiene que el conocimiento de

la teneduría de libros solamente – es decir, el conocimiento de análisis financiero, registro y presentación de informes de transacciones comerciales– no forma a los contadores para el rol que se espera y necesita de ellos en la sociedad global actual. Las fronteras entre la economía⁶, la política, lo social y otros campos de las artes liberales son cada vez más borrosos y están en camino a desaparecer, mientras la iluminación continúa. Los recientes acontecimientos mundiales muestran la interconexión de estas disciplinas:

- (1) la recesión mundial iniciada, aproximadamente, en 2008;
- (2) los acontecimientos políticos mundiales conocidos como la Primavera Árabe, que empezaron con la protesta suicida de un simple vendedor ambulante, debido a la interferencia de un corrupto funcionario del Gobierno tunecino en el negocio de compra de un proveedor de fruta;⁷
- (3) las nuevas y crecientes protestas en contra del sector financiero en los Estados Unidos (en general, con sede en Wall Street.). Allí expresaron su disgusto sobre temas como: el desempleo y la codicia del sector financiero, así como por la falta de rendición de cuentas, en medio de prácticas fraudulentas que contribuyeron, en 2008, a la recesión económica a nivel global. También, por su mal uso de los cientos de miles de millones de dólares que recibieron como dinero de rescate bancario de parte del Gobierno norteamericano (es decir, de los contribuyentes estadounidenses).

Mientras que, en el pasado, ha habido recesiones y preocupaciones políticas expresadas por las acciones de protesta y otras acciones humanas sobre políticas públicas sociales y económicas injustas, los últimos avances en tecnologías de la comunicación y servicios de noticias las veinticuatro horas (la nueva esfera pública) han causado que los sucesos ganen apoyo generalizado más rápido y a producir acciones de protesta más efectivas. Esto, debido a:

- (1) la rápida difusión internacional sobre el suicidio de un vendedor ambulante de frutas (Fahim, 2011);
- (2) la indignación de muchos, que han sabido la noticia de la acción del vendedor y sus razones.

Muchos manifestantes han estado poniendo sus vidas voluntariamente en peligro físico, para provocar el cambio político y social.

En el momento en que se escribe este artículo, el pueblo de Siria está involucrado en batallas de protesta con su Gobierno; mientras que, en los Estados Unidos, los indignados no solo están en el área de Wall Street del centro de Nueva York, sino en otras ciudades del país y del mundo. En Estados Unidos, los manifestantes están buscando sustituir a los funcionarios del gobierno en las próximas elecciones nacionales que van a ocurrir, según el calendario electoral, en noviembre de 2012. La Constitución prescribe el calendario fijo de las elecciones nacionales.

La teoría de la acción comunicativa de Habermas no es una crítica a la contabilidad, sino a la sociedad moderna o a la modernidad. Habermas ni siquiera menciona la contabilidad. Pero como se dijo anteriormente, él sí critica el desarrollo de la sociedad moderna de los mecanismos de dirección del sistema social que orientan las actividades sociales sin la guía consensuada y, por lo tanto, sin la validez de las personas dirigidas. Además, la contabilidad tradicional cumple con la definición de un “mecanismo de dirección”, según lo define Habermas. Por lo tanto, su tratado es una crítica indirecta de la contabilidad financiera tradicional, sin siquiera mencionar el término.

La crítica de la modernidad ha sido un tema principal de la filosofía social y la sociología desde hace bastante tiempo (aproximadamente desde finales del siglo XVIII y principios del siglo XIX) y, por supuesto, continúa hasta nuestros días (como lo muestran los ocupantes de Wall Street). Uno de los primeros críticos importantes de la modernidad fue Karl Marx, quien fue seguido por la Escuela de Frankfurt, la cual comenzó como el Instituto de

Investigación Social (*Institut für Socialforschung*) en Alemania, en 1923. Los últimos miembros más destacados fueron Max Horkheimer (quien se convirtió en su director en 1930), Theodor Adorno y Herbert Marcuse. El trabajo más destacado del Instituto fue la dialéctica de la Ilustración de Horkheimer y Adorno. Jürgen Habermas, nacido en 1929, se convirtió en ayudante de Adorno, y aceptó una cátedra en filosofía y sociología en la Universidad de Frankfurt, en 1964. Él dejó este último cargo para convertirse en un miembro no asociado del Instituto Max Planck en Starnberg, Alemania, en 1971. Al principio publicó varias obras que, finalmente, lo llevaron a desarrollar su gran teoría del desarrollo la sociedad publicada como la teoría de la acción comunicativa, en 1981.

A medida que el mundo se fue modernizando debido a la Revolución industrial, la investigación sobre la sociedad tomó la forma de indagación que se llamó la “teoría social crítica”, o algunas veces, simplemente, “teoría crítica”. Precisamente, un pionero del enfoque de la teoría crítica para el estudio de la sociedad fue Karl Marx. Es razonable argumentar que él y algunos menos conocidos antecesores fueron los inventores de esta. Luego, fueron los miembros de la Escuela de Frankfurt quienes siguieron usando el término. Después de ser miembro de la Escuela de Frankfurt, Habermas utilizó la teoría crítica principalmente no para criticar a la sociedad, sino para explicar el desarrollo de la sociedad en la modernidad y la posmodernidad, pasada la Ilustración.

Justamente, su explicación es la teoría de la acción comunicativa, que aborda el desarrollo de la sociedad moderna, de manera indirecta, y expone cuáles son las patologías del sistema que se han desarrollado paralelamente con la sociedad moderna, así como cuáles de estas se desarrollaron.

El comienzo de esta filosofía casi desde cero

Inicio la postulación de esta filosofía de la contabilidad para la acción humana, sin ninguna dirección en particular. No se trata de un esbozo investigado o cualquier otro plan, sino una idea general que ha estado

creciendo desde 1991, cuando por primera vez tuve los dos volúmenes de la versión del tratado de Habermas (1984, 1987) traducidos al inglés. No recuerdo el motivo de la compra. Poco después, sin embargo, comencé la práctica general del derecho de tiempo completo, que es una profesión que pone al practicante en contacto con muchas personas de todas las condiciones y que están inmersas, o que sufren de graves, acontecimientos y cambios, razón por la cual solicitan la ayuda de un abogado. Mis clientes casi siempre son seres humanos involucrados en disputas con los entes no humanos, es decir, con corporaciones u otras entidades comerciales, cuyo objetivo principal obtener beneficios financieros. El tratado de Habermas yacía en mi subconsciente, mientras me se dediqué a la práctica de la ley durante veinte años. El conocimiento y las experiencias prácticas de la contabilidad y del derecho se mezclaron en mi mente durante este tiempo, hasta que una reciente relectura del tratado de Habermas hizo que me centrara de nuevo en la contabilidad para otras cosas, aparte de las finanzas en las transacciones financieras.

Teoría crítica

El autor ha llegado a creer, a partir de la interdisciplinariedad de su profesión, su educación y sus experiencias (contabilidad, derecho y Habermas) que el propósito de la contabilidad –de la tradicional y de cualquiera otra– debe ser el mismo que el propósito de toda la actividad de la sociedad: el mejoramiento de la condición humana. Este pensamiento no es inconsistente con la mayoría de las enseñanzas religiosas. Los seres humanos son seres sociales por naturaleza, y sería útil y fructífero para este proyecto mirar el conocimiento básico como un todo dirigido a la sociedad.

Existe un cuerpo de la literatura de ciencias sociales que examina:

- (1) la sociedad en su conjunto;
- (2) su desarrollo en el tiempo, especialmente desde el inicio del periodo de la Ilustración (siglo XVIII) y la Revolución industrial (siglo XVIII);

- (3) el efecto de esta sociedad con un rápido desarrollo, llamada “modernidad” y “posmodernidad”, en el bienestar de los seres humanos; y
- (4) el efecto que tienen los seres humanos en la sociedad.

Este cuerpo de pensamiento es llamado teoría social, teoría social crítica, o la teoría crítica. Su énfasis se encuentra en la sociedad en su conjunto, o sobre elementos de la sociedad que se ejecutan a través de la totalidad o que son particulares con respecto al conjunto. Por ejemplo, el feminismo en la sociedad es un tema de atención por los teóricos sociales críticos.

Una excelente revisión introductoria del tema de la teoría crítica (de la Escuela de Frankfurt a Habermas) es un libro escrito por David Held (1980). Esta obra tiene una buena cantidad de referencias a los escritos de la teoría social durante muchos años, desde los albores del siglo XX hasta 1980. Puede servir como texto para un curso introductorio sobre el tema.

Sin embargo, como he mencionado, mi introducción a la teoría social comenzó con los dos volúmenes del tratado de Habermas. Sus referencias a los grandes filósofos alemanes como Kant y Weber, y a sociólogos bien conocidos, como Mead, Pierce, y Parsons, son evidencia de que son estos temas los que subyacen al tema de la teoría crítica. La psicología, la psicología social, la teoría del lenguaje y la historia son algunas de las herramientas utilizadas también en la investigación de la teoría crítica. La lección aprendida es que los aspirantes a ser teóricos críticos necesitan y debe brindárseles una educación interdisciplinaria y una formación académica en humanidades y en ciencias sociales. Por ejemplo, la teoría política, la teoría del lenguaje, diferentes idiomas y el uso práctico de ellos; también en escritura, arte, antropología, culturología, historia del derecho y todo lo que es conocimiento sobre la naturaleza de lo humano. Además, los teóricos críticos necesitan el conocimiento de las ciencias naturales o físicas, para poder comparar, contrastar y, así, entender mejor los métodos de investigación de las artes liberales y de poder responder a los críticos de las ciencias naturales.

Es difícil, si no imposible, encontrar una definición directa positiva de la teoría crítica. Es un término que se refiere a una serie de análisis críticos de la modernidad, que es la sociedad moderna, las cuales se han realizado y publicado a lo largo del tiempo. Se empezó a principios del siglo XIX, con el análisis crítico de la modernidad de Max Weber y Karl Marx, que continuó más tarde con la Escuela de Frankfurt. Luego, más recientemente, reinventada por Jürgen Habermas en su interpretación con enfoque en la acción comunicativa, basado en la interpretación de la racionalización de la sociedad; es decir, cómo el ordenamiento soportado en la tradición de la sociedad cambia a un ordenamiento basado en la razón (racionalización) de la sociedad, como consecuencia de la Ilustración (Braaten, 1991).

Otro buen descriptor de la teoría de la acción comunicación de Habermas es James Gordon (2005). La definición de teoría social para el tratado planeado y presentado en este artículo (*A Philosophy of Accounting for Human Action*), es una teoría de:

- (1) el orden en la sociedad;
- (2) el impacto que dicho orden tiene en los seres humanos que lo constituyen y están sometidos a él; y
- (3) el impacto que los seres humanos tienen sobre el orden.

El propósito del estudio de la teoría social es ser capaz de crear un orden social que promueva la humanidad de sus miembros y, por tanto, de la propia sociedad. Esto, por supuesto, plantea la pregunta: ¿Qué es la “humanidad”?; ¿cuáles son los elementos o partes de la misma que deben ser desarrollados o, de otra manera, mejorados para alcanzar u obtener tan cerca como sea razonablemente posible, la “plena” humanización de la sociedad?; ¿por qué es nuestro propósito llegar a la “plena” maximización de la humanidad?; ¿es un propósito más elevado que el nuestro?; ¿cuál sería o podría ser? Estas son preguntas importantes que se plantean y consideran los filósofos, pero que el teórico social e, incluso, los contadores investigadores y los estudiantes también deben considerar como parte de su educación formal y del trabajo de investigación.

La teoría crítica social, en oposición a la simple teoría social, es el nombre que se le atribuye a un cuerpo de investigación llevada a cabo por las personas interesadas en los efectos adversos que la modernidad estaba –y aún sigue– teniendo en los seres humanos, según la visión de los críticos. Estos investigadores se centran particularmente en los problemas que la modernización de la sociedad ha tenido en la humanidad. La teoría social, tal como se define en este tratado, no se limita al estudio de las patologías de las sociedades, sino que se centra en el orden de la sociedad en las dimensiones ya mencionadas. Sin embargo, esta teoría se origina en la teoría social crítica. Así, el estudio de la teoría social comenzó estudiando las imperfecciones de la sociedad, y Habermas expandió la teoría crítica para crear una teoría de cómo la sociedad cambió su método de hacer y mantener el orden social, así como la forma en que las patologías de la sociedad surgieron.

Con el análisis de la teoría crítica, Habermas explica que los medios de establecer y mantener el orden de la sociedad han cambiado con el tiempo, pasando de estar basado en rituales y tradiciones a estar fundamentados en una racionalidad creciente (razonamiento) en el mundo, desde el comienzo de la Ilustración. Habermas llega a la conclusión de que el desarrollo de la sociedad ha ocurrido por la manera en que los seres humanos participan en la acción comunicativa. Se trata de la participación en el habla, con la intención de hacer reclamos con validez, es decir, indirecta o directamente buscan la confirmación de los valores y creencias de los demás. Es una acción comunicativa dirigida hacia un acuerdo o consenso entre los seres humanos que, libremente (libres de coerción), expresan sus puntos de vista e ideas. Habermas expone, con gran detalle, cómo funciona esto. No se intenta en este artículo de introducción relacionar su descripción completa de cómo la acción comunicativa funciona. Habermas no ofrece, en su teoría, una receta para la eliminación de las patologías de la sociedad; él solo las identifica y las describe. La contabilidad de la acción humana es un intento de emplear sus ideas para el mejoramiento de la sociedad o, en otras palabras, para la promoción de la humanidad en la sociedad.

Considero que el orden en el más alto grado, o incluso a cualquier grado en particular, no es la meta ideal de una sociedad; sino que el propósito u objetivo del orden social es garantizar la humanidad a sus miembros. Asegurar el orden sin asegurar la humanidad va en contra del propósito de asegurar el orden. Al lograrlo, ciertamente, puede y ha sido usado para dañar y derrotar a la humanidad, o para asegurar una humanidad tan corruptamente definida por la persona o personas en el poder (por ejemplo, el Tercer Reich en la Alemania de la Segunda Guerra Mundial). Asegurar la humanidad significa garantizar la dignidad humana, los derechos humanos, la justicia, la autonomía del individuo, para llevar una vida que tenga sentido, libertad y más.

Otro de los objetivos de la sociedad, incluido dentro de la meta de asegurar la humanidad, es controlar, pero no destruir o profanar, el mundo natural para el beneficio de los seres humanos. Un grado de ordenamiento se puede lograr, de tal manera que cualquier orden de más puede ser contraproducente al garantizar humanidad. Ciertamente otras condiciones, además del orden –que no se discuten aquí– se requieren para garantizar la humanidad. Entretanto, el grado apropiado de orden y la mejor manera de lograrlo debe estar abierto al discurso libre y sin coacción, para llegar a un consenso sobre la cuestión (esto sería el enfoque de Habermas, o de la acción comunicativa). Los seres humanos que sean responsables y que den cuenta de su conducta son elementos esenciales, entre muchos otros necesarios para lograr el orden en la sociedad y garantizar la humanidad. La *contabilidad para la acción humana* es una herramienta para conseguir la rendición de cuentas de la acción humana. En la construcción de una filosofía de la *contabilidad para la acción humana*, se requiere tener la visión de los sistemas de contabilidad existentes en la sociedad y, a partir de estos, una teoría general de la contabilidad. Esto quiere decir que, partiendo de la contabilidad para la acción humana, probablemente puede crearse dicha teoría, teniendo en cuenta que su finalidad última es la garantía de la humanidad por todas las personas.⁸

Muchas páginas del tratado final consistirán en una revisión crítica y análisis de los existentes sistemas de “contabilidad”. Este artículo

introdutorio, sin embargo, se limita a identificar algunos de los sistemas que, en la actualidad, se han identificado para su revisión y análisis. Los primeros identificados son los sistemas de contabilidad financiera y de gestión tradicionales (obtener un beneficio financiero o de sufrir una pérdida financiera). El segundo es el sistema legal de contabilidad, el cual consiste en las divisiones del derecho criminal (sufrir una sanción) y civil (pagar daños y perjuicios por el daño ocasionado a otro). El tercero es el sistema de contabilidad política (voto interno y voto externo). El cuarto es el sistema de la Oficina de Contabilidad del Gobierno norteamericano (una organización de investigación que lleva a cabo búsquedas y elabora informes para el Congreso de los Estados Unidos). La quinta es lo que se llama el *cuarto poder*, que consiste en la libertad de prensa, o medios de comunicación⁹ libres, en todas sus formas en los Estados Unidos¹⁰. El sexto es el sistema contable de la educación, para que los alumnos y los maestros sean calificados en su desempeño. El séptimo es la evaluación cualitativa que emplea la técnica de la observación cualitativa, con el propósito de hacer valoraciones de la acción humana, por lo general, en un ambiente de trabajo¹¹. El octavo es el sistema de árbitros y jueces que tienen los deportistas para dar cuenta de su conducta durante un juego. Muchas otras formas de contabilidad también existen, y serán consideradas en el tratado.

Todos estos sistemas de contabilidad tienen sus propias limitaciones, como casi todo lo que es humano. El fin último de hacerles una revisión a estos en el documento no es tratar de mejorar el funcionamiento de dichos sistemas individuales, sino aprender lo que es positivo y negativo acerca de ellos con respecto a la promoción del orden y la humanidad en la sociedad, para que ese conocimiento puede ser utilizado en la creación de una *filosofía de la contabilidad de la acción humana* que puede ser utilizada para la creación de una *teoría de la contabilidad para la acción humana*.

Teoría social crítica de Habermas como la metodología de investigación

Para repetir, el autor tiene la intención de que la contabilidad para la acción humana sea una herramienta que promueva el incremento de la humanidad en el orden social. Se supone que el propósito del orden social, o de cualquier otro, es, o debería ser, garantizar la humanidad para todos los miembros de la sociedad. Como ya se mencionó, el uso de la teoría de la acción comunicativa de Habermas será el medio para crear este paradigma contable.

La teoría de la acción comunicativa “da cuenta”, o explica, la pérdida de humanidad, ocurrida durante la modernización de la sociedad desde el periodo histórico de la Ilustración y el comienzo de la Revolución industrial. Debido a que el propósito primario de Habermas era explicar el desarrollo de la sociedad (en la era de la modernidad), su teoría también expone las causas de las patologías sociales (detracciones de la humanidad para los miembros de la sociedad) que se han producido a lo largo del camino. Esto no significa que la sociedad no tenía patologías antes de la Ilustración y la aparición de la Revolución industrial. La obra de Habermas solo ve la sociedad y sus patologías en la era moderna (pos-Ilustración, y en coincidencia con el desarrollo de la modernidad).

La acción comunicativa es una teoría que explica el desarrollo de la sociedad, así como en lo que se ha convertido el orden social, hoy en día. Habermas concluye que la sociedad (el orden social) pasó de estar basada en ritos y tradiciones, a otra que se sustenta en el florecimiento de la razón entre los miembros de la sociedad. Dicho intercambio y discusión intersubjetiva de ideas entre los miembros de la sociedad condujo a un consenso y, por lo tanto, a un orden basado en la razón, en oposición al ritual y la tradición, entre sus miembros. Él explica en detalle cómo la racionalización crea orden, así como patologías de ese orden. El orden no es perfecto, porque el razonamiento no es perfecto, o porque el acuerdo completo sobre el propósito de la sociedad aún no ha sido alcanzado, si es que alguna vez pudiera lograrse.

Habermas explica con detalle cómo la racionalización de la sociedad conduce al acuerdo y, por lo tanto, al intercambio de valores, creencias y

habilidades que, a su vez, configura el orden de la sociedad. Esto ocurre, concluye él, como resultado de la comunicación cotidiana entre miembros de la sociedad –es decir, únicamente conversaciones cotidianas normales–.

Incrustados en las conversaciones, sin embargo, y tal vez no siendo reconocido por quienes participan en la conversación, está el logro del consenso en cuanto a uno, o dos, o todos los siguientes con respecto a lo que se está hablando: su verdad, su rectitud, su veracidad (es decir, la sinceridad del hablante en lo que está diciendo), y su significado (comprender el contexto de lo que se habla). Solo los tres primeros son los siguientes que operan como pretensiones de validez en la creación de orden social. La mayoría de las veces, este consenso alcanzando no se reconoce ni es evidente, mientras está ocurriendo. Las implicaciones y las inferencias están involucradas.

El contexto de la declaración, o del debate o de la discusión que tiene lugar, puede causar o evitar llegar a un consenso. Cuando la conversación se vuelve desagradable es cuando una queja de validez se cuestiona abiertamente; una discusión puede resultar y, de esa disputa o discurso (formal o informal), la mejor razón, en la situación ideal de discurso donde la coacción no está presente, prevalecerá y las partes, finalmente, resolverán sus diferencias y llegarán a un consenso. Usando la razón para llegar a un consenso, se puede producir de una manera más formal (como en publicaciones y discutir sobre lo que se ha publicado), o también utilizando el razonamiento para decidir cuál debe ser el lenguaje de una nueva ley, en relación con un asunto que se ha convertido en un problema para la sociedad.

Para que sea eficaz en la causa de orden, el consenso alcanzado debe ser genuino. Ello significa que debe ser resultado de una situación ideal de discurso, sin ser forzado. Las personas dedicadas a la expresión deben tener la libertad de decir lo que realmente tienen en mente. De lo contrario, el consenso no es legítimo, porque el discurso tampoco lo es, y el efecto en el orden de sociedad será negativo.

La acción comunicativa, consistente en actos de habla con la intención de llegar a un consenso, crea, mantiene y evoluciona *el mundo de la vida* de una sociedad en el tiempo. Justamente, ese *mundo de la vida* son los valores, creencias, habilidades y pensamientos compartidos por los miembros de una sociedad.

Pero la sociedad moderna ha desarrollado sistemas – económicos y administrativos, en particular–, en donde las decisiones que tienen un efecto generalizado en sus miembros se dejan solo a los expertos. Esto hace que las decisiones y acciones que se derivan de ellas se separen del mundo de la vida. Al promover la eficiencia en el aprovechamiento de los recursos naturales del mundo para el mejoramiento de la especie humana se da a menudo como la razón para la creación de tales sistemas. Pero la toma de decisiones experta es la toma de decisiones que se separa del mundo de la vida, y esta causa consenso de la población humana para excluirse del “sistema de toma de decisiones”. Este último conduce a patologías sociales y a la colonización de, o la sustitución de secciones grandes de, el mundo de la vida por las organizaciones del sistema de decisión lucro y otras entidades independientes.

El Sistema de toma de decisión pone un fuerte énfasis en la eficiencia en detrimento de la humanidad. Esta decisión separada resulta en las decisiones que fallan al preservar la dignidad humana, pues no se basan en el mundo de la vida, es decir, en valores humanos, creencias y habilidades. Esto conduce a patologías sociales como la pérdida de la autonomía individual, del significado y de la autorrealización, y hace que la cosificación de los seres humanos; es decir, convierte a los humanos en insumos no humanos de fabricación, de producción, en productos de los programas de educación, mantenedores del flujo de información en la organización y protectores del poder sistémico especialmente cuando las entidades del sistema social son “demasiado grandes para quebrar” (debido a la magnitud de la conmoción que su fracaso tendría en la sociedad, etc.).

Por ejemplo, la creación de la corporación conforme a la incorporación de las leyes de los gobiernos de los estados federados individuales reunidos

como los Estados Unidos de América es una plantilla legal ampliamente utilizada para la creación de sistemas económico y administrativo. Los economistas argumentan que esta forma organizativa para llevar a cabo actividades comerciales es responsable de la producción de la importante riqueza material que existe en el mundo de hoy. Los artículos de la constitución y los estatutos de la corporación raramente, o nunca, en ellos se dirigen sobre la humanidad de la sociedad, sólo se encuentra allí una descripción sobre la estructura administrativa y su propósito. Por lo general, el propósito es la obtención de beneficios financieros y nada más. La creación de la empresa y su estructura administrativa no están sujetas a las autorizaciones adicionales. Las personas que quieren crear la corporación simplemente para obtener las formas de constitución, archivarlas en línea, enviarlas a la División de Corporaciones dentro de la Oficina del Secretario de Estado, luego que pague un precio simbólico de un par de cientos de dólares, y la corporación está facultada para obtener sus beneficios. Es razonable argumentar que una corporación es una conspiración legalmente autorizada para hacer daño a la humanidad. La relación entre una corporación y el resto de la sociedad normalmente no se aborda en los artículos y estatutos de la corporación; a los asuntos se dejan prácticamente al libre albedrío de la compañía. Otras leyes estatales y de los Estados Unidos intentan frenar las conductas claramente nocivas de las operaciones de la corporación, las cuales normalmente se clasifican como leyes laborales y leyes de protección del consumidor.

A medida que más y más sistemas independientes en la sociedad se crean, y más y más seres humanos se someten a estos sistemas como empleados, contratistas, inversores, etc., se ve más el efecto de una colonización del mundo de la vida por expertos, quienes toman las decisiones, así como por el sistema administrativo, perdiéndose los grados de humanidad. Esto solo sugiere una solución. Es evidente que una reorganización, reordenamiento o replanteamiento de dichos “sistemas” patológicos tiene que ocurrir. Pero, en primer lugar, la necesidad debe reconocerse, y esto es lo que el análisis de la sociedad y la comprensión de la racionalización y el desarrollo de la sociedad de Habermas hace: nos ayuda a reconocer el problema como uno

de racionalización (razonamiento) y, por lo tanto, da la idea de que la racionalización puede rescatar a la sociedad de la situación.

Habermas señala que el poder del dinero y el poder político conectan a los seres humanos a los sistemas económicos y administrativos, de manera que terminan controlando las vidas de la gente. Estos sistemas participan en la toma de decisiones, las cuales no son el resultado de la acción comunicativa (donde el mundo de la vida se crea, se mantiene y se cambia), sino que es la causa de muchos de las patologías de la sociedad. Parecería que, de alguna manera, volver a conectar dicho sistema de toma de decisiones para el mundo de la vida, sería una solución a muchos de estos problemas.

Dichos sistemas realizan funciones importantes, como lograr el control sobre la naturaleza para el beneficio de los seres humanos. Sin embargo, al respecto no hago ninguna propuesta para eliminarlos por completo, o al menos no para eliminar todas las funciones que ahora desempeñan estos sistemas. La producción de la riqueza material para el consumo humano es una cosa buena, en la medida en que sea justa¹² en su distribución, retención y en la promoción de la humanidad, mientras se lleve a cabo este objetivo. Pero, para lograrlo, la producción y la distribución deben seguir, pero manteniendo la conexión con el mundo de la vida.

Contabilidad para la acción humana

Un contador de la acción humana centraría la atención no en las decisiones de gastar dinero y participar en actividades que conducen a la recepción de dinero (es decir, en la toma de decisiones financieras) de una organización empresarial. En su lugar, él o ella se enfocarían en todas las decisiones humanas y sus efectos en todo lo que afecta, incluidos, entre otros, los impactos inmediatos, intermedios y a largo plazo, en los seres humanos y en las cosas del mundo que los afectan en el corto, mediano y largo plazo. Aquí, en esta introducción al tratado propuesto sobre el tema, ninguna solución en particular se propone aún en la forma de un acto de comunicación (es decir, en la forma de un acto de discurso ideal que estaría

sujeta a retos para reclamar validez). Para el caso de los Estados Unidos, es necesario dejar que estas leyes se ajusten, de tal manera que la toma de decisiones se vuelva a conectar con el mundo de la vida. Y así también debería suceder con el resto de los sistemas económicos y administrativos.

Futuro de este programa de investigación

Este programa de investigación será un proyecto continuo, siempre que haya alguien que quiera seguirlo. El presente trabajo es su introducción. Lo que ha sido descrito aquí es la comprensión rudimentaria de un contador sobre la teoría de la acción comunicativa de Habermas – una comprensión, de hecho, muy rudimentaria–. El siguiente paso es entender mejor las ideas de Habermas, incluyendo la corrección de los errores, en esta presentación, de aquellas ideas para un público de especialistas de contabilidad. Ello implica un estudio adicional de la teoría de la acción comunicativa y de las disciplinas sobre las que se basa. Otro gran paso consistirá en realizar un análisis mayor de la teoría social crítica de otros sistemas de contabilidad ya identificados, o por identificar en el futuro, como los ocho nombrados antes. Cada uno de esos sistemas, y los adicionales para ser reconocidos, deben analizarse y sintetizarse críticamente. Luego de ello, la intención es crear un conjunto de principios de contabilidad de la acción humana, fundada en la teoría de la acción comunicativa. El objetivo intermedio de la contabilidad de la acción humana es obtener conocimientos para crear una sociedad más ordenada, cuyo direccionamiento surja del mundo de la vida que, por su naturaleza, está llena de valores humanos, creencias y habilidades.

Conclusiones

Se reitera que el objetivo, a largo plazo, de este tratado, es producir el conocimiento contable para la acción humana, el cual será útil para aumentar el grado de humanidad en la sociedad. Mi invitación para todos es que consideren hacer parte de este programa de investigación. Las obras de

Habermas y aquellos trabajos que explican a Habermas como se citan en este documento, tienen referencias detalladas que son de naturaleza global.

Se trata de una guía para cualquier persona interesada en trabajar en este programa de investigación. Leerlos todos, probablemente, tomaría años trabajando tiempo completo. Para alguien que diseñe un programa de estudios de postgrado en contabilidad, las referencias en los libros aquí citados son una excelente guía para decidir qué cursos universitarios sería mejor tomar, para prepararse para trabajar en el proyecto. No les debe preocupar ser expertos en todas, o incluso en ninguna de ellas. Una técnica es comenzar con un enfoque y luego retroceder a una visión amplia del tema, para luego reorientar, retroceder de nuevo, y continuar adelante y atrás, a medida que el tiempo lo permita. Cuanto más aprende, más les va a parecer que necesitan aprender, sin cesar (aunque no se puede ser un experto en todo). Hay que parar, en algún momento, y escribir las ideas.

Al respecto, una muy importante sugerencia de lectura para disminuir el ritmo de aprendizaje es reconocer que el conocimiento multidisciplinario es lo que una persona necesita para entender la sociedad. Para los estudiantes de contabilidad y los investigadores, por su parte, lo que se requiere es el papel de la contabilidad en la sociedad, así como la forma en que se pueden utilizar los conocimientos de contabilidad para “mejorar” la sociedad. He “llegado” a la conclusión de que la mejor manera de mejorar la sociedad es aumentar el grado o nivel de la humanidad en él. Esa es la razón de mi esfuerzo.

Habermas, probablemente, recomendaría estudiar los siguientes temas para prepararse para el proyecto: la filosofía, la sociología, la psicología, la teoría política, la comunicación y la teoría del lenguaje, el derecho, la teoría social crítica, entre otros –y no necesariamente en ese orden–. Una persona puede comenzar estos estudios con un énfasis en artes liberales a nivel de pregrado. Nosotros, profesores de contabilidad, podemos ayudar a los estudiantes de pregrado en contabilidad, empezando por introducir a nuestros alumnos a Habermas o, de manera alternativa, a la teoría crítica en primer lugar. Tal vez lo mejor sería estudiar las artes liberales con un

programa específicamente diseñado para concentrarse en la teoría de la acción comunicativa como un énfasis mayor (tomando cursos en las materias mencionadas), y luego tomar la contabilidad como un segundo énfasis. Para alguien con un título de pregrado en contabilidad tradicional en búsqueda de una maestría o doctorado, podría tomar menos cursos de contabilidad y más cursos de humanidades y las ciencias sociales, todo el tiempo pensando cómo usarlos juntos para una mejor humanidad.

La contabilidad financiera tradicional es un mecanismo de dirección social que cuelga desconectado del mundo de la vida de los miembros de la sociedad. Esta falta de conexión da como resultado una reducción en el nivel de humanidad en la sociedad que, de otro modo, podría obtenerse. Este documento inicia un nuevo programa de investigación para producir un nuevo paradigma contable, con la intención y la expectativa de que pueda ser un medio para aumentar el nivel de humanidad en el mundo.

Referencias bibliográficas

- Braaten, J. (1991). *Habermas's Critical Theory of Society*. State University of New York Press.
- Committe, B. (, 1989). Independence of accountants and legislative intent. *Administrative Law Review*, 41(Winter), 33-59.
- _____. (1990). The delegation and privatization of financial accounting rulemaking authority in the US. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2), 145-156.
- _____. (2012). Accountants need a humanities and social science education. *The International Journal of Critical Accounting*, 4 (1), 1-5.
- Committe, B. (2013). Towards a philosophy of accounting for human action. *International Journal of Critical Accounting (IJCA)*, 5(6).
- Espinas, A. (1897). *Les Origenes de la technologie*. Ancienne Libraire Germer Baillié y Felix Alcan Editeur.
- Fahim, K. (2011, 21 de enero). Slap to a Man's Pride Set Off Tumult in Tunisia. *The New York Times*. <https://www.nytimes.com/2011/01/22/world/africa/22sidi.html>
- Gordon, J. F. (2005). *Habermas. A Very Short Introduction*. Oxford University Press.
- Held, D. (1980). *Introducción a la Critical Theory: Horkheimer a Habermas*. University of California Press, Berkeley.
- Habermas, J. (1984). *The theory of communicative action. Reason and the rationalization of society* (vol. 1). Beacon Press Books.
- Habermas, J. (1987). *The theory of communicative action. Lifeworld and System: A Critique of functionalist reason* (vol. 1). Beacon Press Books.

Habermas, J. (1989). *The Structural transformation of the public sphere*. The MIT Press.

Von Mises, L. (1949). *Human action*. Yale University Press.

Notas

[1](#) Este texto fue originalmente publicado en inglés: Committe, B. (2013). Towards a philosophy of accounting for human action. *International Journal of Critical Accounting (IJCA)*, 5(6). Su *copyright* pertenece a *Inderscience publishers*, de quien se obtuvo la autorización para esta publicación.

[2](#) Una teoría general de la acción humana surgió de la economía política de la escuela clásica, informa von Mises (1949). El término *praxeología* fue utilizado por primera vez por Espinas (1897). La acción humana, en el trabajo actual, se utiliza en el sentido de que toda acción humana es no necesariamente intencional.

[5](#) El interés en las acciones financieras es una especie de acción humana. La fundamentación creada aquí es también una base para la contabilidad tradicional, es decir, representa (transacciones financieras, incluidas las transacciones financieras internas y externas a una entidad empresarial con o sin fines de lucro). En un artículo escrito anteriormente, un caso estudiado argumentó que los estudiantes de contabilidad necesitan de las humanidades y la enseñanza de las ciencias sociales, para afrontar los retos de la profesión contable frente a la sociedad global de hoy (Committe, 2012).

[6](#) Las ciencias empresariales y sus subdisciplinas de contabilidad, *marketing*, finanzas, gestión de recursos humanos (para las empresas), así como los sistemas de información son temas dentro del campo de la economía. De hecho, son temas mejor descritos como “aplicados” a la economía.

[7](#) El enfrentamiento comenzó el 17 de diciembre de 2010, cuando una mujer tunecina del gobierno oficial de policía le exigió un soborno a un proveedor masculino, al igual que la práctica corrupta normal, y en la negativa del proveedor oficial abofeteó al vendedor en su cara y le confiscó el carro y bienes. El vendedor fue humillado por el incidente, y en señal de protesta, se prendió fuego en la calle frente a un edificio de oficinas de gobierno para protestar contra la corrupción. “primavera árabe”. “Mohamed Bouazizi”

[8](#) En este punto, no necesariamente sabemos a dónde vamos. Así, tanto lector como autor estamos, más o menos, en la misma posición de no conocer el resultado final de este viaje.

[9](#) Los medios de comunicación produjeron folletos y periódicos, donde las ideas y noticias fueron impresos en papel por una imprenta. Hoy en día, las ideas y las noticias están siendo difundidos y publicados en folletos, periódicos y libros, pero otras formas ahora de difusión también están en uso, como la radio, la televisión, la Internet, así como en redes sociales (Twitter, Facebook, etc.).

[10](#) El cuarto poder (también conocido como la libertad de prensa o los medios de comunicación) obtiene su nombre de la siguiente manera: La Constitución de Estados Unidos establece tres poderes en el Gobierno (poder ejecutivo, poder legislativo y poder judicial). La prensa libre (también conocido como “*media*”, que incluye todos los periódicos, la televisión, y otros reportes entidades de comunicación ahora como Twitter y Facebook) hace un trabajo tan bueno en los Estados Unidos sobre la conducta de las ramas del Estado norteamericano, así como de la conducta de los servidores

del Gobierno, que se considera una rama no oficial de la cuarta parte del Gobierno de los Estados Unidos. Por lo tanto, el término “cuarto poder” plazo se utiliza para referirse a la prensa libre.

[11](#) El Apéndice de esta disertación del autor de 1983 en la Universidad de Alabama, es una propuesta independiente de investigación de la auditoría de la independencia de los estados financieros y sus equipos, mientras participan en una auditoría. Ninguna firma de contadores públicos permitiría el acceso de los investigadores a un trabajo de auditoría en directo, por lo que la investigación ha sido aplazada estos treinta años. Pero la propuesta independiente está lista para ser puesta en funcionamiento en cualquier momento, por cualquier persona.

[12](#) Lo que es justo en la distribución siempre ha sido, y seguirá siendo, un sujeto del discurso informal y formal.

El Misterio de una trinidad: contabilidad, organizaciones e instituciones¹

John Jairo Cuevas Mejía

“Las instituciones son imposiciones creadas por los humanos y estructuran y limitan sus interacciones.”

Douglas North

“[...] Y en un rojo indeleble, la cadena de tratos y pactos y traiciones, la irreversible línea que te suma y te resta, la que te multiplica y te divide”.

Piedad Bonnett

(Poema ‘Contabilidad’)

Preámbulo: la organización y la contabilidad como un fenómeno social

Las *organizaciones económicas modernas* se nos presentan bajo la apariencia de *ciudadanos corporativos*, de cuya existencia pareciera depender el destino de las sociedades. Esta importancia que les ha sido conferida ha crecido, al menos desde finales del siglo XIX, lo que las ha tornado en objeto de interés para las disciplinas que se han ocupado de su estudio y problematización. Sin embargo, solo hasta alcanzar la consolidación del campo de las ciencias sociales y humanas al finalizar el

siglo XIX (Foucault, 2010), y en particular con su proceso de institucionalización que tiene su concreción durante la segunda mitad del siglo XX, se establecen las condiciones de posibilidad para la emergencia de una mirada crítica que pone el acento en las distintas dinámicas sociales que se entraman para producir y agenciar ese campo de interacciones e iteraciones sociales en que se devela el modo de ser de la *organización*. En este caso, no se redujo solo al apareamiento de la administración científica, sino también a la importancia cada vez más relevante concedida a la organización del trabajo. Del apareamiento de este nuevo campo, en el que se discute y problematiza a la *organización económica moderna* como un objeto de estudio, se advirtieron como problemas las diversas complejidades que atraviesan a este objeto, en tanto que fenómeno social: el poder, la autoridad, la exclusión, las desigualdades de género, la flexibilidad laboral, la acumulación excesiva y por desposesión, los actos inhumanos y el recorte parcial o total de la dignidad como consecuencia de la implementación de técnicas y estrategias de gestión, entre otras cuestiones. Vistos de ese modo, estos son solo algunos de los fenómenos que fueron puestos en evidencia bajo la forma de anomalías, y más como constitutivos de la realidad conflictiva de la *organización*.

Por otra parte, el concepto de contabilidad ha sido el resultado de diversos esfuerzos por ofrecer una conceptualización concisa. No obstante, y como resultado de los diversos enfoques que han intervenido en dicha tarea, se ha evidenciado que su cuestión ontológica, en modo alguno, resulta unívoca. En algunos casos, se la ha conceptualizado tan solo como una técnica de registro; en otros, se ha avanzado en sugerir su dimensión como ciencia en ciernes, cuyo objeto, de manera fundamental y bajo la tutela del método científico positivo, ha sido la medición y representación de la riqueza apropiada como propiedad. No es sino hasta finales de los años setenta que, por un lado, en el contexto del Reino Unido y, por el otro, en clave en principio gremialista y luego académica, en el contexto colombiano, tiene lugar el advenimiento de una comprensión de la contabilidad como un fenómeno social, cuya esencia debe someterse a la problematización de su sentido. Estas emergencias en el pensamiento contable, por designarlo en su forma categorial, desplazaron al campo de la teoría social² la discusión de

la contabilidad, para así problematizar su cuestión ontológica, en particular, para hacer visibles sus tramas constitutivas y sus formas de imbricarse en los distintos contextos sociales en donde ha sido instaurada y puesta en marcha.

Las organizaciones y la contabilidad, más allá de quedar reducidas a su potencia como campos de conocimiento, han empezado a ser juzgadas como un fenómeno social (Cuevas, 2014a). La interseccionalidad con la teoría social contemporánea ha motivado se las advierta como un fenómeno inmanente a la socialización capitalista y, por tanto, sujeto a las complejidades sociohistóricas que lo causan y lo determinan. Al margen de las consecuencias epistémicas y políticas de este desplazamiento, sobre ambos términos sigue imperando una corriente de pensamiento anclada en marcos analíticos que propenden por conservar la forma de socialización económica, política y cultural imperante: el capitalismo. Aquello que ha sido categorizado como *mainstream*, corriente principal (Chua, 2009), ha instalado y reproducido una cosmovisión en la cual se proyecta una concepción instrumental de la organización, a saber, un conjunto de procesos encaminados a asegurar la distinción, gestión y acumulación del capital en procura de su maximización, en cuyo caso a la contabilidad se la bosqueja como el dispositivo de cálculo y legitimación que garantiza la reproducción de la riqueza en su forma dineraria. Al interior de esta corriente de pensamiento, fundada en una epistemología que emerge del pensamiento económico según su deriva neoclásica, solo han gozado de aceptación visiones sobre la contabilidad que sean garantes de la subsistencia del mercado; de su condición de rasgo de época; de su lógica con que interviene lo económico, lo político y lo cultural; así como de su esquema de organización de la vida natural y social. En efecto, tal perspectiva no solo promueve una forma de conocimiento, es también portadora de una visión del mundo social. Por consiguiente, este enfoque *forcluye* de su trama las tensiones y el conflicto como parte constitutiva de lo social, reduciendo a su invisibilidad las condiciones que hacen posible se concreten relaciones de poder y el conjunto de intereses que le son subyacentes. Más bien, esta perspectiva fetichiza la heterogeneidad social al proyectar sobre esta una verdad homogénea a la que, en arreglo con su

método solipsista, propone como objetiva y neutral (Chua, 2009; Larrinaga, 1999).

Al margen de la ascendencia de este tipo de consideraciones, a mediados del siglo XX tiene comienzo un florecer de propuestas que articulan lo teórico y lo político que, apoyándose en marcos analíticos provenientes de la teoría social, se proponen cuestionar el cientificismo derivado del modelo de las ciencias naturales, al interior del cual a la organización y a la contabilidad se las proyecta como parte del orden natural de las cosas. En su lugar, la perspectiva sociológica introdujo consideraciones que permitieron develar las condiciones contextuales e históricas, al tiempo que la influencia de la condición humana, descosificando lo contable y lo organizacional, para así advertirlos en la complejidad de su condición como parte de un fenómeno social más amplio. En tal sentido, a la *organización económica moderna* y a la contabilidad se las empezó a concebir como resultados de la institución humana, y no como realidades dadas de antemano. De modo que el relato acerca de la neutralidad axiológica y su correlato de objetividad que predominaran sobre estas conceptualizaciones fueron puestos en duda. En concreto, se los problematizó al introducirse la cuestión de las subjetividades e intersubjetividades que caracterizan a la condición humana, propiciando se pueda indicar que lo contable y lo organizacional son un resultado estrictamente genealógico.

Así, la teoría social contemporánea —en un primer momento, de origen e influencia marxista y, en un segundo momento, de amplia orientación foucaultiana— influyó en la tarea de elucidar una conceptualización de orden crítico-hermenéutico acerca de las organizaciones y de la contabilidad; en particular, porque hizo posible poner, en primer plano, las consecuencias de estas sobre los contextos sociales en donde se las produce y sobre los agentes sociales que las reproducen (Cruz Kronfly, 2005). Sin embargo, y como consecuencia de la especialización de los saberes, los abordajes sobre la organización y la contabilidad que han acogido los marcos teóricos y metodológicos derivados de estas perspectivas teórico-políticas que reintroducen la cuestión de lo social, han elaborado conceptualizaciones independientes acerca de fenómenos sociales que, en

realidad, se encuentran anudados e imbricados: la organización y la contabilidad. En efecto, en pocas ocasiones, se las advierte en su mutua implicación, toda vez que permanecen inscritas en un sistema de relaciones, en donde se establece su condición fenoménica; antes bien, se las suele presentar como objetos de estudio en campos estrictamente diferenciados. Cuando se acude al término organización, por ejemplo, pareciera no revestir ninguna pertinencia su articulación e imbricación con el término contabilidad que, en última instancia, lo dota siempre de forma. Asimismo, ocurre con la contabilidad, una vez se la acepta como fenómeno social y no como una realidad natural, suele omitirse a la organización como parte de su marco relacional y, por ello, del campo en el que sus prácticas se espacializan.

Desde mediados del siglo XX, como se indicó antes, la organización y la contabilidad, en tanto que fenómenos sociales se han reconocido como partes sustantivas del ensamblaje de la realidad social y, en consecuencia, su relación ahora es susceptible de tornarse como problema sobre el cual producir sentido teórico. Este interés teórico y analítico es resultado, en parte, de reconocer que en Occidente y su modo de ser posterior a las grandes guerras, el devenir organización económica dio comienzo a la intervención del campo de acción que antes estuviese solo bajo la responsabilidad del Estado (Boltanski y Chiapello, 2002), en concreto, las prácticas asociadas al bienestar social. En ese sentido, el papel dinámico alcanzado por las organizaciones, según sus diversas y variopintas manifestaciones, tuvo como contraparte la emergencia de formas inéditas y más complejas de prácticas de contabilidad, muchas de ellas orientadas a dar alcance a las necesidades organizacionales, de acuerdo con las tramas de los nuevos contextos sociales, económicos y políticos. Así, problematizar la articulación entre organización y contabilidad como parte de un sistema de relaciones donde se implican y co-constituyen, plantea de antemano reconocer el sentido impuesto para las prácticas sociales e institucionales que moldean y dan forma a las sociedades contemporáneas. Así pues, al hacer parte de un sistema de relaciones, estos términos carecen de una esencia sustantiva e inmutable, razón por la cual su sentido se deriva de los relacionamientos constitutivos que, bajo condiciones de posibilidad

específicas, se tornan inteligibles, primero, y legítimos, después, según un momento y lugar determinados.

Esta nueva forma que tomó Occidente, una vez diera comienzo el mundo de posguerra, ha incorporado a su núcleo constitutivo valores que, cada vez con mayor frecuencia, lo alejan de aquellos que resultaran centrales al proyecto cultural de la modernidad, en su versión más clásica. Después de consolidarse la entrada en declive del proyecto moderno, se pusieron en marcha una serie de enunciados y axiomas que, con motivo de su amplia difusión y circulación a escala global, establecieron la condición de época para lo social y lo individual, en un Occidente ahora en camino de su expansión total. La posmodernidad, entendida en principio como hegemonía del proyecto económico y su consecuente redefinición de lo social, según el signo de lo utilitario que ha pasado a dominar a las formas del saber (Lyotard, 1989), al tiempo que ha tenido lugar el advenimiento de la poscultura como consecuencia del desvanecimiento y puesta en duda de la preeminencia de las letras sobre la cultura (Steiner, 1998), han favorecido que se consolide un nuevo esquema de valores, en cuya forma imperativa siempre resuena la cámara de ecos de la *forma empresa* que moldea a la contemporaneidad toda. La velocidad, la instantaneidad, la flexibilidad, el emprendimiento, la innovación, por mencionar apenas las palabras claves más frecuentes que conforman la *neolengua* disponible para el modo de ser contemporáneo, han pasado a entramarse como parte de los valores de mayor prestigio, en la época que aún no acaba de emerger.

A partir de la recomposición y advenimiento de estas nuevas tramas con que se entreteje el modo de ser occidental, ha tenido lugar el apareamiento de formas inéditas en que han pasado a ordenarse los lazos sociales y, en consecuencia, las nuevas formas de subjetivación (Dufour, 2007; Žižek, 2008). Sin duda, es atribuible a estos procesos de reestructuración social que el sujeto, y el lenguaje en el que habita, hayan resultado afectados y, en cierta medida, averiados (Steiner, 1990) por efectos de la mutación antropológica en curso. Esta avería al orden simbólico (Dufour, 2007), en todo caso, se constituye en telón de fondo que debe ser considerado a la hora de abordar la relación co-constitutiva entre organizaciones y

contabilidad, en parte, porque esta no ha sido ajena a la inédita forma en que se establecen y forjan las sociedades contemporáneas de las que, de manera insoslayable, emana su sentido constitutivo.

La organización, según su advenimiento económico y moderno, ha ganado visibilidad dentro del orden social contemporáneo, al punto de considerársela, tal como se la ha problematizado en el campo de los estudios críticos organizacionales, como una de las instituciones centrales para las sociedades del denominado capitalismo tardío. Análogo a dicha consideración, al interior de las formaciones discursivas que son, en sí mismas, las sociedades, la organización, en su advenimiento y articulación con lo social, ha sido discutida como si se tratase de un sujeto, de un *ciudadano corporativo*, en tanto que interactúa con su entorno por intermedio de lazos discursivos e intercambios simbólicos. Este grado de sujeción se expresa, como sucede con lo humano al ser sujeto de la lengua, a partir de la condición del lenguaje y de los recursos que este habilita para que los intercambios interdiscursivos ocurran, como correlatos del orden que, en lo social, domina.

De forma similar, la contabilidad se devela como montaje lingüístico, una vez se advierte su capacidad de producir significación y de articularse con el régimen de verdad imperante, y en el que se habilita su legitimidad para su circulación global. En este caso, sus mecanismos discursivos —por ejemplo, los informes contables anuales— configuran una potente superficie de inscripción, donde la organización deviene como sujeto discursivo, según la imagen del cuerpo, en su forma de corporación, que allí se logra instituir (Cuevas, 2015). En efecto, los informes anuales instituyen una narrativa, en cuyo centro se aloja la organización, ganando así la consistencia de su cuerpo discursivo. Por ende, los informes contables anuales participan estableciendo la distinción entre qué es y qué no es organización, al tiempo que objetivan sus coordenadas subjetivas al visibilizarla como *ciudadano corporativo* racional y responsable (Cuevas, 2015; Lipovetsky, 2000). Este advenimiento discursivo de la organización, no como espacialización en donde la producción se organiza, sino como proyección de una imagen total en la que la organización se aliena (Cuevas,

2015), favorece que se indique la suscripción, el pacto simbólico o contrato social entre las organizaciones —tanto sus prácticas espaciales como en las formas de su territorialización— y el contexto social en donde se haya inscrita. Considerar a la organización y a la contabilidad como fenómenos sociales, de manera inevitable, obliga advertir sus modos de ser contemporáneos y las consecuencias que la nueva organización del proceso de acumulación ha implicado para las dinámicas de socialización y de individuación. La relación entre organización y contabilidad que se propone hacer pensable y problematizable, al igual que sucede en el caso del sujeto y el lenguaje, no se sustrae a estos procesos de reestructuración y cambio de las estructuras simbólicas tan frecuentes, desde la segunda mitad del siglo XX.

Por consiguiente, establecer una práctica teórica que se ocupe de problematizar el estrecho vínculo co-constitutivo en el que se enmarca la relación organización-contabilidad, contribuye a la tarea de elucidar uno de los fenómenos sociales que ha ganado notoriedad en la dinámica social actual: el papel de la empresa en las sociedades contemporáneas (Cuevas, 2014a). Ello exige aclarar la forma, en especial su práctica discursiva, a través de la cual estos fenómenos sociales en que se proyectan las organizaciones y la contabilidad se han articulado al espacio social, de acuerdo con su modo de ser contemporáneo. Esta perspectiva resulta estratégica, porque no solo las organizaciones, sino también la contabilidad, han favorecido a la ocurrencia de diversas consecuencias sobre el mundo social y natural, tal como se lo ilustra en el trabajo de Archel (2007) con motivo del incremento y regularidad de las crisis que han tenido en su núcleo a las finanzas financieras.

Planteado en estos términos, es necesario avanzar en establecer una aproximación que permita elucidar la forma de instituirse y de constituirse el vínculo entre la organización y la contabilidad, sobre todo, cómo a este se lo entrama como parte sustantiva del advenimiento del mundo occidental de postguerra y el impacto que tal dinámica operara al interior de los procesos de subjetivación y en los mecanismos de sujeción social. Como se ha sugerido respecto de la época contemporánea, el sujeto ha quedado

reducido a un cúmulo de fragmentos, como consecuencia de los sucesivos cambios sociales y de la evanescencia de lo sólido en lo que, otrora, pudiera alcanzar su lugar como sujeto. El lenguaje, en atención a lo que sobre este indicara Steiner (1990), ha empezado su marcha hacia el enmudecimiento, como efecto de la avería simbólica impulsada por el auge y dominio de la cifra sobre la letra, lo que ha favorecido el resquebrajamiento de los montajes lingüísticos en donde los vínculos humanos se recreaban y sostenían. Las consecuencias de dichos cambios en el orden lingüístico resultan sustantivas sobre la forma en la que lo social se establece, porque, aunque “la lengua es indiferente a lo social, pero lo social no es en absoluto indiferente a la lengua” (Dufour, 1990, p. 13). En el interés del vínculo que aquí se propone discutir, se ha indicado antes que los términos organizaciones y contabilidad se constituyen como parte de montajes lingüísticos, debido a lo cual las averías simbólicas propias de la época, que se imbrican en lo social y lo individual, afectan su comprensión epistemológica y ontológica. Antes que advenir al campo del conocimiento, las organizaciones y la contabilidad advienen primero al campo de lo posible como representación de lo pensable, como materialidad significativa, una vez se los instituye e integra como parte natural de la realidad social. En efecto, antes que un problema de orden epistemológico se trata de una problematización en el orden de lo ontológico.

A la vez que las organizaciones económicas modernas han puesto en evidencia su impacto sobre el destino de diversos contextos sociales, en particular, porque no han encontrado límite que les impida reconfigurar los territorios para transitar sin restricciones en el mundo liso que les ofrece la aldea global, la contabilidad, aunque con menos visibilidad de su actuación sobre las sociedades, al estar atada al destino de la acumulación capitalista³, su devenir *práctica* ha impactado a las sociedades, en la medida en que ha propiciado formas de representación de la riqueza que han condicionado a amplios espacios de la realidad social y al mundo natural, al proceso de sustracción de valor y riqueza dinerarios. Al tiempo, sus estrategias de comunicación se las ha direccionado a sensibilizar a los actores de la realidad social frente aquello que les desmejora el modo de vivir sus vidas (Archel, 2007).

La urgencia de pensar la relación de mutua correspondencia entre las organizaciones y la contabilidad, se hace notoria una vez se la considera no desde la articulación de estos dos términos, sino a partir de aquello que opera como garante y sostén de tal relación: su ámbito institucional. Avanzar en esa dirección permite advertir que la relación organización-contabilidad no depende de sí misma, ni mucho menos de los términos que la integran; más bien, esta depende de un tercero, un exterior que les constituye una vez los inscribe en un marco de posibilidades, a saber, un campo de acción para lo posible, lo pensable y lo decible. A esto responde la indicación de someter a revisión el vínculo organización-contabilidad, como parte de un fenómeno social instituido y reproducido por la dinámica con la que se gobierna lo social, del mismo modo que ocurre con lo humano y los *discursos del presente*, en donde se causa el sentido de su existencia.

En resumen, lo que se ha considerado hasta el momento se enmarca en el objetivo de producir significado teórico. Las visiones que gobiernan las formas de pensar y producir conocimiento inducen a aceptar que la actividad del campo de la investigación contable logra su legitimidad, a partir del desarrollo y auge de la investigación empírica. No obstante, y más allá de la discusión derivada respecto de aquello que agencia este tipo de imaginarios acerca de la actividad investigativa y lo que esta, en sí misma, puede o no significar, reflexionar sobre el sistema relacional en el que se imbrican las organizaciones, la contabilidad y las instituciones exige también la producción de sentido teórico. Aceptar la posibilidad de otras formas para el pensamiento deriva en otras conceptualizaciones acerca de la organización y la contabilidad, elucidando así la tarea de esclarecer su vínculo constitutivo y, en particular, advertir su condición como fenómeno social. Más aún, si se las reconoce como parte constitutiva de la realidad social, se devela con mayor urgencia discutir su devenir contemporáneo, en donde se determina la vida de mucha gente para bien, como suele señalárselo desde algunos ideales aún vigentes; o para mal, como ha venido ocurriendo en la alborada de esta nueva época.

Breve aproximación económica al vínculo instituciones-organizaciones

Acercarse al papel que desempeñan las instituciones en el ensamblaje de las sociedades resulta crucial, en particular, porque se indica la función sustantiva que esas estructuras, surgidas de la dimensión genealógica de lo humano, operan en la coordinación y dirección de las conductas que hacen parte de y actúan en un campo social. “Es la interacción entre instituciones y organizaciones la que da forma a la evolución institucional de una economía. Si las instituciones son las reglas de juego, las organizaciones y sus empresarios son los jugadores”, sostiene North (1998, p. 131) en su enfoque que les concede un papel primordial a las instituciones. En términos analíticos, advertir esto deviene crucial, una vez se pone el acento en la importancia atribuida a la existencia de las instituciones, su contribución al soporte y desarrollo de los procesos de intercambio económico, y su actuación en el establecimiento de las condiciones de posibilidad para el surgimiento de las organizaciones, según sus distintos modos de ser en cada época. Tales consideraciones, entre otras, hacen parte del campo de discusión que ha sido denominado *Economía Institucional*. Uno de los ejes problemáticos de esta perspectiva podría indicarse, en principio, como la puesta en cuestión de algunas de las asunciones centrales de la teoría económica neoclásica. En particular, la concepción según la cual el mercado es una estructura abstracta al margen de cualquier determinación social, es decir, una estructura despojada de todo tipo de fricciones sociales y juegos de poder, una concepción solipsista de los procesos de intercambio que, ante el hecho de su ocurrencia, para el enfoque neoclásico no existe una sociedad o un contexto histórico en donde los intercambios tengan ocurrencia⁴. North (1998) discute esta idea, en parte, cuando advierte que “esa teoría, en la forma prístina que le otorgó precisión matemática y elegancia, modeló un mundo sin fricciones y estático” (p. 129). Visto así, la economía institucional avanza en introducir dimensiones categoriales que fueron ignoradas al seno del núcleo duro de la teoría neoclásica: la dimensión diacrónica (el tiempo) y el comportamiento humano. En efecto, reconocer estas dimensiones permitió que se observara

su influencia sobre los procesos de intercambio y su muy particular manera de alcanzar un “equilibrio” en el mercado⁵.

Uno de los aportes más significativos de la perspectiva institucional de la economía ha sido resignificar la teoría económica dominante. Esto, gracias a categorías que se apartan de la mirada neoclásica sobre la realidad social, cuyo énfasis se centra en la figura del *homo economicus* y su agencia basada en una razón instrumentalizada, dando lugar, más bien, a una comprensión de la realidad social, en donde los agentes sociales encuentran un límite a su cálculo racional (Estrada, 2008), al tiempo que la información a su disposición escasea, aumentando así los costos de transacción. Dicho de otro modo, esta perspectiva reintroduce la realidad social como dimensión sustantiva para el análisis de los procesos de intercambio económico. Identificar esa centralidad conferida a las instituciones es crucial, pues es a partir de su existencia que puede advertirse cómo emergen las organizaciones, esto es, que los intercambios ocurren al interior de la realidad social, la cual, a su vez, es moldeada y coordinada por las instituciones (North, 1998).

Tal como las concibe North (1998), las organizaciones advienen al ambiente producido por las instituciones; en este, actúan como jugadores cuya intervención, interacción e iteración, mediante los procesos de intercambio, se restringe al marco de posibilidades, de restricciones formales e informales, que las instituciones instituyen para su actuación. Sin embargo, considerar que la frontera entre lo organizacional y lo institucional se define con claridad, implicaría admitir que la cuestión se reduce a señalar que el afuera pertenece a las instituciones, mientras que el interior corresponde al espacio constituido de la organización. Ello dificultaría reconocer cómo el campo de las instituciones penetra el adentro organizacional y cómo estas, asimismo, pueden modificar los límites y coordenadas del campo institucional. Es, en esta medida, que la perspectiva neoclásica más ortodoxa ha obviado el campo de las instituciones y su enorme influencia sobre la conducción de las conductas de los agentes que, vistos desde la economía, participan en los procesos de intercambio.

Ante la urgencia de avanzar en aclarar la naturaleza del vínculo entre instituciones y organizaciones, en particular cómo las primeras condicionan el apareamiento de las segundas, exige, entre otras cuestiones, sortear la aparente obviedad del enunciado *las instituciones producen organizaciones*. Más bien, se trata de indicar que las instituciones obran como marcos de referencia, en donde se fijan, por medio de una práctica instituyente, las condiciones de posibilidad a las que advienen las organizaciones, según su puesta en escena como actores sociales legitimadas por la ciudadanía corporativa con que se las reviste. Esto, en términos económicos, se puede conceptualizar que las instituciones, en tanto marcos de referencia que operan para reducir la incertidumbre sobre la conducción de las conductas.

Así, lo anterior pone en evidencia la importancia que, para las organizaciones, supone el estar sujetas a las instituciones, no solo porque les proveen las condiciones para la enunciación en que las organizaciones se indexan y donde se habilitan una existencia al interior del discurso institucionalizado, sino también porque indicar *qué es una organización* necesita de la comprensión del marco institucional al que esta adviene, a saber, el marco de referencia al cual se sujeta el sentido de su existencia, al interior de un campo institucionalizado. Al preguntar por las razones por las que las instituciones causan la emergencia, al tiempo que moldean a las organizaciones, se pone de relieve el alcance del ámbito institucional sobre el campo mismo de las organizaciones. Es decir, no resulta plausible afirmar que las organizaciones puedan derivar su sentido de sí mismas. Más bien, este es el resultado de su sujeción al sistema de relaciones que las instituciones instituyen como parte del campo de lo posible.

En procura de comprender el modo en que las instituciones actúan y, en particular, la forma como hacen posible el advenimiento de las organizaciones, según su forma instituida, se debe avanzar acerca de las asunciones, según las que se erigen las bases de la perspectiva analítica de la economía institucional. Por ende, se introducirán algunas de las principales concepciones gestadas por las escuelas de la teoría económica institucional, así como su interés por elucidar la naturaleza de las instituciones y sus consecuencias sobre los contextos sociales en los que

permanecen inscritas. Planteado en tales términos, esta mirada avanza en conceptualizar las articulaciones que, desde el punto de vista económico, establecen un horizonte posible para dar respuesta al interrogante “¿Cómo y por qué las *instituciones* dan forma y origen a las *organizaciones*?” (Cuevas, 2014a).

Una panorámica del enfoque institucional en economía

Para algunos economistas como Caballero (2004), la importancia atribuida a la existencia de las instituciones se desprende de sus efectos económicos, en concreto, su aporte al desarrollo económico. Sin embargo, el enfoque institucional no se constituye como una mirada unívoca. Más bien, este cuenta con diversos enfoques y metodologías que se ocupan de realizar el análisis sobre el comportamiento de los agentes sociales, en el marco de sus procesos de intercambio. A diferencia del análisis neoclásico, la perspectiva institucional se ocupa de evidenciar la lógica que da lugar a la interacción entre los agentes en los procesos de intercambio económico. Su contribución ha permitido indicar que esta lógica no solo se orienta a la búsqueda de maximizar el beneficio económico para alcanzar un equilibrio en las situaciones de mercado, sino que acentúa la idea según la cual las interacciones económicas están atravesadas por fricciones sociales, cuya consecuencia es condicionar el comportamiento de los agentes. En lugar de un equilibrio sin fricciones, el enfoque institucional muestra la existencia de asimetrías de información, costos de transacción, incertidumbre y oportunismo. En la mirada institucional de la economía, que confluyen estos procesos, al tiempo que se evidencian los límites a los que se somete la racionalidad de los agentes, devienen como resultado de reintroducir los intercambios, según su pertenencia al ámbito de la condición y la socialización humanas (Estrada, 2008; Gómez, 2005; Rivas, 2003).

Como suele suceder con la emergencia y consolidación de un nuevo enfoque en el campo de las disciplinas, es que este se ordene a partir de las visiones más ortodoxas (corriente principal-*mainstream*) a expensas de las

miradas más heterodoxas, tal como lo evidencia Rodríguez (2001). En la primera visión, el pensamiento económico neoclásico se torna dominante, en particular, por la importancia atribuida a dos de sus asunciones básicas. En una se subraya que “el agente económico es un individuo racional que persigue su interés individual, lo que técnicamente lo convierte en un maximizador de la utilidad o la ganancia”; en la otra se advierte que “el mercado es la interacción social que hace posible que estas decisiones sean mutuamente compatibles” (Orléan, citado en Rodríguez, 2001, p. 54).

Es gracias a los aportes de Ronald Coase que la economía institucional logra desanudar la complejidad de las relaciones de negociación involucradas en los procesos de intercambio. Coase señala que las fricciones cuya ocurrencia se torna frecuente tiene en los contratos un mecanismo de coordinación que facilita se reduzcan los costos de transacción. A diferencia de la mirada neoclásica, estos costos no son de valor cero. En tal sentido, Coase avanza en considerar a la empresa como un mecanismo alternativo al mercado; si este último implica una organización descentralizada, la empresa, por su parte, está centralizada mediante la intervención y actuación de estructuras jerárquicas (Rodríguez, 2001).

Por otra parte, existen aportes en la economía institucional que favorecen una concepción interdisciplinar, al interior de la corriente principal del pensamiento económico. En este caso, los trabajos de Kenneth Arrow aportan al tratamiento de los problemas de información e incertidumbre; aspectos que eran ignorados por los modelos de equilibrio en sobre los cuales se basa el análisis neoclásico. Asimismo, Oliver Williamson (1989) provee al enfoque institucional con una comprensión más sustantiva del papel de los costos de transacción, en particular, porque las instituciones afectan la dinámica *ex post* de los contratos. Por último, Douglas North avanza en dotar al análisis institucional con la adecuación de la economía al factor tiempo, a saber, de la historia y su imbricación con el desarrollo económico. En este caso, North indica cómo el factor tiempo actúa sobre las instituciones y sobre una dimensión ausente en la mirada neoclásica: el cambio institucional. Aunque el enfoque institucional no se reduce a estos

autores, sus aportes teórico-metodológicos resultan sustantivos a la corriente principal del pensamiento económico (Rodríguez, 2001).

En el caso de aproximaciones heterodoxas que se ocupan de comprender el rol asumido por las instituciones en los procesos de intercambio, el énfasis es puesto sobre los agentes y/o actores sociales, quienes son los que desarrollan la dinámica económica, intervienen en los procesos de intercambio y, como tal, son los que propician las tensiones y conflictos derivados de sus encuentros. Según tales enfoques, sus intervenciones analíticas son el resultado de diversas articulaciones entre “la teoría de las convenciones, la escuela de la regulación y los recientes desarrollos de la sociología económica asociados a Mark Granovetter y Pierre Bourdieu” (Rodríguez, 2001, p. 63). Lo anterior permite que se puedan diferenciar la visión ortodoxa de la heterodoxa sobre las instituciones, pues si en las primeras estas existen en tanto que favorecen y hacen posible la eficiencia de los mercados; en las segundas, el papel de las instituciones se lo enmarca como parte sustantiva de las estructuras sociales. Así pues, son construcciones sociales que dinamizan el funcionamiento de las sociedades, con lo cual su origen es el resultado de procesos de larga duración y, en el caso de aquellas que emergieran con y desde la época moderna, resultan “[...] modeladas por el régimen de acumulación” (Rodríguez, 2001, p. 66).

En el marco de una comprensión heterodoxa del papel desempeñado por las instituciones, algunos autores, entre ellos, Caballero (2004), García (2005), Rivas (2003), Urbano *et al.* (2005; 2007), y Valle (2001), han insistido en que el enfoque institucional en economía ha mutado, como consecuencia de la diversidad de escuelas que lo desarrollan, en especial, por el énfasis diferenciado acerca de la significación de las instituciones y de las organizaciones que, en su interacción e iteración, dan forma a los procesos de intercambio. Por ello, el interés que aquí subyace no es solo de reconstruir los elementos primordiales de las corrientes ortodoxa y heterodoxa que se han ocupado de la mirada institucional en economía; más bien, lo crucial se devela en el acento puesto a la existencia misma de las instituciones. Es decir, en las concepciones que, aunque diferenciadas en la forma de sus aproximaciones, son convergentes en la idea según la cual las

organizaciones mantienen una relación de codependencia con las instituciones. En términos de su función antropológica, el sentido constituido de las organizaciones es el resultado de la acción instituyente de las instituciones.

Sin embargo, es importante que se puedan indicar algunas diferencias al interior de la mirada económica de las instituciones. En el caso de Urbano *et al.* (2005, 2007), por ejemplo, proponen ubicar estas diferencias por intermedio de una taxonomía generacional. En la primera generación, caracterizada por su variedad de enfoques y de autores, contando incluso con entrecruzamientos disciplinares (como es el caso de la antropología de Thorstein Veblen y la estadística de Wesley Mitchell, cuya incorporación resignifica el núcleo duro de la economía) propician así las bases para una aproximación interdisciplinar. En el caso del trabajo de Veblen, este conceptúa a las instituciones como “pautas comunes y predecibles del comportamiento en sociedad, incluyendo los hábitos de pensamiento y de acción generalmente compartidos” (Veblen citado por Urbano *et al.*, 2007, p. 185). Tal consideración resulta estratégica, porque es aquí en donde se cuecen las bases para que el pensamiento económico, según su aproximación institucional, se provea de unas nuevas categorías conceptuales que amplían la comprensión de la realidad social, en términos económicos. Mejor aún, gracias a dichos entrecruzamientos, la economía ya no es más vista según la concepción estática y sin fricciones propia de la concepción neoclásica. En efecto, esta primera generación, que se destaca por su encuentro y atravesamiento con los cuerpos conceptuales de disciplinas como la antropología cultural, como sucedió con los aportes de Veblen, avanza en la comprensión de la dimensión estrictamente cultural en la que se encuentra entramado el cambio institucional, y con los trabajos de Mitchell, alcanza la emergencia de la econometría. Así, Urbano *et al.* (2007) destacan sobre esta generación:

La primera generación de institucionalistas compartió el interés por el análisis de las instituciones, su evolución y el cambio institucional, así como la preocupación por el estudio de los problemas sociales y

económicos desde una perspectiva crítica y con vistas a una propuesta de reforma social. (p. 187).

El apareamiento de la segunda generación, entre quienes se destacan Clarence Ayres, Gunnar Myrdal y John Galbraith, ha sido designada como *economía neoinstitucional* e introduce cambios significativos con respecto a la primera. En este momento, los trabajos se orientan al campo político y cómo este interviene, en términos institucionales, la dinámica económica, es decir, en lo que en esta corriente también empezó a ser considerado como “el capitalismo dirigido” (Urbano *et al.*, 2007, p. 187). Los autores de esta perspectiva se decantaron por resignificar algunas categorías centrales del análisis institucional, a partir de su intercepción con el campo de las humanidades, contribuyendo así a contar con una comprensión más amplia de la realidad social y del conflicto y tensiones que les son constitutivos. En efecto, la relevancia atribuida a la identificación de tales dimensiones de lo social, se traducen, según su impacto, en el desempeño de la dinámica económica. Por esta razón, también se puede indicar que esa nueva generación es una prolongación de la primera generación. Sin embargo, ofreció un marco analítico para hacerle frente a los problemas sociales de su época (Urbano *et al.*, 2007).

Por último, a la tercera generación se la ha identificado como *nueva economía institucional*. Al respecto, Urbano *et al.* (2005; 2007) sostienen que dicha generación está conformada, a su vez, por dos perspectivas: la economía del derecho y la nueva historia económica. Ambas cuentan con dos economistas laureados: Oliver Williamson y Douglas North. En el caso de los aportes de Williamson, que tienen como punto de partida continuar el trabajo iniciado por Coase, este pone en el centro del análisis institucional la cuestión de los costos de transacción y sus efectos sobre las formas contractuales en que se coordinan los intercambios. En dichas contribuciones se enfatiza, al igual que sucedieran con los aportes de la segunda generación, la articulación del análisis económico con otras disciplinas, en particular con el derecho contractual y la teoría de las organizaciones (García, 2005; Urbano *et al.* 2007). Por otro lado, el trabajo de North se orienta hacia la comprensión y análisis del cambio institucional.

Así, este enfoque le confiere un papel central a la dimensión histórica sobre la dinámica económica, lo que ocasiona se deban reformular aquellas tesis neoclásicas que *forcluyen* la dimensión diacrónica y que impiden se advierta que lo social, en modo alguno, supone un mundo sin fricciones y estático, en donde se imposibilita localizar qué cambia y por qué (North, 1998; Urbano *et al.*, 2005). En definitiva, la tercera generación “respeto los elementos esenciales de la economía ortodoxa, pero incorpora los costes de transacción además de las restricciones de los derechos de propiedad” (Urbano *et al.*, 2007, p. 191).

Este recorrido por el pensamiento económico que se ha ocupado por establecer el vínculo entre las instituciones y las organizaciones permite colegir una cuestión central: las organizaciones no emergen ni pueden sostenerse por sí mismas, dependen de su sujeción al ámbito institucional en el que surgen y donde tienen lugar sus prácticas y modos de ser. Dicho en otros términos, las organizaciones en modo alguno emergen de forma *ex nihilo*; más bien, requieren de condiciones de posibilidad que el ámbito institucional instituye para que, allí, se produzca su advenimiento⁶. Sin embargo, el límite entre lo organizacional y lo institucional no siempre se advierte con facilidad, y esta consideración suele perderse de vista por el análisis económico. Las instituciones, sean formales e informales (North, 1998), no solo instituyen las condiciones de posibilidad para que emerjan las organizaciones, sino que, una vez estas son instituidas, las instituciones penetran el ámbito organizacional, actúan desde dentro y no solo como un afuera que ejerce presión. Asimismo, las prácticas organizacionales pueden forzar y tornarse agentes que dislocan, primero, y modifican, después, al ámbito institucional, toda vez que las reglas que son las instituciones se deben a su carácter histórico y contingente. Con esto, la posibilidad de cambio queda inscrita en la capacidad de agencia de los agentes sociales, para producir nuevas formas del contrato social⁷.

Si bien North (1998) considera que el cambio en las instituciones se desarrolla de manera diferenciada, a saber, el cambio en las instituciones formales tiene mayor posibilidad de ocurrencia que en el caso de las instituciones informales, en particular porque estas últimas se hayan

integradas no como parte del ordenamiento jurídico, sino como reglas reprimidas a nivel cultural. Esta cuestión es central para comenzar a elucidar en qué planos se sitúa la contabilidad, según su doble naturaleza como práctica social y práctica institucional. Teniendo en cuenta estos términos, los modos en que se construye la representación acerca de la idea y el sentido de la contabilidad, además de haber sido impactados por los planteamientos de la economía institucional, han tenido una influencia significativa del campo de la sociología económica que estableció algunos elementos sustantivos que dieron lugar a la conceptualización diferenciadora entre la cuestión macrosocial (maso), *la contabilidad como una práctica institucional*, y la cuestión microsocia (meso), *la contabilidad como una práctica social*⁸.

Establecer este vínculo genealógico con el pensamiento económico hace posible, en parte, indicar que uno de los aportes más notorios que se deriva de las tradiciones institucionales para conceptualizar a la contabilidad en su comprensión relacional, es decir, situarla como un elemento más que deriva su identidad del sistema de relaciones al que se encuentra sujeta. En este sentido, lo que es o no contabilidad se define al interior de un esquema de relaciones sociales; que, en modo alguno, alcanza su significación por sí misma y por fuera de un orden institucional, para fijar las coordenadas para pensar, decir y hacer contabilidad⁹.

La articulación contabilidad, organizaciones e instituciones

Se ha insistido en la necesidad de advertir a la contabilidad como un fenómeno social más, y menos como una disciplina. Esto implica considerar una distancia con aquellas conceptualizaciones que se han ocupado, más bien, de conceptuar a la contabilidad al margen de su constitución en y por lo social. Planteado en estos términos, se apunta en la dirección de asumir a la contabilidad como un problema, lo que implica reconocer dos cuestiones centrales. En primer lugar, no se trata de lo que *es*, sino de lo que *está siendo o está llegando a ser* aquello designado mediante

el uso del significante *contabilidad*; con lo cual se la desplaza del terreno de los hechos al problema del sentido. Y, en segundo lugar, la problematización de su sentido permanece abierta a la cuestión de su institucionalización, con lo que la significación de la contabilidad depende del sistema de relaciones sociales al cual se la sujeta y del proceso político —su naturaleza institucional— que hegemoniza su significación.

Para esclarecer las implicaciones del pasaje de una conceptualización diádica a una comprensión triádica de la contabilidad, se presentan dos abordajes cuyas asunciones ontológicas diferenciadas introducen conceptualizaciones de la “contabilidad”, las cuales discrepan la una de la otra, pero que ilustran la cuestión de asumir a la contabilidad como un fenómeno social sintetizado en la idea de “la contabilidad como una práctica social e institucional”.

El primer abordaje sobre la contabilidad se inscribe en la corriente epistemológica dominante, y ha ejercido influencia notoria sobre los marcos conceptuales de diversos enfoques normativos a escala global. Se propone su uso, no por su contenido de verdad, sino por el reconocimiento del que goza en el campo del pensamiento dominante en contabilidad:

La contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (después de haber comprobado minuciosamente estos supuestos, podría considerárselos como condiciones necesarias y suficientes):

1. Valores monetarios

2. Intervalos de tiempo

3. Estructura

4. Dualidad
5. Agregabilidad
6. Objetos económicos
7. Inequidad de las acreencias monetarias
8. Agentes económicos
9. Entes
10. Transacciones económicas
11. Valuación
12. Realización
13. Clasificación
14. Ingreso de datos
15. Duración
16. Extensión
17. Materialidad
18. Asignación.»

(Mattessich, 2002, p. 18).

En este caso, se propone asumir a la contabilidad a través de su designación como “disciplina”, para así demarcar un campo de la realidad social sobre el cual esta se propone predicar. Como se advierte en la referencia, tal categorización exige se deleve la analítica que debe seguir, para que se acepte elevar a la contabilidad a la dignidad que, en este campo, reviste el estatus de disciplina científica. En ese sentido, la conceptualización ofrecida por Richard Mattessich (2002) es, en términos generales, una conceptualización consistente en torno al interés de establecer una noción de contabilidad que la dilucide como disciplina de carácter científico.

Dicha conceptualización es compartida, con algunas variaciones y matices, por autores de la talla del mismo Mattessich (1973), García (1972), Requena (1972), Montesinos (1978), por mencionar algunos ejemplos destacados. Sin embargo, esta visión postula dos *a priori* que no deben eludirse por sus implicaciones fenoménicas. Por un lado, la neutralidad derivaba de su *ausencia de mundo*¹⁰ y, por el otro, la realidad económica como la dimensión en que hace eje el sentido de la disciplina contable. En efecto, esta perspectiva introduce una concepción epistemológica (neutralidad axiológica) y ontológica (realidad económica), basadas en una relación dual, en donde el campo social, con las fricciones —tal como las denominan los economistas institucionales— que le son inherentes, es *forcluido*.

Por otra parte, el segundo enfoque sobre la contabilidad conjuga su origen en la concepción social y organizacional de la contabilidad. Por ende, aquí no se reduce la función de la contabilidad al campo de la empresa, sino que se la ubica en los intersticios de lo organizacional y lo institucional. De acuerdo con esta perspectiva, la conceptualización que se postula sobre la contabilidad le atribuye una doble naturaleza y, a diferencia de la anterior, no la reduce a su determinación económica: “la contabilidad como una práctica social e institucional” (Miller, 1999).

La contabilidad ya no es más concebida como una disciplina científica, sino que se la acepta como una práctica social e institucional, lo que implica reconocer su estar imbricada en y con los agentes sociales, sus modos de

hacer, de pensar y de decir. En efecto, dicha aproximación desplaza al campo de la heterogeneidad de lo social a la contabilidad, evitando que esta sea reducida a un fenómeno exclusivamente organizacional (Chapman *et al.*, 2009).

Siguiendo la tradición iniciada por Hopwood (1978) y de Burchell *et al.* (1985), la contabilidad no puede ser abordada por fuera de los contextos en que sus prácticas sociales e institucionales tienen ocurrencia; de esta manera, la contabilidad como categoría universal se resitúa en función de los contextos en donde adviene a/en el entrecruzamiento de tensiones políticas, económicas, sociales y culturales propias de los territorios y sus contextualizaciones. Así pues, resituar a la contabilidad en función del contexto en donde emerge como prácticas (el uso del plural invoca la diversidad de lo contable), por un lado, conlleva a que sea reformulada la asunción de la neutralidad axiológica propia de las ciencias positivas que influye a buena parte del *mainstream* contable. Por el otro, pone en duda la centralidad de la realidad económica como eje en torno al cual gira el saber que produce o es capaz de producir la contabilidad.

Las corrientes heterodoxas de la economía institucional que evitan establecer un límite fijo entre lo organizacional y lo institucional, influyen en esa perspectiva que conceptúa a la contabilidad no como una disciplina, sino como una práctica social e institucional. En particular, en los aportes de Anthony Hopwood se puede intuir esta cuestión:

He has (Hopwood) also argued that we should attend to the ‘external’ origins of ‘internal’ accounts, that we should not see ‘context’ as something external to organizations, but as something that passes through them, and that we should see accounting as both shaped by, and shaping, wider social processes. (Chapman *et al.*, 2009, p. 2).

Dicho de otro modo, el uso del significante *contabilidad* implica, sin lugar a duda, identificar otros significantes con los cuales establece una relación co-constitutiva:

[...] that accounting, organizations and institutions should be viewed as fundamentally interrelated and interdependent, that the links among them should be viewed as mutually constitutive. Accounting, one might say, is simultaneously social and technical. Put differently, the roles of accounting co---emerge with the social relations that it helps make possible. (Chapman *et al.*, 2009, p. 2).

Siguiendo esta perspectiva, resulta problemático concebir/reducir a la contabilidad a la dimensión de una disciplina volcada a la tarea de representar la realidad económica inscrita en el campo empresarial. Mientras que, como consecuencia directa de aceptar su doble condición como práctica social e institucional, captar los sentidos que constituyen a la contabilidad reclama se avance en la comprensión de sus mecanismos institucionales y organizacionales en donde se entrama. Esta tarea se constituye en una orientación programática que ya reconociera como necesaria Hopwood (1996) y que, en todo caso, se debe asumir con el propósito de poder ampliar los marcos en que se sostienen las conceptualizaciones que dominan el campo del pensamiento sobre la contabilidad.

Para establecer el esquema relacional donde la contabilidad se articula con las organizaciones y las instituciones, y del cual cada término deriva su sentido constitutivo, es necesario fijar algunas consideraciones surgidas como consecuencia de desplazar la cuestión de la contabilidad como disciplina científica a la contabilidad como un fenómeno social, en este caso, como una práctica social e institucional. Como ya se indicó, cuando se trata de los fenómenos sociales, más que del hecho como tal, la cuestión que se pone en juego es su sentido, a saber, la producción social de su significación. Esto conlleva a subrayar la pregunta por el sentido de la contabilidad, con lo cual se deben advertir las asunciones que operan para hacerla inteligible como práctica social. En este caso, el desplazamiento del problema de la demarcación científica en la que estuvo ocupada la reflexión epistemológica de la contabilidad a la discusión por su articulación en la “construcción de la realidad social”, involucra la problematización de los fundamentos en los que se integra al campo contable como tal. Este

señalamiento conduce a distinguir en la contabilidad no una episteme, sino una ontología, una vez se la advierte como un rasgo constitutivo, una dimensión de la que la realidad social está forjada (Archel, 2007).

Si la pregunta por el modo de ser de la contabilidad conduce al campo de las ontologías, resulta estratégico poder diferenciar el momento instituyente del momento instituido. Es decir, establecer la diferencia entre lo ontológico y lo óntico en la que la contabilidad se juega la constitución de su sentido. Por un lado, su nivel ontológico, se refiere a su capacidad instituyente del espacio social, en donde se emplazan organizaciones (tanto en su versión económica moderna como en sus versiones situadas en los márgenes de lo económico) e individuos; este nivel puede ser denominado *lo contable*. Por otro lado, el nivel óntico, afina su papel en el establecimiento de un orden para la administración de las cosas (en tanto que determina y fija la praxis de individuos y organizaciones), mediante la instauración e implementación de reglas técnicas y tecnológicas; dicho nivel puede ser denominado *la contabilidad* [11](#).

Asumir a la contabilidad, según doble condición como práctica social e institucional, está en dependencia de los momentos en que esta adviene a la realidad social. En primer lugar, en su momento instituyente, porque produce y hace inteligible la realidad social; y, en segundo lugar, en su momento instituido, pues se ha sedimentado como marco y esquema naturalizado, a partir del cual las prácticas sociales se ordenan, se coordinan y se dirigen. Acentuar la preocupación por la ontología en la que la contabilidad está imbricada, deriva en que se insista en el orden metafórico que rodea al significante *contabilidad*. En tal sentido, y para poner en consideración el problema de la perspectiva que rodea al significante *contabilidad*, Morgan (1988) sintetiza algunas de las metáforas que han emergido con mayor fuerza al interior de las diversas tradiciones del pensamiento contable:

Accounting as history: the view that accounting is concerned with providing a faithful record of the transactions of an enterprise, and

with reporting such transactions in a manner suited to the needs of users (e.g. Paton & Littleton, 1940; Littleton, 1953).

Accounting as economics: the view that accounting should try to mirror current economic realities and reflect basic economic principles (see, for example, Davis et al, 1982).

Accounting as information: the view that accounting should form part of a wider MIS framework (e.g. Prakash & Rappaport, 1977; Snowball, 1980).

Accounting as a language: the view that accounting provides concepts and frameworks which structure thought, conversation, perceptions and decision-making (e.g. Belkaoui, 1978), especially to support capitalism.

Accounting as rhetoric: the view that accounting, and the debate about different accounting systems, is largely a question of argument and discourse where various proponents attempt to convince others of the superiority of one principle over another (e.g. Arrington, 1987).

Accounting as politics: the view that accounting and accounting systems reflect and support the values and needs of special interest groups, and that accounting information is constructed and used as a resource in shaping corporate politics, especially in decision-making and impression management (e.g. Burchell et al, 1980).

Accounting as mythology: the view that accounting systems provide a societal resource to be used in sustaining myths of rationality, and as a means of justifying, rationalizing and legitimizing decisions that ultimately serve other individual and social ends (e.g. Boland, 1982).

Accounting as magic: the view that underneath the veneer of rationality, accounting and the use of accounting information forms

part of a societal “rite” serving the same functions for modern decision-makers as the entrails of chickens served for old witch doctors (e.g. Gambling. 1977).

Accounting as disciplined control: the view that one of the primary functions of accounting is to exercise surveillance by creating “visibility”: just as prisons are often designed to maximize the visibility and scrutiny of inmates, accounting systems are often designed to increase the visibility and scrutiny exercised over employees, even those working in remote locations without direct forms of supervision (e.g. Burchell et al, 1980).

Accounting as ideology: the view that accounting systems form part of the ideological apparatus that sustains the ability of a society to produce and reproduce itself in accordance with clearly defined principles. (E.g. Merino & Neimark, 1982; Tinker et al, 1982).

Accounting as domination and exploitation: the view that accounting provides techniques for the extraction of wealth in support of elite interest groups, both at the expense of Mother Nature (in terms of natural resources and the ecological balance of the planet), and of the people employed in the service of others (e.g. Tinker, 1985). (citados en Morgan, 1988, p. 481).

Por tal motivo, estas diversas formas “como” se ha procurado comprender a la contabilidad (“la contabilidad como...”) dejan entrever que esta es un fenómeno social complejo, multidimensional y paradójico (Morgan, 1988). En efecto, más que asignarle una significación unívoca como consecuencia del reconocimiento de su heterogeneidad constitutiva, la contabilidad es asumible como un significante vacío¹². Más que por su significación universal, lo que apenas queda es la potencia de la circulación y alcance global de su significante, lo cual permite advertir que, en su carácter de particularidad, la contabilidad puede asumir la representación de un campo social, una vez se la vacía de significación y se la pone al servicio de la

representación de dicho campo. Por esta razón, y en tanto que significativo vacío, la contabilidad está determinada por otros significantes con los que se articula (por ejemplo: información, control, medición¹³). A partir de dicha articulación, la contabilidad posibilita instituir un espacio social¹⁴, en donde vienen a confluír, como resultado de un forzamiento hegemónico, una serie de prácticas socialmente instituidas.

Así pues, comprender a la contabilidad como una práctica social e institucional implica aceptar que esta no es reducible a una técnica neutra al margen del sistema de relaciones establecidas en y por la sociedad. La contabilidad, como una práctica social e institucional, deviene entonces bajo la forma material¹⁵ de las relaciones sociales. Esto exige vislumbrar a la contabilidad como espejo/eco de las instituciones sociales, por un lado, al tiempo de advertirla como una forma material de emplazamiento de prácticas socialmente instituidas en el contexto de las organizaciones, por el otro.

Con el fin de acotar la comprensión que aquí se ofrece de la contabilidad, debe señalarse que su importancia es contextual¹⁶. En este sentido, cuando se hace referencia al significativo *contabilidad*, según su modo de ser *práctica social e institucional*, en la actualidad, se lo circunscribe a un ámbito organizacional institucionalmente determinado. Así, la importancia en la forma de comprender a la contabilidad consiste en que esta hace inteligible, en el campo de las representaciones sociales, una idea de amplia aceptación: la *organización económica moderna* (Cuevas, 2015; Hines, 1988). Esto no quiere decir que la contabilidad sea la organización, sino que esta última es un producto de la institución de un régimen de visibilidad, como consecuencia de la práctica articuladora forjada al interior del discurso contable¹⁷.

La contabilidad produce un régimen de visibilidad, en donde se enlazan lo instituyente y lo instituido, pero cuya relevancia social se alcanza con la formalización y materialización de las organizaciones como un reflejo del ámbito institucional al que advienen¹⁸. En otros términos, la contabilidad

operacionaliza el proceso social que hace advenir al campo institucional a la organización. Esto implica, por ejemplo, reconocer la manera cómo la contabilidad, apoyada en elementos institucionales como el contrato y reglas técnicas de reconocimiento transaccional, da forma a la organización articulando las relaciones sociales en torno a la acumulación contemporánea de capital. De modo que lo contable prepara el espacio social organizacional, para el advenimiento de relaciones sociales del tipo inversión-financiación, instituidas como fundantes de las *organizaciones económicas modernas*. Las mismas que la contabilidad hace visibles, mediante dispositivos de comunicación no dialógica, al tiempo que las emplaza, atribuyéndoles el sentido de “información relevante para la toma de decisiones”, a través de sus prácticas y tecnologías de cálculo. En efecto, la contabilidad aquí se devela en los intersticios entre lo institucional y lo organizacional: despliega su poder constitutivo al producir y comunicar una imagen de la organización, cuyos elementos necesarios para su ensamblaje han tenido como punto de partida no la organización en una suerte de *autopoiesis*, sino en la identificación¹⁹ con lo que se puede pensar, hacer y decir que, *a priori*, el ámbito institucional ha instituido.

Epílogo: y ¿el misterio de la trinidad?

Si se ha enfatizado en reconocer la articulación de la contabilidad, las organizaciones e instituciones bajo una suerte de triada, ha sido con el ánimo de considerar a la contabilidad según su naturaleza como producción humana, esto es, una genealogía que, en este caso, ha sido considerada desde su dimensión discursiva²⁰. La expresión ampliamente difundida de la contabilidad como “lenguaje de los negocios”, paradójicamente, ha reforzado la visión de la contabilidad y lo contable apenas en su perspectiva cuantitativa, abstracta y objetivada. Sin embargo, la dimensión discursiva y narratológica de la contabilidad, el papel de sus signos y códigos, formas y prácticas de comunicación a partir de los cuales instituye mensajes que, como todo acto comunicativo, en sí mismos están implicados en la cuestión del sentido y la significación, ha ganado notoriedad al interior del campo de investigación crítico-interpretativa; en especial, el interés ha estado enfocado en los reportes contables anuales y sus tramas discursivas (Archel,

2007; Cuevas, 2015; Davinson, 2011a, 2011b; Gómez, 2009; Preston *et al.*, 1996). Los elementos de origen lingüístico, a saber, sus códigos y signos, con los que se entrama y conforman lo contable tienen su emergencia en un ambiente institucional. Este ámbito, *a priori*, constituye, en palabras de North (1998), el conjunto de limitaciones formales e informales que condiciona toda posibilidad, para lo que es pensable y, en términos contables, calculables y comunicables. Dicho nivel institucionalizado de la contabilidad adviene práctica social, cuando se lo instauro como campo de acción de y para la agencia de un individuo u organización; lo que la resignifica como una práctica social y organizacional.

En efecto, el campo en el que la contabilidad es intitucionalizada está entramado y sostenido por estructuras y mecanismos de lenguaje. En tal caso, es importante considerar que el lenguaje, tal como lo concibe Searle (1997), se constituye en la institución de instituciones. Esto ocurre, en parte, porque todas las instituciones requieren del lenguaje para que su enunciación sea establecida, legitimada y puesta en funcionamiento. En efecto, la contabilidad, en su doble naturaleza, por un lado, como práctica institucional y, por el otro, como práctica social, ha implicado que establece una distinción en la que se fija *qué es y qué no es* la organización, y proveerla así de un campo de acción atado a un conjunto de reglas, de limitaciones formales e informales, de mecanismos de incentivos que monitorean y coordinan a la organización en su interacción e iteración en/con su ambiente institucional que le antecede en su emergencia. Así, y situando la cuestión en el marco de la socialización capitalista, la práctica social de la contabilidad orienta a las organizaciones a reproducir la lógica en que se sostiene el régimen de acumulación dominante de la época, una vez este impone sus propias instituciones. Comprender tal condición de la contabilidad como práctica social e institucional, notifica su poder constituyente, cuando se la establece como engranaje, intersticio, del orden relacional instituciones-organizaciones, propio de las sociedades de capital. Ello que exige una discusión mucho más profunda en términos de disputar y resignificar a la contabilidad para el advenimiento de una contabilidad otra. Si se le ha conferido valor indicativo al *misterio de la trinidad* ha sido, en parte, a que la contabilidad no puede ser reducida a una dimensión

unívoca como práctica organizacional o como práctica institucional. Más bien, esta adviene y se configura en los intersticios de lo organizacional y lo institucional, es decir, según su modo de devenir, doble naturaleza, al tiempo que produce —práctica institucional— reproduce —práctica social—.

Retomando la mirada que propone la economía institucional, las organizaciones emergen a partir del tipo de reglas o normas, limitaciones o restricciones, incentivos y oportunidades que un ámbito institucional establece como parte de sus condiciones de posibilidad, para lo organizacional. Al mismo tiempo, las organizaciones, una vez ingresan a la interacción al interior del campo social instituido *a priori*, se constituyen en agentes sociales que pueden propiciar la dislocación de las estructuras que las sujetan, y promover así la transformación del ambiente institucional, a saber, el cambio (North, 1998).

Sin embargo, no se puede perder de vista que la práctica social e institucional de la contabilidad queda articulada a los mecanismos del poder de la época, propiciando que el afuera institucional de la socialización capitalista se capilarice en el adentro organizacional, tal como sucede como la expansión global del modelo IASB-IFRS y sus innegables consecuencias institucionales y organizacionales. En términos de la economía institucional, las instituciones reguladas por el régimen de acumulación vigente impactan en el desarrollo económico, ocasionando así que se advierta cómo estas instituciones se promueven y coordinan a través de la contabilidad como práctica institucional, facilitando intervenir y moldear el interior de las organizaciones económicas modernas, mediante prácticas contables que reproducen la imagen proyectada para lo social, en el espejo de la socialización capitalista.

En este sentido, reconocer los aportes del enfoque institucional ha favorecido que se modifique el núcleo de la teoría económica, con categorías provenientes de las disciplinas sociales y humanas, las cuales, sin duda, favorecen la comprensión de los diversos aspectos atravesados por los asuntos humanos con que se moldean los procesos de intercambio (Gómez,

2005). En consecuencia, lo social es una suerte de espectro que habita la práctica social e institucional de la contabilidad, lo cual exige se reintroduzca aquello en que se entrama la emergencia de las *organizaciones económicas modernas*: las fricciones y tensiones propias de los intercambios intersubjetivos que emanan de la cultura y la socialización humanas. El ámbito institucional desempeña un papel crucial, al reconocer las determinaciones del tiempo y sus fluctuaciones sociales sobre el curso del desarrollo económico. Ello implica advertir, también, que la existencia de organizaciones al interior de las instituciones que impone el régimen de acumulación vigente despliega prácticas sociales, como la contabilidad, que garantizan y salvaguardan los procesos de intercambios de derechos de propiedad (North 1998; Rodríguez, 2004; Valle, 2001). En efecto, las *organizaciones económicas modernas* son inmanentes a la institucionalización hegemónica por la socialización capitalista, según sus variantes históricas. En tal caso, el vínculo entre instituciones, organizaciones y contabilidad es, asimismo, inmanente al sistema y régimen de acumulación capitalista.

De modo que el misterio de esta trinidad es consecuencia de la trama discursiva de la contabilidad, según su modo de ser doble naturaleza social e institucional. Ello, pues, por un lado, es una institución que produce y legitima y, por el otro, encarna una práctica social que reproduce y naturaliza. Un misterio que exige, ante el despliegue de su encanto, una mayor atención de los mecanismos que intervienen en su ensamblaje y puesta en marcha como parte de la maquinaria que hace funcionar a las sociedades en la contemporaneidad. Si se habla de encanto se debe, en concreto, a que las teorizaciones que proponen conceptualizaciones bajo esquemas tríadicos parecieran no tener lugar en una época fascinada con los esquemas de explicación duales y sus esquematizaciones de relaciones apenas causales. A diferencia de tal sentir de la época, se plantea la necesidad de problematizar los esquemas de relaciones como el establecido por la contabilidad, las organizaciones y las instituciones, en cuya articulación se forjan las identidades que los constituyen como términos que advierten las propiedades constitutivas de la realidad social, a la que lo humano adviene desde la emergencia de la modernidad. Por eso, se insiste

en que, más que una problematización de orden epistemológico, la práctica teórica y la producción de sentido teórico que se reclama para asumir un modo de ser crítico de la época, se debe decantar por una problematización a nivel de la ontología política en la que la contabilidad se haya entramada. Esta constituye un campo de disputa para una práctica teórica de orientación crítica, toda vez que, como lo sugiere el poema de Piedad Bonnett en el epígrafe, siempre hay un quién que no se nombra, pero es ese quién que se sirve de la contabilidad para infringir su tajo sobre la vida cotidiana.

Referencias bibliográficas

- Archel, P. (2007). *Teoría crítica e investigación en contabilidad: un estudio de caso*. AECA.
- Bajtín, M. (1994). El método formal en los estudios literarios: una introducción crítica a una poética sociológica. Alianza editorial
- Boltanski, L. y Chiapello, É. (2002). *El nuevo espíritu del capitalismo*. Akal.
- Burchell, S., Clubb, C. y Hopwood, A. (1985). Accounting in its social contexts: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, organizations and society*, 10(4), 381-413.
- Caballero, G. (2004). Instituciones e historia económica: enfoques y teorías institucionales. *Revista de Economía Institucional*, 6(10), 135-157.
- Chapman, C., Cooper, D. y Miller, P. (2009). Linking accounting, organizations and institutions. En C. Chapman, D. Cooper y P. Miller (Eds), *Accounting, organizations and institutions: essays in honour of Anthony Hopwood* (pp. 1-29). Oxford University Press.
- Chua, W. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez y C. Ospina (Eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 37-75). Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia.
- Cruz Kronfly, F. (2005). Del humanismo administrativo a la conciencia de las anomalías: el papel de las ciencias humanas. *Nuevo pensamiento administrativo* (pp. 101-112). Universidad del Valle.
- Cuevas, J. J. (2014a). Los informes anuales contables y su papel en la institución del “yo” organizacional [tesis de maestría inédita]. Universidad del Valle.

- _____. (2014b). La triada contabilidad-organizaciones-instituciones: un exordio. En *Horizontes plurales e identitarios, para recrear el pensamiento de la contabilidad* (pp. 200-215). Universidad del Quindío y Centro Colombiano de Investigaciones Contable C-Cinco.
- _____. (2015). Los informes contables anuales y su papel en la institución del “yo” organizacional. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(41), 395-427.
- Davison, J. (2011a). Barthesian perspective on accounting communication and visual images of professional accountancy. *Accounting, auditing & Accountability*, 24(2), 250-283.
- _____. (2011b). Paratextual framing of the annual report: liminal literary conventions and visual devices. *Critical Perspective on Accounting*, 22(2), 118-134.
- Dufour, D. (2007). *El arte de reducir cabezas: sobre la servidumbre del hombre liberado en la era del capitalismo total*. Paidós.
- Dufour, D. (1990). *El misterio de la trinidad* [inédito].
- Estrada, F. (2008). Economía y racionalidad de las organizaciones. Los aportes de Herbert A. Simon. *Revista de Estudios Sociales*, (31), 84-100.
- Foucault, M. (2010). *Las palabras y las cosas: una arqueología de las ciencias humanas*. Siglo XXI Editores.
- García, G. (1972). Modernas tendencias metodológicas en contabilidad. *Revista española de financiación y contabilidad*. 1 (1), 23 - 44.
- García, A. (2005). Nuevo institucionalismo versus neo-institucionalismo económico: dos perspectivas diferentes de ver a la empresa. *Economía y Sociedad*, 10(15), 17-30.
- Gómez, M. (2005). Fundamentos éticos del mercado en la teoría económica institucional. *Ética y Economía*, (823), 39-53.
- Gómez, M. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Revista INNOVAR*, 19(34), 147-166.

- Hines, R. (1988). Financial Accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organization and Society*, 13(3), 251-261.
- Hopwood, A. (1978). Towards an Organisational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), 3-14
- _____ (1996). Making visible and construction of visibilities: shifting agendas in the desing of the corporate report: Introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (1), 55-56.
- Hopwood, A. y Miller, P. (1999). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación contable. *Revista de Contabilidad*, (2), 103-131.
- Lipovetsky, G. (2000). *El crepúsculo del deber. La ética indolora de los nuevos tiempos democráticos*. Anagrama.
- Lyotar, J. F. (1989). *La condición postmoderna: informe sobre el saber*. Cátedra-Teorema.
- Macintosh, N. (2002). *Accounting, accountants and accountability: poststructuralist positions*. Routledge.
- Mattessich, R. (1973). Recientes perfeccionamientos de la presentación axiomática de los sistemas contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 4(2), 443-468.
- _____ (2002). *Contabilidad y métodos analíticos: medición y proyección de la riqueza en la microeconomía y la macroeconomía*. La Ley.
- Miller, P. (1999). Accounting as a social and institutional practice: an introduction. En A. Hopwood y P. Miller (Eds), *Accounting as a social an institutional practice* (pp. 1-39). Cambridge Studies in Managament.
- Montesinos, V. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. *Técnica contable*, 30

(352), 135 – 142.

- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477-485.
- North, D. (1998). Desempeño económico a través de los años. *Economía: Teoría y Práctica*, (9), 127-138.
- Preston, A., Wright, C. y Young, J. (1996). Imag (in) ing annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 113-137.
- Requena, J. (1972). Teoría de la contabilidad: análisis dimensional. *Revista española de financiación y contabilidad*. 1 (1), 45 - 54.
- Rivas, J. (2003). El neoinstitucionalismo y la revalorización de las instituciones. *Reflexión Política*, 5(9), 36-45.
- Rodríguez, O. (2001). Economía institucional, corriente principal y heterodoxia. *Revista de Economía Institucional*, (4), 52-77.
- Searle, J. (1997). *La construcción de la realidad social*. Paidós.
- Steiner, G. (1990). *Lenguaje y silencio. Ensayos sobre la literatura, el lenguaje y lo inhumano*. Gedisa.
- _____. (1998). *En el castillo de Barba Azul. Aproximación a un nuevo concepto de cultura*. Gedisa.
- Sunder, S. (2002). *Teoría de la contabilidad y el control*. Universidad Nacional de Colombia.
- Urbano, D., Hernández, R. y Díaz, J. C. (2005). Teoría económica institucional y creación de empresas. *Investigaciones Europeas y Economía de la Empresa*, 11(3) 209-230.
- _____. (2007). Evolución y principios de la teoría económica institucional. Una propuesta de aplicación para el análisis de los factores condicionantes de la creación de empresas. *Investigaciones Europeas y Economía de la Empresa*, 13(3), 183-198
- Valle, N. (2001). El campo y la construcción de nuevas instituciones. *Región y Sociedad*, 13(22), 175-183.

Žižek, S. (2008). *En defensa de la intolerancia*. Sequitur.

Notas

1 Este capítulo se deriva de la tesis de maestría *Los informes contables anuales y su papel en la institución del “yo” organizacional*, elaborada para optar por el título magíster en ciencias de la organización, Universidad del Valle (Cali, Colombia), bajo la dirección del profesor Fernando Cruz Kronfly.

2 En un primer momento, existe un especial interés por las teorías marxistas, en especial por las que ponen el acento en la organización del trabajo. En un segundo momento, y tras el giro posestructuralista en la teoría social, el interés se decanta por enfoques depurados de la teleología marxista, como los enfoques foucaultianos, bourdieunianos y latournianos. En el contexto colombiano, dicho fenómeno tuvo su principal acento en la teoría marxista clásica, primero, y en la teoría crítica de la Escuela de Frankfurt, después.

3 En este caso se sigue la línea argumental de autoras como Ruth Hines, Éve Chiapello y Miranda Joseph para quienes la problematización de la contabilidad, según su modo de ser moderno, supone advertirla como una inmanencia a la socialización y a la lógica capitalista.

4 Esta idea se cifra en la expresión, mencionada en diversas ocasiones por Margaret Thatcher: “¿Quién es la sociedad? [...] tal cosa no existe, tan solo los individuos, hombres y mujeres”.

5 Es importante considerar que el enfoque institucional de la economía no renuncia a considerar la importancia de los equilibrios de mercado. Debido a esto, no se puede colegir que la *economía institucional* se constituya en enfoque crítico y heterodoxo de la economía; en modo alguno se trata de esto. Sin embargo, sí es importante indicar que es, en este enfoque, en donde se van a encontrar bases conceptuales con las cuales dialoga la perspectiva sociológica institucional, en la que se resignifica a la *contabilidad* como una *práctica social e institucional*.

6 Esta consideración en la que convergen la sociología y la tradición económica institucional es relevante, toda vez que, como se indicará más adelante, ha influenciado la manera como se configuró la conceptualización de la *contabilidad como una práctica social e institucional*.

7 Las *instituciones* son, en todo caso, producciones humanas que cambian como consecuencia de su agencia. Esto evidencia que las *organizaciones* inciden en el campo institucional al que advienen, lo reproducen es cierto, pero también, lo intervienen y modifican.

8 En un trabajo anterior, Cuevas (2014b), se presentan con más detalle las diversas influencias y conceptualizaciones surgidas al seno de la sociología económica que contribuyeron en la comprensión sociológica de la contabilidad.

9 Afirmar que la contabilidad alcanza su identidad, según el esquema de relaciones sociales en que se sitúe, supone, entre otras cuestiones, reconocer que el pensamiento y la existencia no están escindidos, tal como se indica en la dialéctica materialista. En efecto, la supuesta «esencia» de la contabilidad se devela de naturaleza contingente y pasa a depender de los sistemas de relaciones sociales, estos mismos implicados e imbricados con los sistemas de pensamiento que actúan sobre la época.

[10](#) Esta es una expresión usada por Mijaíl Bajtín (1994) para referirse al arte que, en su afán de concederle prioridad a la forma de sus abstracciones, eludía la cuestión del mundo social.

[11](#) Esta distinción entre *lo contable* y *la contabilidad* es pensada a partir de las consideraciones que el pensamiento político posfundacional realiza al distinguir, basándose en el pensamiento de Heidegger y su diferenciación entre lo ontológico y lo óntico respecto de lo ente del ser, *lo político* (nivel instituyente) de *la política* (nivel instituido).

[12](#) Esto implica comprender, y asumiendo como base analítica las consideraciones de Ernesto Laclau en su visión sobre la emergencia de un orden social hegemónico, que en una *cadena equivalencial* un significante asume la posición de *significante vacío*, en tanto se despoja de significado, una vez asume la tarea de representar la articulación formada por los demás significantes. Dicho de otro modo, es una particularidad que asume la función de universal.

[13](#) Estos tres aspectos constituyen importantes imaginarios, en donde se emplaza parte de la praxis contable; en el campo de la teoría y la reflexión contable colombiana, se encuentran ejemplos de interés en ese sentido.

[14](#) Retomando los trabajos de Shyam Sunder (2002), se puede señalar que las reglas contables, en tanto que operan a un nivel institucional, se enfocan en distintos niveles: reglas sobre divulgación y producción de información (son reglas de alto nivel, puesto que sus efectos directos son el espacio y los agentes sociales); reglas sobre medición y valoración, así como reglas sobre control.

[15](#) Esta forma material de la contabilidad está situada a nivel simbólico, lo que hace de ella una manera de mediar (mediatizar) la relación entre los agentes y “la realidad” en la que están emplazados. No obstante, diversas corrientes de pensamiento ven en dicha forma material solo una sobredeterminación económica, en última instancia.

[16](#) Se hace referencia a que es el contexto el que determina la forma de la *contabilidad*. Reconocer su papel dinamiza la asunción de la *contabilidad* como una práctica social e institucional. En consecuencia, se instaura una indeterminación necesaria en la comprensión de la contabilidad; esto es, su condición deviene siempre contingente.

[17](#) La categoría de discurso referida es la propuesta por Chantal Mouffe y Ernesto Laclau. Tal categoría no solo implica formaciones articuladas lingüísticamente, sino que implica una articulación de prácticas simbólicas materialmente determinantes.

[18](#) Es importante, en este caso, recordar a Douglas North (2008) y su idea según la cual, si las instituciones incentivan la corrupción, las organizaciones que emerjan serán corruptas.

[19](#) Se usa este concepto en su estricto sentido psicoanalítico.

[20](#) En ese sentido, la contabilidad podría ser considerada como parte constitutiva de «los discursos del presente».



Parte III

Divulgación de información no financiera:
discurso contable, transformación y
legitimación económica

Presentación de los editores

Divulgación de información no financiera: discurso contable, transformación y legitimación económica

La divulgación de información no financiera, en general, y sobre responsabilidad social corporativa (RSC), en particular, se ha convertido en uno de los aspectos de especial interés abordados en los estudios desde una perspectiva crítica de la contabilidad. ¿Qué tipo de información divulgan las empresas?, ¿por qué y para qué lo hacen?, ¿cuál es el lugar de esa información en las decisiones que afectan los intereses comunes? Preguntas como estas son las que tejen los hilos conductores de los textos realizados por Stella Maldonado, Yaismir Adriana Rivera, Juan Vianey Gómez y Natalia Parrado. Dichas investigaciones reconocen la divulgación como un acto desarrollado en un determinado contexto económico, social y político y, en tal sentido, como un fenómeno que trasciende su carácter técnico y adquiere dimensión de acto social con el poder de influenciar la modelación y la normalización de las prácticas empresariales, los movimientos del mercado, y, en consecuencia, la economía de las sociedades.

Uno de los lugares comunes, en la diversidad de miradas de los autores, es la pregunta por la intensión real tras el acto de divulgar información por parte de las empresas y organizaciones corporativas. ¿Les interesa divulgar información para aportar en la resolución de problemáticas colectivas y sociales?; ¿les motiva comunicar información veraz sobre el

comportamiento ambiental y social de las empresas?; ¿manipulan la información como estrategia para legitimar sus acciones y aportar estabilidad al orden establecido? Develar una intención en la acción de divulgar, configura la información contable como discurso y como acto comunicativo y traza una importante perspectiva de análisis que consideramos de necesario estudio. La evolución en la divulgación de información sobre capital intelectual, es uno de los aspectos significativos abordados en el capítulo ofrecido por los profesores Juan Vianey Gómez y Natalia Parrado. ¿Dónde está el conocimiento y cómo lo definimos?, ¿cuándo y a través de cuáles dinámicas se estructura el conocimiento como capital intelectual?, ¿cómo se gestiona?, ¿comunican las empresas avances en investigación e innovación tecnológica? Debido a que el conocimiento es el intangible más importante para las empresas, el lugar que ocupa en el proceso de generación de riqueza y valor en las organizaciones, así como el reflejo de esto en la información divulgada, es la preocupación principal del estudio de tipo empírico que nos presentan ambos autores.

En el texto, se hace referencia al impacto que los avances tecnológicos generan en la economía y cómo los medios de comunicación facilitan a las organizaciones divulgar información en el contexto de la sociedad del conocimiento. No obstante, en Colombia, la evolución de la divulgación de información corporativa en la Internet ha sido lenta y se reconocen muchos aspectos por mejorar, lo que deja en evidencia que las empresas aún no aprovechan plenamente la web para divulgar información oficial.

Luego de identificar el grado de divulgación de información que han tenido las empresas que hacen parte del Índice General de la Bolsa de Valores de Colombia, en el periodo comprendido entre 2005 y 2011, los autores encuentran que la información divulgada es asimétrica, siendo los aspectos menos divulgados por las empresas aquellos sobre recursos humanos, actividades relacionadas con el medioambiente o de sus convenios con los competidores y clientes, y de desarrollo e innovación. Este resultado llama bastante la atención de los autores, considerando que se trata de empresas que cotizan en bolsa, y de las cuales se esperaría una mayor divulgación de tales aspectos, al estar expuestas a la opinión de muchos interesados.

La mirada que, desde la teoría de la economía política de la contabilidad, plantea la profesora Stella Maldonado, llama la atención sobre el fenómeno de la divulgación de información social empresarial y sus posibles impactos en la sociedad, en la cual la normalización de prácticas irresponsables de divulgación por parte de las empresas puede generar altos costos. Los distintos enfoques de las teorías económicas y sociales han estado presentes en la visión que conlleva la información social a divulgar por parte de las empresas, aspecto que se evidencia en el exhaustivo análisis que hace la autora de un número importante de trabajos académicos publicados en el tema de la divulgación de información social. En esta línea de investigación, el papel de la teoría de la legitimidad resulta preponderante, por su potencial para analizar el rol institucional de la información contable. No obstante, la autora destaca la teoría de la economía política como el marco analítico más apropiado para explicar el fenómeno de la divulgación de información social empresarial. En cualquier caso, el trabajo de la profesora Maldonado constituye un llamado a los investigadores para involucrar el análisis del contexto en los estudios relacionados con el tema de la divulgación, para no verlo como un mecanismo técnico de comunicación, sino como un fenómeno social.

En este hilo argumentativo, la profesora Yaismir Adriana Rivera concibe el discurso contable como un acto comunicativo para obtener legitimidad del entorno. Las organizaciones construyen su imagen a partir de sus conveniencias, controlando los medios de comunicación para la conservación de su imagen, manipulando así la opinión pública y dirigiendo la información contable exclusivamente a los agentes económicos y legales, dejando a un lado a la sociedad civil.

Dicho discurso es considerado como un discurso tirano, el cual ha excluido a la palabra y ha puesto en su lugar a la imagen. De manera que el texto hace un llamado a enriquecer el lenguaje para la construcción de un discurso contable coherente, donde la contabilidad debe transformar sus prácticas y reevaluar sus técnicas de registro, para que la información que produce y divulga sea útil para la toma de decisiones de interés público y, así, ejercer el control de los bienes y derechos de interés común.

Avances en la divulgación de información sobre capital intelectual: un análisis comparativo en las empresas del Índice General de la Bolsa de Valores de Colombia

*Juan Vianey Gómez Jiménez y Natalia Parrado
Muñoz*

Introducción

Algunos acontecimientos de las últimas décadas del siglo XX, como el surgimiento de la Internet, el desarrollo del *software*, las diversas maneras de utilizar Internet para realizar transacciones, vender y publicitar, y la unión que tuvieron las computadoras con las telecomunicaciones, además de generar un gran impacto en las operaciones y actividades de las empresas, constituyeron el origen de una “nueva economía” (Holland, 2004). Aspectos como: (i) la globalización de la economía; (ii) la creciente innovación y habilidades de conocimiento; y, (iii) la difusión de las tecnologías de la información y la comunicación, entre otros, modificaron tanto el proceso de creación de valor, como la forma de gestionar los recursos en las organizaciones (Cordazo, 2007; Houghton y Sheehan, 2000).

Aunque factores productivos como tierra, capital y trabajo siguen siendo protagonistas en la economía, su importancia ha variado con el transcurso del tiempo. En la actualidad, el conocimiento se ha convertido en el soporte que garantiza la construcción de riqueza y de valor en las organizaciones. El crecimiento, la permanencia y los elementos diferenciadores que se pueden conseguir como bases de ventaja competitiva de una empresa, solo son posibles si las empresas pueden aprovechar al máximo su intangible máspreciado: el conocimiento.

Desde los principales filósofos (Sócrates, Platón y Aristóteles, entre otros) se ha tratado de establecer una definición de conocimiento, sin que a la fecha exista consenso. El punto de partida para definir este concepto fue la espiritualidad y la verdad. Hoy, el pilar para ello es el ser humano, y el énfasis se ubica en la organización. Para Davenport y Prusak (1998), el conocimiento es una combinación de experiencias, valores personales e información del contexto que, gracias a las apreciaciones expertas que realiza el individuo, le permiten formar un marco desde el cual procesar información y construir un nuevo conocimiento. Ese conocimiento pasa a las organizaciones cuando el individuo se vincula a ellas, principalmente a través de la relación laboral.

El conocimiento que está en las personas, denominado por la literatura como “tácito”, no pertenece a las organizaciones. Cuando el conocimiento se plasma en documentos, bases de datos o cualquier medio que pueda ser usado por otras personas, es decir, cuando el conocimiento se ha explicitado, se origina el *conocimiento organizacional*, el cual se consolida o concreta cuando los conocimientos tácitos y explícitos de la organización se mezclan o combinan con los flujos de conocimientos externos y con aspectos y elementos particulares de la organización (cultura, procesos, rutinas, filosofía corporativa, tecnologías incorporadas, etc.). Este conocimiento organizacional es el insumo necesario para crear o acrecentar los recursos y actividades intangibles.

De acuerdo con Bueno (1998), ese conjunto de intangibles que la empresa posee, es lo denominado por la literatura como *capital intelectual* (en

adelante CI). El CI representa el conjunto de competencias básicas y de carácter intangible que permiten crear y sostener la ventaja competitiva. Algunos autores han tratado de explicar el CI como la diferencia entre el valor de mercado y el valor en libros (contable) de la organización (Brooking, 1997; Edvinsson y Malone, 1999; Ordóñez de Pablos, 2005; Sveiby, 2001, entre otros). Esta definición ha encontrado eco en investigaciones cuya conclusión es que aproximadamente el 70 % del valor de la empresa es explicado por factores y elementos diferentes a los tangibles. Es decir, los activos intangibles que están fuera de los estados financieros son los principales conductores de valor de las empresas (Buck, citado por Branswijck y Everaert, 2012).

Los grandes cambios que se han dado al interior de las empresas, especialmente en el diseño e implementación de estrategias, lo mismo que en los procesos conducentes a crear valor, han hecho más complejo el problema de la divulgación de información y han contribuido con la asimetría informativa (Holland, 2004). En este nuevo esquema de economía, donde lo tangible ha pasado a un segundo plano, la teoría de la legitimidad cobra mayor importancia, pues una empresa informa de manera voluntaria sobre sus actividades empresariales, considerando que eso es lo esperado por la sociedad, es decir, las organizaciones intentan actuar bajo los lineamientos y normas que la sociedad les impone (Branswijck y Everaert, 2012).

Trabajos como los de Bozzolan *et al.* (2003), Brennan (2001), Dumay y Tull (2007), Guthrie y Petty (2000), Hidalgo y García (2009), Kamath (2008), Singh y Kansal (2011), White *et al.* (2007) y Yi y Davey (2010), entre otros, están enfocados en la medición del nivel de divulgación de información, la calidad de la información y la importancia de medios como la Internet y los informes anuales para divulgar información sobre el CI. No obstante, en Colombia no se encuentra evidencia de estudios comparativos sobre la divulgación de información sobre CI.

Esta investigación pretende medir el grado de divulgación de información sobre intangibles que realizan a través de Internet las empresas que hacen

parte del Índice General de la Bolsa de Valores de Colombia (IGBVC), en 2011, para determinar el avance que se ha tenido con respecto al nivel de divulgación del año 2005, y cuya medición fuera realizada por Gómez *et al.* (2005b).

Fundamentos teóricos

Las tecnologías de la información y la comunicación en la difusión del conocimiento

Lo que hoy es llamado por muchos como la era del conocimiento, nueva economía o economía del conocimiento, es el resultado del desarrollo de la tecnología del *hardware*, que, acompañado principalmente por el desarrollo de la industria del *software* y el surgimiento de las bases de datos, dieron origen al sector de las *Tecnologías de la información y la comunicación* (TIC), el cual se nutrió de la digitalización de los contenidos. El principal sector beneficiado con estos desarrollos fue el de las comunicaciones.

La marcada presencia del conocimiento en las actividades humanas, sociales y económicas nos condujo, finalmente, a lo que ahora conocemos como la *sociedad del conocimiento*, en la cual las formas de pensar, consumir, operar, administrar e informar en individuos y organizaciones cambiaron sustancialmente. El conocimiento ha logrado desempeñar un papel preponderante en la creación de riqueza, y no solo ahora. Siempre ha estado presente, aunque hoy su rol es considerado por todos como protagónico. No obstante, la riqueza no es poseerlo, sino darle un uso eficaz y explotarlo en las distintas formas de la actividad económica (Houghton y Sheehan, 2000).

De acuerdo con Houghton y Sheehan (2000), la revolución de las tecnologías de la información fortaleció la tendencia a la codificación del conocimiento, facilitando su transmisión en todo el mundo a un costo relativamente bajo. Del mismo modo, los avances y nuevos desarrollos de las TIC posibilitaron el crecimiento de las tasas de acceso de las

poblaciones a los conocimientos, a la vez que generó efectos positivos en el crecimiento económico.

Internet, una de las principales manifestaciones o resultados del desarrollo de las TIC, se ha convertido en un medio clave para mostrar, además de los productos y servicios originados como consecuencia de nuevo conocimiento, los continuos y profundos cambios en consumidores, organizaciones, ciudadanos, empresarios y directivos. Además, la red se ha convertido en el instrumento más utilizado para ofrecer información continua y en tiempo real por parte de las organizaciones (Gómez *et al.*, 2005a).

Para 2005, en Colombia, existían 688.000 suscriptores a Internet (Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, citada en Gómez *et al.*, 2005b). Si se tiene en cuenta que el promedio de población por vivienda es de aproximadamente 3,6 personas, y que se contaba con 42 millones de habitantes en ese año, podría considerarse que el 7 % de la población accedía a Internet¹. Según datos de Colombia TIC (s.f.), en el primer trimestre de 2011 existían 5.054.877 suscriptores en total (aproximadamente el 12 % de la población) y el promedio mensual de navegación era cerca de 21 horas por persona. Para el primer trimestre del año 2017, según el Ministerio de las TIC, MINTIC (2017), existían 28,4 millones de suscriptores a Internet, lo que se traduce en un índice de penetración del 57,6 %.

El conocimiento organizacional

No existe consenso con respecto a la definición de conocimiento. Pensadores clásicos como Sócrates, Platón y Aristóteles sentaron las bases conceptuales desde la perspectiva de la espiritualidad y la verdad, a partir de las cuales otros autores modernos han construido sus propuestas. Para Polanyi (1974), el conocimiento es un proceso, un flujo, en principio creado por la mente, y para el que el lenguaje resulta insuficiente al explicitarlo. En esa línea, Davenport y Prusak (1998) consideran que “el conocimiento es

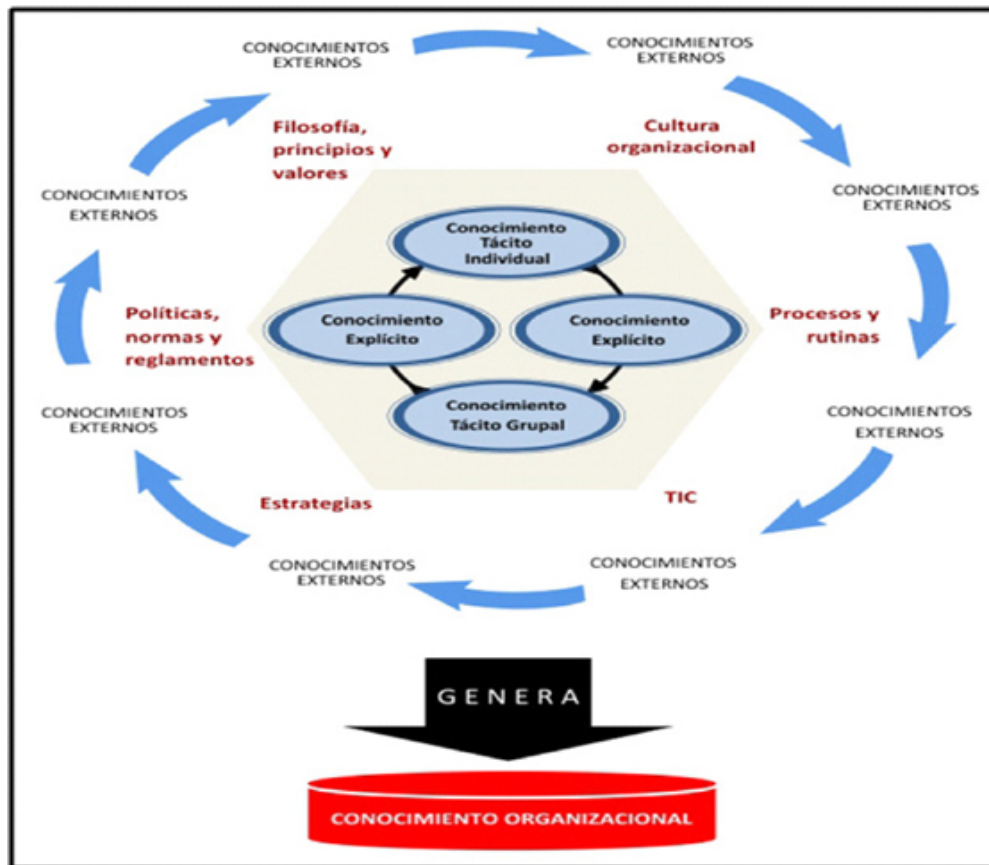
una mezcla fluida de experiencias, valores, información contextual y apreciaciones expertas que proporcionan un marco para su evaluación e incorporación de nuevas experiencias e información. Se origina y aplica en las mentes de los conocedores” (p. 5).

Por su parte, Nonaka y Takeuchi (1995) conciben que el conocimiento organizacional se origina como resultado de la interacción entre los conocimientos tácito y explícito; el *conocimiento tácito* es generado por la experiencia directa de cada individuo, por lo que se hace difícil formalizarlo y articularlo. Además, se dirige a la mente no racional, por lo que compartirlo y comunicarlo con otros se hace complejo. Es más fácil transmitir el *conocimiento explícito*, pues está conformado, en esencia, por conocimientos técnicos, de ciertas capacidades o habilidades y de pocas actitudes (Bueno, 1998).

Según Bueno (2004), cuando se utiliza la palabra conocimiento, se puede estar haciendo referencia a una de las tres perspectivas que permiten dinamizar el conocimiento humano: la base que constituye la vida sensitiva (conocimiento sensorial), la conciencia de la propia existencia (visión y misión de las personas) y el entendimiento y la razón (conocimiento explicitable). El conocimiento humano es aquel que poseen las personas, luego aportado a la organización como resultado de su incorporación a esta última. En la medida en que la organización se apropie del conocimiento, se genera conocimiento organizativo, el cual se transforma en tecnología, gracias al desarrollo y la transferencia de este.

Para que se produzca conocimiento organizacional, deberán interactuar los conocimientos tácitos con los explícitos, pero, además, se requiere la participación de aspectos claves que le son propios a cada organización: cultura, filosofía, dotación tecnológica, forma de interactuar con el entorno, estrategias diseñadas e implementadas. En fin, un sinnúmero de factores existentes en la organización (Cegarra y Rodrigo, 2005). Sin embargo, dicho proceso no se ejecuta de manera exclusiva al interior de la organización, sino que se surte del flujo externo de conocimientos ([Figura 1](#)).

Figura 1.
Creación de conocimiento organizacional



Fuente: elaboración propia.

El conocimiento en las organizaciones no solo está en los documentos y bases de datos, sino también en las rutinas organizacionales, los procesos, prácticas y normas (Davenport y Prusak, 1998). El conocimiento organizacional, al igual que el conocimiento individual, cambia constantemente, es acumulable y requiere de gestión. Además, es el único insumo para desarrollar intangibles.

Del conocimiento al capital intelectual

Existe un número considerable de definiciones del concepto de CI (Sujan y Abeysekera, 2007), algunas similares y otras con marcadas diferencias

como consecuencia del motivo u origen disciplinar de la definición. Autores como Stewart (1997) y Viedma (2007) lo conceptualizan como los intangibles y conocimientos que generan valor o riqueza a la organización en el presente y en el futuro, y le permiten generar ventaja competitiva. También, apuntando a la ventaja competitiva, Bueno (1998) lo define como el conjunto de competencias básicas distintivas de carácter intangible, que no solo crean ventaja competitiva, sino que son capaces de mantenerla y sostenerla.

Mientras que para Ross *et al.* (2001), el CI no es solo conocimiento, porque abarca otros factores intangibles, algunos incluidos dentro de los estados financieros; para Salazar *et al.* (2006), es “conocimiento útil, entendido como opuesto a la simple colección de datos, pues se trata de conocimiento estructurado que sirve para un fin determinado, además, es conocimiento valioso, pues a partir de él, la empresa es capaz de crear valor y obtener rentas superiores”(p. 4).

Otros autores han aportado – más que una definición– una explicación a partir del valor de la organización, para lo cual han considerado al CI como la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable (Brooking, 1997; Edvinsson y Malone, 1999; Sveiby, 2001; Ordóñez de Pablos, 2005). Siguiendo a Upton (2001), esa diferencia no se le puede asignar al CI, pues los mercados no son eficientes y el valor de las acciones depende de múltiples variables. Además, porque los activos están siendo valorados a costo histórico y, en el balance general, se incorporan algunos intangibles.

La parte de la definición con mayor coincidencia en la literatura, es la que hace referencia al CI como la suma o conjunto de intangibles que posee la empresa (Gómez, 2007), convergencia que se pierde cuando los autores anteceden al término “intangible” otros como “activo”, “recurso” o “actividad”. Este ha sido el origen de la “jungla semántica” que, actualmente, encontramos alrededor del CI (Bueno, 2004).

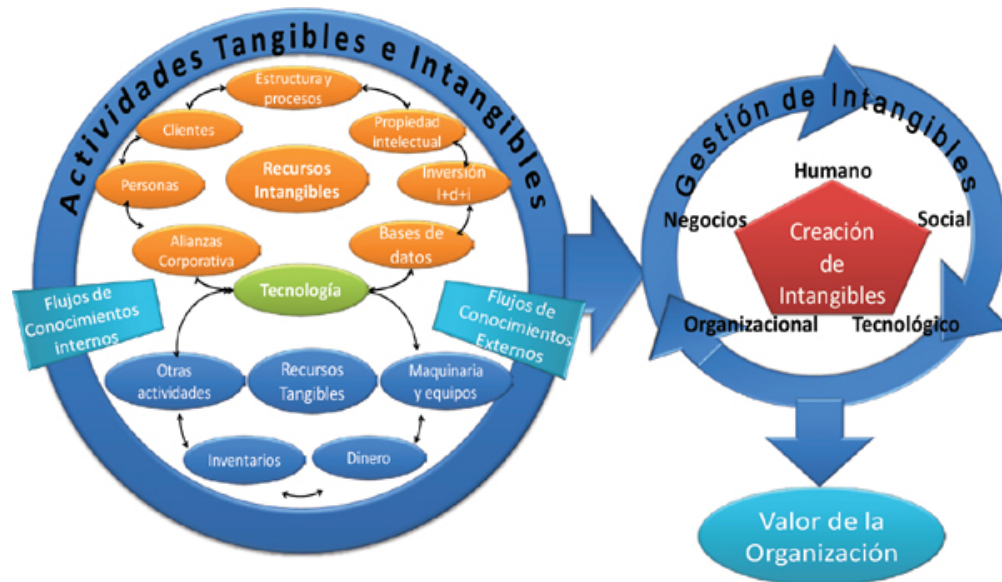
Así pues, los *activos intangibles* son aquellos que pueden generar beneficios económicos futuros. Se caracterizan por carecer de sustancia

física y ser controlados por una organización, como resultado de transacciones pasadas (Cañibano, 1999). El término *activos intangibles* posee limitaciones, ya que omite las inversiones en intangibles que no gozan de reconocimiento contable. Esto ha influenciado en que definiciones que incorporan únicamente el término activo intangible, no sean aceptadas globalmente².

Con el Proyecto Meritum (2002) tomó fuerza el término *recurso intangible*. Este comprende no solo las inversiones reflejadas en el balance, sino también aquellas que no poseen el privilegio de ser reconocidas contablemente, como son el conjunto de capacidades (saberes y competencias) que posee una empresa. Para mantener y mejorar los recursos intangibles ya existentes, o para crear nuevos, es necesario llevar a cabo determinadas acciones. En ese sentido, podemos establecer que el CI es el conjunto de recursos y actividades intangibles que tiene, adquiere o desarrolla una organización, y le sirve para crear y mantener ventaja competitiva, y que son la base para crear valor o riqueza en el presente y en el futuro (Proyecto Meritum, 2002). Cuando una organización armoniza los conocimientos tácitos (individual y colectivo) y explícitos con los flujos de conocimiento externo, haciendo uso de los recursos tangibles e intangibles de que dispone, se forman elementos diferenciadores que se convierten en conductores de valor ([Figura 2](#)).

Figura 2.

Transformación del conocimiento en capital intelectual



Fuente: Gómez y Maldonado, 2012.

Taxonomía y modelos de capital intelectual

La taxonomía de mayor aceptación en la literatura es la propuesta por Bontis (1996), para quien el CI está conformado por tres tipos de capital: humano, estructural y relacional. El conocimiento de las personas, al igual que su capacidad de aprender y compartir dichos conocimientos con los demás *es el capital humano*. Los conocimientos de las personas que han sido explicitados, sistematizados e interiorizados por la organización constituyen el *capital estructural*. Mientras que *el capital relacional* hace referencia al conjunto de conocimientos generados y acumulados como consecuencia de todos los intercambios que realizan las personas de la organización con los *stakeholders*³ (inversionistas, clientes, proveedores, competidores, socios tecnológicos, administración pública, etc.) y la sociedad en general.

La dirección de las empresas pone especial atención a la gestión del CI, porque lo consideran la principal fuente de riqueza de las organizaciones

(García *et al.*, 2004). El núcleo del CI es el conocimiento, pero el objetivo de la gestión del CI no solo radica en gestionar el conocimiento, sino en manejar el desarrollo y dispersión de él, es decir, los recursos y actividades intangibles que de él se originan (Ding y Li, 2010).

Para gestionar algo, primero se debe medir; y para medir algo, primero se debe tener claro el objetivo de la medición, es decir, se debe gestionar lo que tiene impacto o efecto (Liebowitz y Suen, 2000). Entre mediados y finales de la década de 1990, comenzaron a gestarse diversos esfuerzos con la finalidad de desarrollar herramientas nuevas y adecuadas para medir, informar y gestionar los recursos organizativos basados en el conocimiento. Dichos esfuerzos condujeron, finalmente, a la aparición de modelos de medición, gestión y divulgación del CI de las organizaciones (Bueno y Salmador, 2002). Entre estos se destacan el *Skandia Navigator* (Edvinsson y Malone, 1999); *Intellectual Assets Monitor* (Sveiby, 1997); *Technology Broker* (Brooking, 1997); *University of Western Ontario* (Bontis, 1996), el Modelo Intellect (Euroforum, 1998), el Modelo NOVA (Camisón *et al.*, 2000), *Danish Ministry of Science, Technology and Innovation* (2003), *The Nordika Project* (2001), el Proyecto Meritum (2002) y el Modelo Intellectus⁴ (Centro de Investigación sobre la Sociedad del Conocimiento [CIC], 2003).

Capital intelectual e información desde la perspectiva contable

Para Mattessich (2006), la contabilidad debe anteponer como prioridad el problema ético y la restauración de la confianza; y como hoy la única certeza es la incertidumbre, la contabilidad tiene la responsabilidad de reducirla con información no solo oportuna y útil, sino confiable.

Anteriormente, la información financiera representaba un instrumento privado de comunicación entre administradores y accionistas. Con los cambios acontecidos en el mundo, no solo a nivel de las empresas sino también de los consumidores, legisladores e inversionistas, (entre otros

actores que crearon nuevas demandas a las organizaciones), la información financiera se convirtió en el puente que viabiliza la comunicación hacia una multiplicidad de interesados, pasando así a tener la naturaleza de bien público (Cañibano, 2004). Sin embargo, la información financiera no da cuenta exacta de las actuaciones de la empresa, especialmente en lo relacionado con el medioambiente, la responsabilidad social y la innovación. De acuerdo con Hoogervorst (2012), haciendo alusión a la falta de precisión en la contabilidad, los informes financieros no comunican el valor de la organización que informa, pero proporcionan información que ayuda a los usuarios a estimar el valor de la entidad informante.

Los estudios realizados en la última década del siglo pasado dan cuenta de que los tangibles explican en un 30 % el valor de las organizaciones, mientras que el 70 % restante corresponde, en buena parte, a los intangibles (Buck, citado por Branswijck y Everaert, 2012). Si la contabilidad reconoce y revela información principalmente sobre tangibles, es evidente que está dejando de lado gran parte de lo que le genera y representa valor a la empresa. La presencia permanente e intensiva de los intangibles en el diario quehacer de las organizaciones, ha acrecentado la polémica sobre el modelo contable actual.

El déficit de información, generado como consecuencia de la incapacidad de la contabilidad para dar cuenta sobre aspectos clave como lo ambiental, social e intangible, es objeto de continuos e intensos debates. Al respecto, el análisis mundial converge hacia dos posturas. La primera, conocida como la *postura financiera*, plantea el rediseño de la contabilidad, es decir, nuevas formas y normas que permitan el registro de los tangibles. Para los defensores de dicha postura, no se puede seguir considerando a los intangibles como un problema de registro y valoración, sino como información sustancial, cuantitativa y cualitativa (López y Rodríguez, 2004).

Ante la complejidad que un nuevo modelo supone, surge la otra postura, considerada como la *no financiera*, que le reconoce a la contabilidad la función de reflejar unas actuaciones y de evidenciar mediante información

adicional las actuaciones que no pueda reflejar. De esta concepción se deriva la presentación de informes medioambientales, de responsabilidad social y de CI, de los cuales, el informe del *Global Reporting Initiative* (GRI) constituye un buen ejemplo, aunque su énfasis no se encuentra justamente en los intangibles.

En Colombia, se ha dado paso a la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)⁵. Con la Ley 1314 (2009), el Congreso de la República reguló los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, que serían aplicadas a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, de acuerdo con la normativa vigente. Según esta ley, el principal propósito al implementar las NIIF es que:

los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas. (Artículo 1°, Ley 1314, 2009).

Sin embargo, con la implementación de las NIIF no se están supliendo las necesidades de información de los diferentes *stakeholders*, básicamente, porque la convergencia apunta a suministrar información financiera, la cual es muy útil a los inversionistas, en especial a los inversionistas extranjeros que requieren uniformidad en la información.

En la contabilidad, el concepto de CI se ha usado como sinónimo de activos intangibles, y desde el enfoque de la NIC 38, solo son reconocidos como activos intangibles aquellos activos que sean identificables⁶, de carácter monetario y sin apariencia física (Pacheco, 2008). En la misma norma, se presenta la definición de activos, indicando que es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Si algún elemento

(intangible) no cumple con la definición de activo intangible establecida en la norma, el pago realizado por su adquisición o generación interna, se reconocerá como un gasto en el periodo. De acuerdo con Hoogervorst (2012), la norma es rudimentaria ya que se basa en costo histórico que no necesariamente representa el valor real del intangible.

El marco conceptual que respalda el registro y la representación de la información financiera imposibilita el reconocimiento de muchos de los intangibles no adquiridos. Es decir, aquellos desarrollados como consecuencia de combinar recursos y actividades tangibles e intangibles, aunque sean los principales impulsores o creadores de valor⁷. Así las cosas, los sistemas de información están diseñados para necesidades diferentes a las actuales, lo que ha originado fisuras en la información, como resultado del distanciamiento entre lo que demandan los *stakeholders* y la información que se produce. En ese sentido, al referirse a la implementación de las NIIF⁸, Hans Hoogervorst, presidente de IASB, indica que los inversionistas deben ser considerados como la audiencia principal, pues ellos son los “usuarios finales”, teniendo en cuenta que son quienes aportan el patrimonio.

Diseño de la investigación

Objetivos e hipótesis

El objetivo general de la presente investigación es determinar el grado de avance de las empresas que hacen parte del Índice General de la Bolsa de Colombia, en la divulgación de información sobre CI a través de Internet.

Para el cumplimiento este objetivo, se establecen los siguientes objetivos específicos:

- Establecer la navegabilidad e identificar los criterios con mayor figuración en los portales web de las empresas que integran el Índice General de la Bolsa de Colombia (en adelante IGBC).

- Determinar las categorías, componentes y elementos de CI que son objeto de mayor divulgación.
- Establecer los factores que determinan una mayor divulgación de información sobre CI, por parte de las empresas del IGBC.
- Establecer el nivel de divulgación de información sobre CI de las empresas objeto de estudio.

Las grandes compañías tienden a divulgar más información, porque son más visibles y susceptibles al escrutinio de los grupos de interés; además, porque son más propensas a tener un mayor compromiso financiero, social, humano y organizacional (Oliveira *et al.*, 2010). Según Gómez *et al.* (2005a), todas esas presiones fuerzan a las empresas, de alguna manera, a divulgar información sobre sus intangibles y sobre su actuar. Además, de acuerdo con Branswijck y Everaert (2012), las grandes empresas tienen mayor necesidad de capital que las pequeñas, y eso les obliga a tener una oferta informativa superior.

La mayoría de los estudios han encontrado una relación positiva entre el tamaño de la empresa y la divulgación de información sobre CI⁹. No obstante, algunos autores como Arvidsson (2003), Bukh *et al.* (2002), Rimmel *et al.* (2009) y Williams (2001), no encuentran asociación entre la cantidad de información sobre el CI revelada y el tamaño de la empresa. Con base en lo anterior, se plantea la siguiente hipótesis:

H1: Existe una influencia significativa del tamaño de la empresa en los niveles de divulgación de información sobre capital intelectual.

El costo del capital incide directamente en los resultados de la empresa; una adecuada estructura de capital le permite a la organización alcanzar sus objetivos, sin destruir valor y sin afectar la propiedad de los dueños sobre su empresa. Entre mayor sea el tamaño de la empresa, mayores serán las necesidades de capital y de apalancamiento financiero. El proveer más y detallada información no obligatoria podría minimizar la incertidumbre que se genera en los proveedores de fondos (García-Meca, 2004; Meek *et al.*,

1995;). Según la teoría de la agencia, la herramienta que aumenta las garantías como deudores e induce a que los acreedores aumenten los créditos y disminuyan las tasas de interés, es la divulgación de información, sobre todo la relacionada con los intangibles (Hidalgo y García, 2009). Así las cosas, se plantea la segunda hipótesis.

H2: Existe influencia significativa del nivel de endeudamiento de la empresa en los niveles de divulgación de información sobre capital intelectual.

Las empresas con alto desempeño tienen más incentivos para dar a conocer su buena situación dentro del mercado (Hidalgo y García, 2009). Por un lado, sus directivos buscan ventajas personales que les permita continuar en sus cargos y, a la vez, lograr un mayor poder de negociación sobre sus remuneraciones (Giner, 1997; Wallace *et al.*, 1994). Por el otro, los propietarios, buscando mantener el valor de sus acciones, están dispuestos a dar a conocer las buenas nuevas al mercado (Giner, 1997). No obstante, una empresa que no posea buenos resultados, sino que, por el contrario, presente pérdidas en sus informes financieros, divulgará más información sobre sus intangibles, con el fin de generar confianza, transparencia y seguridad en los inversionistas, clientes, proveedores y prestamistas (Hidalgo y García, 2009).

Autores como Bozzolan *et al.* (2002), García-Meca (2004), Meek *et al.*, (1995) y Sáenz (2004), utilizando retorno sobre ventas (ROI, ROE y ROA, respectivamente), no encuentran una relación significativa entre los resultados y la divulgación de información sobre CI, por lo que la tercera hipótesis es:

H3: No son significativamente influyentes los resultados de la empresa en la divulgación de información sobre capital intelectual.

Dada la volatilidad que caracteriza el mercado actual, realizar proyecciones del desempeño futuro de las organizaciones se hace imprescindible;

estimaciones consistentes y con posibilidad de cumplimiento probable solo son posibles, en la medida en que se incorporan una cantidad suficiente de variables relevantes, asunto imposible si no se cuenta con volúmenes de información adecuados. De acuerdo con Bozzolan *et al.* (2002) y Branswijck y Everaert, (2012), la información no financiera es de gran importancia para valorar y proyectar las ganancias de empresas jóvenes, principalmente, porque tienen menos datos históricos. Además, la cantidad de información inexacta es mayor en las empresas más jóvenes (Jaggi, citado por Branswijck y Everaert, 2012).

Cuando empresas jóvenes hacen parte del mercado de capitales o empresas con muchos años de actividad empiezan a cotizar en la bolsa, asumen comportamientos similares a las empresas antiguas. Ello, también, porque existe una regulación que establece unas exigencias que todas las empresas deben cumplir. Sin embargo, las políticas, en especial la relacionada con la oferta de información, cambian de empresa a empresa.

Los estudios que han utilizado la variable *edad* no han encontrado influencia significativa de ella sobre la revelación de información acerca del CI (Bozzolan *et al.*, 2002; Bukh *et al.*, 2002), por lo que la cuarta hipótesis es:

H4: La edad de cotización no es significativamente influyente en la divulgación de información sobre capital intelectual.

Variables

De acuerdo con la literatura existente, los *proxys* de tamaño más usadas son: *total de ventas*, *capitalización*, *número de empleados* y *total de activos*. Cuando se ha usado *ventas totales*, autores como Bozzolan *et al.* (2002), Gray *et al.* (2001), Meek *et al.* (1995) y Robb *et al.* (2001) y han encontrado influencia significativa de esta variable en la divulgación de información sobre intangibles. Con igual resultado, pero utilizando la capitalización, están García-Meca (2004) y Sáenz y Gómez (2005).

Para contrastar las hipótesis, fueron consideradas las siguientes variables:

- Tamaño: ventas año 2010.
- Endeudamiento: nivel de endeudamiento año 2010.
- Resultados: ROA y ROE.
- Edad: antigüedad en la bolsa de valores.

Metodología de la Investigación

Población y fuentes de información

Como el objetivo general de esta investigación es determinar el grado de avance en la divulgación de información sobre CI, a través de Internet, de las empresas que hacen parte del IGBC, se han tenido en cuenta los mismos criterios utilizados en Gómez *et al.* (2005a) en relación con la población y las fuentes de información utilizadas, para comparar dicho avance cinco años después. Por lo tanto, en el presente estudio se consideraron las empresas emisoras de las acciones que conforman el IGBC. El índice está conformado por 36 acciones¹⁰, de las cuales se han analizado 33¹¹. Igualmente, las webs corporativas de las empresas fueron tenidas en cuenta como fuentes de información¹².

Procedimiento metodológico

Una vez establecidas las empresas objeto de estudio, se determinaron los criterios para verificar la navegabilidad de sus portales web corporativos. En cada uno, se verificó la existencia de los sitios, información e informes que fueron establecidos como criterios para medir la navegabilidad. Posterior a este chequeo, cada sitio fue examinado para establecer si existía información sobre CI. Finalmente, se realizó la calificación por elementos, componentes y categorías de CI, para llegar a la construcción del índice de divulgación de CI.

Investigaciones previas sobre medición, valoración, gestión y divulgación de CI han utilizado diversos modelos, como el *Intangible Assets Monitor* (Singh y Kansal, 2011), es decir, el propuesto por Sveiby (1997). No obstante, dada la flexibilidad, amplitud y simplicidad del Modelo Intellectus propuesto por el Centro de Investigación sobre la Sociedad del Conocimiento (CIC, 2003), este se ha considerado como el modelo base en la presente investigación. El índice de divulgación se construyó a partir de 60 indicadores que, a nuestro juicio, tendrían mayor probabilidad de ser divulgados por las empresas colombianas (Anexo 1).

Se tomó la escala de calificación más usada en la literatura sobre índices de divulgación y que es la que “premia” la divulgación de información cuantitativa (Gómez, 2007): dos (2) puntos para los indicadores que son presentados en forma cuantitativa; un (1) punto para los indicadores que son mostrados en forma narrativa; y cero (0) puntos para los indicadores que no son divulgados.

El índice de divulgación de CI se construyó con la calificación obtenida en las tres categorías. Para ello, se obtuvo una calificación por cada categoría de CI, siendo cinco (5) la calificación máxima, cuando todos los indicadores habían sido presentados de forma cuantitativa; y cero (0), cuando no había ningún tipo de información sobre los indicadores que conformaban cada categoría de CI. El contraste de las hipótesis se llevó a cabo mediante regresiones lineales.

Resultados

Análisis de navegabilidad

Con respecto al estudio realizado por Gómez *et al.*, (2005a), se evidencia un avance en los criterios de navegabilidad en el año 2011; mientras que, en 2005, el 84 % de las empresas que conformaron la población (es decir, 21) tenían portal web, en 2011 el ciento por ciento poseían web corporativa. Asimismo, mientras que, en 2005, el 60 % tenían en los estados financieros

en línea, para el año 2011 el 94 % de las empresas disponían de un sitio en su web para mostrarlos ([Tabla 1](#)).

Tabla 1.
Criterios de navegabilidad

Criterios	Año	
	2011	2005
Las empresas poseen página web	100 %	84 %
En la web se tiene una presentación de la empresa	100 %	84 %
Sitio en la página web		
Inversionistas	91 %	40 %
Medioambiente	42 %	16 %
Responsabilidad social corporativa	48 %	36 %
Gestión humana o recursos humanos	27 %	16 %
Gobierno corporativo	94 %	56 %
Innovación, investigación y tecnología	18 %	4 %
Productos (presentación de)	79 %	84 %
Oferta de empleo	36 %	16 %
Información		
Informes anuales	94 %	60 %
Informes anuales completos	64 %	44 %
Informes anuales históricos	88 %	44 %
Información bursátil	70 %	44 %
Información en dos idiomas	42 %	56 %
Noticias y notas de prensa	76 %	76 %
Relacionamiento		
Contáctenos	97 %	80 %
Enlaces con organizaciones vinculadas o relacionadas	70 %	52 %

Fuente: adaptado de Gómez y Maldonado (2012).

En dos de los dieciocho criterios utilizados, para el año 2011, se presentó disminución con respecto al año 2005: *sitio para presentar los productos y oferta de información de dos idiomas*. En un solo criterio se mantuvo el nivel (*noticias y notas de prensa*), con un 76 %. En los demás criterios, es decir quince, se presentan incrementos.

Mientras que, en 2005, existía muy poca información sobre *innovación, investigación y tecnología* y las páginas web se usaban para promocionar los productos y/o servicios; para 2011 la oferta informativa se centró en información financiera, bursátil y gobierno corporativo. Es notorio el incremento de sitios para informar específicamente sobre gobierno corporativo en las webs: mientras que, para el año 2005, el 70 % (14 de 20) de las empresas objeto de estudio lo tenían; en 2011, son el 94 %, es decir, 31 de las 33 empresas estudiadas.

Tanto en 2005 como en 2011, los aspectos en que menos informan las empresas a través de Internet son: *gestión humana o recursos humanos*¹³, *oferta de empleo, medioambiente e innovación, investigación y tecnología*. Siguiendo a Castilla (2007), hay evidencia de un interés por parte de las empresas hacia la publicación de intangibles como *marcas y gastos de investigación y desarrollo*, resultado que no concuerda con el obtenido en el estudio de las empresas del IGBC.

Sigue siendo baja la oferta de información en idioma inglés y la presencia de sitios para informar sobre responsabilidad social. Por el contrario, hay un avance significativo en la oferta informativa para los inversionistas. Así pues, mientras que, en 2005, 14 de las 20 empresas (40 %) tenían un sitio de relación con los inversionistas, en 2011, 30 de las 33 empresas lo tienen, lo que equivale al 91 %.

De los 18 criterios tenidos en cuenta para el análisis de navegabilidad, las tres empresas que cumplían con el mayor número en 2005 eran: Compañía Nacional de Chocolates S. A., con 16 criterios; Interconexión Eléctrica S. A. y la Corporación Financiera Nacional y Suramericana S. A., con 14 criterios cada una. Las empresas con mayor cumplimiento de criterios en 2011 fueron: Ecopetrol y Valorem con 17 criterios, así como con 16 criterios Bancolombia, Interconexión Eléctrica, Cementos Argos e Isagen.

Divulgación de capital intelectual

En relación con la divulgación de CI, la categoría con mayor índice promedio de divulgación, en 2011, fue *capital humano*, al igual que en 2005 ([Tabla 2](#)), resultado que concuerda con los obtenidos en otras investigaciones (Gómez, 2007). Igualmente, se resalta el hecho de que, en 2005, el máximo obtenido por dicha categoría hubiese sido de 2,71 sobre 5, y que, en 2011, alcanzara un máximo de 4,38¹⁴. Por el contrario, los promedios y puntajes máximos de las categorías *capital estructural* y *capital relacional* presentan disminuciones en el año 2011 con respecto al 2005.

Tabla 2.

Divulgación de información de CI por Categorías y Componentes (escala 0-5)

Indicador	Año 2011				Año 2005			
	Media	Desviación Estándar	Mínimo	Máximo	Media	Desviación Estándar	Mínimo	Máximo
CH	1,05	1,3398	0,00	4,38	0,83	0,8520	0,00	2,71
CO	0,41	0,3813	0,00	1,70	0,38	0,4959	0,00	1,58
CT	0,21	0,3059	0,00	1,04	0,53	0,5872	0,00	2,08
CE	0,31	0,2768	0,00	1,06	0,46	0,4817	0,00	1,41
CN	0,65	0,4216	0,00	1,41	0,75	0,7517	0,00	2,60
CS	0,85	0,6277	0,14	2,78	0,82	0,7345	0,00	3,13
CR	0,75	0,4593	0,14	1,99	0,78	0,6431	0,00	2,34

Fuente: adaptado de Gómez y Maldonado (2012).

Después del capital humano, el capital social y el capital negocio son los componentes de CI sobre los que más se divulga en los dos años de análisis, aunque, el *capital negocio* presenta una disminución para el año 2011. Siguen siendo los dos componentes de *capital estructural*, es decir *tecnológico* y *organizativo*, sobre los que menos divulgación se realiza, presentándose una disminución significativa en el primero de ellos, debido a que las empresas cuentan muy poco sobre sus inversiones y actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), así como acercar de aspectos vinculados con la tecnología.

En 2011, en cuatro de los cinco componentes de CI, algunas empresas no presentaron ninguna información; se observa mejoría en capital social, donde el mínimo de información divulgada es de 0,14 sobre 5, en comparación con el año 2005, donde las empresas no revelaron información.

El elemento de CI más divulgado por las empresas es *capacidades*¹⁵, con un puntaje de 1,75 y 1,78, para los años 2005 y 2011, respectivamente; el elemento *reputación corporativa* pasó a ser el segundo elemento con mayor divulgación, habiendo sido el tercero en el año 2005 ([Tabla 3](#)).

Tabla 3.

Divulgación de información de CI por Elementos (escala 0 a 5)

Elementos más divulgados			
Año 2011		Año 2005	
Capacidades	1,78	Capacidades	1,75
Reputación corporativa	1,41	Instituciones de promoción y mejora de la calidad	1,19
Relaciones con accionistas y aliados	1,04	Reputación corporativa	1,10
Valores y actitudes del personal	0,93	Relaciones con los clientes	0,81
Elementos menos divulgados			
Relaciones con proveedores y competidores	0,05	Aptitudes del personal	0,13
Propiedad intelectual e industrial	0,13	Relaciones con proveedores y competidores	0,17
Esfuerzo en I+D+i	0,23	Cultura y estructura	0,19
Dotación tecnológica	0,33	Procesos	0,31
Procesos	0,34	Esfuerzo I+D+i	0,33

Fuente: adaptado de Gómez y Maldonado (2012).

En cuanto a los elementos menos divulgados, hay similitud en los dos años objeto de estudio (*relaciones con los proveedores y competidores, procesos y esfuerzos en I+D+i*). Sin embargo, en 2011, el elemento menos divulgado (*relación con proveedores y competidores*), apenas obtuvo una calificación de 0,05 sobre 5, cuando el elemento con menor resultado en 2005 había alcanzado una calificación de 0,13.

En el año 2005, las empresas que más divulgaban eran las del sector financiero. Para el año 2011, las de mayor divulgación son carburos y energía, consideradas como las empresas más atractivas para los inversionistas internacionales. Los índices de divulgación de información sobre CI de las empresas son superiores en 2011, frente a los obtenidos en el año 2005 ([Tabla 4](#)).

Entre las empresas que menos divulgaron en 2005, dos eran del sector financiero: Corporación Financiera del Valle y el Grupo Suramericana, con índices de 0,05 y 0,07, respectivamente; aunque, en ese año, fue Carulla Viveros la que obtuvo el menor resultado, con un índice de 0,03 sobre 5. En el año 2011, las empresas de menos divulgación son la Sociedad de Inversiones en Energía S. A. y la Organización de Ingeniería Internacional S. A., ambas con índices de 0,08 sobre 5. También con las empresas que presentan menor divulgación de información sobre CI se presenta un leve ascenso en el índice ([Tabla 4](#)).

Tabla 4.

Divulgación de información por empresas (escala 0 a 5)

Las que más divulgan			
Año 2005		Año 2011	
Banco de Bogotá S.A.	0,94	Isagen S.A. E.SP.	2,05
Corporación Financiera Nacional y Suramericana S.A.	0,94	Ecopetrol S.A.	1,88
Interbolsa S.A.	0,90	Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P (ISA)	1,74
Bancolombia S.A.	0,81	Empresa de Energía de Bogotá S.A. E.S.P (EEB)	1,55
Las que menos divulgan			
Carulla Vivero S.A.	0,03	Sociedad de Inversiones en Energía S.A.	0,08
Corporación Financiera del Valle S.A.	0,05	Organización de Ingeniería Internacional S.A.	0,08
Inveralimenticias Noel S.A.	0,06	Grupo Aval	0,10
Grupo Suramericana de Inversiones	0,07	Valorem S.A.	0,12

Fuente: adaptado de Gómez y Maldonado (2012).

Contraste de hipótesis

Al igual que en el estudio realizado por Gómez *et al.* (2005a), para el presente estudio se ha comprobado la normalidad de las variables mediante el test de Kolmogorov-Smirnov. Asimismo, como se observa en la [Tabla 5](#), para las regresiones lineales se utilizaron los datos originales y transformados con logaritmos naturales, evitando de esta forma una posible influencia sobre los resultados, debido a las diferencias en los valores (Gray *et al.*, 2001).

*Tabla 5.
Regresiones lineales simples para las variables*

Año 2005					Año 2011				
Variable	R ²	Coeficientes		Probab.	Variable	R ²	Coeficientes		Probab.
		C	Beta				C	Beta	
Logventas			0,018	0,692	Logventas	0,109	-1,638	0,115	0,061
Ventas	0,043	0,407	0,008	0,232	Ventas	0,133	0,603	0,000	0,037
Endeuda	0,039	0,375	0,196	0,400	Endeuda	0,004	0,650	0,142	0,728
ROA	0,001	0,448	0,147	0,879	ROA	0,009	0,662	1,002	0,596
ROE	0,026	0,419	0,282	0,497	ROE	0,000	0,695	0,125	0,928
Edad	0,068	0,338	0,003	0,264	Edad	0,018	0,834	-0,007	0,460

Fuente: elaboración propia.

El tamaño, medido con la variable ventas, que no era influyente en el nivel de divulgación de información sobre CI en 2005, para el año 2011, sí influye, solo que en un 13,3 % (lo que puede considerarse como estadísticamente no relevante). Al igual que los resultados obtenidos por Arvidsson (2003), Bukh et. al. (2002), Gómez (2007) y Williams (2001), en el caso de las empresas que hacen parte del IGBC no se ha hallado relación entre el tamaño de la organización, medido a través de sus ventas, con el nivel de divulgación sobre intangibles, por lo que la Hipótesis 1 no se acepta.

En cuanto al endeudamiento, los resultados de los dos años evidencian que no hay influencia significativa de dicha variable en la divulgación de información sobre CI, con lo que se puede asegurar que la oferta informativa de las empresas que hacen parte del IGBC obedece a situaciones diferentes a su nivel de endeudamiento. Este resultado concuerda con los obtenidos por García-Meca (2004) y Gómez (2007). Con base en lo anterior, no hay pruebas suficientes para aceptar la Hipótesis 2.

Los resultados de la empresa, medidos a través de indicadores de rentabilidad, ROE y ROA, no influyen en la divulgación de información sobre CI. El resultado, que concuerda con los hallazgos de Bozzolan et al., (2002), García-Meca (2004), Gómez (2007) y Williams (2001), permite establecer que no hay pruebas suficientes para rechazar la Hipótesis 3. Tampoco la edad ha resultado ser una variable significativa en la explicación de los niveles de información sobre intangibles por parte de las empresas del IGBC. El resultado, que concuerda con los hallazgos de Bozzolan *et al.*, (2002), Bukh *et al.*, (2002) y de Gómez (2007), indica que las empresas, cuando hacen parte del mercado bursátil, siguen la línea de divulgación de las empresas antiguas, y que la información presentada está más en sintonía con los requerimientos legales que con políticas individuales. De acuerdo con los resultados obtenidos en la prueba, no hay evidencias suficientes para rechazar la Hipótesis 4.

Así pues, para establecer cuáles variables de manera conjunta podrían explicar los niveles de divulgación de información sobre intangibles, realizamos una regresión múltiple con las cuatro variables, sin que se pudiera encontrar una combinación (2, 3 o 4 variables) que explicara el comportamiento del nivel de divulgación de información sobre CI, por parte de las empresas del IGBC.

Conclusiones

El cumplimiento por parte de las empresas que integran el IGBC, de los criterios de navegabilidad en sus sitios web corporativos, no es indicativo de que Internet sea una herramienta bien aprovechada por estas, o de que la oferta informativa sea amplia. Los criterios (sitios, información e informes) son los mínimos que debe contener el portal web, pero su existencia no garantiza la emisión de una información veraz, confiable y oportuna.

Con respecto a la posibilidad de acceder a sitios y a información pertinente en sus webs, se evidencia un avance en el año 2011 frente al 2005. No obstante, siguen existiendo sitios que carecen de contenido o a los que no es

posible acceder por encontrarse en construcción. También es frecuente encontrar información poco relevante. Es de resaltar el interés por parte de algunas de las empresas del IGBC por revelar información voluntaria sobre temas como recursos humanos, inversionistas, medioambiente y responsabilidad social. De todas formas, las empresas objeto de estudio no están aprovechando plenamente a Internet, como medio.

Se esperaría de las empresas cotizadas una mayor divulgación de las actividades relacionadas con tecnología, alianzas o convenios con competidores y clientes, al igual que sobre las actividades relacionadas con el medioambiente, la comunidad e I+D+i, por ser empresas integrantes del mercado público y estar sujetas a la opinión y escrutinio de muchos interesados. A pesar de ello, los resultados obtenidos revelan que la oferta informativa está enfocada en lo financiero y en lo relacionado con gobierno corporativo, tal vez, porque algunas empresas consideran que sus actividades de I+D+i, al igual que sus alianzas y acuerdos de cooperación, son estratégicas y que, por ende, es información restringida.

Aunque se presenta una tendencia a una mayor divulgación de información sobre CI (mayoritariamente sobre capital humano), la oferta informativa de las empresas del IGBC a través de sus sitios web, para el año 2011, es baja. Aunque Internet puede ser un medio para democratizar la información, los resultados del estudio muestran que la información sigue siendo asimétrica, que la política informativa de las empresas es limitada, y que podrían estar prefiriendo otros canales (posiblemente privados), para suministrar información.

La oferta de información por parte de las empresas del IGBC no está influenciada por factores como el tamaño de la empresa, el nivel de endeudamiento, la rentabilidad o la cantidad de años participando en el mercado bursátil. Más bien obedece a políticas individuales soportadas en las reglamentaciones. Podrían existir otros factores que influyen positiva o negativamente en el nivel de divulgación de información de las empresas del IGBC, como es el caso del sector de actividad o la inseguridad, los cuales debieran incluirse en futuras investigaciones.

Referencias bibliográficas

- Arvidsson, S. (2003, May 20-23). *The extent of disclosure on intangibles in annual reports. Paper presented at the 4th annual SNEE congress in Mölle, Suecia.*
- Bontis, N. (1996). There's a price on your head: Managing intellectual capital strategically. *Business Quarterly*, Summer, 40-47.
- Bozzolan, S., Favotto, F. y Ricceri, F. (2002). Narrative Reporting on Intangibles: an Analysis of Italian Listed Companies. Ponencia presentada en: *The Transparent Enterprise, The Value of Intangibles*, Madrid, Noviembre 25-26.
- _____. (2003). Italian annual intellectual capital disclosure: An empirical analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 4(4), 543-558.
- Branswijck, D. y Everaert, P. (2012). Intellectual capital Disclosure Commitment: Myth or Reality? *Journal of Intellectual Capital*, 13(1), 39-56.
- Brennan, N. (2001). Reporting intellectual capital annual reports: evidence from Ireland. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(4), 423-436.
- Brooking, A. (1997). The management of intellectual capital. *Long Range Planning*, 30(3), 364-365.
- Bueno, E. (1998). El capital intangible como clave estratégica en la competencia actual. *Boletín de estudios económicos*, 53(164), 207-229.
- _____. (2004). Fundamentos epistemológicos de dirección del conocimiento organizativo: desarrollo, medición y gestión de intangibles. *Economía Industrial*, 13-26.
- Bueno, E. y Salmador, M. P. (2002). *Hacia un modelo holístico de capital intelectual: el Modelo Intellectus* [ponencia]. XII Congreso de la

Asociación Científica de Economía y Dirección de la Empresa, Palma de Mallorca, España.

Bukh, P. N., Nielsen, C., Gormsen, P. y Mouritsen, J. (2002, noviembre 25-26). *Disclosure of Intellectual Capital Indicators in Danish IPO Prospectuses. The Transparent Enterprise: the value of Intangibles* [ponencia]. XII Congreso AECA, Madrid, España.

Camisón, C., Palacios, D. y Devece, C. (2000). Un nuevo modelo para la medición del Capital Intelectual: El modelo NOVA. Ponencia presentada en el X Congreso Nacional de ACEDE, septiembre, Oviedo, España.

Cañibano, L. (2004). Información financiera y gobierno de la empresa. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (19), 157-235.

Cañibano, L., García-Ayuso, M. y Sánchez, P. (1999). La relevancia de los intangibles para valoración y gestión de empresas: revisión de la literatura. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 28(100), 17-88.

Castilla, F. (2007). Principales líneas de investigación en el ámbito de la divulgación de intangibles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(136), 809-819.

Cegarra, J. y Rodrigo, B. (2005). Integración del conocimiento estratégico en el seno de la organización. *Revista de Economía y Empresa*, 21(51), 39-55.

Centro de Investigación sobre la Sociedad del Conocimiento [CIC]. (2003). Modelo Intellectus. Medición y gestión del capital intelectual. *Documento Intellectus*, (5). CIC.

Colombia TIC (s.f.). Histórico Internet hasta 2016. Descargado de <https://colombiatic.mintic.gov.co/679/w3-propertyvalue-36359.html>

Cordazo, M. (2007). Intangibles and Italian IPO prospectuses: a disclosure analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 8(2), 288-305.

- Davenport, T. y Prusack, L. (1998). *Working knowledge: how organizations manage what they know*. Harvard Business School.
- Danish Ministry of Science, *Technology and Innovation* (2003): Intellectual Capital Statements - The New Guideline. Danish Ministry of Science, Technology and Innovation, Copenhagen, Dinamarca. Descargado de https://pure.au.dk/portal/files/32340329/guideline_uk.pdf
- Ding, Y. y Li, G. (2010). Study on the Management of Intellectual Capital. *International Journal of Business and Management*, 5(2), 213-216.
- Dumay, J. y Tull, J. (2007). Intellectual capital disclosure and price sensitive Australian stock exchange announcements. *Journal of Intellectual Capital*, 8(2), 236-255.
- Edvinsson, L. y Malone, M. (1999). *El capital intelectual*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.
- Euroforum (1998): Modelo de medición del Capital Intelectual, I.U. Euroforum Escorial, Madrid.
- García, M., Simó, P., Mundet, J. y Guzmán, J. (2004). Intangibles: Activos y Pasivos. *Revista Management & Empresa*, (37), 32-42.
- García-Meca, E. (2004). La información sobre intangibles en el Mercado de valores español. Similitudes, divergencias, y factores explicativos en su oferta y demanda. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (260), 157-212.
- Giner, B. (1997). The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *The European Accounting Review*, 6(1), 45-68.
- Gómez, J., Ospina J. y Osorio E. (2005a, septiembre 20). *El uso de internet en la divulgación de capital intelectual: el caso colombiano de las compañías cotizadas en bolsa* [ponencia]. IX Asamblea General de Alafec, La Habana, Cuba.
- Gómez, J., Osorio, E. y Ospina, J. E. (octubre, 2005b). *El capital intelectual en Colombia: divulgación a través de Internet* [ponencia]. Asamblea Anual de CLADEA, Santiago de Chile.

- Gómez J. V. (2007). *Divulgación de información sobre intangibles en las empresas cotizadas españolas: factores determinantes e impacto en los mercados financieros y en la reputación corporativa* [tesis doctoral inédita]. Universidad de Deusto.
- Gómez J. y Maldonado S. (2012). Tendencias de la divulgación de información sobre capital intelectual en Colombia. *Economía, Gestión y Desarrollo*, 1(14), 65-83.
- Gray, R., Javad, M., Power, D. M. y Sinclair C. D. (2001). Social and Environmental disclosure and corporate characteristics: a research note and extension. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2(3), 327-356.
- Guthrie, J. y Petty, R. (2000). Intellectual Capital: Australian annual reporting practices. *Journal of Intellectual Capital*, 1(3), 241-251.
- Hidalgo, R. L. y García, E. (2009). Divulgación de información sobre capital intelectual de empresas nacionales que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores. *Contaduría y Administración*, (229), 105-131.
- Hoogervorst, H. (2012, 27 de junio). *El mundo impreciso de la contabilidad. Discurso por Hans Hoogervorst*. <http://www.ifrs.org/Alerths/Conference/HH+speech+Amsterdam+June+2012.htm>
- Holland, J. (2004). *Corporate intangibles, value relevance and disclosure content*. Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Houghton, J. y Sheehan, P. (2000). *A primer on the knowledge economy*. University Center for Strategic Economic Studies.
- Kamath, G. B. (2008). Intellectual capital and corporate performance in Indian pharmaceutical industry. *Journal of Intellectual Capital*, 9(4), 684-704.
- Ley 1314 de 2009 (13 de julio), por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario oficial 47.409.

- Liebowitz, J. y Suen, C. (2000). Developing Knowledge management metrics for measuring intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 1(1), 54-67.
- López, M. y Rodríguez, L. (2004): Limitaciones de la contabilidad frente a las obligaciones ambientales. *Partida Doble*, (157), 40-53.
- Mattessich, R. (2006). ¿Qué le ha sucedido a la Contabilidad? *Cuadernos de CC.EE y EE*, (50-51), 219-226.
- Meek, G. K., Roberts C. B. y Gray S. J. (1995). Factors influencing voluntary annual report disclosures in U.S., U.K. and continental European multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555-72.
- Ministerio de las TIC, MINTIC (2017). Boletín Trimestral de las TIC. Cifras primer trimestre de 2017. Bogotá D.C., julio. Descargado de https://colombiatic.mintic.gov.co/679/articles-55212_archivo_pdf.pdf
- Nonaka, I. y Takeuchi, H. (1995). *The knowledge-creating company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford University Press.
- Oliveira, L., Rodrigues, L. y Craig, R. (2010). Intellectual capital reporting in sustainability reports. *Journal of Intellectual Capital*, 11(4), 575-594.
- Ordóñez de Pablos, P. (2005). Intellectual capital reports in India: lessons from a case study. *Journal of Intellectual Capital*, 6(1), 41-149.
- Pacheco, J. C. (2008). Un estudio del tratamiento contable del capital intelectual a la luz de la NIC 38. *Actualidad Contable FACES*, 11(17), 65-81.
- Polanyi, M. (1974). *Personal Knowledge: towards a post- critical philosophy*. Oxford University Press.
- Proyecto Meritum. (2002). *Directrices para la gestión y difusión sobre intangibles. Informe de capital intelectual*. Fundación Airtel Móvil.
- Rimmel, G., Nielsen, C. y Yosano, T. (2009). Intellectual capital disclosure in Japanese IPO prospectuses. *Journal of Human Resource Costing &*

Accounting, 13(4), 316-337.

- Robb, S. W. G., Single, L. E. y Zarzeski, M. T. (2001). Nonfinancial disclosures across Anglo-American countries. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10, 71-83.
- Roos, J., Roos, G., Dragonetti, N. C y Edvinsson, L. (2001). *Capital Intelectual: El valor intangible de la empresa*. Paidós Ibérica S.A.
- Sáenz, J. (2004). *Intellectual capital indicators, business performance and market to book ratio* [ponencia]. International IC Congress, Helsinki, Finlandia.
- Sáenz, J. y Gómez, J. V. (2005). *Intangibles disclosure, market performance and business reputation* [ponencia]. XX McMaster World Congress, Hamilton, Canadá.
- Salazar, E. A., De Castro, G. M. y López, P. (2006). Capital intelectual. Una propuesta para clasificarlo y medirlo. *Revista Latinoamericana de Administración*, (37), 1-16.
- Singh, S. y Kansal, M. (2011). Voluntary disclosures of intellectual capital: An empirical analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 12(2), 301-318.
- Stewart, T. A., (1997). *Intellectual capital: the new wealth of organizations*. Doubleday and Currency.
- Sujan, A. y Abeyseekera, I. (2007). Intellectual capital reporting practices of the top austrialian firms. *Australian Accounting Review*, 17(2), 73-83.
- Sveiby K. E. (Noviembre, 2001). *The intangible Assets Monitor*. <https://www.sveiby.com/files/pdf/the-intangible-assets-monitor.pdf>
- _____. (1997). *The new organizational wealth: managing and measuring knowledge-based assets*. Berrett-Koehler Publishers, Inc.
- Upton, W. (2001). *Special Report. Business and financial reporting, challenges from the new economy*. https://www.fasb.org/articles&reports/sr_new_economy.pdf
- Viedma, J. M. (2007). In Search of an Intellectual Capital Comprehensive Theory. *Electronic Journal of Knowledge Management*, 5(2), 245-256.

- Wallace, R. S. O., Naser, K. y Mora, A. (1994). The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 25(97), 41-53.
- White, G., Lee, A. y Tower, G. (2007). Drivers of voluntary intellectual capital disclosure in listed biotechnology companies. *Journal of Intellectual Capital*, 8(3), 517-537.
- Williams, S. M. (2001). Is Intellectual capital performance and disclosure practices related? *Journal of Intellectual Capital*, 2(3), 192-203.
- Yi, A. y Davey, H. (2010). Intellectual capital disclosure in Chinese (mainland) companies. *Journal of Intellectual Capital*, 1(3), 326-347.

Notas

¹ En una suscripción pueden existir varios usuarios, con lo que se tendría diferencia entre el número de suscriptores y el número de usuarios.

² El término activo intangible es abordado más adelante desde la NIC 38.

³ *Stakeholders* hace referencia a todos los interesados en el actuar de la empresa.

⁴ Una nueva versión del Modelo Intellectus se dio a conocer en octubre de 2011; el cambio más relevante fue la incorporación del capital innovación como un componente del CI. Esta investigación se realizó con base en el modelo del año 2003.

⁵ Conocidas en inglés como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

⁶ Según la NIC38, un activo es identificable si es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación, que surja de los derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

⁷ Parte de las deficiencias de la contabilidad y del modelo NIIF (*IFRS*, en inglés) radican en los criterios de medición, ya que los modelos económicos aplicados se basan en el valor de cambio y no en el valor de uso, lo cual sería una de las características de muchos de los intangibles que posee la organización.

⁸ “Las NIIF como un estándar global han tenido un impacto tremendamente beneficioso para los inversionistas, que carecían de comparabilidad en épocas anteriores a las NIIF; varios estudios científicos han demostrado que la introducción de las NIIF ha contribuido a reducir el costo del capital” (Hoogervorst, 2012).

[9](#) Puede verse mayor información en Gómez (2007).

[10](#) Se tomó la estructura vigente para el primer trimestre del año 2011. En el estudio base, medido en el mismo periodo de 2005, el índice estaba conformado por 25 acciones. Para el estudio base, se tomaron veintiún (21) empresas que tenían portal web.

[11](#) Bancolombia es emisora de dos y Corficolombiana, de tres acciones vinculadas al índice.

[12](#) Como se buscaba que los estados financieros estuvieran disponibles en los portales web, las consultas, tanto para el estudio de 2005 como el de 2011, fueron realizadas en los primeros quince días del mes de mayo.

[13](#) No obstante, en los portales web que tienen sitio para recursos humanos, la información con mayor frecuencia es la relacionada con la capacitación. De hecho, es uno de los indicadores con mayor calificación en los dos años objeto de estudio.

[14](#) En los dos años de estudio, la desviación estándar es la mayor de todos los componentes y también es la única que presenta crecimiento, lo que estaría indicado que el comportamiento de la divulgación de información por parte de las empresas del IGBC, es menos homogéneo, en 2011. En otras palabras: hay varias empresas con índices alejados a la media.

[15](#) Abarca información sobre tiempo, inversión y cantidad de personas en programas de capacitación.

Anexo 1. Modelo de capital intelectual utilizado

Anexo 1. Modelo de Capital Intelectual utilizado	
10 Indicadores de Capital Humano	30 Capital Negocio
101 Valores y actitudes	301 Relaciones con los clientes
• Años de antigüedad en la organización	• Información sobre clientes (activos, aumento e internacionales)
• Ausentismo laboral	• Reclamaciones de los clientes
• Plan de carrera y personas promocionadas	• Canales de comunicación utilizados para relaciones con los clientes
• Modalidades de contratos (término fijo, indefinido)	• Canales alternativos de distribución (internet, televentas, por catálogo, etc.)
• Plan de incentivos y premios y reconocimientos al trabajo realizado	302 Relaciones con los proveedores y competidores
• Clima social (Encuestas de clima laboral)	• Catálogo electrónico de productos de los proveedores (válido la existencia del catálogo)
• Edad media de las personas de la organización	• Ahorro medio (en tiempo o costes) en la recepción de pedidos electrónicos
• Grado de diversidad ¹ en la composición de la plantilla (Género, titulaciones, nacionalidad, religión)	• Acuerdos de colaboración y proyectos conjuntos con competidores
102 Aptitudes	303 Relaciones con accionistas y aliados
• Personal con titulación superior	• Comunicaciones y eventos para presentar resultados a los accionistas
• Personal con estudios de especialización y posgrado	• Alianzas con entidades nacionales e internacionales
103 Capacidades	• Beneficios de las alianzas
• Tiempo e inversión en actividades de formación	304 instituciones de promoción y mejora de la calidad
• Trabajadores que reciben formación	• Auditorías de calidad realizadas en los últimos años
20 Capital Organizativo	• Certificaciones oficiales poseídas por la organización y procesos certificados
201 Cultura y estructura	31 Capital Social
• Gastos, acciones y tiempo dedicado a cultura corporativa y difusión de la filosofía	311 Medios de comunicación e imagen corporativa
• Programas, inversión y tiempo dedicado a la integración de nuevos empleados	• Estudios y percepción social de la marca
• Niveles jerárquicos existentes en la organización y % de directivos	• Inversión en creación de marca
• Renuncias y despidos en el año	312 Relaciones sociales y con el medio ambiente
202 Aprendizaje Organizativo	• Trabajadores sindicalizados y acuerdos con organizaciones sindicales
• Sistemas de sugerencias	• Inversión en proyectos medioambientales
• Procedimientos organizativos documentados	• Certificaciones oficiales de protección del medio ambiente
• Rutinas automatizadas	• Programas y acuerdos con universidades para prácticas y pasantías
• Grupos de mejora	313 Reputación corporativa
203 Procesos	• Existencia y periodicidad en la actualización de los códigos de conducta
• Procesos documentados orientados al cliente interno y externo	• Divulgación del gobierno corporativo y antigüedad del código de gobierno
• Consultas respondidas a clientes externos	• Inversión en acción social y conservación del patrimonio cultural
• Acuerdos documentados con los proveedores	• Acuerdos de colaboración con instituciones del tercer sector (ONGs, Fundaciones, etc)
• Procesos automatizados y/o desarrollados conjuntamente con los proveedores	• Acuerdos de colaboración con centros de investigación
21 Capital Tecnológico	• Acuerdos de colaboración con organismos públicos e iniciativas de servicio público
211 Esfuerzo I+D+i	
• Gasto en I+D+i	
• Investigadores de I+D+i	
• Proyectos de I+D+i en desarrollo y/o en colaboración	
212 Dotación Tecnológica	
• Gasto de compra de tecnología	
• Gasto de mantenimiento y/o sustitución de la infraestructura tecnológica	
• Sistemas de información implantados y aplicaciones informáticas existentes	
213 Propiedad Intelectual e Industrial	
• Patentes	
• Marcas registradas y productos que exigen la marca	
• Dominios y/o entradas a dominios	
214 Resultados de la Innovación	
• Productos y procesos nuevos	
• Ingresos procedentes de nuevos productos	
• Reducción de costos y en tiempo	
	Fuente: adaptado a partir del Modelo Intellectus (CIC, 2003)

La divulgación de información: una mirada desde la teoría de la economía política en contabilidad

Stella Maldonado García

Introducción

Durante los últimos años, el fenómeno de la divulgación de información social ha experimentado un importante incremento, evidente en el crecimiento del número de empresas que presentan sus informes corporativos en plataformas virtuales como la del *Global Reporting Initiative* (GRI), o a través de iniciativas como el *Extensible Business Reporting Language* (XBRL). La divulgación de información es vista desde diversas perspectivas, dependiendo del lente teórico por medio del cual se analiza. Por ejemplo, en el ámbito administrativo, es frecuente que este fenómeno sea presentado como un elemento de gestión favorable para el esquema competitivo de la empresa. Frente a tal perspectiva, la academia ha estudiado el fenómeno desde diversos ejes temáticos, sin lograr un consenso sobre cuáles son las motivaciones que impulsan a las empresas a divulgar información de carácter social.

Esta reflexión gira en torno al sustento teórico que acompaña los hallazgos sobre la divulgación de información social. Sin embargo, más que una disertación teórica, es la exposición de algunos elementos para repensar los

marcos teóricos desde los cuales se explica la dinámica divulgativa de las empresas.

En la teoría económica y administrativa, es común darle características de sujetos animados a los objetos, las situaciones, los constructos sociales, etc. Se suele decir que el mercado está nervioso, penaliza, se complace o tiembla. De la misma manera, el mercado premia, y conceptos como el de reputación corporativa se convierten en un galardón logrado, a partir de diferentes prácticas y rutinas empresariales que otorgan legitimidad. Así, el cumplimiento de responsabilidades morales y civiles por parte de las empresas, se convierte en objeto de premios, así como en plataforma de una retórica corporativa que magnifica el cumplimiento de las obligaciones contractuales con la sociedad.

Por otro lado, en el mercado todo es susceptible de ser considerado como mercancía que se oferta y se demanda. Las fantasías infantiles, los más íntimos sentimientos maternos, la guerra, el sufrimiento y, por supuesto, la información, con la capacidad de influenciar la forma de vida de las personas, también son considerados como una mercancía –quizás costosa– para las empresas, pero efectiva a la hora de captar mercados. Aunque las dinámicas sociales han cambiado, esas transformaciones parecen no tener claro el impacto de las empresas, sus consecuencias y limitantes, ni su interrelación con la sociedad. La consigna desde el mercado es clara: producir y aumentar la acumulación de riqueza, sin mediar sobre lo humano. Y, aunque el mercado también penaliza, el sistema ha sabido refrescarse, logrando cambiar las percepciones de los consumidores.

En consecuencia, la información empresarial se ha convertido en una mercancía y en un medio para justificar y legitimar las acciones de las compañías. Nótese, por ejemplo, la reacción de la empresa Pacific Rubiales, cuando fue llevada al escenario público por conflictos laborales e investigaciones por posibles irregularidades legales y tributarias. En este caso, la firma acudió a la publicidad, buscando ganar una buena reputación, un ansiado premio por el que se pueden invertir jugosos recursos¹. Este comportamiento se ha convertido en una práctica común de las empresas.

Cuando la BP se vio enfrentada, en 2010, al escándalo por el derramamiento de petróleo en el Golfo de México, inició una escalada publicitaria sin precedentes.

Según un artículo publicado por El Mundo de España, la multinacional petrolera aumentó en un 6200 % su gasto en publicidad en Google, un canal de comunicación altamente consultado. De acuerdo con El Mundo, la empresa invirtió casi EUR 3.000.000 en publicidad, en solo un mes (Europa Press, 2010). La intención, claramente, era mejorar la percepción de la sociedad sobre la empresa y posicionarse como una *corporación ética*, nueva categoría empresarial que ha hecho escuela durante las últimas décadas.

El tema de la información corporativa (financiera y no financiera), es el que ocupará las siguientes líneas. La motivación de reflexionar sobre este tema se relaciona con la proliferación de artículos, unos científicos y otros informales, tratando de explicar el fenómeno divulgativo empresarial y las bondades de la nueva tendencia informativa (como elemento competitivo de gestión). Hace tan solo 30 años, si no menos, las empresas no tenían mayor interés en dar a conocer sus actividades. El secreto empresarial era una característica propia de la gestión, sobre todo en los países subdesarrollados.

Factores como la debilidad del Estado frente a las grandes corporaciones; la influencia de estas en los medios de comunicación –especialmente de las multinacionales y las empresas oligopólicas–; la debilidad en la legislación; el bajo poder de los grupos de presión; la cultura de confidencialidad que permite el camuflaje de prácticas que van en detrimento de la sociedad y su entorno, entre otros, han influido en la práctica del secreto empresarial (Araya, 2006). Un poco de información acerca de algunos de sus negocios y resultados financieros, era todo lo que las empresas reportaban. Sin embargo, esta situación ha cambiado y, ahora, las empresas invierten recursos financieros y humanos tratando de emitir información sobre sus actuaciones.

Así pues, las multinacionales han jugado un papel importante en este cambio, ejerciendo presión sobre las compañías en América Latina. Dicha presión ha impulsado la creación de iniciativas de *reporting*, como el *Global Reporting Initiative* (GRI), las cuales han logrado cierto nivel de homogenización de la información reportada. En materia de informes, se evidencian avances en países como Chile, Brasil y México (KPMG, 2011). Sin embargo, según el informe presentado por KPMG en 2011, estos avances no garantizan la calidad y rigurosidad de la información divulgada y, al parecer, la retórica sigue acompañando los informes, sin que se logre aún una divulgación de información relevante sobre las actividades de las compañías (Marín *et al.*, 2012). Por el lado de la academia, el interés se ha centrado en conocer las motivaciones que llevan a las empresas a divulgar información, pues, al hacerlo, se exponen ante los consumidores y el público en general.

Ahora bien, ¿qué ha hecho que las empresas se interesen en informar públicamente sobre sus actividades?; ¿cuáles son los detonantes de esta nueva dinámica de divulgación?; y, ¿qué divulgan las empresas? Estas son las preguntas abordadas en el presente capítulo. Sin embargo, el camino apenas comienza. Ya sea por la pluralidad de opiniones, unas a favor y otras en contra; porque no hay una única respuesta y cada situación, de acuerdo con el contexto, se explica a partir de su propia realidad; o porque el lente con el cual se está haciendo la observación no es el más adecuado, no se ha llegado a un consenso.

Esta reflexión no dará respuesta alguna. Solo busca hacer un llamado a analizar de manera más fina el fenómeno de la divulgación de la información social, las diferentes teorías sobre el incremento en la divulgación y la retórica de la información divulgada, así como la intención del discurso emitido por las empresas. Es una reflexión que busca generar la sana desconfianza sobre algunos elementos dados por ciertos en las investigaciones, en especial acerca de los paradigmas utilizados hasta ahora, para explicar el contenido, la calidad y la cantidad de la información divulgada.

Sobre las teorías utilizadas en el análisis de la divulgación de información

Los ejes teóricos a partir de los cuales se explica el fenómeno divulgativo de las empresas son diversos. Como la teoría administrativa no cuenta con herramientas explicativas del fenómeno, se han rescatado elementos de las ciencias sociales, con el fin de definir marcos de análisis que den para proveerse de marcos analíticos sólidos que permitan, a su vez, un análisis bajo otras perspectivas diferentes a las planteadas por las teorías económicas (Gómez y Ospina, 2009; Gray *et al.*, 2009). En este sentido, también se encuentra una falta de análisis crítico, inclusive desde las ciencias sociales, para visibilizar las diferencias en las prácticas de revelación de la información financiera y social (Gray *et al.*, 2009). No obstante, su utilización ayuda a entender las razones que llevan a una empresa a divulgar información voluntaria, en donde se incluyen elementos de su actividad social y medioambiental.

En el análisis de la información divulgada se han descrito diferentes ejes teóricos. Por ejemplo, está la *teoría de la actuación social*, en donde la responsabilidad social corporativa (RSC) puede estar explicada por los efectos económicos y sociales que se producen en la actividad empresarial, con lo que la información divulgada incluirá estos aspectos. Segundo, se encuentra la *teoría del valor para el accionista*, según la cual la responsabilidad de la empresa es netamente económica y, al cumplirse esta, se genera beneficio social (aunque la prioridad es la rentabilidad, y aquellas actividades que disminuyan el rendimiento del accionista serán rechazadas por la organización). La tercera es la *teoría de los grupos implicados*, que reconoce la existencia de efectos sobre grupos sociales diferentes a los accionistas y los empleados, y en donde la información relevante bajo este modelo de pensamiento tendrá un enfoque netamente financiero. Por último, se halla la *teoría de la ciudadanía empresarial*. Esta considera que la empresa, como parte de un conglomerado, deberá aportar a la comunidad de su entorno más cercano en un sentido benéfico y filantrópico, bajo la premisa de que todo ciudadano debe apoyar a su comunidad y que la

empresa, como una especie de ciudadano, también debe hacerlo (Melé, 2007).

Bajo este esquema, hay dos grandes grupos, a partir de cuales se pueden categorizar las diferentes teorías que ayudan a explicar la dinámica divulgativa. Por un lado, están las teorías de enfoque económico, la teoría de los modelos de decisión, la teoría de los costos de transacción y la teoría de la agencia. En otro lado, se ubican las teorías de tipo social, en donde se enmarcan la teoría de la economía política, la teoría de los *stakeholders* y la teoría de la legitimidad (Archel y Husillos, 2009; Milne y Adler, 1999; Tilling, 2004; Williamson, 1989). A continuación, se describen algunas de las teorías utilizadas en los estudios sobre la divulgación de información financiera y no financiera.

Enfoque de los modelos de decisión

En este enfoque², la divulgación de información social está sujeta a su utilidad en una perspectiva de *stakeholders*. Desde la mirada racional en el marco del modelo capitalista, la información será “útil”, siempre y cuando aporte a mantener y aumentar el valor de la firma. Serán útiles todos aquellos datos o reportes que minimicen riesgos y ayuden a la toma de decisiones racionales, desde el punto de vista económico. En ese sentido, la información social se considera útil, solo mientras disminuya los riesgos de posibles boicots por parte de los grupos de interés. Por lo tanto, la información será valorada de manera positiva, siempre y cuando ayude a prever los costos generados por las externalidades negativas que puedan dar lugar a reclamaciones o demandas de los *stakeholders*.

Teoría de los costos de transacción

Desde este enfoque, los jugadores del mercado tendrán unos costos de transacción, cuando se encuentran en el escenario económico y desean realizar un contrato. Dichos costos están relacionados con la regulación y el control del mercado. Un costo de transacción es aquel en el que incurren los

jugadores para realizar un intercambio económico. En un mercado perfecto, no hay costos de transacción. No obstante, como hay jugadores con mayor o menor poder, y existen asimetrías en la información que genera los costos en los contratos, no existe un mercado perfecto.

En el tema de la información social, los contratos dependen de este insumo, ya que existe información que puede generar mayor o menor riesgo, con lo que los costos del contrato dependerán del control de tales riesgos, a partir de la medición (North, 1968).

Siguiendo a Williamson (1989), las instituciones ayudan a disminuir los costos de transacción cuando comienzan a mediar en el mercado. La información y los mecanismos de control entran a hacer parte del entramado institucional que regula los contratos y, por lo tanto, los mercados (North, 1993). Así, entre más desarrollados sean los sistemas de información y de control, mayores serán los costos de transacción para los jugadores de dicho mercado.

Teoría de la agencia

Esta teoría se relaciona con el paradigma de la utilidad, según el cual, el objetivo de la información contable (y de la contabilidad, en particular) es informar, por parte del agente administrador a los accionistas e inversores, sobre el resultado de las actividades de la empresa, en términos de beneficio económico. La relación tipo agencia se configura cuando un agente depende de la acción del otro. Cuando existe un “contrato explícito” entre los dos agentes, en el cual uno de los dos (el administrador o gerente, en el caso de la organización) se compromete a ejecutar las acciones necesarias en beneficio de la otra parte (el accionista o inversor) (Jensen y Meckling, 1976; Pratt y Zeckhauser, 1991).

En palabras de María Gracia García (2003),

El contrato generalmente incorpora delegación de autoridad, de forma que el agente toma ciertas decisiones en nombre del principal. En este contexto, el objetivo básico de esta teoría es determinar, dadas ciertas hipótesis relacionadas con las personas, la organización y la información, cuál es el contrato más eficiente para gobernar la relación principal-agente, tomando como referente el control del comportamiento del agente. (p. 10).

El problema de la agencia se presenta:

[...] en situaciones de información asimétrica, es decir, bajo los supuestos siguientes (Arrow, 1991): (a) información oculta o selección adversa –una parte de la transacción dispone ex ante de información privada sobre determinados estados de la naturaleza que no es observable por la otra parte–, y (b) acciones ocultas o riesgo moral –acciones *ex post* no observables adoptadas por una de las partes de la transacción con el fin de maximizar su utilidad, en detrimento de la otra parte –. (Gracia, 2003, p. 10).

Teoría de la legitimidad

Muchos estudios basan su análisis sobre la información divulgada por las empresas, a partir de la teoría de la legitimidad (Archel, 2003; Guthrie y Parker, 1989; Husillos, 2007; Patten, 1992). Para autores como Richardson (1987, citado en Gómez y Ospina, 2009), la información empresarial (la contabilidad, en este caso) puede considerarse como una institución legitimadora, ya que tiene la posibilidad de elegir el mensaje, evitando las penalizaciones que pueda tener la divulgación de información adversa (De Fuentes, 1993). En términos generales, esta teoría parte de la existencia de una aceptación general que afirma que las acciones de las empresas están enmarcadas en acciones, las cuales, desde el punto de vista social, son aceptadas por la mayoría, en la medida en que han sido institucionalizadas, constituyendo un marco de aceptación general (Suchman, 1975, citado en Tilling, 2004).

Refiriéndose al tema de la legitimidad, Patten (1992) manifiesta que las organizaciones, como instituciones sociales, permanecerán vigentes siempre y cuando actúen de acuerdo con el conjunto de valores socialmente establecidos, ya que es la sociedad la que garantiza su supervivencia y crecimiento³. En ese sentido, la sociedad reclama información y transparencia, y dichos reclamos se satisfacen a través de la emisión de informes, tanto financieros como no financieros.

Este paradigma supone una alineación entre el comportamiento de las organizaciones y las expectativas sociales. Así, su comportamiento será aceptado por todos (Narver, 1971, citado en Abbott y Monsen, 1979). En consecuencia, las decisiones de las organizaciones tendrán en cuenta las externalidades negativas, buscando minimizar los riesgos y mantener la confianza del inversor, su cuota de mercado y el valor de la firma. Para ello, las empresas utilizan información emitida a los diferentes usuarios, tratando de enviar mensajes positivos sobre su comportamiento social y ético, y presentando una imagen corporativa sana, alineada con los valores sociales imperantes.

Teoría de los *stakeholders*

Esta teoría, una de las más usadas para explicar la divulgación de información social y medioambiental, reconoce que, en las organizaciones confluyen muchos actores con diferentes intereses, quienes están al tanto de la actividad de la empresa y, de manera implícita, identifica también la necesidad de emitir información para estos grupos de interés.

Las primeras aproximaciones al reconocimiento de estos nuevos grupos de interés, según Archel (2003), se encuentran en el trabajo de Ansoff (1965). Sin embargo, Idowu y Towler (2004) manifiestan que los indicios más claros de la aparición del concepto de los grupos de interés o *stakeholders* se encuentra en 1975, cuando el Comité de Estándares Internacionales reconoció, a través de *The Corporate Report*, la existencia de siete agentes diferentes a los accionistas, que deben ser informados sobre la actuación de

la organización. No obstante, es Freeman (1984) quien promovió el término de *stakeholders*, definiéndolo como todo grupo o individuo que puede ser afectado por el logro de los objetivos de la organización.

El reconocimiento de tales agentes generó un cambio en la emisión de la información sobre RSC, pues, cada uno de estos grupos, en su carácter de agentes legitimadores con capacidad para presionar de acuerdo con sus propios intereses, empuja a la empresa a emitir información que satisfaga sus expectativas. Los informes empresariales han evolucionado en este sentido, iniciando con información de carácter netamente contable dirigida a sus accionistas, hasta emitir informes que cobijan a todos los *stakeholders*, tratando de conciliar intereses y de eliminar riesgos (Husillos, 2007).

Teoría de economía política de la contabilidad

Cuando se habla de la teoría de la economía política, se entra al campo del “marco social, político y económico en el que se desarrolla la vida humana” (Gray *et al.* 1996, como se citó en Aranguren, 2008, p. 87). Las organizaciones y sus actividades son una manifestación de un orden establecido, directamente relacionado con el enfoque económico que guía a la sociedad. En este sentido, los reportes de divulgación de información son el resultado de la necesidad, inherente a la actividad humana, de informar.

El nivel de complejidad de lo que se comunica está en concordancia con el desarrollo de las instituciones sociales (aquí, económicas), que exigen más o menos información, dependiendo del estado de desarrollo en el que se encuentren. En este orden de ideas, según la presión de los grupos interesados, las organizaciones reaccionarán de manera proactiva divulgando más información sobre RSC.

Guthrie y Parker 1989, (como se citó en Aranguren, 2008, 87) afirman que, desde esta perspectiva, “los informes contables se contemplan como documentos sociales, políticos y económicos y la información contenida en

los mismos tiene la capacidad de transmitir un significado social, político y económico a un grupo plural de destinatarios de dichos informes” Retomando a Larrinaga (1999), el carácter neutro, ahistórico y apolítico que se le ha dado a la contabilidad provoca que la información sea acomodada, de acuerdo con la relación de fuerzas de poder que estén jugando en la arena política y económica. Es decir, trasladándonos al entorno de las organizaciones, la contabilidad responde a los grupos de interés que tengan mayor fuerza (Husillos, 2007).

Con el fin de presentar el uso de las diferentes teorías, se seleccionó una muestra de artículos de análisis de la divulgación de información social⁴, los cuales, tomando total o parcialmente la teoría de la legitimación⁵, develan el papel del contexto en relación con las actividades de divulgación de información empresarial.

En este sentido, autores como Abbott y Monsen (1979), Adams, Hill y Roberts (1998), Aranguren y Martínez (2010), Archel y Lizárraga (2001), Campbell *et al.* (2003) y Husillos (2007), encontraron que las empresas logran legitimidad a partir de la información divulgada y, además, dan gran importancia al contexto en el cual las empresas operan. A partir de la evidencia analizada, se puede decir que la divulgación de información voluntaria sobre responsabilidad social corporativa influye en la percepción que los grupos de interés tienen sobre la empresa, y ayudan a mantener o reparar su reputación.

En esta misma línea, encontramos el trabajo de Archel (2003), en el que se da especial importancia al contexto, en particular a los lineamientos jurídicos y sociales afincados en la sociedad. Así, las empresas buscarán legitimidad cumpliendo las normas jurídicas y los lineamientos sociales, generalmente aceptados en contextos particulares. Siguiendo esta afirmación, en contextos sociales en donde la norma jurídica y social es exigente, las empresas divulgan información de calidad; mientras que, en contextos con normas jurídicas y sociales laxas, las empresas divulgarán información de baja calidad o no divulgan.

Desde otro enfoque, y entendiendo la información contable como un elemento institucional de legitimización, Gómez (2009) considera que la información divulgada se constituye en un discurso que sirve de manera particular a la organización, ya que su fin último es mejorar su imagen, divulgando aspectos positivos y ocultando u omitiendo información negativa que pueda dañarla ante los grupos de interés. En ese sentido, la información no está concebida como un proceso de *accountability* sino, más bien, como una herramienta para el mantenimiento de la imagen.

Si la información social es una institución de legitimación, el contexto en el que se produce influye, de manera importante, en la forma y contenido de lo divulgado. La contabilidad y la información divulgada no podrán ser pensadas por fuera de su contexto social e histórico, debido a la influencia que el contexto ejerce sobre esta. A partir de ello, se puede afirmar que la teoría de la legitimidad (TL de aquí en adelante) está íntimamente ligada con el contexto, convirtiéndose en un marco válido para el análisis de la información divulgada desde una perspectiva institucional.

Sin embargo, y aceptando la condición ontológica de la TL, Gray *et al.* (2009) subrayan la amplitud del campo investigativo sobre los diferentes enfoques teóricos, debido a que la falta de un cuerpo teórico robusto y consistente con la práctica administrativa, no ha permitido llegar a acuerdos entre los investigadores. Los autores proponen iniciar el trabajo de estructuración de la teoría, desde un análisis de las cosmovisiones del mundo, configuradas según los cambios sociales y políticos del contexto ([Figura 1](#)).

Figura 2.

Metáforas explicativas de la dinámica de la divulgación de información sobre responsabilidad social



Fuente: elaboración propia con base en Gray et al., (2009).

Cada metáfora engloba una o varias cosmovisiones del mundo ([Tabla 1](#)), contando en su momento con un representante que ha logrado imponerse como agente de esta metáfora y, además, de esa cosmovisión del mundo.

La meta-teoría se refiere al marco teórico que involucra la explicación de los elementos que influyen en la estructura de la sociedad, la economía y la cultura. La meso-teoría es un nivel medio, en el que se hace la observación y explicación de las instituciones sociales. Y, por último, la micro-teoría hace referencia a las organizaciones. Esta se divide en tres niveles: la organización, su comportamiento interno y el individuo. Cada nivel de la teoría es estudiado por diferentes autores, desde una metáfora diferente. Así, por ejemplo, la biológica parte de la noción de sistemas, para explicar la capacidad que tienen las organizaciones de adaptarse y transformarse, de acuerdo con las circunstancias del entorno (está alineada con la visión de los ecologistas radicales y los ecologistas sociales).

Por otro lado, la metáfora política-sociológica recoge las teorías que basan sus explicaciones en el poder de los flujos y el lenguaje (responde a las cosmovisiones del mundo, según el contrato social y la visión socialista). La económica-racionalista está relacionada con las teorías del racionalismo científico y el positivismo manifestado en la economía neoclásica, las finanzas y en áreas como la gestión científica (se relaciona con la visión del

capitalismo puro y el interés propio). En la metáfora llamada “otras”, se clasifican aquellas corrientes que no se ajustan fácilmente a las otras tres y que, en ocasiones, pueden compartir alguna cosmovisión del mundo incluida en las otras tres metáforas, pero con características distintivas, como lo son el feminismo radical o el posmodernismo con su poder de exacerbar el individualismo.

Analizando la propuesta de Gray *et al.* (2009), lo que se puede deducir es que la utilización de una teoría depende, en gran medida, de la posición del autor, sus valores, creencias y cultura; es decir, de su visión del mundo, además del contexto sociopolítico imperante.

Tabla 1.

Clasificación de las teorías en contabilidad social

Nivel de la teoría	Metáforas			
	Biológica	Política/sociológica	Económica/racionalista	Otras
Meta-teoría (nivel de sistemas)	-Teoría general de sistemas/ ecología profunda	-Política económica -Comunitarismo -Discurso Habermas	-Liberalismo económico de Friedman	Postmodernidad
Meso-teoría (nivel de subsistema)	-Autopoiesis -Neoinstitucional	-Economía política -Contrato social -Responsabilidad -Fijación de la agenda -Concepciones culturales	-Decisiones de la utilidad -Señalización	Nuevas concepciones emergentes sobre la empresa
Micro I Organizacional	-Stakeholder -Neoinstitucional -Dependencia de recursos -Contingencia	-Legitimación -Stakeholder	-Principal y agente -Costos de transacción	
Micro II / interna a la organización	-Autopoiesis -Cambio organizacional (múltiple) -Límites de la gestión	-Estructuración -Discurso -Grupo/identidad	-Contabilidad positiva -Caso de los negocios	
Micro III / del individuo		-Impulso de los valores -Motivación	Principal y agente	-Feminismo radical -Identidad

Fuente: elaboración propia con base en Gray et al. (2009)

Para un economista-racionalista, caracterizado por una postura enmarcada en los principios del capitalismo, es decir, de la acumulación de riqueza, la contabilidad social y, por lo tanto, la información sobre responsabilidad social obedece a un criterio financiero-económico de utilidad. Para un político-sociológico, lo que influirá en la apreciación de la contabilidad social serán las relaciones de poder imperantes. Mientras que, para un teórico ubicado desde la metáfora biológica, su posición estará centrada en las relaciones de las partes como un sistema y, en este sentido, si la

contabilidad social y la información suministrada por esta ejerce un cambio en las partes, será tenida en cuenta como un elemento más del sistema.

Algunas de las teorías pueden compartir metáforas, según se analicen a nivel macro, meso o micro. Sin embargo, la clasificación aporta elementos para explicar el comportamiento de las empresas frente a la comunicación con sus grupos de interés y, además, permite explicar el comportamiento y las expectativas de estos grupos según los cambios en el contexto. Por otro lado, la propuesta sugiere que el nivel de estudio condiciona el uso de uno u otro nivel teórico. Si el análisis se realiza desde la estructura interna de la organización, no podrá hacerse desde la macro-teoría, ya que este análisis deberá involucrar variables internas. Ahora bien, en determinados casos, las variables internas y externas se cruzan y condicionan.

En muchos casos, la utilización de los ejes teóricos, en los diferentes trabajos de investigación, ha carecido de un análisis previo del contexto. Como consecuencia de ello, las explicaciones sobre los factores influyentes en la divulgación de información suelen quedarse cortos o estar plagados de impresiones y de paradigmas errados. En América Latina, por ejemplo, el contexto está influenciado por agentes foráneos, pues las empresas dominantes en la economía de la región son, por lo general, conglomerados multinacionales con capacidad de imponer sus políticas en las compañías subsidiarias, y de persuadirlas para homogenizar su comportamiento, de acuerdo con los parámetros establecidos por la casa matriz (Araya, 2006).

En este sentido, por ejemplo, tomar como eje teórico la teoría de los *stakeholders* o la de la legitimidad, sin involucrar las particularidades del contexto económico, político y social y sin reconocer la estructura institucional, puede llevar a resultados erróneos sobre la situación de la RSE y de la divulgación de información. Además, cada una de estas teorías puede responder a un esquema determinado de pensamiento, lo cual invalida su generalización.

Dentro de esta diversidad de pensamiento, la teoría de la economía política puede ser el marco conceptual que mejor explica el fenómeno divulgativo

de las empresas. En este se explican y engloban los paradigmas y las metáforas expuestas y, a través de él, se puede entender la contabilidad, en general, y la contabilidad social, en particular, como un fenómeno social, y no solo como un instrumento técnico de comunicación. Desde la teoría de la economía política, la contabilidad adquiere la característica de ser una construcción dinámica, dialéctica e histórica.

Estos elementos permiten afirmar que la contabilidad y la divulgación de información cambian, se reinventan y se rediseñan, de acuerdo con la realidad económica, política y social, así como según los intereses de los jugadores con mayor peso en la escena económica. Así pues, la fuerza de las instituciones y el modelo económico imperante serán los que definan la estructura y el alcance de la información divulgada. En este sentido, la explicación deberá ir más allá de los efectos económicos que pueda tener la información en el mercado, y en relación de fuerza de los jugadores y las posibilidades de los grupos de interés para ejercer presión sobre las corporaciones. Por lo tanto, el sistema económico y político imperante también es determinante como fuerza explicativa en el análisis del fenómeno de la divulgación. La evolución histórica de la divulgación así lo ha demostrado ([Tabla 2](#)).

Cada urgencia social determina la agenda y, esta, a su vez, define el contenido de la información divulgada. A partir de ello, podemos observar, por ejemplo, que al hacerse evidente el daño medioambiental producido por las empresas, los informes sociales han nutrido su contenido con tales asuntos. De la misma manera, entre mayor presión hacen los consumidores, mayor es el nivel de información sobre asuntos de su interés; y, entre más profunda sea la crisis económica, mayor será la presión sobre la contabilidad y la información divulgada. Una cuestión de segundo plano, pero no menos importante, será si esta información es veraz, real, oportuna y completa. Si responde a las expectativas de los grupos de interés o si, simplemente, a partir de su utilización como mecanismo de comunicación, legitima las instancias de poder y perpetúa el *estatu quo* blindado con la *bendición del rey mercado*.

Tabla 2.

Evolución de la información sobre responsabilidad social

Periodo	Información	Características
1970-80	Auditoría Social (Abt)	Informe financiero de impactos medioambientales.
	Balance social (Banco Bilbao)	Información sobre aspectos de interés para interlocutores de la organización.
1980-90	Información social o medioambiental	Datos suministrados en los informes anuales de las organizaciones.
1990-2000	Informes medioambientales	Informes resultantes de la implantación de sistemas de gestión medioambiental.
	Información financiera medioambiental	Normas de contabilidad sobre aspectos medioambientales.
2000-2009	Reportes sociales y medioambientales	Los informes que incluyan las dimensiones económica, social y ambiental de la organización.
2010-20--	Informe integrado	La información sobre asuntos sociales y medioambientales (información sobre RSC) se integra a la memoria anual.

Fuente: elaboración propia.

El uso de la teoría de la economía política para explicar el fenómeno no está exento de críticas. Estas van en dos vías: la primera propone que, al no ser una teoría propia de la disciplina, funciona como una construcción acomodada y ajustada a la información corporativa para tratar de explicarla, pero no responde a un cuerpo conceptual riguroso desde el punto de vista administrativo. Por otro lado, desde el punto de vista tecnocrático, asume funciones inherentes al Estado, como consecuencia de la aceptación de la nueva dinámica del mercado ([Figura 3](#)).

Figura 3.

Esquema gráfico de las críticas a la teoría de la economía política en contabilidad



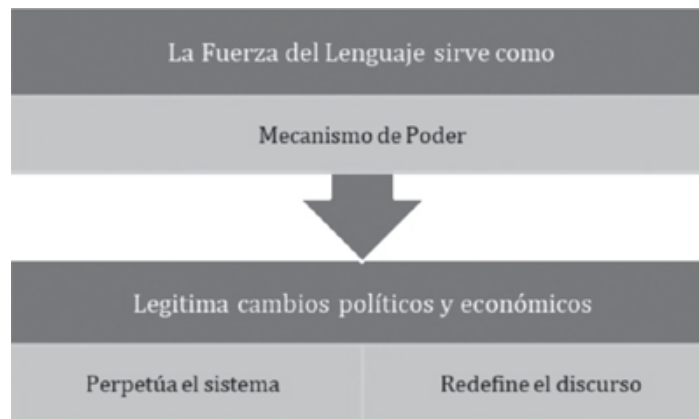
Fuente: elaboración propia con base en Gray et al. (2009).

De allí surgen los dos elementos adicionales expuestos al inicio: la utilización de la información como lenguaje de legitimación y la aparición de una nueva perspectiva ética ajustada al mercado.

La información social empresarial como lenguaje y como nueva perspectiva ética

Desde la perspectiva del lenguaje surge la pregunta: ¿Para qué y para quién se divulga información? Todo proceso de comunicación configura un mensaje e implica un emisor, un receptor y, además, una intencionalidad, pues a través de este se puede incidir en el sostenimiento del *statu quo* (Figura 4). La contabilidad, como sistema de información, tiene un carácter discursivo y obedece a dicho principio comunicativo. No se constituye como un simple reporte de hechos económicos (Francis, 1990), pues involucra una postura que se hace explícita a partir de lo que se divulga. En este sentido, la información social, como parte del discurso contable, tiene también el carácter de mensaje. Lo que se dice tiene una intencionalidad manifiesta. Así entonces, el contenido de la retórica contable está cargado de intenciones y es dirigido a un público específico.

Figura 4.
El mensaje como instrumento de poder



Fuente: elaboración propia.

A partir de los años noventa, el discurso contable sufrió ciertos cambios y se volcó a mostrar la preocupación de la empresa por el medioambiente y la sostenibilidad, utilizando este último término para resignificar el papel de la información en el contexto empresarial. Tal discurso se volvió muy atractivo para las empresas, pues, a través de él, lograban persuadir al público acerca de su compromiso armonioso y ético con el desarrollo sostenible y con la sostenibilidad del planeta.

Ese discurso está dirigido a establecer en el imaginario, que el consumo puede ser armonioso con la sociedad y la naturaleza, siempre y cuando la empresa demuestre que sus intenciones son buenas, altruistas y comprometidas, ocultando que es el sistema económico y productivo el que va en contra de la sostenibilidad del planeta y de la sociedad. Véase, por ejemplo, el pronunciamiento de algunas empresas frente al tema de la sostenibilidad en su reporte:

Nuestro compromiso con el desarrollo sostenible está directamente relacionado con el de nuestro entorno, aquel que día a día nos ha ayudado a ser lo que somos. Por esto, estamos comprometidos en seguir trabajando en equipo con nuestros grupos de interés [Informe de sostenibilidad Pacific Rubiales, en palabras de su presidente]. (Arata, 2011, p. 4).

El mensaje es claro. Tomamos y devolvemos, todo en armonía con los grupos de interés. Eso significa, en otras palabras, que bajo el modelo imperante las cosas funcionan en reciprocidad con la sociedad: se toman recursos del medio y se devuelven productos a la sociedad. Todos los problemas de sostenibilidad están resueltos bajo este modelo. En conclusión, no hay riesgo de insostenibilidad ni hay irresponsabilidad social. Este es el discurso y la retórica empresarial que se configura como el mensaje contenido en los informes corporativos.

Las imágenes también son formas del lenguaje y estas, más que las palabras, manejan el discurso con la intención de mostrar un comportamiento políticamente correcto. Los informes están plagados de ese tipo de imágenes y, aunque no es la intención del presente artículo ahondar en el lenguaje semiótico de los informes corporativos, es importante notar cómo las grandes corporaciones han utilizado este lenguaje gráfico como mecanismo de comunicación con los *stakeholders*. Solo a manera de ejemplo, y volviendo al informe de Pacific Rubiales, en su página principal y con logo del informe sobre sostenibilidad, se presentan datos acerca de una figura que se asemeja a un árbol. Esto se puede interpretar como una intención de mostrar su preocupación por el medioambiente. Así, la

mayoría de los informes utilizan ese lenguaje para mostrar su cara más amable, su compromiso y su preocupación por el bienestar de la naturaleza y la humanidad.

Un nuevo enfoque ético

Esta tendencia ha provocado un nuevo enfoque ético ([Figura 5](#)) que presenta a las empresas como *ciudadanos corporativos éticos*, asignándoles nuevas responsabilidades que no deberán asumir solitariamente, sino en conjunto con el Estado y los ciudadanos (estos últimos tienen más responsabilidades que derechos, y menos distribución de dividendos). Esta tendencia exige nuevos modelos de información, reporte y control con el fin de sujetar, consolidar, validar y arraigar el nuevo modelo, homogenizando el discurso entre ciudadanos y empresa. Así sucede, por ejemplo, con los modelos de reporte de indicadores como el GRI, el cual pretende estandarizar la información, a partir del paradigma de la información financiera, para medir y controlar los recursos de la firma.

Figura 5.
Estructura del nuevo enfoque ético empresarial

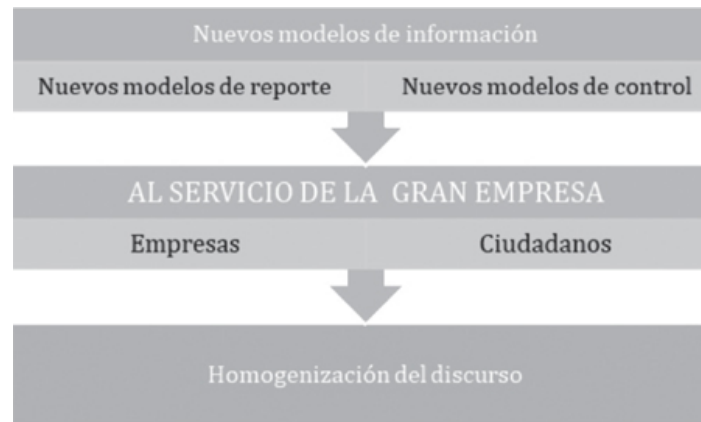


Fuente: elaboración propia.

Esta homogenización busca responder a los intereses de los grandes grupos económicos. La cadena de valor se ve impactada por estos requerimientos, ya que los proveedores, pequeños o grandes, deberán responder a las exigencias de los indicadores y ajustar sus operaciones a las necesidades y requerimientos creados y promovidos por la gran empresa. Al final, todos los participantes de la cadena de valor terminan ajustando sus operaciones a las necesidades de la gran corporación, si quieren permanecer en el mercado. De manera que, sus operaciones, reportes, políticas, esquemas de calidad y de gestión, deben nivelarse a partir de estos nuevos modelos y paradigmas ([Figura 6](#)).

Figura 6.

Estructura de las nuevas exigencias en el modelo de sostenibilidad



Fuente: elaboración propia.

Así, este nuevo enfoque ético genera nuevas exigencias, construye nuevos valores, propone otras realidades y legitima estilos de vida creados y refinados por el mercado y el consumo. Al final del camino, el objetivo es consolidar la ansiada *reputación corporativa*, a la cual se le da valor financiero, considerándola como un activo intangible. La reflexión final girará en torno a los elementos que construyen esta reputación, pues si el lenguaje utilizado en los informes es retórico y carece de sustento real, preocupa pensar que mediante esta dinámica se pretendan construir estrategias de sostenibilidad.

Reflexión final

Las expresiones divulgativas de las empresas están relacionadas de manera orgánica con las estructuras institucionales, así como con los problemas propios del contexto social y político de las zonas geográficas particulares en donde operan. En este sentido, a través de la información divulgada, las empresas desempeñan un papel normalizador y re modelador no solo de su propia imagen, sino también de los gustos, preferencias y percepciones de los consumidores, utilizando las estructuras y los fundamentos existentes dentro de la sociedad, para reafirmar su existencia e

influencia social, lo cual podría ser legítimo o ilegítimo. Dicha remodelación se realiza mediante prácticas comunicativas que dan significado a lo que están haciendo y normalizando, o validan prácticas que pueden ser consideradas como responsables o irresponsables.

El lente teórico desde el cual se expliquen las dinámicas divulgativas de las empresas deberá considerar el contexto social, económico y político bajo el cual funcionan las organizaciones, teniendo en cuenta que la información divulgada no es un mecanismo técnico de información. Y que, por el contrario, la información divulgada, se configura como un mecanismo social con capacidad de moldear y normalizar prácticas que pueden ser ilegítimas o irresponsables, las cuales, legitimadas de esta manera, generan dinámicas económicas insostenibles que, además, afectan el poder de cambio de la sociedad.

Referencias bibliográficas

- Abbott, W. F. y Monsen, R. J. (1979). On the measurement of corporate social responsibility: Self-reported disclosures as a method of measuring corporate social involvement. *Academy of Management Journal*, 12(3), 501-515.
- Adams, C., Hill, W. y Roberts, C. (1998). Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimizing Corporate Behaviour. *The British Accounting Review*, 30(1), 1-21.
- Ansoff, H. (1965). *Corporate Strategy*. McGraw-Hill.
- Aranguren, N. (2008). *Divulgación de la información sobre responsabilidad social: un análisis comparativo entre empresas cotizadas de Alemania, España y Reino Unido*. (Tesis doctoral) Universidad de Deusto.
- Aranguren, G. N. y Martínez, C. L. (2010). Difusão de informação sobre a responsabilidade social pelos bancos chilenos: uma aproximação segundo a teoria da legitimidade. *Economia Global e Gestão*, 15(2), 115-135.
- Archel, P. y Lizarraga, F. (2001). Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas. *Revista de Contabilidad*, 4(7), 129-153.
- Archel, P. (2003). La divulgación de la información social y medioambiental de la gran empresa española en el período 1994-1998: situación actual y perspectivas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXII (117), 571-601.
- Archel, P. y Husillos, F. J. (2009). Últimos desarrollos sobre RSE en España ¿un avance hacia la sostenibilidad? *Revista de economía pública, social y cooperativa*, (65), 59-84.

- Arata, J.F (2011) Informe de sostenibilidad. Pacific Rubiales energy. https://www.fronteraenergy.ca/content/uploads/2016/10/5490-RS-2012_V-13_Esp_LowRes.pdf.
- Araya, M. (2006). Exploring Terra Incognita Non-financial Reporting in Corporate Latin America. *Journal of Corporate Citizenship*, (21), 25-38.
- Burchell, S., Clubb, C. y Hopwood, A. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4); 381-413.
- Campbell, D., Craven, B. y Shrides, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 558-81.
- De Fuentes, P. (1993). Legitimación y Contabilidad Medioambiental. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 13(75), 317-332.
- Europa Press. (2010, 7 de septiembre). BP gasta un 6200% más en publicidad en Google para lavar su imagen. *El Mundo*. <https://www.elmundo.es/elmundo/2010/09/07/comunicacion/1283862060.html>
- Francis, J. R. (1990) After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(3), 5-17.
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press.
- Gómez, M. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Innovar*, 19(34), 147-166.
- Gómez, M. y Ospina, C. M. (2009). Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos. En M. Gómez y C. M. Ospina (Eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 13-35). Universidad Nacional de Colombia y Universidad de Antioquia.

- Gracia, M. (2003). *El Gobierno Corporativo y las Decisiones de Crecimiento Empresarial: Evidencia en las Cajas de Ahorro Españolas* [tesis doctoral inédita]. Universidad Las Palmas de Gran Canaria.
- Gray, R., Owen, D. y Adams, C. (2009). Some Theories for social Accounting? A review essay and a tentative pedagogic categorization of theorizations around social accounting. *Environmental Performance and Disclosures*, 4, 1-54.
- Guthrie, J. y Parker, L. D. (Autumn, 1989). Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 19(76), 343-352.
- Husillos, F. J. (2007) *The driving forces behind sustainability reporting in Spain: A qualitative analysis of Spanish reporting entities* [ponencia]. EAA annual Congress 2007, Lisboa, Portugal.
- Idowu S. O. y Towler B. A. (2004) A Comparative Study of the Contents of Corporate Social Responsibility Reports of UK Companies. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 15(4), 420-437.
- Jensen, M. y Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- KPMG. (2012). *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2012/02/Corporate-responsibility-reporting-2012-eng.pdf>
- Larrinaga, C. (1999): Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131.
- Marín, M. P., Maldonado, S. y Escobar, N. (2012, Agosto). *Visibilidad de información de responsabilidad social en América Latina: un estudio exploratorio* [ponencia]. I Congreso Global en Contabilidad y Finanzas – INTERGES, Bogotá, Colombia.
- Melé, D. (2007). Responsabilidad social de la empresa: una revisión crítica a las principales teorías. *Ekonomiaz*, (65), 50-67.

- Milne, M. y Adler, R. (1999). Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 237-256.
- North, D. C. (1968). A Tutorial introduction to decision theory. *IEEE Transactions on Systems Science and Cybernetics*, 4(3), 200-210.
- _____. (1993) *Instituciones, cambio institucional y desarrollo económico*. Fondo de Cultura Económica.
- Patten, D. M. (1992). Intra-Industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note On Legitimacy Theory. *Accounting Organizations and Society*, 17(5), 471-475.
- Pratt, J.W. y Zeckhauser, R.J. (1991). *Principals and agents: the structure of business*. Harvard Business School Press.
- Samper, M. E. (2012, 17 de junio). De eso tan bueno no dan tanto. *El Espectador*. <https://www.elespectador.com/opinion/de-eso-tanbueno-no-dan-tanto>
- Tilling, M. V. (2004). Refinements to legitimacy theory in social and environmental accounting. [https://www.academia.edu/25301128/Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting](https://www.academia.edu/25301128/Refinements_to_Legitimacy_Theory_in_Social_and_Environmental_Accounting)
- Williamson, O. (1989) The Transaction Costs Economics. En R. Schmalensee y R. Willig (Eds.), *Handbook of Industrial Organization (vol. 1)* (pp. 135-182). Elsevier.

Notas

¹ Véase, por ejemplo, el artículo publicado en el diario El Espectador, del 17 de junio de 2012, en el cual la periodista María Elvira Samper llama la atención sobre la ofensiva publicitaria del conglomerado empresarial, con la firme intención de hacer ver que el campo petrolífero, en Puerto Gaitán (Meta), se ha convertido en un "... paraíso donde la gente vive feliz, tiene empleo, educación, salud y un entorno donde proliferan especies de flora y fauna", gracias a la oportuna y desinteresada intervención de la empresa (Samper, 2012, párr. 1).

2 De acuerdo con North (1968), la teoría de la decisión proporciona un marco racional, para elegir un camino entre varios cursos de acción, cuando se debe tomar una decisión de manera racional. Aplicando dicho concepto a la divulgación de información, los usuarios de la información tomarán sus decisiones basados en la información que brinda la empresa. En este sentido, la empresa tratará de emitir aquella información que favorezca su imagen, evitando así acciones contrarias que lleven a la empresa a enfrentar conflictos con sus grupos de interés.

3 Patten (1992) manifiesta que el tema de la legitimación es permanente en las organizaciones, ya que el carácter dinámico de la sociedad genera cambios permanentes en las fuentes de poder institucional y en las necesidades sociales. Por lo tanto, una organización expuesta, de manera recurrente, a pruebas de legitimidad por parte de los grupos sociales, debe satisfacer sus necesidades no solo con hechos concretos, sino que debe, además, informar claramente sobre sus acciones y el impacto que estas generan.

4 La información presentada no representa un análisis del estado del arte sobre estudios relativos a la revelación de información, pero permite un acercamiento sobre la utilización de la teoría de la legitimidad en el análisis del fenómeno divulgativo de las empresas

5 “La legitimidad es una percepción o un supuesto generalizado de que las acciones de una entidad son deseables, correctas o apropiadas dentro de un sistema socialmente estructurado de normas, valores, creencias y definiciones” (Suchman, 1995, citado en Tilling, 2004, p. 574).

6 El postulado de los autores reconoce que la comunicación social de las empresas está influenciada por los cambios en la política y la economía. Así, el comportamiento de los empresarios dependerá del sistema político –y, por tanto, económico– imperante y los sistemas de información responderán también a estos cambios. De la misma manera, el comportamiento de los diferentes grupos de interés que, a causa de los evidentes desequilibrios sociales y medioambientales, instan a los gobiernos y a las empresas a adoptar un comportamiento más responsable, exigiendo de estos una mayor transparencia. Es, por esto que, para cada cosmovisión del mundo se adoptan comportamientos diferentes y aparecen nuevos grupos de presión social.

El discurso contable: un acto comunicativo para obtener legitimidad del entorno

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

Introducción

La naturaleza social de la contabilidad encarna una doble hermenéutica. Esto significa que, por un lado, la contabilidad debe hacerse cargo del abordaje filosófico de los problemas que le competen, al tiempo, que, como disciplina empírica, se espera que contribuya a resolver los problemas pragmáticos del hacer profesional. Concretamente, de la contabilidad –más específicamente de la teoría y epistemología contable– debe desprenderse algún tipo de análisis teórico que permita poner orden o, al menos, repensar los dilemas socioeconómicos de nuestros días. En este orden de ideas, el presente capítulo tiene como propósito señalar un problema social contemporáneo de dimensiones globales. Su aporte consiste en reflexionar sobre el discurso contable como acto comunicativo intencionado y orientado a legitimar a las organizaciones ante su público de interés y, por extensión, ante sus contextos de acción. El abordaje de este problema es, además, una ocasión para revisar el valor actual de algunos debates y marcos analíticos, a partir de los cuales se suelen sentar las bases de la conversación abierta entre contabilidad y ciencias sociales y humanas.

Partiendo de tales referentes, esta investigación podría, además, constituirse en un lugar desde el que sea posible reflexionar sobre algunos cuestionamientos relacionados con la emisión de información como acto comunicativo, sobre las reglas de sentido y significado implícitos en el discurso contable, así como acerca de sus consecuencias e implicaciones en la vida cotidiana de las organizaciones. De este modo, este análisis podría ofrecer, finalmente, algunas perspectivas y vías para estudiar el efecto que la divulgación de información y los actos de rendición de cuentas pueden tener sobre las organizaciones, en su tarea de obtener legitimidad del entorno.

Es así como este capítulo se dedica a analizar algunas perspectivas, desde las cuales es posible visibilizar el papel de la contabilidad. Puntualmente, en este caso, se analiza el discurso que contrae y la información que genera la contabilidad como institución de legitimación, haciendo un repaso por algunas de las características y posibles consecuencias de los actos de divulgación de información contable externa, pensados como estrategia para ganar una imagen favorable ante la sociedad. Esto, en ocasiones, y a pesar de no ser una consecuencia intentada, puede superar el mero discurso y llegar a traducirse en cambios contables y organizacionales.

Después de dicha introducción, se estructuran seis apartados. En el primero de ellos, se analiza el discurso contable como acto comunicativo. Luego, en el apartado dos se plantea que el discurso contable como acto de comunicación es, al mismo tiempo, un acto de constitución de sentido para las organizaciones. Hecho esto, el tercero se dedica a estudiar el posible papel del discurso contable en la comunicación mediática. A continuación, los apartados cuatro y cinco, se enfocan en el análisis del discurso contable en la construcción de una imagen favorable para las organizaciones y como estrategia útil a la hora de obtener legitimidad del entorno. Finalmente, las principales conclusiones del trabajo son expuestas en el apartado seis.

El discurso contable como acto comunicativo en las sociedades modernas

Bien sea que estemos ante un periodo de radicalización de las consecuencias de la modernidad, o que hayamos ingresado en la postmodernidad, las ciencias humanas y sociales vienen siendo desafiadas, en la actualidad, para dar respuesta a nuevos problemas; o, tal vez deba decirse que estas deben adaptarse a las nuevas formas adoptadas por los problemas de siempre (Rivera, 2012). De hecho, las manifestaciones sociales actuales, no suelen ser fácilmente caracterizables, lo que pone de relieve las múltiples transformaciones institucionales que asisten a la sociedad actual, tal vez, porque como Giddens (1999) afirma, “nos movemos de un sistema fundamentado en la fabricación de bienes de consumo a otro cuya preocupación central descansa en la información” (p. 16).

Sea que vivamos o no en la sociedad de la información, o incluso que estemos a las puertas de una era post-informacional, es evidente la centralidad que en estos tiempos se otorga a la información, lo que ha de enjuiciarse entonces, no es tanto su vigencia, como las razones que asisten este fenómeno. (Rivera, 2012, p. 2).

Una explicación alternativa para entender tales transformaciones podría ser que, hoy, asistamos a una nueva sociedad centrada en la información, en la que esta es entendida como una estrategia planteada, de manera más o menos consciente y manipuladora, para legitimar las acciones y omisiones frente al otro (Rivera, 2012). Bajo esa perspectiva, la información tiene un papel clave, ya que la palabra es “producto y manifestación expresa de la importancia de que exista una jerarquía de valores, de la necesidad de vivir bajo cierto orden y de construir cotidianamente lo que somos a través de una interacción iterada con el otro” (Rivera, 2012, p. 2).

En este contexto, las organizaciones tienen un papel fundamental entre los agentes y fenómenos de la sociedad moderna, ya que, a partir de la efectividad de sus procesos de crecimiento y expansión, aseguran su lugar en buena parte de los procesos sociales, económicos y culturales, llegando incluso a determinar las condiciones de estabilidad y cambio de nuestros contextos materiales de acción. Lo cuestionable pues, es el carácter y

consecuencias de los actuales modos de vida, las mutaciones recursivas y cada vez más vertiginosas de las nuevas formas de capitalismo. Sin embargo, sin duda, no es posible hablar, al menos de momento, de que este haya sido superado como el modelo económico reinante en el mundo occidental (Rivera, 2012).

Al analizar las características actuales de fenómenos como la globalización y el papel de las organizaciones en la sociedad actual, tanto la contabilidad como la información juegan un papel fundamental. Precisamente, los procesos informacionales gestados a partir de los sistemas contables y/o de rendición de cuentas, son pensados y codificados desde una concepción contable, y mediados por lógicas de carácter, bien sea, financiero, de gestión, social y ambiental. Y es esta base sustentada en la contabilidad, la que concede verosimilitud y credibilidad al discurso ofrecido desde las organizaciones, y la que legitima, en consecuencia, las decisiones de tipo económico.

Por su parte, la construcción discursiva permite a las organizaciones establecer canales efectivos y aceptados para comunicarse con sus agentes externos, cumpliendo las reglas de significado, poder y legitimación (Giddens, 1998) a las que están constreñidas, cuando se trata de cumplir metas que le permitan ser rentables y sostenibles, en medio de un mundo que desafía su supervivencia. Rentables, ante la mirada de los agentes económicos pertenecientes a los grupos interesados (*stakeholders*). Sostenibles, no precisamente, en cuanto a la reducción de su impacto sobre el medioambiente, sino ante los “desafíos” de un modelo “altamente competitivo y globalizado”.

La importancia que hoy se otorga a la información, y el valor y lugar que se le atribuyen bajo la percepción actual de volatilidad e inestabilidad que retan permanentemente a la contabilidad y sus paradigmas, hacen que ahora debamos preguntarnos, cuál es el problema o problemas de los que ha de encargarse el conocimiento contable:

[...] este conocimiento debe lidiar con el descentramiento de su problemática –impuesta por la era postindustrial o sociedad postmoderna –que reduce las perspectivas del análisis y restringe las posibilidades de encontrar soluciones aproximativas a los enigmas que afloran de manera tan rápida como recurrente, en el escenario de una época marcada por la indeterminación e incertidumbre. (Martínez Pino, 2009, p. 62).

El discurso contable y su papel en la constitución de sentido en el contexto organizacional

La información contable es producida y comunicada, a partir de una secuencia en la que se tejen reglas de sentido, relaciones de poder y normas. Como ejemplos, un informe de gestión empresarial tiene una *dimensión normativa* manifestada en su carácter público y ceñido a unas formas aceptables de comunicación. Del mismo modo, los significados de la información publicada (*dimensión de significado*), dependerán tanto del contexto en el que esta se produzca, como de los grupos de interés a los que esté dirigida. Finalmente, el discurso contenido en dicho informe será proferido y estará sancionado desde relaciones de poder cargadas de distintos intereses (*dimensión de legitimación*).

Así pues, la contabilidad es un esquema de comprensión, un reservorio de saber que permite a los actores registrar discursiva y reflexivamente parte de los procesos cotidianos que ocurren en la sociedad. A partir del discurso contable, es posible entonces producir relatos y ofrecer razones acerca de, por ejemplo, la responsabilidad social de las organizaciones frente a sus actividades, de su significado y representación, y del encaje de los argumentos expresados en los informes, a las normas (voluntarias y obligatorias), para conseguir justificarlas y rodearlas de legitimidad (Rivera, 2012).

Por tanto, la contabilidad es útil para producir un relato coherente que le permita distinguir entre un yo (la organización), y una otredad (los grupos

de interés). En este sentido, la organización se afirma como ese yo, sujeto o ciudadano que responde (Arrington y Francis, 1993) a otros, de los que se distingue con plena claridad. Y ese yo solo existe o se hace manifiesto ante la necesidad de comunicar, de emitir un mensaje que marque una distinción clara entre la organización y su público, y que, en este sentido, la validen como actor claramente deslindable de otros actores a los que ve como objetos receptores del sentido de aquello que debe o que decide comunicar (Rivera, 2012).

Esta capacidad de comunicación implica que la organización posee, en principio, un lenguaje sancionable como adecuado y, en esta medida, ha adquirido las destrezas lingüísticas apropiadas para expresarse de manera aceptable y coherente. Ello significa que, primero, debe haber conseguido gobernar su propio cuerpo como unidad y conocer con suficiente claridad sus propios límites, así como el tipo de comportamientos y actitudes que de ella se esperan (Rivera, 2012).

Los actos de rendición de cuentas son, en sí mismos, formas de constitución de autoidentidad, los cuales parten de distinguir el “yo organizacional” como primera esfera de acción (Giddens, 1998), y pasan por la construcción y dominio de un discurso que les permita establecer canales de comunicación con “los otros”. Esto significa, a su vez, que cuando una organización emite un discurso, ha debido pasar inicialmente por constituirse a sí misma como sujeto de sentido, y que ha aprendido un lenguaje apropiado para presentarse como igual, a través de la codificación de los medios que otros comparten hasta establecer una comunicación entre pares.

En esa línea, la concepción de la organización como sujeto social, desde la distinción binaria del “adentro” y el “afuera”, hace posible vislumbrar cómo esta, en cuanto cuerpo, puede adoptar diferentes posturas que, en primer lugar, le permiten establecer “quién soy” al momento de comunicarse e interactuar con el entorno; y que, en segunda instancia, consiguen su diferenciación de otros “yo”, por lo cual puede reconocerse a sí misma como individuo (Rivera, 2012).

Comunicarse entonces, presupone ser capaz de elaborar un discurso que exige poseer distintas destrezas lingüísticas, reconocerse como dueño de un corpus que de algún modo gobierna sus movimientos y saber “ser con”; es decir, tener cierta claridad acerca del comportamiento que la sociedad espera en cada contexto que se supone pueda competernos. (Rivera, 2012, p. 13).

La producción de ese relato coherente del que hablábamos líneas arriba, implica que la organización tiene conciencia de sí misma como ‘sujeto hacedor’ (Arrington y Francis, 1993), y que conoce las motivaciones para su acción (Giddens, 1998). De este modo, los sistemas contables desde los que se produce buena parte del discurso organizacional, exhiben el dominio de un tipo de conciencia discursiva que permite el registro reflexivo de las acciones (Giddens, 1998) – al menos, de aquellas expresables desde una unidad monetaria–. Ello, además, pone a la luz la capacidad de la organización para dar cuenta de su actuar, al ser capaz de articular un discurso inteligible y aceptable por un público que, aunque lego, se muestra interesado por decodificar su mensaje.

El discurso contable no es solo una forma propia de la comunicación de las organizaciones con el entorno, o de su trabajo por validarse como sujetos socioeconómicos. La emisión de información con contenido contable hace posible, además, que la sociedad oriente varios de sus procesos económicos y sociales (Rivera, 2012). De hecho, la organización hace uso de la facultad de la palabra, para expresar su existencia como persona, sujeto de derechos y obligaciones ante la sociedad. La contabilidad es una institución que facilita el ordenamiento de actividades, espacios y relaciones, así como una fuente del tipo de seguridad ontológica que estructura la sociedad (Giddens, 1998). Es un saber que ofrece cierta garantía de que habrá un mañana y que, por tanto, nos permite una sensación de certeza y continuidad de otras instituciones (Rivera, 2012), la cual, en últimas, es la pervivencia de nuestros entornos.

Cabría entonces analizar aquí la idea de corpus o corporación antes mencionada, como el resultado de la concepción de la existencia de las

organizaciones como sujetos sociales, donde es posible pensar en esa imagen de la organización como sujeto distinguible de otros, que hace posible diferenciar, por ejemplo, quiénes hacen parte de ella y quiénes no. Bajo la concepción de sujeto, la organización tiene la capacidad de definir con quién debe o desea comunicarse y ante quiénes permanecerán en silencio.

¿A quiénes se dirigen la información y el discurso contable?, ¿quiénes son sus destinatarios directos? La comunicación entre “un yo” y “un tú” únicamente puede abrirse y, luego, sostenerse entre iguales, y la tesis que aquí se plantea es que quién habla, desde los informes contables, es la propiedad: “el patrimonio”. En consecuencia, este se dirige expresamente a aquellos agentes de los que depende la permanencia y el control sobre la propiedad. El hecho de que la información contable tradicional, e incluso aquella con contenido social y medioambiental, esté tanto confeccionada como expresamente dirigida para un reducido grupo de usuarios, constataría que el discurso contable, aun atendiendo a los límites de sus posibilidades de representación, primero, no tiene un carácter neutral, sino que, por el contrario, pretende incidir en las decisiones y en la toma de postura de sus destinatarios; y, segundo, evidencia que existen “unos otros” excluidos, de manera más o menos consciente, de los propósitos directos de su contenido.

La narrativa de los informes suele ser empleada por las organizaciones para rendir cuentas en su calidad de actores sociales en ejercicio de sus capacidades de acción y transformación. Dicha narrativa usualmente responde a un discurso de justificación, por el que los grupos que detentan un mayor poder de decisión y disposición de los recursos pretenden legitimar y validar ciertas acciones, como actos responsables conducidos en defensa del bienestar general (Rivera, 2012). No obstante, vale la pena poner aquí un matiz, ya que ese mismo discurso tantas veces usado para obtener y recibir legitimidad y reconocimiento del entorno, no pocas veces puede llegar a cobrar vida en las organizaciones hasta incidir y tener, incluso, expresión material en el ordenamiento espacial y temporal de los procesos, no solo de aquellos que se adelantan en los lugares de trabajo propios de los sistemas contables, sino que también pueden llegar a

configurar las prácticas sociales cotidianas de las organizaciones, de los agentes con los que estas se relacionan y, finalmente, sobre la sociedad.

El discurso contable en el contexto de la comunicación *massmediática*

En la introducción de este trabajo, señalé la importancia ya no de revisar la validez de la información en la actualidad, sino de revisar algunas de las razones tras este hecho. Como hipótesis posibles se ubican, entonces, la centralidad del papel de la palabra como indicador *sine qua non* de la existencia de una jerarquía de valores y del mantenimiento de un orden en donde el otro es respetado, o la intensión manipuladora de usar la información como estrategia pensada para dar legitimidad, tanto a las acciones como a las posibles omisiones cometidas.

La decadencia de la palabra escrita es, en buena parte, un reflejo de que la misma ha sido echada a un lado para poner en su lugar a la imagen. La trascendencia a la mortalidad y la jerarquía de valores, ambos representativos de las relaciones de poder y del orden social de Occidente, son característicos de la construcción discursiva clásica, que otrora permitieron que la palabra fuera central, ahora desplazados por las necesidades de atracción de una sociedad de consumo masivo, las cual puede ser más fácil y ampliamente conquistada por la imagen –lenguaje ahora universal–.

A propósito de este revés de valores, George Steiner (1971) hablaba, ya hace cuarenta años, de una anticultura que socava los cimientos del sistema cultural clásico, dejando de hablarle al otro, permaneciendo en silencio, creando su propio código, negando la humanidad a partir de la negación del lenguaje, rompiendo de fondo y violentamente con todo punto de cohesión posible que pueda significar el fin en las redes de los viejos valores esclavizantes. Llevando este análisis al tema que aquí interesa, desde el discurso contable, las organizaciones también usan el libre albedrío para definir con qué otros se identifican, a quiénes considera “dignos de

humanidad” y de ser tratados como iguales. La información contable está dirigida expresamente a unos agentes de carácter económico y legal, a quienes considera como sus iguales o superiores, dejando de comunicarse directamente con otros agentes sociales excluidos de su discurso, a quienes, de alguna manera, les niega la existencia.

La teoría de los grupos de interés o *stakeholders* corresponde precisamente a la admisión de un círculo de agentes a los que la información contable va dirigida de manera directa, teoría validada desde el paradigma de utilidad que, abiertamente, reconoce que la información debe ser útil para la toma de decisiones de los usuarios interesados. Así, se elimina de plano la posibilidad de que otros agentes o usuarios de la información puedan interesarse en informarse, para controlar o para intervenir en el curso de las acciones. Solo el público interesado en tomar decisiones financieras es incluido. La sociedad civil o la idea de comunidad y defensa del interés público no son consentidos bajo este paradigma, más que como efectos de las decisiones particulares, pensadas por algunos agentes o grupos económicos desde el mercado.

Los *mass-media* influyen la manera en la que el público se representa los asuntos de interés público, su identificación a favor o en contra de, al sentirse o saberse miembros de uno u otro grupo de interés, por ejemplo, a raíz de la posición política que las personas asumen y/o como consecuencia de su posición socioeconómica. Así, el emisor de información construye de muchas maneras al receptor, cuando pone cierto acento en su discurso, al usar calificativos particulares para sancionar una construcción acerca de la realidad con la cual el receptor puede identificarse o disentir.

El otro asunto clave es la capacidad de los ciudadanos de participar en el debate público. La perturbación central aquí es el control férreo que los grupos económicos han alcanzado sobre los *mass media*. En Francia, por ejemplo, el diario *Liberation*, antaño vocero del maoísmo más hirsuto, acaba de ser comprado por un poderoso conglomerado económico. Y esto ocurre todos los días en numerosos países. La triada, prensa controlada, grupos empresariales y elites político-

tecnocráticas, que además circulan fluidamente entre las tres funciones, pervierte la posibilidad de un acceso abierto de la ciudadanía al debate. Téngase en cuenta que los conglomerados económicos –más que obtener ganancias suplementarias– que las logran, al controlar la prensa manejan e instrumentalizan la voluntad ciudadana, la llamada Opinión pública. La mercantilización absoluta de la información es otro factor que perturba la calidad de ésta; condición mínima de la intervención de las sociedades civiles en la discusión de sus intereses y de los problemas estratégicos de una sociedad. (Varela, 2005, pp. 65 y 66).

Hoy, los discursos usados por los medios de comunicación se valen de distintos canales y formas, y es importante analizar cuál es el dispositivo enunciativo utilizado: la transmisión de información donde el emisor actúa como testigo de esta, o la implicación directa o indirecta del emisor al dar su opinión y tomar posición frente a lo que informa. La construcción discursiva no es neutral, además no es solo algo teórico o de alguna manera imperceptible, sino que se materializa también en los textos de manera física. Este discurso tiene maneras axiológicas y de afectividad. Detrás de lo que se comunica puede haber –y seguramente hay– un interés argumentativo. Primero, se informa contando, por ejemplo, los resultados y, luego, se toma una posición axiológica y afectiva de aquello que se pretende mostrar como objetivo y neutral. Se recurre, entonces, a lo racional de la información, para evitar que sea discutida, no para garantizar su veracidad.

La información contable es susceptible de ser contada como relato y de influir, a través de dicho relato, en las acciones y decisiones del público. Los sistemas contables, aún con toda la complejidad que puedan encarnar, de muchas maneras, están parametrizados por un sistema que le antecede: el económico. Economía y contabilidad, hoy por hoy, hacen uso de un discurso simplista, producto del empobrecimiento del lenguaje, sobre todo del lenguaje de desarrollo. Este último, de manera intensiva, amplía el uso de indicadores micro y macro, principalmente de indicadores agregados

desde los que se intenta imprimir sentido a lo que, en el fondo, no lo tiene. Así lo expresan Max-Neef *et al.* (1997):

[...] El hecho de que toda vez que una autoridad económica anuncia un porcentaje elevado de crecimiento del Producto Bruto, se presume que el público debe percibirlo como una buena noticia, es evidencia del grado en que un lenguaje pobre (simplista) puede utilizarse para “domesticar” a las personas. Frente a un crecimiento del PNB, nadie pregunta lo único que sería pertinente preguntar: “¿A costa de qué será ese crecimiento?”. De hecho, lo que la mayoría de las personas no sospechan (y la mayoría de los economistas tampoco dicen) es que un país puede crecer a costa de empobrecerse, puede crecer a costa de quedar igual y, en casos excepcionales, el crecimiento puede conllevar un aumento de riqueza real. Es evidente, por ejemplo, que si se depreda con gran -eficacia’ un recurso natural, durante el proceso el producto crece. Del mismo modo crece si la sociedad se ve afectada por una epidemia que obliga a incrementar el consumo de productos farmacéuticos y de servicios hospitalarios. Es obvio que ambos tipos de crecimiento son indeseables. No obstante, por falta de conciencia pública al respecto, buena parte del crecimiento de nuestras economías latinoamericanas se está realizando a costa de la depredación de los recursos, impulsados, como estamos, a servir la descomunal deuda externa. En otras palabras, estamos creciendo a costa de aumentar nuestra pobreza estructural de manera irreversible. (p. 104).

Los problemas de este lenguaje empobrecido radican en que su simplismo lo hace fácil de digerir por el público que lo recibe, logrando que la gente crea en él. Los peligros de ese lenguaje están en su seducción. No es gratuito, por ejemplo, que el lenguaje contable se haya extendido a la gran generalidad del público no experto. Los agentes por todas partes hablan de inversión, gasto, ingreso, patrimonio, como términos de uso cotidiano, aún sin referirse a su significado exacto dentro de su acepción originaria o más acertada.

Tal vez por hechos como este, el mundo actual se describe a sí mismo y, oficialmente, haciendo uso de un discurso tirano, cuya tiranía consiste en construirse a partir del uso de un vocabulario que el público, más o menos formado, no podría rechazar. Palabras como “beneficio” y “crecimiento” legitiman aquellos resultados que puedan ser señalados como positivos para el progreso, donde la idea de progreso, además, es vendida como sinónimo de bienestar general.

No debe perderse de vista que la contabilidad puede describirse como un sistema de información tendiente a la cooperación armoniosa con el orden institucional del capital, en sus diferentes formas de reproducción; es decir, se hace explícita su intencionalidad profundamente política en la sociedad industrial, a través de la figura de los Estados-nacionales y sus formas de gobernabilidad. Este último concepto entendido como el arte del gobierno y sus tecnologías de legitimación y validación. Por tanto, esta alianza saber-poder, se convierte en un aparato de captura, que adquiere desde la perspectiva contable un telos performativo, es decir, la capacidad de generar rendimientos, productividad, maximización de utilidades al mínimo costo, en el marco de la ideología del progreso, basada en el incremento sin límite de la riqueza material y en la lógica económica del beneficio. (Martínez Pino, 2009, p. 66).

El lenguaje articulado como forma de comunicación por excelencia hace parte de los valores perdidos o venidos a menos, en lo que Steiner denomina la *poscultura*. Ahora, no solo tenemos que echar de menos los valores sociales y humanos remplazados por prácticas progresistas legitimadas a través de la palabra. La comunicación de nuestros días ha logrado, en buena parte, socavar el lugar de la palabra en el discurso, remplazándolo con la imagen. Aquellos indicadores de crecimiento y desarrollo tan exaltados y valorados en las distintas mutaciones del capitalismo no necesitan ahora de la palabra como principal medio para presentarse ante el público, pues la imagen domina la escena como protagonista, y lo logra por su facilidad para llegar a un público de masas, sea este formado o no, esté bien o mal informado. Los indicadores

presentados mediante gráficos e ilustraciones son de fácil visibilidad e interpretación para cualquiera. La imagen, entonces, no es usada para ilustrar el discurso, sino que es el factor principal de ese discurso. Por su parte, la palabra que ahora se ubica en los márgenes, únicamente aparece para contarnos de manera breve los datos más destacados.

Para recuperar ese lugar central que debe tener la palabra aún en la producción de información contable, financiera y/o económica, la tarea, siguiendo a Manfred Max-Neef y sus colegas, está en enriquecer el lenguaje, lo que no significa crear nuevas palabras o conceptos, sino “encontrar aquellas ‘palabras tapón’ detrás de las cuales se extienden nuestros vacíos de percepción y entendimiento” (Max Neef *et al.*, 1997, p. 104). Tarea que requiere de un ejercicio de poda mental propuesto por estos autores, el cual, más o menos, consiste en dejar solo aquellas ramas y hojas que permitan una mayor absorción de la luz y dé mejores frutos, podando ciertas palabras que nos fuercen inevitablemente a lograr mayores niveles de claridad. Así, tras la poda, términos largamente utilizados como “desarrollo”, “crecimiento económico”, “eficiencia”, “productividad”, así como las frases asociadas hoy al desarrollo, parecen “aterradoramente vacías y carentes de significación real”; descubriendo en cambio, que a lo que debe aspirarse es a la construcción de una sociedad “coherente”. “Es decir, una sociedad coherente consigo misma, lo cual implica que no sea caricatura de otra. Esa sociedad coherente habrá de satisfacer a lo menos tres atributos: Completitud, Consistencia y Decidibilidad” (Max Neef, *et al.*, 1997, p. 105).

El papel de los informes contables externos, en la tarea de construir una imagen favorable en el mercado

Las prácticas de revelación de información de carácter no financiero responderían, en realidad, a un mito que, lejos de facilitar la comunicación de las organizaciones acerca de sus comportamientos socialmente responsables, sirven para dar estabilidad a estructuras de producción de

significado y dominación. Estas, a su vez, radicalizan los problemas propios de la distribución de la riqueza y profundizan nuestra huella ecológica sobre el planeta. Como mito, el discurso contable tendría un poder demiúrgico que le permite a quienes se identifican como la organización, crear y nombrar aquello que existe, mientras obvia y olvida aquello que califiquen como relevante o material. Este acto unilateral de comunicación difunde la versión oficial que se desea sea escuchada como la verdad, influyendo así en la formación de la opinión pública, con lo que quienes reciben la información, se hacen a una imagen deformada o incompleta de lo que puede ser o no adecuado para el progreso de la empresa, del sector económico en el que se ubica y, de manera agregada, de lo que se supone conviene a la economía nacional, e incluso global.

En este sentido, también la información de tipo social y ambiental es susceptible de ser producida bajo las mismas lógicas que asisten a la contabilidad tradicional. Los procesos y las estructuras terminan siendo, entonces, reproducidas, aun cuando se trata de emitir un informe no financiero, con lo cual ciertas lógicas de explotación y dominación pueden terminar recibiendo legitimidad. Es así como:

Paradójicamente, los procedimientos adoptados para revelar información de responsabilidad social, se legitiman a partir de su correspondencia con técnicas pensadas para la contabilidad financiera y de gestión, ideada dentro de límites que registran el flujo de entradas y salidas de la actividad comercial e industrial. (Rivera, 2012, p. 11).

Vemos cómo entonces, incluso otras formas de rendición de cuentas, pensadas bajo lógicas no financieras, corren el riesgo de ser capturadas y reducidas a un discurso favorable al capitalismo financiero. Por ello, un análisis crítico del discurso y, en este caso, la revisión del papel de la contabilidad en la sociedad debe implicar necesariamente la transformación de sus prácticas. De otro modo, las siguientes oleadas hacia la ‘revolución en la rendición de cuentas’ terminarían siendo modeladas y moderadas por un discurso que, lejos de significar un cambio real en las prácticas contables y organizacionales orientadas al bienestar general, sirva a dar legitimidad a

las mismas formas contables anquilosadas, esta vez vestidas con ropajes nuevos que en poco contribuirían a la formación de un interés público crítico (Rivera, 2012).

La información, pues, debe contribuir a que se generen principios de intención comunicativa, con los cuales sea posible superar el problema de la distribución desigual del capital cultural e inmaterial, al tiempo que es necesario pensar sobre los efectos de una rendición pública de cuentas que no contaría, como base, con una formación adecuada de la opinión pública.

La legitimidad implícita en los informes contables se desprende del discurso (códigos de significado) empleado por la contabilidad para dar sentido a sus prácticas, a partir de referentes de significado que le den coherencia interna, a la vez, que de los recursos (tanto de asignación – materiales –, como de autoridad – sociales –) de que se valga para organizar sus tareas y rutinas (Barrios y Rivera, 2011). No obstante, es posible suministrar información, principalmente a los usuarios externos de la organización, que, si bien muestre una apariencia legítima en cuanto a su coherencia con la norma y las reglas sociales externas, no se sustente en estructuras de significado que cobren vida al traducirse en las prácticas cotidianas. Estas que, al realizarse de manera rutinaria, otorguen conformidad con el sentimiento de correspondencia con la vida social al interior de las organizaciones.

Los informes anuales externos publicados por las organizaciones (por ejemplo, a través de boletines y publicados en sus sitios oficiales de Internet) dejan ver que la información se dirige, o bien, directamente a los accionistas (*shareholders*) como destinatarios exclusivos de los mismos o, en los últimos años y con una tendencia creciente, a los grupos de interés (*stakeholders*). La revisión de algunos cuantos casos permite ver que las primeras, generalmente, presentan solo información financiera “tradicional” que, aunque divulgada de manera pública, está explícita y conscientemente dirigida a un grupo de usuarios específico como lo manifiestan expresamente; mientras un segundo grupo de organizaciones se representa como destinatario de la información a más variados grupos de usuarios,

denominados como *stakeholders* o grupos de interés, incluyendo en este caso, no solo los informes financieros tradicionales, sino información acerca de prácticas de gobierno corporativo, desarrollo sostenible y responsabilidad social.

Dicha tendencia, no obstante, mantiene lo que aquí se denomina la puesta en público de información privada, sin trascender a que la información sea entendida y sancionada como de interés público, donde su significado se dirija no solo a intereses y funciones económicos. Si bien, la emisión del discurso es un reconocimiento de la separación de lo público y lo privado, al parecer, los informes contables pasan del espacio privado en el que son producidos, a aquellos otros espacios privados donde se ubican los grupos de interés a los que van literalmente dirigidos (accionistas, proveedores, acreedores, sector financiero, entre otros). De esta manera, evaden su real puesta en público de manera abierta, no a un grupo reducido de actores interesados en el contenido económico y financiero de la información, sino a ciudadanos que reclaman una rendición pública de cuentas.

Como afirman Scapens y Roberts (1993, citados en Araujo, 2003), “mediante la significación de lo que es importante y lo que es trivial, la contabilidad suministra un discurso para la estructura de dominación y la legitimación para particulares acciones sociales” (p. 708). De nuevo, la defensa del interés público pretende hacerse únicamente por medio del respaldo de las acciones de quienes detentan derechos de propiedad privada. Estos, aunque llevados al mercado “público”, sirven principalmente a intereses privados que no necesariamente, o, al menos, directamente pueden traducirse como benefactores del interés general.

La adaptación del discurso contable: una conducta estratégica de las organizaciones para obtener legitimidad del entorno

Las acciones organizacionales para obtener legitimidad del entorno hacen evidente la capacidad de estas para adaptarse o mostrarse como

adaptadas a su entorno. Cuando el público interesado vuelca su atención en un tema específico, las organizaciones adaptan su discurso para mostrarse competentes y calificadas en su aplicación, más aún si se trata de la protección de los intereses asociados a dicho tema. Dicha conducta es estratégica de las organizaciones que, como agentes diestros, son capaces de actuar de otro modo, que muestran sus habilidades sociales para “ser con”, es decir, para comportarse según el contexto y las expectativas sociales (Giddens, 1998), o al menos de adoptar posturas que las hagan aparecer como si lo hicieran.

Gómez (2009) presenta un estudio de caso correspondiente al análisis del informe de gestión e informe financiero del año 2006, en una gran empresa en Colombia, desde el cual explica algunas maneras en las cuales los informes contables externos son usados para obtener la legitimidad organizacional con el entorno, lo que constituye un medio de supervivencia para la organización. Según el autor, tales reportes contables (particularmente los estados financieros), vistos como recursos económicos escasos y costosos, poseen un contenido económico, técnico, “neutral”¹ y objetivo, puesto al servicio para tomar decisiones económicas racionales por parte de los agentes (el cual debe ser evaluado con detenimiento).

Según Gómez (2009), los informes hacen posible mostrar el isomorfismo (igualdad en la forma) de la organización con su entorno. Ello es legitimar la organización:

[...] los informes contables externos son el resultado de un proceso cognitivo y normativo que está institucionalizado. Estos informes permiten la conformación de una “imagen” que construye el mundo económico y social, dirigida a quienes no han estado presentes en el momento mismo de la producción y el intercambio en la organización. En tal sentido, los informes tienen una capacidad semiótica para reinterpretar lo acontecido en el mundo por medio del lenguaje técnico que la contabilidad incorpora. Estos informes permiten que la contabilidad intervenga en el mundo organizacional y social, pero a la vez son la posibilidad de demostrar al entorno la sintonía de la

organización con los valores generales existentes en el medio externo. (p. 157).

El estudio de caso desarrollado por Gómez (2009), se refiere a una gran firma de economía mixta ubicada en Bogotá (Colombia), la cual pertenece al sector de las telecomunicaciones. Según el autor, en el análisis crítico del discurso hecho al informe financiero y de gestión del año 2006, “el lenguaje técnico utilizado busca poner al lector en sintonía con la condición globalizada y de mercado del ‘negocio’ de las telecomunicaciones” (p. 161). Este lenguaje “reviste de neutralidad y, pretendidamente, de objetividad externa al sentido de lo expresado” (p. 161), pues la posición de liderazgo de la compañía que se exalta en el informe como producto de sus logros, promueve la identidad con sus valores –legitimidad–, planteando que esta se da, esencialmente, gracias a la eficiencia económica de la empresa y a su administración, dejando por fuera la posibilidad de admitir que dicho nivel bien puede deberse a su posición dominante en el mercado, a su carácter ciento por ciento estatal, al dominio de una red pública de telecomunicaciones y a cambios en la regulación (Gómez, 2009).

A pesar de tratarse de una empresa de economía mixta, prestadora de servicios públicos, tras la democratización de parte de la propiedad de esta entidad antes ciento por ciento estatal, su nueva condición al parecer “ha implicado el uso de la información contable externa y del informe de gestión, como un mecanismo para legitimar el proceso de transformación dirigida hacia el mercado y la competencia” (Gómez, 2009, p. 164). Esto es evidenciado por el autor, cuando señala algunas carencias en la lógica de la argumentación exhibida en el informe, la cual considera que no es descriptiva de la realidad, pues adopta el lenguaje de las compañías privadas, pretendiendo mostrar grandes esfuerzos de transformación tecnológica y de innovación en los servicios, acompañados, a su vez, por el incremento y la protección de los ingresos y la disminución de costos y gastos. En su lugar, aquí el lenguaje tiene propósitos prescriptivos que pretenden crear una imagen de la organización, con lo cual de nuevo se busca la legitimidad con el entorno, aún a pesar de exhibir abiertamente en

el informe una lógica de fines-medios, propia de la racionalidad instrumental capitalista.

Aunque la divulgación de información contable externa, se considere una estrategia principalmente de legitimación ante el público – de distintas formas, como se indica aquí–, desde este análisis también se reconoce que los cambios pensados para obtener legitimidad social, tanto aquellos en los sistemas contables, como los que se presentan en el discurso exhibido en los informes externos, pueden alcanzar distintos efectos no intencionales (consecuencias no buscadas) en las prácticas reales de la organización y en la gestión organizacional mediante procesos de cambio institucional. Es decir, tras el intento de buscar legitimidad, es posible originar cambios en la producción, reproducción y transformación del orden social de las organizaciones. Ello puede darse tras la compleja interrelación existente entre el cambio contable y el cambio organizativo, producto de la acción de los distintos agentes implicados y sus consecuencias, esperadas o no (Araujo, 2003).

Un ejemplo de este hecho es el estudio de caso ilustrado por Macintosh y Scapens (1991), donde los autores nos hablan acerca de la evolución del sistema contable de gestión para la reparación de armas del Departamento de Defensa (DoD) de Ansari y Euske (1985-1987). En el caso del DoD, el sistema contable-financiero implantado, respondió principalmente a la necesidad de legitimar ante el Congreso, el control independiente del presupuesto del DoD, sin la intervención directa de este organismo. Se requería, sobre todo, generar una apariencia visible de responsabilidad y control adecuado de los recursos, a lo cual ayudaría la estructura de significado permitida por el discurso de la contabilidad y las finanzas, a través de un lenguaje técnico-racional. Macintosh y Scapens argumentan que, finalmente, el sistema contable-financiero del DoD influyó las relaciones de poder entre este y el Congreso, permitiendo resistir el ingreso directo del Congreso sobre el control del presupuesto de Defensa. Esto, mediante el cumplimiento de los requisitos de información exigidos al sistema, sin llegar a ser verdaderamente eficaz en controlar los recursos del depósito para la reparación de armas, al no ser por ejemplo utilizado por el

personal para controlar los gastos. No obstante, el discurso contable hizo al personal más sensible frente a los aspectos financieros, e incluso posibilitó algunas mejoras técnicas en las prácticas contables.

En este argumento coincide Pedro Araujo, quien al estudiar acerca de las implicaciones de la contabilidad en el cambio institucional de las organizaciones, señala que “la literatura contable evidencia la influencia de los factores institucionales y, en particular, la búsqueda de legitimación sobre el cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión” (Araujo, 2003, p. 694). Así pues:

[...] el cambio en los sistemas de contabilidad de gestión puede ser tanto efecto como causa de la transformación de las instituciones, debiendo tenerse en cuenta que estos sistemas son reglas y rutinas organizativas que presentan el potencial de institucionalizarse dentro de las organizaciones. De este modo, las instituciones –junto a la acción de los propios integrantes de las organizaciones– pueden motivar la modificación de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, pero este cambio puede, a su vez, alterar a los sistemas de reglas o estructuras compartidas de significado en las organizaciones que son la base de las propias instituciones. De este modo, el cambio contable podría afectar al resto de la organización, provocando cambios organizativos e, incluso, contables que, en un proceso dinámico y sin principio ni final, podrían motivar ulteriores transformaciones. (Burns y Scapens, 2000, citados en Araujo, 2003, pp. 709-710).

Los sistemas contables (principalmente, en el caso de los sistemas de información) o se transforman a partir de los cambios acaecidos en las acciones reales que adelantan las organizaciones para adquirir legitimidad, o sus salidas informacionales son manejadas de tal manera que se muestren o hagan aparecer como legítimas.

Un cambio real en las prácticas contables y organizativas es posible, aún a partir de acciones como la emisión de información contable externa, tras la

mera búsqueda de legitimidad con el entorno. El efecto de la palabra para crear realidad se hace entonces evidente, por lo que el análisis de las consecuencias prácticas de la información contable no debe reducirse solamente a revisar el objetivo detrás del discurso proferido. Es necesario, además, estudiar el cambio que la palabra produce o es capaz de producir en las organizaciones, en el entorno y en las decisiones del público, aun cuando estas se den de manera indirecta o no consciente.

Conclusiones

Las prácticas de rendición pública de cuentas y la producción de informes contables y organizacionales son consideradas, en este trabajo, como actos comunicativos contruidos a partir del entrelazamiento de significados, normas y relaciones de poder.

En lo que se refiere a la búsqueda de legitimidad externa por parte de las organizaciones desde el discurso contable, este trabajo plantea que la información contable orientada a revelar contenido social y medioambiental puede, en realidad, ser una estrategia de legitimación que, aunque pareciera, en principio, un acto de comunicación que informa los comportamientos socialmente responsables de las organizaciones, encarna en el fondo la tarea fundamental de obtener legitimidad y, con esto, una imagen pública favorable entre sus competidores. A su vez, el discurso implicado en los informes facilita que las organizaciones reproduzcan sus estructuras de sentido, dominación y legitimación, profundizando y radicalizando los problemas de inequidad y desequilibrio social.

La divulgación de información contable se presenta aquí, entonces, como un acto de constitución de autoidentidad que sigue a una primera distinción de un “yo organizacional”, a la definición del otro ante quien se comunica, y que implica que la organización posee un discurso válido ante esos otros con quienes se comunica. Para producir un discurso coherente, es necesario, por tanto, reconocerse como un “yo” distinguible por unos límites corpóreos y una propia identidad deslindable de la de esos “otros”. En tal

sentido, comunicarse con ellos es, entonces, un acto de reconocimiento de la importancia de esos otros para la identidad de la organización.

Por otra parte, cuando se deja de comunicar información al otro, o a algunos otros en particular, también se emite un mensaje: dejar de hablarle al otro, permanecer en silencio aún en su presencia, también tiene un significado. No hablar equivale a negar su humanidad, a partir de la negación del lenguaje. En cuanto al discurso contable, las organizaciones también “son libres” de definir con qué otros se identifican y a quienes les interesa comunicar. A quiénes considera en consecuencia “dignos de humanidad” y de ser tratados como iguales. La información contable está dirigida expresamente a unos agentes de carácter económico y legal (*stakeholders*), a quienes considera como sus iguales o superiores, dejando de comunicarse directamente con otros excluidos de su discurso, mientras, de alguna manera, les niega la existencia.

Los indicadores presentados a través de gráficos e ilustraciones pueden ser interpretados sin mayores recursos. La imagen aquí no es usada para ilustrar el discurso. La imagen es el factor principal de ese discurso y la palabra, ubicada en los márgenes, solo aparece para contarnos de manera breve los datos más destacados; mientras los informes anuales externos publicados por las organizaciones, dejan ver que la información se dirige a los accionistas como destinatarios exclusivos de los mismos, y a los *stakeholders* como agentes estratégicos a quienes interesa informar. La revisión de algunos cuantos casos permite ver, por ejemplo, que mientras el primer grupo de empresas generalmente presentan solo información financiera “tradicional” que, aunque divulgada de manera pública, está explícita y conscientemente dirigida a un grupo de usuarios específico, como lo manifiestan expresamente. Un segundo grupo incluye como destinatarios de la información a más variados grupos de usuarios, denominados *stakeholders* o grupos de interés, caso en el cual, la información no solo incluye informes financieros tradicionales, sino además información acerca de prácticas de gobierno corporativo, desarrollo sostenible y responsabilidad social.

La destreza de las organizaciones al adaptar su discurso hacia aquellos temas y tendencias en los cuales otras organizaciones y la sociedad, en general, muestren especial interés, es muestra de la capacidad de adaptación y de la habilidad organizacional de comportarse de acuerdo con la expectativa social para mantener su vigencia. No obstante, aunque la divulgación de información contable externa se considere una estrategia, principalmente, de legitimación ante el público, aquí también se reconoce que los cambios que buscan obtener legitimidad social, pueden alcanzar distintos efectos no intencionales (consecuencias no buscadas) tanto en las prácticas reales de las organizaciones, como en la gestión organizacional, provocando el cambio institucional. Esto significa que es posible hallar tales intentos hechos con el objetivo de alcanzar legitimidad, originen cambios reales y visibles en la producción, reproducción y transformación del orden social de las organizaciones, lo cual puede ser producto de la interrelación existente entre el cambio contable y el cambio organizativo (Araujo, 2003).

Finalmente, es importante destacar que el discurso propio de la información contable no solo hace parte de las formas de comunicación de la organización con sus agentes, y de los mecanismos que emplea para validarse como sujeto económico. Gracias a la emisión de información con contenido contable-financiero, la sociedad puede, a su vez, orientar varios de sus procesos económicos y sociales. La contabilidad es, en consecuencia, una institución que posibilita el ordenamiento de procesos y relaciones, por lo que la información contable puede ser usada para tomar decisiones de interés público; para ejercer un control político sobre la administración de bienes y derechos de interés común, los cuales deben dirigirse al bienestar general de una sociedad que esté integrada por ciudadanos capaces de ejercer, de manera diestra, sus facultades como actores sociales y políticos (Rivera, 2012), es decir, que conocen su historia y su cultura.

Referencias bibliográficas

- Araujo, P. (julio-septiembre, 2003). Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(118), 693-724.
- Arrington, C. E. y Francis, J. R. (1993). Giving economic accounts: Accounting as cultural practice. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2-3), 107-124.
- Ayala Espino, J. (1996). Mercado, elección pública e instituciones: una revisión de las teorías modernas del Estado. UNAM.
- Barrios, C. y Rivera, Y. A. (2011). *Sistemas Contables Administrativos. Análisis de su contribución al ordenamiento espacio-temporal de las prácticas en las organizaciones*. Universidad del Valle.
- Giddens, A. (1998). *La constitución de la sociedad. Bases para la teoría de la estructuración*. Amorrortu Editores.
- _____. (1999). *Consecuencias de la modernidad*. Alianza.
- Gómez, M. (mayo-agosto, 2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Revista Innovar*, 19(34), 147-166.
- Macintosh, N. B. y Scapens, R. W. (1991). Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory- Analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3(3), 131-158.
- Martínez Pino, G. L. (2009). De la “Contabilidad Sólida” a la “Contabilidad Líquida”: ¿Crisis o muerte de la factualidad? En C. Barrios y W. Rojas, W. (Comps.), *Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea. Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI* (pp. 61-83). Universidad del Cauca.

Max Neef, M., Elizalde, A. y Hopenhayn, M. (1997). *Desarrollo a Escala Humana. Una opción para el futuro*. Cepaur y Fundación Dag Hammarskjöld.

Rivera, Y. A. (2012, 12-14 de julio). *La contabilidad, un factor decisivo en la información de interés público* [ponencia]. VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, Lima, Perú.

Steiner, G. (1971). *En el Castillo de Barbazul. Aproximación a un nuevo concepto de cultura*. Gedisa.

Varela Barrios, E. (2005). Dimensiones actuales de lo público. A propósito de las interrelaciones entre Estado, Management y Sociedad. *Pensamiento y Gestión*, (18), 37-68.

Notas

[1](#) Las comillas son del autor.

Autores

Aida Sy

Es doctora en Economía de la Universidad de la Sorbona. Se dedica a la enseñanza de la contabilidad e impuestos en *Marist College* (Nueva York, EEUU.). Es investigadora en la Universidad de París-Dauphine y la Universidad de Burdeos-Montesquieu (Francia). Ha sido investigadora en la Universidad de St. Andrews (Reino Unido). Tiene numerosas publicaciones y edita varias revistas. Ha participado en conferencias internacionales como presentadora, presidenta y ponente. Es miembro de la Asociación Americana de Contabilidad, la Asociación Europea de Contabilidad, y de la Sociedad de Contabilidad Crítica. También es la coorganizadora del Proceso de Contabilidad y Nuevo Proceso Laboral y de la Conferencia Internacional de Contabilidad Crítica.

Oscar Raúl Sandoval

Cuenta con estudios de Doctorado en Antropología, es magíster en Estudios sobre Problemas Políticos Latinoamericanos, especialista en Contabilidad Pública y contador público de la Universidad del Cauca (Colombia). Docente investigador de la Fundación Universitaria de Popayán y director del Grupo de Investigación Minka. Su línea de investigación se encamina en la crítica poscolonial, la cultura, el desarrollo y las transformaciones contemporáneas. A lo largo de su vida profesional ha publicado diferentes artículos en revistas científicas y participado en diversos eventos académicos nacionales e internacionales.

Per Forsberg

Es doctor y magíster en negocios de la Universidad de Gotemburgo (Suecia). Trabaja como profesor titular de la Escuela de Negocios de la

Universidad de Örebro, en ese mismo país, y anteriormente, fue profesor asociado en la Universidad de Uppsala. Sus intereses de investigación actuales incluyen estudios etnográficos sobre el rol de la contabilidad en las diferentes formas del capitalismo y en la sociedad; también sobre perspectivas críticas sobre estándares internacionales de contabilidad; financierización y resistencia y el historial contable. Ha publicado en revistas como, *Ethnography*, *International Journal of Critical Accounting*, *International Journal of Economics and Accounting* y *Critical Perspectives on Accounting*.

Bruce Committe

Recibió su título de magíster y doctor en Contabilidad de la Universidad de Alabama (Estados Unidos), en 1978 y 1983, respectivamente. Su licenciatura en Contabilidad la obtuvo de la Universidad de West Florida, en 1974. Se recibió JD en Derecho en Cleveland State University, en 1987, mientras servía allí como miembro de la Facultad en el Departamento de Contabilidad. Posteriormente, participó como miembro de otras universidades de los Estados Unidos. Comenzó a practicar la abogacía a tiempo completo en 1992 y continúa haciéndolo actualmente. Su práctica legal consiste, sobre todo, en representar a personas individuales, en defensa penal y conducta policial indebida, así como en defensa de los derechos de los empleados y del consumidor.

John Jairo Cuevas Mejía

Es doctor en Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (Argentina), magíster en Ciencias de la Organización y Contador Público de la Universidad del Valle (Colombia). Es profesor del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Pontificia Universidad Javeriana Cali (Colombia). Actualmente, su área de trabajo se basa en las ciencias sociales y sus líneas de investigación en el contexto, la formación y el desarrollo profesional. Además, durante su carrera ha publicado diferentes artículos en revistas científicas y participado en diversos eventos académicos nacionales e internacionales.

Juan Vianey Gómez Jiménez

Es doctor en Economía y Dirección de Empresas de la Universidad de Deusto (San Sebastián, España). Especialista en Finanzas de la Universidad EAFIT y economista de la Universidad la Gran Colombia de Armenia. Dentro de sus áreas de experticia se encuentran temáticas acerca del capital intelectual, intangibles, gestión del conocimiento y el área financiera. Así mismo, a lo largo de su profesión ha realizado diferentes publicaciones en artículos de revistas científicas y ha participado en diferentes eventos académicos nacionales e internacionales. Dentro de su labor como profesor, se enfoca en el área financiera.

Natalia Parrado Muñoz

Es Contadora Pública y Economista con énfasis en Finanzas de la Pontificia Universidad Javeriana Cali (Colombia). Ha sido integrante del grupo de investigación *Pensamiento y Praxis* y fue parte activa de los grupos estudiantiles de la Universidad Javeriana. Su experiencia profesional, en los últimos años, la ha desarrollado en diversas compañías privadas en el área de planificación financiera.

Stella Maldonado García

Es doctora en Economía y Dirección de Empresas de la Universidad de Deusto (San Sebastián, España). Magíster en Administración de Empresas de la Universidad del Valle y contadora pública de la Universidad Javeriana Cali (Colombia). En la actualidad, se desempeña como profesora del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad ICESI (Colombia). También se ha desempeñado como directora de la carrera de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana Cali y como profesora en posgrados en diferentes universidades de la región. Es una investigadora enfocada en el análisis de la responsabilidad social y la transparencia informativa. Ha participado como ponente en eventos nacionales e internacionales en temas relacionados con la divulgación de información sobre responsabilidad social y el *reporting* corporativo.

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

Es doctora en Contabilidad de la Universidad de Valencia (España). Magíster en Ciencias de la Organización y Contadora Pública de la Universidad del Valle (Colombia). Con más de 11 años de experiencia profesional en las áreas de Control, Auditoría y Revisoría Fiscal en el sector privado. Se ha desempeñado como profesora de Metodología de la Investigación, Teoría Contable, Contabilidad, Control, Dirección y Organización Contable. Ha publicado diferentes artículos en revistas científicas y también ha participado en diversos eventos académicos nacionales e internacionales. Hoy se desempeña como profesora de tiempo completo de la Universidad del Valle, donde es miembro del grupo de investigación *Nuevo Pensamiento Administrativo*, en la línea de *Modernización desde la perspectiva del saber contable*.