

# *El positivismo Vs la crítica social: Una discusión de su incidencia en la evolución del pensamiento contable*

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.45.01>

**Guao-Samper, Royman**

Recibido: 11-01-22- Revisado: 20-03-22 - Aceptado:23-07-22

Guao-Samper, Royman  
Contador Público. Especialista en Finanzas.  
Especialista en Revisoría fiscal y Auditoría  
externa. M.Sc. en Contabilidad Internacional  
y de Gestión. Doctor en Ciencias Contables.  
Consultor en Normas Internacionales de  
Información Financiera.  
Gobernación del Departamento del Cesar.  
Colombia  
roymangu@hotmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-8800-1379>

Tradicionalmente las investigaciones en contabilidad se han fundamentado en el enfoque positivista. El mismo, por su carácter objetivo, así como por el excesivo énfasis en la cuantificación y medición del objeto de estudio, no ha contribuido con la evolución del pensamiento contable; aspecto que ha sustentado la adopción de enfoques alternativos como la teoría crítica, cuyos lineamientos favorecen la comprensión del hecho contable en los términos de un fenómeno social. Este estudio, analiza la incidencia de los enfoques positivista y crítico social en la evolución del pensamiento contable. Metodológicamente, la investigación tiene un carácter teórico fundamentado en la revisión de literatura especializada en la línea de investigación relacionada con los enfoques epistemológicos empleados en la ciencia contable, con especial énfasis en el positivismo y en la teoría crítica. Las conclusiones del estudio, muestran las limitaciones del positivismo y los aportes del enfoque crítico social para la evolución del pensamiento contable.

**Palabras clave:** Ciencia contable; positivismo; teoría crítica; práctica social; fenómeno.

**RESUMEN**

Traditionally, research in accounting has been based on the positivist approach. It, due to its objective nature, as well as the excessive emphasis on the quantification and measurement of the object of study, has not contributed to the evolution of accounting thinking; aspect that has supported the adoption of alternative approaches such as critical theory, whose guidelines favor the understanding of the accounting fact in the terms of a social phenomenon. This study analyzes the impact of positivist and social critical approaches on the evolution of accounting thinking. Methodologically, the research has a theoretical character based on the review of specialized literature in the line of research related to epistemological approaches used in accounting science, with special emphasis on positivism and critical theory. The conclusions of the study show the limitations of positivism and the contributions of the critical social approach to the evolution of accounting thinking.

**Keywords:** Accounting science; positivism; critical theory; social practice; phenomenon.

**ABSTRACT**

## **1. Introducción**

El positivismo ha sido el enfoque tradicional aplicado en contabilidad. Sus postulados se han fundamentado en la objetividad de la ciencia. En este caso, el mecanismo más idóneo para hallar la “verdad” del hecho contable, se ha encontrado en los métodos de las ciencias naturales, cuyos lineamientos se han centrado en la cuantificación y medición del objeto de estudio, aplicando las técnicas de la estadística para establecer las relaciones de causa efecto entre las variables y los hechos en cuestión.

Watts y Zimmerman (1986) plantean que el positivismo ha sido fundamental en contabilidad, para suministrar las predicciones y explicaciones que pueden apoyar la toma de decisiones sobre la política contable por parte de los distintos usuarios (gerentes, preparadores de información, gobierno corporativo, prestamistas, inversionistas, instituciones recaudadoras, entre otros). En contraste a esta postura, Villareal y Córdoba (2017) advierten que el positivismo concibe la contabilidad de manera reduccionista como un sistema de información, cuyo propósito se limita al suministro de información financiera para la toma de decisiones.

El enfoque descrito, tiene serias limitaciones para promover la evolución de la disciplina contable, pues a diferencia de las ciencias naturales donde el objeto está allí, se observa a través de los sentidos y, el investigador no es parte del mismo; en las ciencias sociales y concretamente en contabilidad, no todos los objetos de estudio se observan a través de los sentidos; algunos por su naturaleza cualitativa y eminentemente social, no se caracterizan solamente por sus rasgos financieros, por la objetividad, ni por la cuantificación.

Este último aspecto, ha promovido la aplicación de enfoques alternativos en contabilidad, destacando los aportes del enfoque crítico social, desarrollado en oposición al pensamiento positivista dominante. Para Gaffikin (2010), la teoría crítica reconoce varias dimensiones del conocimiento en las disciplinas sociales -incluida la contabilidad- que abarcan factores culturales, históricos y lingüísticos relacionados entre sí; los cuales permiten comprender el hecho contable como un fenómeno, cuya naturaleza se encuentra en las prácticas sociales que sustentan la transformación de las prácticas contables; de las cuales el investigador forma parte. Tal enfoque, es eminentemente contextual, pues se orienta a la comprensión de la incidencia de los procesos y prácticas contables en el funcionamiento de la sociedad para promover el cambio social (Laughlin, 1999).

Este estudio, tiene como objetivo analizar la incidencia de los enfoques

positivista y crítico social en la evolución de la ciencia contable. El mismo, se fundamentó en la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación relacionadas con el positivismo y la crítica social en contabilidad. Los hallazgos, muestran las limitaciones del positivismo y los aportes del enfoque crítico social para la evolución del pensamiento contable, pues en este último caso, el investigador parte de la premisa que la realidad social es subjetiva, dinámica y no se rige por leyes inmutables; en consecuencia, el conocimiento no es una verdad objetiva sujeta al principio verificacionista de la ciencia, dado que el mismo se construye en la acción social. Así en la práctica contable, el conocimiento derivado del enfoque crítico social, se gesta y se reproduce en la propia práctica contable en la que participan los siguientes actores: Contadores, empresarios, gobierno corporativo, Estado, reguladores, entre otros.

Finalmente, bajo el enfoque crítico no existe un sólo método para la construcción del conocimiento de los fenómenos en estudio; el mismo se construye en el transcurso de la investigación en función de la naturaleza y características de la realidad social que se intenta comprender. Por tanto, los criterios relacionados con el diseño y el tipo de investigación, definición de hipótesis y variables, así como las técnicas estadísticas adoptadas para procesar la información no son el centro del componente metodológico, dado que interesa más comprender los mecanismos insertos en la construcción de la realidad social (ontología), así como las percepciones, vivencias y realidades de los sujetos que participan en la acción social.

## **2. El enfoque positivista en contabilidad: principales contribuciones y limitaciones**

La investigación es un proceso que fundamenta la generación de conocimiento científico, el cual se caracteriza básicamente por sus altos niveles de socialización, sistematización y fundamentación teórica (Padrón, 2013). En líneas generales, los investigadores en el devenir de la ciencia, han empleado para la construcción del conocimiento científico alguno de los siguientes enfoques epistemológicos: a) el *Racionalista-Deductivista*, también conocido como teorista, deductivista y racionalista crítico; b) el *Empirista-Inductivista*, también denominado empirista, positivista y probabilista; y, c) el *Vivencialista-Experiencialista*, también referenciado como dialéctico-crítico, interpretativo hermenéutico, fenomenológico y sociohistoricista (Padrón 1998, 2013).

Con respecto al enfoque positivista -objeto de análisis de esta investigación-,

Camacho (2000) reafirma su origen en los postulados propuestos por Augusto Comte, los cuales sustentan que el estadio positivo se alcanza cuando el pensamiento se libera de obstáculos religiosos y metafísicos. En este enfoque, predomina la razón científica; la ciencia se concibe en términos empíricos e inductivos, pues se enfatiza en “la realidad inmediata que rodea al investigador y que es captada por los sentidos” (Padrón, 2013, p. 8). El autor también plantea que bajo este enfoque todo conocimiento inicia a partir de hechos fácticos (datos primarios).

Los principales rasgos del enfoque mencionado, se precisan en la búsqueda de “patrones de regularidad en un universo de eventos repetidos, observables, medibles y experimentables” (Padrón, 2013, p. 112). En este caso, los sentidos y el método inductivo, son los principales recursos que el investigador emplea para captar, observar, medir y registrar las tendencias de las variables seleccionadas para el abordaje del objeto de estudio.

Bajo el mencionado enfoque, el objetivo final de la investigación científica es la formulación de leyes que posteriormente se emplearán en la generación de teorías (Padrón, 1998). Por ende, el conocimiento es “un acto de descubrimiento (de patrones de comportamiento de la realidad)” (Padrón, 1998, p. 3).

Algunas limitaciones del positivismo en los distintos campos del saber, ampliamente fundamentadas por Bunge (1999) son: a) la ontología (existencia autónoma del mundo exterior); b) la objetividad del conocimiento (relación sujeto-objeto objetiva); y, c) el excesivo énfasis en la cuantificación y medición (operacionalización de variables).

No obstante, la investigación en la ciencia contable se ha caracterizado casi de manera unívoca por el enfoque positivista. Algunos autores como Zimmerman (1980) afirman que el positivismo en contabilidad ha sustentado el desarrollo de una ciencia positiva, cuyo objetivo se centró en la explicación del comportamiento de los fenómenos observados. Sus postulados, reafirman el uso de los métodos de las ciencias naturales para la generación de un conocimiento positivo, que explica la forma como trabaja el mundo (lo que es), en contraste con las declaraciones y teorías normativas que enfatizan en la forma como debería trabajar el mundo (el deber ser) (Christenson, 2005, Wihley, 1988).

Para Chambers (1993), el término teoría contable positiva se empleó para enfatizar en la necesidad de una teoría de la contabilidad en general, que fundamentara la explicación y predicción de los hechos ocurridos en el ejercicio de la práctica contable. Tal teoría, sustentó la predicción de los fenómenos

no observados en la práctica contable, los cuales “no son necesariamente fenómenos futuros; los fenómenos no observados incluyen fenómenos que han sucedido, pero sobre los cuales no se ha recolectado evidencia sistemática” (Watts y Zimmerman, 1986, pp. 4-5).

De este modo, el positivismo en contabilidad sustentó la construcción del conocimiento científico a partir de la formulación de teorías y leyes de carácter general, que posteriormente se someten a prueba por medio de la observación. Así, el progreso de las investigaciones positivistas en contabilidad se alcanza a partir del reemplazo de las construcciones teóricas existentes, por otras más “refinadas”, al tiempo que se reducen los errores técnicos (Chambers, 1993). En todo caso, el avance de la investigación empírica en contabilidad se resume en términos de la introducción de “mejoras” teóricas y “refinamientos” técnicos (Watts y Zimmerman, 1986).

Un ejemplo ampliamente discutido por Tuá (1979), que muestra la influencia del positivismo en contabilidad es la regulación contable. Para el autor, en la formulación de los principios y estándares contables “se observa la práctica, se generaliza de una manera más o menos formal y se enuncian leyes universales -o al menos generales- de cómo se comporta la práctica” (Tuá, 1979, pp. 493-494). Todo ello, con el fin de asegurar “que la forma de actuar más generalizada se aplica por igual en cada caso similar” (Tuá, 1979, p. 492).

Por su parte, Chua (1986) advierte que el positivismo en el pensamiento contable se ha fundamentado en las creencias sobre: a) la realidad física y social, que significa la independencia del sujeto y el objeto, pues el conocimiento se genera cuando el investigador descubre la realidad objetiva que configura el hecho contable (por ejemplo los estudios sobre el cálculo de los costos, la teoría de la contingencia, el análisis financiero, la normalización y la regulación, entre otros); b) el conocimiento, se fundamenta en la prueba empírica de las teorías (por ejemplo el cálculo de indicadores para medir la opacidad en la información financiera, los estudios de mercado de capitales, de costos ambientales, de gestión organizacional, entre otros); c) el mundo social, pues se parte de la existencia de un orden social controlable, dado que el investigador positivista se limita al diseño de los procedimientos para corregir los conflictos evidenciados en la organización (por ejemplo el establecimiento de sistemas de control interno, el diseño de políticas contables, la implementación de manuales de procedimientos, entre otros) y; d) la teoría y la práctica, los contadores en el ejercicio profesional se limitan a la observación de los “medios” más “eficientes” y “eficaces”, que pueden

emplearse para satisfacer las demandas de información de los usuarios para la toma de decisiones (por ejemplo decisiones de inversión, de rentabilidad, de endeudamiento, de liquidez, entre otras).

Tales rasgos, muestran la neutralidad valorativa y el objetivismo que caracterizó la generación del conocimiento contable (Jiménez, Gracia y Franco, 2014). En este proceso, el investigador parte de un conjunto de hechos considerados como objetos perceptibles, que deben comprobarse para articularlos con leyes, de manera que “lo real se reduzca a lo experimentable” (Tuá, 1979, p. 427).

Otro rasgo del positivismo de la ciencia contable, se encuentra en la adopción de los métodos de investigación característicos de las ciencias naturales, para “explicar y predecir los modelos de comportamiento humano” (Larrinaga, 1999, p. 112). Se enfatiza en el uso del método cuantitativo, que comprende la definición de variables, la selección de una muestra, la recolección de datos a través de cuestionarios, la observación de los patrones de regularidad de las variables, entre otros aspectos.

En este contexto, desde el inicio hasta mediados del siglo XX, el principal esfuerzo de los exponentes del pensamiento contable “giró en torno a la formulación de la construcción de teoría científicamente soportada” (Jiménez, Gracia y Franco, 2014, p. 35). En la investigación contable, el debate se centró básicamente en el método y, en la construcción de teorías, obviando otros aspectos de carácter epistemológico que resultan clave para la evolución de la ciencia contable.

En tal sentido, Watts y Zimmerman (1986) afirman que desde el positivismo el diseño de teorías se fundamenta en las siguientes fases centradas en la formulación de: a) los supuestos, con especial énfasis en la definición de las variables y sus relaciones que sustentan la comprensión de los fenómenos empíricos, y; b) las hipótesis que expresan las predicciones derivadas del análisis. Los autores proponen fortalecer la investigación positivista en contabilidad a partir de los siguientes aspectos: a) consolidar los vínculos entre la teoría y las pruebas empíricas; b) la formulación de modelos y; c) la disminución de los errores en la medición de las variables que fundamentan tales modelos.

Otros autores como Chua (1986), Larrinaga (1999) y Aquel y Cicerchia (2012) han planteado que el positivismo ha limitado (e incluso reducido) el objetivo de la ciencia contable, dado que las investigaciones se han basado en: a) una orientación estadístico-empírico; b) una metodología cuantitativa; c) el método hipotético inductivo y; d) la resolución de problemas a partir de la observación

rigurosa de los patrones de regularidad, exhibidos en el comportamiento de un conjunto de variables que conforman el objeto de estudio (y que son documentados o reportados como hallazgos de las distintas investigaciones).

El positivismo en esta disciplina tiene una lógica reduccionista, dado que: a) se limita a la observación y explicación de los fenómenos económicos, dejando aún lado el resto de los fenómenos sociales; y, b) se analiza la organización como un conjunto de individuos, sin considerar las relaciones que se establecen entre ellos (y aún más allá, de estos con el entorno en el que se circunscribe el fenómeno en estudio) (Larrinaga, 1999).

Al respecto, Viloría y Casal (2002) señalan que el reduccionismo evidenciado en la disciplina contable, se ha derivado de la excesiva cuantificación y el determinismo característico del enfoque positivista, el cual trasciende la explicación u origen del hecho económico para centrarse en la anotación, “reduciendo de esta manera el conocimiento contable, dado que se ha hecho cada vez más cuantitativo” (Casal y Viloría, 2002, p. 4).

En estos términos, el enfoque positivista ha fundamentado el desarrollo de la ciencia en “un estatuto científico configurado por un compendio de principios, leyes, corolarios y normas que delimitan el campo de acción” (Casal, Viloría y Zaá, 2005, p. 17). En el caso de la ciencia contable, tal estatuto ha restringido la evolución de la disciplina, pues el excesivo énfasis en lo económico-financiero de la organización (clasificación, registro, reconocimiento, medición, presentación y revelación del hecho económico, así como el cálculo de indicadores financieros), ha limitado la comprensión de las otras dimensiones no financieras que también hacen parte del hecho contable (social, ambiental, género, ético, institucional, entre otras).

Las limitaciones descritas, han provocado que la postura positivista ya no sea considerada como la más idónea para comprender a la contabilidad como una ciencia social, teóricamente informada e interdisciplinaria, pues no todos los fenómenos contables pueden estudiarse desde una postura objetiva, “verificacionista” y universal. Además de las falencias mencionadas, dicho enfoque también obvia las percepciones, las representaciones y los valores del investigador.

Por su parte Casal y Viloría (2002), en la línea de aunar argumentos para explicar las debilidades derivadas del uso exclusivo del positivismo en contabilidad, advierten que las cifras obtenidas a partir de la aplicación de las ecuaciones contables no dan respuesta a las demandas actuales de las sociedades del conocimiento. De modo particular, fallan en cuanto a la

construcción de un conocimiento científico socialmente pertinente, pues los “(...) equilibrios matemáticos no representan la situación de las entidades en su contexto ni logran ubicar a la ciencia contable dentro del sistema económico y social imperante en un momento determinado” (Casal y Vilorio, 2002, p. 10).

Adicionalmente, Archel (2007) menciona que la investigación positivista en contabilidad se limita a las variables seleccionadas, la “(in)disponibilidad” de datos, así como por “el hecho de que los datos disponibles provienen de un sistema contable sustentado en unas hipótesis que buscan la protección del capital financiero y que, con carácter general, no internaliza la totalidad de los costos sociales y medioambientales” (Archel, 2007, p. 49).

No obstante, aun cuando los defensores del positivismo en contabilidad, afirman que esta posición no está influenciada por juicios de valor, desde un punto de vista lógico se admite “que la investigación científica en sentido amplio no puede llevarse a cabo sin tener en cuenta determinados juicios de valor” (Mattessich, 2003, p. 106). Tal argumento, es empleado por los autores críticos para afirmar que “todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real” (Mattessich, 2003, p. 106).

Ante la situación descrita, para promover la evolución de la ciencia contable, algunos autores como Chua (1986), Larrinaga (1999), Aquel y Cicerchia (2012) y Richardson (2015), han planteado la necesidad de incorporar otros enfoques epistemológicos como el crítico social, pues sus lineamientos favorecen la comprensión de las prácticas sociales que conforman la contabilidad, desde una perspectiva más amplia e integradora, cuyo abordaje trascienda los aspectos contables y financieros para enfocarse en su naturaleza social. Tal enfoque, es ampliamente abordado en la siguiente sección.

### **3. El enfoque crítico social en contabilidad: principales contribuciones y limitaciones**

El enfoque crítico social, también conocido como teoría crítica, tiene su origen en la primera mitad del siglo XX en la Escuela de Frankfurt. Entre sus principales exponentes se encuentran Horkheimer, Marcuse y Adorno. Los lineamientos de la teoría crítica, se oponen a los fundamentos del positivismo. Se parte de la premisa, que tanto el objeto como el sujeto se constituyen socialmente y, por ende, su comprensión no puede desvincularse del contexto histórico social que los rodea. Para Gunter (2011), los autores críticos “aprobaron una filosofía materialista de la historia como marco de referencia para sus interpretaciones

teoréticas y un programa de investigación interdisciplinaria con el apoyo de ciencias especializadas para llevar a cabo sus análisis” (Gunter, 2011, p. 68).

En palabras de Fair (2013), el enfoque crítico social se gestó como una crítica al sistema capitalista, cuya lógica científicista, racionalista, objetivista y mercantilista, reprimió al sujeto político, al tiempo que limitó el cambio y la transformación social. Los principales exponentes del enfoque mencionado, desarrollaron una reflexión filosófica y socio política, apoyada en la interdisciplinarietà de las ciencias sociales. La misma, se caracterizó por su intención crítica y el cambio social (emancipación), como mecanismos para enfrentar las inequidades existentes en las sociedades modernas.

Para Padrón (2007), la teoría crítica representó un nuevo enfoque para la comprensión del conocimiento basado en la “ciencia de los objetos intuibiles o interpretables” (Padrón, 2007, p. 8). Sus principales rasgos, los resume el autor en: a) la dialéctica de las relaciones de dominación; b) el distanciamiento entre las ciencias “de la naturaleza” y “del espíritu”; c) el énfasis en la “comprensión” del fenómeno en lugar de la explicación del mismo; y, d) el uso de la fenomenología, la intuición y la hermenéutica como mecanismos fundamentales para la comprensión de los fenómenos sociales.

Entre las contribuciones de la teoría crítica adorniana, Fair (2013) destaca la crítica al sistema capitalista imperante caracterizado por: a) el objetivismo de los discursos tecnocráticos; b) el relativismo de los discursos de la posmodernidad, que obvian las críticas al sistema capitalista, así como la práctica política y social; c) la censura al mercantilismo, que pudiera ser de interés para advertir la excesiva mercantilización del modelo neoliberal global, así como para señalar las practicas desmesuradas que destruyen el medio ambiente; d) la lógica política de las empresas de medios de comunicación masivos; y, e) el conformismo y disciplinamiento social, establecido por el neoliberalismo.

No obstante, Domingues (2019) advierte que la emancipación como fundamento de la teoría crítica tendrá preminencia en el tiempo, en la medida que sus bases se inserten en el presente a través del reconocimiento de algunos elementos emancipatorios como los valores, los procesos, las instituciones o los agentes. Tal aspecto, es una carencia de la teoría tradicional, la cual “sigue presa exclusivamente en el círculo del presente” (Domingues, 2019, p. 106).

Concretamente en el campo de la investigación contable, el enfoque crítico se gesta en la década de los ochenta del siglo XX, a partir del auge adquirido por la investigación positiva y, la necesidad de una propuesta alternativa, para comprender el papel de la contabilidad en el contexto político, económico,

social e institucional en el que opera (Archel, 2007). En estos términos, Gaffikin (2010) afirma que el enfoque crítico, trasciende el examen de las imperfecciones del sistema en el que se inserta la contabilidad. El mismo, se interesa por la comprensión de los aspectos sociales, históricos, ambientales e institucionales que se convierten en un obstáculo o problema, mostrando la necesidad de transformación, así como de crear “un sistema de cambio” que promueva la posibilidad de “pensar” y “actuar” de manera diferente (Gaffikin, 2010).

Por su parte, Chua (1986) advierte que el enfoque crítico se caracteriza por los siguientes rasgos:

- A. La dimensión social, que permite comprender los conflictos y las relaciones de poder entre las distintas clases. Otros temas, también tratados por el enfoque crítico de interés para la contabilidad son el género, la pobreza, la corrupción, el ejercicio de la profesión contable y los procesos de regulación (Laughlin, 1999). Tal postura, contrasta con la visión tradicional que concibe la contabilidad como una actividad técnica, racional y de servicio, desvinculada del contexto en el que se gestan las relaciones sociales.
- B. Un conjunto de relaciones sociales, económicas, políticas e ideológicas, que aportan las bases para la comprensión de nuevos fenómenos contables, los cuales no han sido tratados por las investigaciones positivistas.

A estos rasgos, Larrinaga (1999) agrega que los hechos no son independientes de la teoría. En consecuencia, “la verdad” no se encuentra a partir de la comprobación de teorías; la misma es el resultado de procesos sociales e históricos. De este modo, como lo expresa Giraldo (2016) el enfoque crítico en contabilidad, trasciende los aspectos teóricos para enfocarse en los relacionados con la organización de lo público y lo privado, así como en la función de contabilización. Esta última “expresa el sentido en el cual la contabilidad como método puede eclipsar cuestiones más amplias de la contabilidad misma” (Giraldo, 2016, p. 89).

En tal sentido, Archel (2007, citando a Tinker) advierte que la investigación contable crítica se diferencia de la postura positivista, por el reconocimiento de dos dimensiones del capital: a) como factor de producción y; b) como relaciones sociales gestadas en la organización. La primera, refiere a las fuerzas económicas que caracterizan el sistema productivo predominante; al tiempo que la segunda, comprende las relaciones sociales gestadas dentro de tal sistema.

Otro rasgo diferenciador lo identifica Gaffikin (2010), al plantear que el

enfoque crítico introduce un “giro cualitativo” en la investigación contable, dado que se comenzó a enfatizar en las investigaciones cualitativas, rechazando la filosofía analítica y en especial la construcción de modelos cuantitativos, ampliamente fundamentados por la corriente tradicional de la contabilidad. Todo ello, con el fin de producir conocimiento contable desde la dimensión social e institucional.

Por su parte, Richardson (2015) advierte que la investigación cualitativa fundamenta la adopción del enfoque crítico en contabilidad. En este caso, se privilegia la perspectiva del actor en la construcción del conocimiento, con especial énfasis en las prácticas que se reproducen en la sociedad y dentro de esta última, en la experiencia del individuo en la acción social (Kincheloe y McLaren, 1994). El autor, también plantea que uno de los aspectos fundamentales del enfoque crítico en contabilidad es que sus lineamientos más allá de enfocarse en “lo que es” (lo positivo), contribuyen con la comprensión e interpretación de “lo que podría ser” (lo normativo, lo deseable –que con frecuencia no se corresponde con lo ocurrido en la realidad-).

Por otra parte, Cooper y Hopper (2007) expresan que la investigación crítica en contabilidad, no solamente es una crítica al enfoque positivista que ha caracterizado la investigación contable; la misma es una postura holística que abarca la comprensión de la dinámica socioeconómica e histórica en la que se insertan las relaciones de poder y el conflicto.

Los citados autores identifican cuatro contribuciones del enfoque crítico para la evolución del pensamiento contable: a) la comprensión de las relaciones de poder que caracterizan el sistema capitalista; b) la interpretación de los conflictos políticos, sociales y económicos; c) la lucha por el control en los procesos organizacionales que involucra el gobierno corporativo y las ideologías como mecanismos de control organizacional, y; d) el análisis de las interacciones sociales y de la subjetividad de los individuos que integran la organización (Cooper y Hopper, 2007).

Desde esta postura, las investigaciones contables desarrolladas bajo el enfoque crítico, tienen como objetivo comprender la relación entre la contabilidad y el contexto social, económico, político e ideológico en el que se desarrolla la práctica contable; aspecto que trasciende la tradicional distinción entre la contabilidad financiera y de gestión, para enfocarse en la comprensión de la contabilidad en sí misma (Larrinaga, 1999, Chua, 1986).

Al respecto, Giraldo (2016) expresa que tales investigaciones, se interesan por comprender el comportamiento del individuo y las consecuencias de sus actos

en la sociedad, pues “se considera que las acciones intencionales son básicas en el funcionamiento de las estructuras sociales, por lo tanto, la sociedad está en la acción humana, y la acción humana siempre expresa y utiliza una forma social” (Giraldo, 2016, p. 88).

En líneas generales, el enfoque crítico ha promovido un nuevo rol de la contabilidad, concebida como una disciplina vinculada con la crítica social, la cual constituye y es constituida por los conflictos entre las distintas clases sociales (Chua, 1986, Villareal y Córdoba, 2017). A partir de la relación entre la teoría y la práctica contable, se intenta comprender la acción social para inducir los cambios y transformaciones que resultan fundamentales para reducir las prácticas de dominación, así como las tensiones y cuestionamientos entre los actores sociales.

Desde esta postura, los procesos de investigación contable con enfoque crítico, prestan especial atención a las relaciones de poder y el conflicto evidenciado en las organizaciones, así como en los rasgos que caracterizan el desempeño de las empresas capitalistas (el control, los costos, la producción, la estructura jerárquica, entre otros). Sobre este aspecto Laughlin (1999), menciona la importancia del enfoque crítico para comprender el papel de la contabilidad en las nuevas formas de gestión como el sistema de costos ABC, el cálculo de beneficios y la gestión de la calidad total.

Por último, la adopción del enfoque crítico contribuye con la evolución de la contabilidad, dado que permite comprender el hecho contable en su propio contexto, en todas sus dimensiones y desde los significados de los actores sociales; el mismo se concibe como un fenómeno social interdisciplinario. Todo ello, introduce “otras formas de subjetivar los fenómenos sociales ligados al ejercicio contable incluyendo su uso, su lenguaje, sus propósitos y las creaciones derivadas” (Giraldo, 2016, 91).

#### **4. Conclusiones**

El positivismo ha sido el enfoque predominante en la ciencia contable. Sus postulados han fundamentado la generación del conocimiento a partir de la observación, la cuantificación, el método inductivo y la experiencia. El conocimiento, se ha concebido como el “descubrimiento” de los patrones de regularidad de las variables que conforman el fenómeno objeto de estudio; aspecto epistemológico que resulta insuficiente para comprender los componentes que integran el hecho contable en todas sus dimensiones (social, cultural, ambiental, institucional, ético, entre otros)

Entre los aportes del positivismo para el fortalecimiento del conocimiento contable, destaca el acervo de investigaciones que han fundamentado los procesos de teorización en contabilidad (teoría de la agencia y su incidencia en el control, comportamiento del mercado de capitales y sus fallos, sistemas de costos, gestión de inventarios, contabilidad de gestión, armonización y convergencia contable, entre otras), así como la capacidad de explicación y predicción de la práctica contable a partir de los hechos históricos registrados por la contabilidad como sistema de información.

No obstante, el enfoque mencionado ha inducido un reduccionismo en el pensamiento contable, como consecuencia del énfasis en la observación de hechos fácticos, la excesiva cuantificación de los datos financieros y el uso exclusivo del método hipotético inductivo. Todo ello, fundamenta la objetividad y veracidad de un conocimiento que obvió otras dimensiones del hecho contable, que por su carácter no financiero no son objeto de cuantificación. En estos términos, la contabilidad se ha empleado para garantizar los intereses de los proveedores del capital.

Ante la situación descrita, surge el enfoque crítico social como respuesta a los procesos de dominación, injusticia, coerción, desigualdad, las relaciones de poder y el conflicto que caracterizó el sistema capitalista. Este enfoque, amplía la concepción de la disciplina contable al concebirla como una ciencia eminentemente social.

El enfoque crítico rechaza la objetividad y veracidad del conocimiento científico, y, reconoce la importancia de la subjetividad, la reflexión y el pensamiento crítico como fuentes de la emancipación y cambio social. En el caso de la ciencia contable, esto permite que los investigadores presten mayor atención a las cuestiones morales y éticas que hacen parte del comportamiento y conducta del individuo en el ejercicio de la práctica contable.

Por último, en contraste al enfoque positivista, el crítico social tiene un carácter contextual. Se interesa por la comprensión del contexto social, político, histórico e institucional en el que se inserta la práctica contable. Tal enfoque, amplía la concepción del hecho contable, pues lo concibe a partir de la integración de aspectos financieros y no financieros que conforman la organización. De este modo, surgen nuevos temas de interés para la contabilidad como las relaciones de poder en la organización, el control y sus efectos en el desempeño organizacional, la ética y el comportamiento del sujeto contable, la opacidad en la información financiera como un fenómeno social, el gobierno corporativo en la gestión organizacional, las intencionalidades de la regulación contable

internacional, entre otros.

## 5. Referencias

- Aquel, S., Cicerchia, L. (2012). Alternativas vigentes en investigación contable: una introducción a su estudio. *Saberes*, (3), 15-26. <https://core.ac.uk/download/pdf/61699764.pdf>
- Archel, P. (2007). *Teoría e investigación crítica en contabilidad*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Bunge, M. (1999). *La filosofía en las ciencias sociales*. Madrid: Siglo Veintiuno Editores.
- Camacho H. (2000). *Enfoques epistemológicos y secuencias operativas de investigación*. Tesis Doctoral inédita. Universidad Rafael Bellosó Chacín, Venezuela. <https://padron.entretemas.com.ve/>
- Casal, R.; Viloría, N. (2002). La Corriente Positivista y su Influencia en la Ciencia Contable. *Actualidad Contable*, 5(5), 7-22. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25700505>
- Casal, R., Viloría, N., Zaá, J. (2005). Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la Ciencia Contable. *Actualidad Contable* (8) 11, 15-19. <https://www.redalyc.org/pdf/257/25701103.pdf>
- Cooper, D. y Hopper, T. (2007). Critical Theorising in Management Accounting Research. En: Chapman, C., Hopwood, A. y Shields, M. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*, p. 207-245. Oxford: Elsevier.
- Christenson, C. (2005). La metodología de la contabilidad positiva. *Lúmina*, (06), 8-41. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/1164/1241/4819>
- Chambers, R. (1993). Positive Accounting Theory and the PA Cult. *Abacus*, (29)1, 1-27. <http://pdf-s3.xuebalib.com:1262/69dyzVjHcUbe.pdf>
- Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review* 51(4), 601-632. [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod\\_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf)
- Domingues, J. (2019). Vicisitudes y posibilidades de la teoría crítica hoy Una conceptualización ecuménica. *Revista de Ciencias Sociales*, (32)44, 103-122. <http://www.scielo.edu.uy/pdf/rcs/v32n44/1688-4981-rcs-32-44-103.pdf>
- Fair, H. (2013). La Teoría Crítica de Adorno y el psicoanálisis lacaniano como filosofías de la negación ontológica. Apuntes para una crítica sociocultural, epistemológica y ético-política a los valores hegemónicos del capitalismo neoliberal. *Fundamentos en Humanidades*, (XIV) 27, 31-57. <https://www.redalyc.org/pdf/184/18440029002.pdf>
- Gaffikin, M. (2010). Being Critical in Accounting. *International Review of Business Research Papers*, (6) 5, 33 – 45. <https://ro.uow.edu.au/commpapers/2095/>
- Giraldo, G. (2016). Oportunidades de investigación contable en Colombia a partir de la escuela de la contabilidad organizativa y del comportamiento.

- Lúmina, (17), 76-101. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/2659/3110>
- Gunter, F. (2011). Teoría Crítica. *Academia*, (17), 67-84. [http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/rev\\_academia/revistas/17/teoria-critica.pdf](http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/rev_academia/revistas/17/teoria-critica.pdf)
- Jiménez, R., Gracia, E., Franco, R. (2014). Trascendencia de la dimensión positivista a la interpretativa en la investigación contable. *Lúmina*, (15), 34-55. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/1078/1183/4628>
- Kincheloe, J. y McLaren, P. (1994). Rethinking critical theory and qualitative research. En Denzin, N. y Lincoln, Y. (Eds.), *Handbook of qualitative research* (p.138–157). ThousandOaks, CA: SagePublications.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad. Una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131. <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45>
- Laughlin, R. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, (12) 1, 73-78. [https://www.researchgate.net/publication/235306328\\_Critical\\_accounting\\_Nature\\_progress\\_and\\_prognosis](https://www.researchgate.net/publication/235306328_Critical_accounting_Nature_progress_and_prognosis)
- Mattesshi, R. (2003). Contabilidad ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. *Partida doble*, (144), 104-119. <http://pdfs.wke.es/4/7/0/2/pd0000014702.pdf>
- Padrón, J. (1998). La estructura de los procesos de investigación. *Revista de Educación y Ciencias Humanas*, (VII)15, 1-5. <http://dip.una.edu.ve/mae/978investigacioneducativa/paginas/Lecturas/UNIDAD%204/Padron-LaEstructuradelosProcesosdeInvestigacion.pdf>
- Padrón, J. (2007). Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el Siglo XXI. *Cinta Moebio*, 28, 1-28. <https://www.moebio.uchile.cl/28/padron.html>
- Padrón, J. (2013). *Epistemología evolucionista: una visión integral*. Departamento del Magdalena: Universidad Piloto de Colombia.
- Richardson, A. (2015). Quantitative research and the critical accounting Project. *Critical Perspectives on Accounting*, (XXX), 1–11. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235415000568?via%3Dihub>
- Tuá, J. (1979). *Principios y normas de contabilidad, Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Tesis doctoral inédita. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid. <https://repositorio.uam.es/handle/10486/4166>
- Villareal, J., Córdoba, J. (2017). Fundamentos para el estudio de las corrientes de investigación en contabilidad. *Revista Tendencias*, (XVIII)2, 139-151. <http://www.scielo.org.co/pdf/tend/v18n2/v18n2a09.pdf>
- Wattz, R., Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Editorial PHI.

- Wihley, R. (1988). The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory. *Accounting, Organizations and Society*, (13) 6, 31-64.
- Zimmerman, J. (1980). *Positive research in accounting*. En: Nair, R. y Williams, T. Perspectives on research. Graduate School of Business, University of Wisconsin, 107-128.