

LA INVESTIGACIÓN CUALITATIVA Y LA CONTABILIDAD: EL ROL DE LOS ESTUDIOS EN CIENCIAS CONTABLES EN LA CONSTRUCCIÓN DE SOCIEDADES MÁS JUSTAS Y EQUITATIVAS

QUALITATIVE RESEARCH AND ACCOUNTING: THE ROLE OF ACCOUNTING STUDIES IN BUILDING FAIRER AND MORE EQUITABLE SOCIETIES

Jeanette Moscoso-Córdova

lorenagretchen22@hotmail.com

Universidad Técnica de Cotopaxi, Latacunga-Ecuador

Universidad de los Andes, Mérida-Venezuela

RESUMEN

La investigación en contabilidad se ha fundamentado tradicionalmente en el enfoque positivista como base para la generación de conocimiento científico. No obstante, desde hace ya varias décadas, sus postulados son considerados como limitados e insuficientes para desarrollar la investigación en este campo. Esto se explica por el surgimiento de nuevos temas y problemas, para cuyo abordaje se requiere de otros instrumentos de naturaleza más cualitativa; este es caso de los enfoques interpretativo y crítico. En este estudio se diserta sobre irrupción y el rol de la investigación cualitativa en la contabilidad, con especial mención del interpretativismo y criticismo, en tanto, enfoques alternativos que permiten desarrollar programas de investigación orientados hacia la construcción de sociedades bajo los principios de justicia y equidad. Metodológicamente, el estudio se basó en la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación en investigación contable y tributación, enfatizando en las propuestas de Rawls (2001, 2006) en cuanto a los principios de los sistemas tributarios y sus contribuciones para la conformación de sociedades más justas y equitativas. A partir de la discusión y como parte de las principales conclusiones de la investigación, se enfatiza en la necesidad de replantear la investigación en contabilidad, para abordar nuevos temas y problemáticas con mayor pertinencia social. Su implementación en la práctica exige incorporar otros enfoques cualitativos –como el interpretativo y el crítico– en el abordaje de los fenómenos contables. Tal replanteamiento del objeto, enfoques y métodos de la investigación contable permitiría consolidar su papel en la construcción de sociedades más justas y equitativas.

Recibido: 20 de marzo de 2019 revisión aceptada: 14 de junio de 2019

Correspondiente al autor: lorenagretchen22@hotmail.com

Palabras clave: contabilidad, enfoque crítico, enfoque interpretativo, equidad y justicia social, investigación cualitativa, Rawls, tributación

ABSTRACT

Research in accounting has traditionally been based on the positivist approach as starting point for generating scientific knowledge. However, since several decades ago, its postulates have been considered as limited and insufficient in order to develop research in this field. It can be explained by the emergence of new issues and problems in accountancy, for whose analysis –rather than positivism– more qualitative instruments are needed. Here appear interpretative and critical approaches. This article aimed to argue about the irruption and role of qualitative research in accounting, with special mention of interpretive and critical as alternative approaches that allow the development of research programs aimed at building fairer and more equitable societies. Methodologically, it was based on the review of specialized literature linked to the lines of research on accounting and taxation, emphasizing on the main proposals of Rawls (2001, 2006) regarding the principles of tax systems and their contributions to build societies under the principles of justice and equity. Based on such discussion and as part of the conclusions of the research, main findings give an account on the need to rethink the research in accounting, in order to address new issues and problems with greater social relevance. In practice, its implementation requires incorporating other qualitative approaches –e.g., the interpretative and the critical- in the research on accounting phenomena. Such rethinking of the object, approaches and methods of the accounting research would allow, among other aspects, to consolidate its key role in the construction of fairer and more equitable societies.

Keywords: Accounting, critical approach, equity and social justice, interpretative approach, qualitative research, Rawls, taxation

INTRODUCCIÓN

El reconocimiento del conocimiento como factor de producción y el impacto de la globalización en la sociedad actual ha replanteado la forma cómo desde los Estados se abordan –entre otros– los problemas de índole económico-financiera, incluyendo la tributación. Este cambio les ha llevado a considerar el aporte de los activos intangibles en la generación de valor, así como su contribución para mejorar la competitividad y los niveles de desarrollo de las distintas sociedades. Como resultado, al nivel mundial comienzan a incorporarse –en el diseño de las políticas en los distintos países– los aspectos

cualitativos (es decir, sociales, antropológicos, culturales, medioambientales, institucionales, entre otros) a fin dar respuestas desde un enfoque multidimensional de los problemas que caracterizan la sociedad actual.

Específicamente en el campo de las ciencias se viene gestando una creciente renovación de los problemas, de los hechos o fenómenos investigados, de los objetivos o intencionalidades propuestas, así como de los métodos empleados para abordarlos de manera interdisciplinaria y/o multidisciplinaria, según sea el caso. Esta

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La investigación cualitativa y la contabilidad: El rol de los estudios en ciencias contables en la construcción de sociedades más justas y equitativas

tendencia ha tenido un papel significativo en el crecimiento y fortalecimiento de los programas de investigación en las distintas disciplinas que las integran, incluyendo la contabilidad.

De hecho, al iniciar la década de 1980 se observaba una tendencia a considerar a las prácticas contables en sus aspectos organizacionales (Aquel y Cicerchia, 2011). Más adelante –hasta mediados de la última década del siglo XX– la contabilidad se caracterizaba por la “cuantificación de todas las magnitudes contables, en detrimento de la cualificación o explicación amplia y profunda” (Casal y Viloria, 2007, p. 21). Su objeto de estudio “la reducía al rol de técnica y no de ciencia, por lo que parecía empobrecida frente a otras ciencias que ocupaban sus espacios naturales” (Casal y Viloria, 2007, p. 21).

Durante dicha etapa el positivismo continuó siendo el enfoque epistemológico privilegiado para la construcción del conocimiento científico, basado en la observación y cuantificación de las variables que conforman el objeto de estudio. Sin embargo y de acuerdo con lo señalado por León (2014), los lineamientos del positivismo fundamentaron el acceso por parte de los contadores al hecho económico a partir de:

(...) observaciones que por los medios más «eficientes» y «eficaces» les permitan satisfacer las necesidades de información de los responsables de las decisiones, sin involucrarse en la formulación de juicios morales sobre las necesidades o propósitos de éstos». Así las cosas, se aboga por una disciplina sin compromiso ético, tema

que se encuentra en el centro del debate en la problemática epistemológica contemporánea; dicho de otra manera, de lo que se trata es de descubrir conocimiento para hacer uso técnico de él, desarrollando una conciencia práctica, que excluya la crítica por considerarla que es un recurso que subvierte las inercias propias del statu quo, esto es, al comportamiento exacerbadamente mercadocentrista, en que se ha convertido la contabilidad en el marco de las «inexorables leyes» del mercado. (p. 94)

Tales argumentos dan cuenta de que el enfoque cuantitativo resulta insuficiente para el abordaje de todos los aspectos y dimensiones que abarca el hecho económico. Por lo tanto, se evidencia la necesidad de adoptar otros enfoques, pues empíricamente la contabilidad no solo ofrece temas a investigar de tipo numérico; ahora también los temas vinculados con los aspectos intangibles, las prácticas sociales presentes en cada organización, así como las dimensiones ambientales, culturales, éticas, morales –entre otras– son muy relevantes, cuya comprensión requiere de:

La metodología cualitativa en el contexto contable, para construir marcos teóricos, para examinar sus fenómenos de los que se sabe poco, para estudiar y comprender aspectos económicos, sociales, culturales, y políticos que influyen en la contabilidad, para comprender como entiende[n] los individuos los procesos contables. Para esto, están las técnicas cualitativas que permiten conocer motivaciones ocultas, generar explicaciones [,] resolver problemas complejos, en definitiva tener una mejor comprensión del objeto de estudio (...). (Bedoya, 2015, p. 3)

En función de los planteamientos anteriores, el presente trabajo tiene como objetivo central analizar la irrupción y el rol que tiene la investigación cualitativa dentro del ámbito de la contabilidad. De este modo se abordan –de manera específica– los enfoques interpretativo y crítico, como vías alternativas para desarrollar investigaciones orientadas hacia la construcción de sociedades más justas y equitativas. De modo particular se trata de vincular algunos de los postulados de la investigación cualitativa para el abordaje de los sistemas tributarios desde la postura filosófica de John Rawls, orientado en última instancia a alcanzar la justicia social, fundamentada a su vez en los principios básicos propuestos por el autor.

Con este fin, a partir de fuentes secundarias de información (publicaciones periódicas que desde las ciencias sociales han tratado la investigación en contabilidad), así como los principales textos de referencia del autor (Rawls, 2001, 2006), se emplea un diseño de investigación bibliográfica (revisión documental) sobre el estado actual de la investigación en este campo. Con base en la discusión efectuada, el estudio reafirma la necesidad de replantear la investigación en contabilidad, con el fin un mejor abordaje de los nuevos temas y problemáticas, al tiempo que se realice con una mayor pertinencia social. No obstante, alcanzarlo en la práctica exige incorporar otros enfoques cualitativos (por ejemplo, el interpretativo y el crítico) para la comprensión de los fenómenos desde una perspectiva inter y multidisciplinaria. Este replanteamiento acerca del objeto, de los enfoques y de los métodos de la investigación en contabilidad es lo que hará posible una mayor contribución como disciplina en la construcción de sociedades más justas y equitativas.

Tributación, equidad y justicia social desde el pensamiento de Rawls

Desde finales del Siglo XX, la política tributaria latinoamericana ha sido abordada desde numerosos estudios; sin embargo, la mayoría de estos no profundizó en la evaluación de sus repercusiones económicas. Además de sus vínculos con las políticas macroeconómicas y sus efectos sobre el ahorro e inversión, persiste una gran incertidumbre sobre la distribución de los ingresos (CEPAL, 2006).

De acuerdo con esta misma fuente, los sistemas tributarios se han caracterizado históricamente por generar escasos recursos (insuficiencia en la recaudación), aun cuando son indispensables en el gasto público (esto es, para proveer bienes públicos y financiar políticas orientadas a reducir la inequidad). Además, el impuesto a la renta personal – por su naturaleza, uno de los instrumentos idóneos para atenuar la regresividad/ inequidad impositiva– sigue siendo el “talón de Aquiles” de los sistemas tributarios de la región, al representar apenas 1,8% del PIB (cifra del año 2015) para los países de la Región, frente al 8,4% del PIB que supone para los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos-OCDE (CEPAL, 2018).

Estos rasgos de los sistemas tributarios latinoamericanos traen al centro de la discusión –tanto académica como por parte de los hacedores de política– la necesidad de adelantar algunas reformas: no solo se trata de la evidente necesidad de modernizar y hacer más eficientes los sistemas tributarios en América Latina, sino además de que estos respondan a los desafíos de una mayor integración económica y financiera (tanto al nivel mundial como en la Región), al igual que a los retos de prevenir nuevas

crisis financieras, alcanzar la armonización tributaria y la incorporación de nuevas tecnologías sobre la tributación, entre otros.

Lo anterior reafirma el papel central que tienen los sistemas tributarios en la política fiscal. En esta dirección y de acuerdo con la CEPAL (2006), son dos las líneas que deben ser objeto de especial atención en el nuevo contexto global: uno de ellos es la cohesión social; el otro, la cohesión regional. En consonancia con los objetivos del presente estudio, se enfatiza solo en el primero de ellos. Dado que América Latina es una de las regiones con mayor desigualdad distributiva del mundo, sus sociedades ejercen cada vez mayores presiones para contar con sistemas tributarios que puedan reducirla (o al menos eviten que aquella se agrave), al tiempo que les permita contar con los recursos necesarios para financiar las nuevas políticas de protección social; esto es, para avanzar hacia la construcción de sociedades más equitativas y más “justas”.

Al respecto Rawls (2006) resume las bases de la justicia social como sigue: 1) la justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, de la misma forma que la verdad lo es en los sistemas de pensamiento; 2) cada individuo posee una inviolabilidad fundada en la justicia, que no puede ser atropellada, ni siquiera apelando como justificación – para hacerlo– al bienestar de la sociedad en conjunto. Esto explica por qué la justicia no acepta que la pérdida de libertad para algunos individuos sea justa solo por el hecho de que un “mayor bien” sea compartido por otros; de allí que, 3) en una sociedad justa, se dan por establecidas de forma definitiva las “libertades de la igualdad de ciudadanía” (p. 17). De esta forma, los derechos asegurados por la justicia no pueden ser objeto de negociaciones políticas ni soslayados por intereses sociales

(de una parte de la sociedad). Por lo tanto, 4), los principios de la justicia social “(...) proporcionan un modo para asignar derechos y deberes en las instituciones básicas de la sociedad y definen la distribución apropiada de los beneficios y las cargas de la cooperación social” (p. 18).

Los planteamientos de Rawls así destacados dan cuenta justamente de la necesidad de trascender, en el estudio de los sistemas tributarios, del enfoque tradicional basado en el positivismo. Es necesario por tanto incorporar otras perspectivas, como podrían ser las proporcionadas por los enfoques interpretativo y crítico de la investigación cualitativa. Esto es precisamente lo que se discute en el epígrafe siguiente.

La investigación cualitativa en las ciencias contables

Transitar desde el enfoque positivista hacia el interpretativo y el crítico en investigación contable podría asociarse con algunos lineamientos que se promocionan desde los círculos del poder (Jiménez, Gracia y Franco, 2014). Desde el enfoque tradicional positivista se pretendía lograr una suerte de “teoría general”, en la que se integraran los diferentes sistemas contables y que permitiera reforzar los elementos teóricos necesarios para asegurar la “objetividad” del conocimiento científico (Tua, 2012).

Entre otros aspectos, la contabilidad positiva se ha orientado a la búsqueda de relaciones causa-efecto, a partir de las cuales explicar la elección de las políticas contables por parte de las empresas. Además –bajo esta perspectiva– la información contable no se considera como una variable exógena, sino que está inserta en las decisiones tanto operativas como de inversión y de financiación por parte de aquellas (Barbei y Bauchet, 2014).

De hecho, el concepto de “ciencia positiva” se alineó con la corriente que “(...) sostenía que solo los métodos de las ciencias naturales proporcionan ‘conocimiento positivo’ de lo ‘que es’” (Christenson, 2005, p. 17).

En consecuencia, aspectos como la moral, la equidad, la justicia económica, el impacto sociopolítico de la normativa contable no están incluidos en la investigación contable, de manera que parecieran no ser importantes para esta (Jiménez et al., 2014). De allí las acérrimas críticas a la hegemonía del positivismo, pues en la comprensión de los fenómenos contables se crea o se construye la realidad. De allí que la contabilidad no es (ni puede ser) neutral, por lo que debe responsabilizarse de las consecuencias sociales generadas por tal postura.

Este último argumento es precisamente el que aporta la conexión más estrecha entre la investigación contable y la realidad de la sociedad. De esta manera, los enfoques crítico e interpretativo emergen como caminos alternativos para dar respuesta a esa necesidad de comprender los fenómenos contables desde una perspectiva más amplia, que trascienda a lo meramente financiero, para abarcar también lo social (en franca oposición a lo que había sido propuesto por las agendas tradicionales de investigación).

Con esta irrupción, los aspectos cualitativos comienzan a tener una creciente importancia en la investigación en contabilidad, en la medida que permiten el análisis de las organizaciones con el entorno, las relaciones de poder (entre estas y la sociedad y los gobiernos), así como el papel de las instituciones en el desarrollo social. Es precisamente es este último rasgo en el que se inserta la tributación y, dentro de esta, la justicia social.

De allí que resulte impostergable replantear los escenarios de actuación de la contabilidad, más allá lo estrictamente económico y financiero. Esto se justifica en el papel que aquella tiene para construir la realidad, a través de la continua interacción social. Adicionalmente, dado que ofrece algunas posibilidades de control y racionalización, la contabilidad podría constituirse como un eje central para la transformación de su entorno (Muñoz y Edinson, 2013). Al respecto Bedoya (2015) subraya que a partir de las investigaciones cualitativas en contabilidad

(...) se tiene una realidad múltiple, compleja e históricamente construida, conocida a través de los actores sociales que la representan, alrededor del fenómeno que se está investigando. Allí encontramos una relación sujeto-objeto, lo cual significa que estos interactúan; cuando se habla de fenómenos, se refiere a los culturales, sociales y ambientales donde se obtienen patrones humanos de comportamiento, donde a través de las interacciones, de los símbolos, los significados, permitiendo interpretar la realidad del fenómeno objeto de estudio. (p. 2)

De acuerdo con Chua (1986), el enfoque interpretativo enfatiza en el papel del lenguaje en la interpretación y comprensión de los fenómenos sociales. Grosso modo, la autora resume sus tres supuestos en los términos siguientes: 1) *Creencias sobre el conocimiento*: los significados de los fenómenos se construyen a partir de la interacción social; es decir, sobre la base del sentido común e interpretación subjetiva del mundo cotidiano de los actores que participan en ellas; 2) *Creencias acerca de la realidad física y social*: la realidad social es emergente se crea subjetivamente y se objetiva por medio de la interacción social derivada de las prácticas

sociales e históricos; y, 3) *Relación entre la teoría y la práctica*, para la comprensión de los problemas contables desde una perspectiva basada en el "mundo de los actores". Esta teoría solo trata de explicar por medio de la acción los mecanismos a través de los cuales se produce y se reproduce el orden social.

Sus planteamientos son ampliados por Larrinaga (1999), quien expone que el fundamento filosófico del interpretativismo se halla en la comprensión de los fenómenos derivados de la interacción social, donde el comportamiento humano es "completamente ajeno a los fenómenos físicos" (p. 113). Se caracteriza, entre otros, por los siguientes aspectos: 1) no se interesa en resolver problemas; 2) el investigador intenta estudiar la naturaleza de los fenómenos como parte de la realidad social investigada (y no apriorísticamente). En palabras de Aquel y Cicerchia (2011), el interpretativismo se interesa más en conocer y en entender los fenómenos, que en actuar y en buscar alternativas de solución a los problemas contables.

El postulado fundamental de este enfoque es que la realidad es una construcción humana, cuya comprensión solo es posible a través de la interpretación de las posturas y percepciones de los actores. Esto significa que en la investigación contable las prácticas que tienen lugar en el seno de esta ciencia resultan de la interacción social. Por tanto, "la información o el lenguaje contable puede tener diferentes significados en función de los contextos sociales, políticos e históricos" (Larrinaga, 1999, p. 114). Bajo este enfoque, el estudio de la contabilidad tiene como soporte el lenguaje, el discurso y la conversación – como instrumentos de investigación–. En la práctica, su aplicación se realiza, entre otros, mediante de entrevistas semiestructuradas,

la observación participante, la revisión documental, los estudios históricos o los estudios de casos (Aquel y Cicerchia, 2011).

De otro lado, el enfoque crítico puede resumirse también en tres supuestos, en los términos siguientes (Chua, 1986): 1) *Creencias sobre el conocimiento*: las teorías son temporales y se desarrollan en un contexto determinado; se basan en prácticas sociales e históricas; no existen hechos independientes de la teoría que puedan demostrar o refutar una teoría de manera concluyente; no es posible establecer una teoría común para todos los fenómenos; 2) *Creencias acerca de la realidad física y social*: los individuos actúan en el contexto de una matriz de significados intersubjetivos; los objetos solo son comprendidos mediante el estudio de su desarrollo histórico y el cambio o emancipación; la organización se concibe como una construcción de alcance medio, un fragmento de la sociedad que refleja y consolida las relaciones alienantes que tienen lugar en ella; la realidad empírica se caracteriza por relaciones objetivas; el conflicto aparece debido a la injusticia y a la ideología en los ámbitos sociales, económicos y políticos, que inhiben la dimensión creativa de las personas; y, 3) *Relación entre teoría y práctica*: los postulados teóricos se relacionan de modo particular con el mundo de la práctica; se interesa por promover la conciencia sobre las condiciones restrictivas. Por tanto, las teorías/leyes sociales objetivas y universales no son más que productos de mecanismos particulares de la dominación y de ideologías; solo el cambio social puede corregir la injusticia y las desigualdades. En síntesis, como teoría su imperativo fundamental es identificar y eliminar las prácticas de dominación basadas en la ideología y la emancipación.

Para Larrinaga (1999), el enfoque crítico se interesa por el cambio, los conflictos y la coacción. Debido a sus bases marxistas, parte del supuesto de que en el mundo existe una desigualdad que se reproduce de generación en generación y que genera un conflicto social entre dos clases (la opresora y la oprimida). En este contexto aparece la “alienación” o enajenación (ya sea la antropológica o la social), como un reflejo de la pérdida de control sobre uno mismo y termina por convertirse en un obstáculo que impide al ser humano el desarrollo de todas sus capacidades y potencialidades. La tecnología convirtió a toda forma de producción en un fruto colectivo que requiere de algún mecanismo para la distribución de sus beneficios. Este, representado en el Capitalismo por el mercado, es catalogado como no neutral – desde la teoría crítica–, porque no existen ni la competencia perfecta ni el consumidor soberano. Por último, el Estado –lejos de ser un mecanismo corrector del mercado– contribuye a preservar la desigualdad por promover una “falsa conciencia” acerca de los hechos.

Adicionalmente, Aquel y Cicerchia (2011) comparten la concepción que sobre el enfoque crítico tiene el autor abordado en el párrafo anterior, cuando señalan su interés por “(...) el cambio, la coacción, los conflictos y la explotación que encuentra presentes dentro de las organizaciones” (p. 22). Así, desde tal Enfoque las prácticas que tienen lugar en la contabilidad se convierten en mecanismos sofisticados de control, que han sido diseñados con la finalidad de asegurar “la subordinación institucionalizada de los trabajadores a las necesidades del capital” (p. 22). Por lo tanto, desde la perspectiva crítica la contabilidad no puede ser considerada como una actividad de servicio –del tipo técnico y racional–, sino que debe ser estudiada como una forma

particular de “racionalidad calculativa”, a través de la cual se construyen –y a su vez, ella está construida– por relaciones sociales.

En este sentido, la teoría crítica considera a las prácticas contables como las fuerzas que promueven el cambio social, en donde lo general da sentido a lo particular (única forma en la que pueden ser comprendidos los fenómenos). Así mismo, los estudios bajo este enfoque focalizan su atención en la relación entre la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica, para cuyo abordaje método preferido es el estudio histórico, que posibilita encontrar las relaciones entre eventos (Aquel y Cicerchia, 2011).

Desafíos de la investigación cualitativa en contabilidad para la construcción de una sociedad más justa

La contabilidad no ha escapado a las consecuencias y transformaciones derivadas de la globalización (entendida en todas sus dimensiones). Además de la necesidad de mejorar la calidad de la información financiera y de armonizar el lenguaje contables –como factores claves de competitividad para las organizaciones y los propios mercados–, surgen nuevos problemas y nuevos desafíos para la ciencia contables, destacando –entre otros– la necesidad de replantear los estudios desde la ciencia contable para incorporar nuevas áreas (y enfoques), para dar respuestas a las nuevas realidades.

En este orden de ideas, Cañibano (2004, p. 182), señala que los cambios generados por la globalización al nivel tecnológico, económico y social afectaron significativamente tanto al contenido como a la difusión y las estrategias seguidas para la preparación y presentación de la información financiera. Identifica

tres áreas con incidencia en las prácticas contables, las cuales representan retos que deben enfrentar los investigadores, a saber: 1) los intangibles, dado que la transición desde sociedades industriales a sociedades del conocimiento ha modificado sustancialmente los sistemas de gestión y de valorización de las empresas/organizaciones. Y como ahora son los recursos intangibles los que potencian su desarrollo y crecimiento, los sistemas contables tradicionales resultantes insuficientes/limitados para una valoración objetiva de entidad; 2) el desarrollo de las nuevas tecnologías de información y comunicación (TIC), que permite difundir en tiempo real la información contable y financiera entre los diferentes usuarios – esto es, les permite contar con información oportuna y transparente para la toma de decisiones–; y, 3) tras los escándalos financieros se evidenciaron prácticas contables de conveniencia (“contabilidad creativa y similares), a fin de reflejar en los estados financieros beneficios que no se correspondían con generados en realidad por las entidades informantes. Por tanto, tales prácticas han de ser estudiadas para develar las motivaciones de directivos y propietarios, así como para determinar los procedimientos y criterios contables en ellas empleados y los métodos más adecuados para detectarlas.

En este nuevo contexto la ciencia contable adquiere cada vez mayor responsabilidad y compromisos con la sociedad. No solo debe suministrar información financiera confiable, objetiva, útil y comparable, que refleje el real funcionamiento de las empresas en el contexto de la economía mundial. Es también su responsabilidad que la misma permita garantizar una equitativa distribución de la riqueza dentro de las distintas sociedades. Este último aspecto justamente reafirma el papel clave que tiene la contabilidad en los

procesos de desarrollo y, por extensión, en la construcción de sociedades más justas y equitativas.

Para Tua (2009, 2012), los aportes de la contabilidad al desarrollo se precisan en la generación de una información útil que contribuya a: 1) mejorar la difusión de la información tanto macro como microeconómica; 2) promover la confianza entre inversionistas y ahorristas; 3) garantizar el adecuado funcionamiento de los mercados de capitales y de las empresas participantes, así como el uso racional de los recursos económicos de un país; y, 4) fomentar mecanismos orientados a garantizar una equitativa redistribución de la renta y de la riqueza.

Así mismo, Tua (2012) refirma la contribución de la contabilidad al desarrollo de la sociedad, en los términos siguientes:

En su tarea de administración y control de los factores económicos vinculados al Desarrollo (capital financiero, capital humano e intelectual y recursos naturales) y suministrando información sobre ellos, la Contabilidad facilita la planificación macro y micro económica, promueve la creación y colocación eficiente de capitales, hace posible un correcto funcionamiento de los mercados, constituye el motor de la actividad económica, fomenta el empleo racional de los recursos y, en definitiva, contribuye al Desarrollo económico. (p. 109)

Pero adicionalmente –y como parte de los proceso de internacionalización de las empresas–, la contabilidad tiene un papel fundamental en términos de la reducción de la pobreza, de las desigualdades y de la

exclusión (además, obviamente, de coadyuvar con el crecimiento, la inversión extranjera y el fortalecimiento de los mercados mundiales (Rueda, 2010). Sin embargo, el papel de la contabilidad en los procesos de desarrollo también ha sido seriamente cuestionado. Algunos autores señalan que la contabilidad únicamente ha dado respuesta a los intereses de las grandes multinacionales que operan en el mercado financiero mundial. En otros casos, las críticas apuntaron a que la contabilidad se convirtió en un instrumento para engañar a la sociedad, a través de los fraudes contables. Así,

la contabilidad está conduciendo a que las personas piensen de manera egoísta y ambiciosa, pretendiendo aumentar sus capitales a cualquier costo, situación que aplica en mayor medida a quienes tiene un amplio poder económico; lo que se muestra en el documental INSIDE JOB, es que representantes del poder legislativo, económico y financiero se unieron para crear un ambiente propicio para generar grandes cantidades de créditos que en un momento dado se volvieron impagables para la sociedad; aspectos como la desregulación, las hipotecas, la mala gestión del gobierno, conflictos de intereses, falta de controles, sobornos, lavado de activos, entre otros, fueron los que conllevaron a que millones de personas perdieran sus empleos, sus ahorros y sus casas. (Alzate, Jiménez y Rodríguez, 2014, p. 4)

Junto con las crisis económicas y financieras mundiales, también se ha presentado una crisis de confianza, como consecuencia de: 1) la inapropiada gestión de la información económica y financiera; y, 2) el bajo nivel de conciencia ética en el ejercicio profesional.

Estos aspectos, aunados a los problemas de asimetrías de información, han desacreditado a las instituciones y a los profesionales responsables de elaborar, supervisar, manejar y difundir información relevante sobre el funcionamiento de las empresas y el mercado (Sastre, 2014).

Por tanto, es necesario replantear la investigación contable, a fin de reivindicar su papel en los procesos de desarrollo. Esto exige redefinir su rol en la construcción de sociedades más justas y equitativas, de tal manera que “potencie su nivel e importancia, que incremente su responsabilidad social y que amplíe su ámbito de actuación a áreas no contempladas tradicionalmente por la misma, como son el capital humano e intelectual y los recursos naturales” (Tua, 2012, p.106). En esta línea y de acuerdo con el autor, las áreas que deben replantearse se resumen en:

- 1) El direccionamiento de los sistemas contables hacia la generación de información adecuada para la toma de decisiones económicas y sociales, mediante la consolidación de una teoría de la información y la relevancia que potencie el carácter predictivo de la información.
- 2) La construcción de un sistema unificado de información que integre a los sectores empresarial y público, en el que la información se prepare y analice siguiendo criterios similares, al tiempo que se fomente el apoyo mutuo y la fluidez de la misma, desde el nivel microeconómico (las pequeñas unidades económicas) hasta los niveles macroeconómicos.
- 3) La separación de la contabilidad mercantil y la contabilidad fiscal, de manera tal que la primera pueda sea más útil para satisfacer las necesidades de los usuarios

económicos, permitiéndoles el control y la predicción de sus inversiones (mientras que la fiscal haga lo propio en el caso de actuaciones tributarias).

4) La creación de nuevos mecanismos e instrumentos para la adecuada valoración del capital intelectual y de los recursos naturales.

5) La construcción de una teoría contable general que integre los diferentes sistemas contables y los elementos teóricos necesarios para otorgar el carácter científico que la contabilidad demanda.

6) La formulación de los objetivos de la información contable desde una perspectiva social, que permita abordar de manera más integral el hecho económico como objeto de estudio de la contabilidad.

7) La promoción de la armonización contable, para generar información que incentive la inversión multinacional y el desarrollo de los mercados de capitales.

8) El desarrollo de investigaciones que garanticen un adecuado uso de la información contable en las decisiones de carácter económico, individual y en los mercados de capitales.

9) La construcción de fundamentos teóricos de carácter interdisciplinario, que permitan tanto a los investigadores como al resto de los profesionales en ejercicio, comprender la inserción económica de la contabilidad, sus efectos financieros y sociales y su influencia en el comportamiento tanto de los organismos responsables de la emisión de normativas para regular la elaboración y presentación de la información financiera al nivel internacional (IASB), como de los receptores de la información. Y,

10) La formación de los profesionales en contabilidad en aspectos éticos y responsabilidad social.

Esto supone en palabras de Rueda (2010) “un importante ajuste o giro epistemológico de la disciplina que, sin abandonar los mensajes tradicionales, financieros y al servicio del capital multinacional y nacional, los trascienda” (p. 162). Para León (2014) este cambio epistemológico se presenta en un escenario donde el capital se torna cada vez más globalizado e inaprensible, mientras el poder de la contabilidad se fija y se “territorializa” en el marco de un mercado que favorece el desarrollo de las transacciones al nivel mundial de manera instantánea. Esto da cuenta del creciente predominio alcanzado por el capital financiero sobre el capital industrial.

En síntesis los desafíos de la investigación cualitativa en contabilidad para la construcción de sociedades más justas se derivan de su papel en el desarrollo, el cual no puede limitarse a ser un instrumento objetivo y neutral para la comprensión de los fenómenos contables –o relacionados con éstos–. Así, el rol de la contabilidad estará orientado a proporcionar tanto desde la propia información financiera –que cumpla con las características fundamentales y de mejora establecidas en el Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera (2018) –, como desde el estudio y la regulación de los procesos que dan lugar al hecho contable.

Es necesario además acotar –basados en el pensamiento de Rawls (2006)– que la construcción de sociedades más justas significa sociedades más ordenadas. Esto se alcanzará cuando, además de promover el bienestar de todos sus miembros, se adopta una concepción pública de la justicia para

regularla. En ella se cumplen los siguientes preceptos: 1) todos los miembros de la sociedad aceptan los mismos principios de justicia; y, 2) las instituciones sociales básicas generalmente satisfacen los principios de justicia establecidos para el desarrollo de las sociedades. Aquí el aporte de la contabilidad se resume en contribuir conjuntamente con otras disciplinas en la construcción de la institucionalidad; es decir, de las normas y reglas de juego que orientan el funcionamiento de esa sociedad.

Reflexiones finales

El establecimiento de sistemas tributarios más eficientes, justos y equitativos es con frecuencia una de las aspiraciones y denominador común en todas las sociedades al nivel mundial. Pero también constituye una de las condiciones necesarias para alcanzar mayores niveles de desarrollo económico-social, que se traduzcan en última instancia en mayor bienestar para sus ciudadanos. Esa eficiencia no implica solo mejorar la cuantía de la recaudación, sino además que los recursos así obtenidos se traduzcan en la provisión de mayor cantidad y calidad de bienes públicos, así como en gastos e inversiones sociales que contribuyan a mejorar –entre otros aspectos– la distribución del ingreso de los individuos.

Para lograrlo en la práctica son indispensables los aportes de diversas disciplinas, entre ellas, la contabilidad. Más transparencia e información de calidad y oportuna para todos los usuarios actuales y potenciales puede contribuir de manera significativa en el mejoramiento de la eficiencia de los sistemas tributarios. Esto supone, además de la tradicional traducción en términos numéricos de dicha información, repensar otros aspectos que también son relevantes para que la misma cumpla con las cualidades fundamentales y de mejora fundamentadas

en el Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera (2018).

De allí porqué con el tiempo –de modo particular, a partir de la década de 1990– comenzaron a cobrar mayor relevancia los enfoques cualitativos en la investigación contable, como vía alternativa al positivismo para abordar los problemas en un nuevo escenario mundial –más globalizado– y desde la perspectiva de los propios actores. Dentro de esta corriente aparecen en la investigación contable los enfoques interpretativo y crítico. El primero enfatiza en el papel que tiene el lenguaje –en este caso, el contable– en la interpretación y en la comprensión de los fenómenos, donde la interacción entre los diversos actores es la base que produce y reproduce el orden social (en otros términos, las prácticas sociales que caracterizan la contabilidad han de estudiarse en su propio contexto y desde la perspectiva de los propios actores intervinientes). El segundo se focaliza en el cambio, la coacción, los conflictos y la explotación que tienen lugar en las organizaciones, que a su vez propician que las prácticas contables se conviertan en mecanismos sofisticados de poder y de control. El mismo considera –por lo tanto– que las prácticas contables son la fuerza motriz de los cambios sociales, al tiempo que su mandato fundamental es identificar y eliminar las prácticas de dominación basadas en la ideología y la emancipación.

En tal sentido, los enfoques cualitativos –y, en especial el interpretativo y el crítico abordados en esta investigación–, han venido replanteando la investigación contable, en la medida que sus postulados aportan algunas bases fundamentales para la construcción de una sociedad más justa y equitativa, tanto económica como moral y socialmente. Ambos enfoques permiten el abordaje de los

fenómenos contables desde una perspectiva inter y multidisciplinaria, que trasciende el plano netamente financiero para incorporar otras dimensiones de carácter social, ética e institucional –entre otras–.

Entre las líneas de investigación que se han comenzado a desarrollar bajo estas perspectivas destacan el cambio y la emancipación social, el control y las relaciones de poder, los conflictos sociales, la injusticia y la inequidad, con especial mención de sus efectos sobre el desarrollo de las sociedades –por mencionar algunos–. En este marco se ubica el estudio de los sistemas tributarios, los cuales se configuran como un elemento clave que determina la conformación de sociedades basadas en la equidad y justicia social. Estos sistemas con frecuencia se han diseñado considerando el principio de la capacidad contributiva, que exige un mayor esfuerzo de aquellos contribuyentes con mayores niveles de ingreso. No obstante, en el caso concreto de los países latinoamericanos, se observa que el principio señalado no ha sido suficiente para garantizar la justicia social, dado que la política fiscal aún tiene un papel limitado para mejorar la distribución del ingreso y resolver los problemas de inequidad. Todos ellos se configuran como un obstáculo para poder alcanzar el principal objetivo del desarrollo, precisado en el mejoramiento del bienestar social.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álzate, S., Jiménez, L. y Rodríguez (2014). Algunos impactos que genera la contabilidad en la sociedad. *Adversia, Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública*, (14). Recuperado de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/20901/17496>

- Aquel, S. S. y Cicerchia, L. (2011). Alternativas vigentes en investigación contable: una introducción a su estudio. *Saberes*, (3), 15-26. Recuperado de <http://www.saberes.fcecon.unr.edu.ar/index.php/revista/article/view/44/89>
- Barbei, A. A. y Bauchet, A. (2014). Teoría contable positiva: una revisión de sus bases teóricas y la contribución a la teoría general contable. Buenos Aires: Centro de Estudios en Contabilidad Internacional. Documento de trabajo Nro. 016. Recuperado de <https://www.econo.unlp.edu.ar/frontend/media/4/10904/d99bed26ab9e285eefca7d334325ead4.pdf>
- Bedoya Aguirre, J. (2015). Investigación interpretativa en contabilidad. *Adversia, Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública*, (16). Recuperado de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/22823>
- Cañibano, L. (2004). Información financiera y gobierno de la empresa. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (19), 157-236.
- Casal, R. y Vilorio, N. (2007). La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. *Actualidad Contable Faces*, 10(15), 19-28. Recuperado de <https://www.redalyc.org/html/257/25701503/>
- Comisión Económica Para América Latina, CEPAL. (2006). *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*. Santiago, Chile: CEPAL.
- Comisión Económica Para América Latina, CEPAL. (2018). *Panorama fiscal de América Latina y El Caribe. Los desafíos de las políticas públicas en*

- el marco de la Agenda 2030. Santiago, Chile: CEPAL. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43405/7/S1800082_es.pdf
- Christenson, C. (2005). La metodología de la contabilidad positiva. *Lúmina*, (6), 8-41. Recuperado de <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/viewFile/1164/1241>
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, LXI(4), 601-632.
- International Financial Reporting Standards, IFRS. (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera. Disponible en https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- Jiménez, R., Gracia, E. y Franco, R. (2014). Trascendencia de la dimensión positivista a la interpretativa en la investigación contable. *Lúmina*, (15), 34-55. Recuperado de <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1078/2882>
- Larrinaga González, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=247958>
- León, G. (2014). La contabilidad frente a la hegemonía de racionalidad calculante. *Lúmina*, (15), 72-104. Recuperado de <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1072>
- Muñoz, C. y Edinson, J. (2013). Una visión crítica de la contabilidad en el desarrollo de las dinámicas del sistema-mundo: de la neutralidad a la comprensión/transformación de la realidad. [Memorias del] 3er Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables-Sociedad y Desarrollo. Cartagena de Indias, Colombia. Recuperado de <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/3sin/B7.pdf>
- Rawls, J. (2001). La justicia como equidad. Una reformulación. Barcelona, España: Paidós.
- Rawls, J. (2006). Teoría de la justicia. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- Rueda, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11(28), 149-169. Recuperado de <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3202>
- Sastre, F. (2014). La responsabilidad contable en las crisis económicas: cuestiones éticas Icade. *Revista Cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, (91), 119-143. Recuperado de <http://revistas.upcomillas.es/index.php/revistaicade/article/viewFile/3253/3045>
- Tua Pereda, J. (2009). Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. *Revista Estudios Gerenciales*, (4), 1-28. Recuperado de http://www.elcriterio.com/revista/ajoica/contenidos_4/contabilidad_y_desarrollo_cali_09.pdf
- Tua Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y Negocios*, 7(13), 94-110. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281623577008>