

# APORTES DE LOS ENFOQUES NATURALISTAS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA OPACIDAD FINANCIERA DESDE LA POSTURA DE TOMKINS Y GROVES

## CONTRIBUTIONS OF THE NATURALIST APPROACHES FOR THE INTERPRETATION OF THE FINANCIAL OPACITY FROM THE POSITION OF TOMKINS AND GROVES

Royman Guao-Samper

roymangu@hotmail.com

Universidad de los Andes, Mérida-Venezuela

### RESUMEN

La contabilidad es una disciplina cuyos desarrollos se han fundamentado ontológica y epistemológicamente en la postura positivista característica de las ciencias naturales, la cual resulta insuficiente para su comprensión como una práctica social. En este artículo, se diserta sobre los aportes ontológicos y epistemológicos de los enfoques naturalistas fundamentados por Tomkins y Groves (1983) para la comprensión de la opacidad de la información financiera. Metodológicamente, el trabajo se basó en un diseño bibliográfico con especial énfasis en el trabajo de Tomkins y Groves (1983), que sustenta la adopción de los enfoques naturalistas en la investigación contable; lo cual se contrastó con la postura ontológica y epistemológica fundamentada por Abdel y Ajinkya (1983). Las conclusiones de la investigación, demuestran la necesidad de emplear otros enfoques alternativos como los naturalistas y, la triangulación para ampliar la comprensión de la opacidad, la cual además de lo financiero comprende los aspectos sociales, políticos e institucionales que no pueden valorarse a través de las técnicas y métodos característicos del enfoque positivista.

**Palabras clave:** enfoques naturalistas, epistemología, ontología, opacidad, positivismo.

### ABSTRACT

Accounting is a discipline whose developments have been based ontologically and epistemologically on the positivist stance characteristic of the natural sciences, which is insufficient for its understanding as a social practice. In this article, we discuss the ontological and epistemological contributions of naturalistic approaches based on Tomkins and Groves

Recibido: 17 de octubre de 2018 revisión aceptada: 11 de enero de 2019

Correspondiente al autor: roymangu@hotmail.com

(1983) for understanding the opacity of financial information. Methodologically, the work was based on a bibliographic design with special emphasis on the work of Tomkins and Groves (1983), which supports the adoption of naturalistic approaches in accounting research; which was contrasted with the ontological and epistemological position based on Abdel and Ajinkya (1983). The conclusions of the research demonstrate the need to use other alternative approaches such as naturalists and triangulation to broaden the understanding of opacity, which, in addition to the financial aspect, includes social, political and institutional aspects that cannot be assessed through the techniques and methods characteristic of the positivist approach.

**Keywords:** epistemology, naturalistic approaches, ontology, opacity, positivism.

El positivismo ha sido el enfoque característico de la contabilidad. Sus bases han limitado el abordaje del hecho económico como objeto de estudio de la contabilidad a los aspectos netamente financieros obviando los de carácter social, político e institucional que también forman parte del mismo. Este enfoque ha resultado insuficiente para la comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional, pues con frecuencia se ha planteado que las investigaciones contables no contribuyen con el ejercicio de la práctica profesional.

Sobre la base del argumento expuesto, este artículo tiene la intencionalidad de discutir los aportes ontológicos y epistemológicos de los enfoques naturalistas ampliamente fundamentados en la postura de Tomkins y Groves (1983), para la comprensión de la opacidad de la información financiera. Desde el punto de vista metodológico, el estudio se realizó a partir de la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación en epistemología y ontología de la contabilidad, así como en la opacidad de la información financiera. Se han considerado los fundamentos de Tomkins y Groves (1983) como aspecto central de la discusión de los enfoques alternativos que pueden contribuir con el fortalecimiento de la investigación

contable, lo cual se contrastó con la postura ontológica y epistemológicamente sustentada por Abdel y Ajinkya (1983).

El trabajo se ha estructurado en cinco secciones incluyendo la presente introducción. En la segunda y tercera, se hace referencia a los fundamentos ontológicos y epistemológicos de los enfoques naturalistas como corrientes alternativas que pueden emplearse en contabilidad desde la postura de Tomkins y Groves (1983); en la cuarta, se diserta en torno a las bases de los enfoques naturalistas para la comprensión de la opacidad financiera y; en la quinta, se presentan las conclusiones enfatizando en la necesidad de adoptar los fundamentos de los enfoques naturalistas, así como la triangulación para comprender la naturaleza, concepciones, características y fenómenos relacionados con la opacidad de la información financiera desde una postura amplia que además de los aspectos financieros incorpore los de carácter social, político e institucional.

### **La postura ontológica de Tomkins y Groves para la construcción de la realidad social contable**

Con frecuencia la realidad en el campo contable se ha abordado ontológicamente desde una postura objetiva característica

del positivismo. El mundo social de la contabilidad se ha restringido a lo netamente financiero, obviándose algunos fenómenos que forman parte del mismo y, que por su carácter social no pueden valorarse a través de la cuantificación. Tal situación ha limitado la comprensión e interpretación de las prácticas sociales e institucionales como objeto de estudio de la contabilidad.

A partir de la adopción de la ontología positivista en contabilidad, los actores que ejercen la práctica contable han afirmado que la investigación no contribuye con el desarrollo de la misma. Es decir, pareciera que los investigadores y profesionales que ejercen la práctica de la contabilidad no se integran para participar en la construcción de la realidad social que forma parte de esta disciplina.

Al respecto Tomkins y Groves (1983) expresan que las investigaciones contables para favorecer la comprensión de la contabilidad como una práctica social, deben enfatizar en el estudio de los problemas concretos que se presentan en el mundo real. En consecuencia, se requiere un enfoque ontológico que permita abordar los fenómenos en el propio contexto donde estos se desarrollan. Es decir, en el contexto donde se realiza la acción social. Esta forma de abordar la realidad, permitiría comprender la concepción que tienen los profesionales que ejercen la práctica contable, sobre el mundo en el que se desempeñan, los problemas que los afectan y, la incidencia de la contabilidad como disciplina en el ejercicio de la práctica profesional. De esta manera, se promueve una integración y retroalimentación constante entre la investigación, la política y la práctica contable.

En función de los planteamientos relacionados con la investigación científica

y su incidencia en la construcción social de la realidad, Tomkins y Groves (1983) manifiestan que los investigadores deben fundamentar sus trabajos en la articulación de los componentes teórico y práctico pues el mundo social se comprende a través de la interacción con los actores que forman parte del mismo. Esta postura aporta una visión del mundo y de los fundamentos ontológicos que sustentan la adopción de un determinado enfoque como base del proceso investigativo.

En tal sentido, Tomkins y Groves (1983) basándose en la discusión de los planteamientos de Blúmer (1978), exponen que existen algunos problemas de investigación de carácter social, para los cuales el método de investigación tradicional basado en el positivismo resulta inadecuado para el abordaje ontológico de la realidad. En estos casos, se recomienda el uso del enfoque crítico en la medida que el investigador se encuentre interesado en comprender e interpretar las prácticas sociales que conforman la realidad. Tal argumento, también se aplica al caso concreto de la contabilidad, cuando ésta se concibe como una práctica social cuyo objeto de estudio se centra en la comprensión de los fenómenos que conforman la acción social.

Sobre la base de los argumentos expuestos, es de interés mencionar que los fundamentos ontológicos son el componente clave de la investigación que sustenta la formulación de lo epistemológico, lo teórico y lo metodológico. A juicio de Tomkins y Groves (1983) la postura ontológica del investigador puede presentar las siguientes connotaciones:

- Nivel 1: abordaje de los aspectos sociales del mundo como una red de relaciones muy similares a las encontradas en el campo de la física y la química. En este caso, la observación permite el análisis

empírico del mundo social a partir del uso de la estadística y los métodos cuantitativos.

- Nivel 2: análisis de la realidad como un proceso concreto. Se presentan dificultades para el alcance de la estabilidad, pues todos los aspectos que conforman la realidad interactúan entre sí. No obstante, se emiten formulaciones que describen los cambios presentados, las cuales son estables y suficientes para predecir el comportamiento de los aspectos que conforman la realidad.

- Nivel 3: comprensión de la realidad como campo contextual de información. Se parte del supuesto que los seres humanos se encuentran continuamente procesando información, aprendiendo y adaptándose. Se abandona la distinción entre el "sujeto" y el "entorno" para centrarse en la comprensión de la realidad como un sistema, cuyas relaciones al alcanzar la estabilidad tienen un carácter probabilístico.

- Nivel 4: concepción de la realidad basada en el discurso simbólico. Se emplean las bases del interaccionismo simbólico para la comprensión de la realidad a partir de la interacción y la acción social.

- Nivel 5: noción de la realidad como construcción social. Se enfatiza en la postura subjetiva de los actores como parte de la realidad social. El investigador orienta acciones para la comprensión de los significados que tiene el sujeto sobre su mundo cotidiano.

- Nivel 6: enfoque de la realidad como una proyección de la imaginación humana. En este caso, la realidad se ubica en el campo de la fenomenología, a la cual solo se tiene acceso a través de la conciencia.

Las diversas connotaciones ontológicas expuestas por Tomkins y Groves (1983) se

configuran como paradigmas para el abordaje de la realidad. Se parte inicialmente de una postura objetiva de carácter positivista, hasta alcanzar en el último nivel una de carácter subjetivista. En el caso de la contabilidad, Tomkins y Groves (1983) exponen que las investigaciones se han ubicado entre los niveles 1 y 3. Es decir, con frecuencia se han adoptado las posturas positivista, sistémica y holística para el abordaje ontológico de la realidad, obviándose los enfoques que tienen una perspectiva más social e interpretativa como el interaccionismo simbólico, la etnometodología y la fenomenología, los cuales favorecen la comprensión de la contabilidad desde la perspectiva social.

Al respecto Chua (1986) resume los enfoques ontológicos empleados en la disciplina contable en:

- La corriente positivista: enfatiza en una postura ontológica que destaca la existencia de una realidad objetiva, predeterminada e independiente del sujeto. Se parte de la premisa que los sujetos no participan en la construcción de su realidad, pues adoptan una postura pasiva basada en la observación y en un enfoque objetivo que separa al sujeto del objeto. Tal posición se evidencia en los diversos campos de la contabilidad destacando las teorías de la contingencia, la del mercado de capitales, la del agente, la contabilidad de gestión, la selección adversa, entre otras.

- La corriente interpretativa: se presenta como una alternativa para la investigación en contabilidad, pues permite la construcción de la realidad a partir de los significados de los actores que forman parte de la misma. En este caso, la realidad social es emergente, se crea intersubjetivamente y se objetiva a partir de la interacción humana. Por ende, la realidad tiene una significación

social ampliamente compartida a partir de las prácticas sociales.

En esta misma dirección, Larrinaga (1999) expone que los estudios contables basados en la teoría interpretativa parten del supuesto que los problemas que conforman la realidad social “están ahí, pero el investigador no se los plantea de forma apriorística, sino que tratará de estudiar su naturaleza como un fenómeno más de la realidad social a investigar (p. 113). El autor reafirma que la realidad se construye a partir de la comprensión de la interacción social, pues los hechos sociales solamente se comprenden a partir de la interpretación de las percepciones de los actores que forman parte del mismo.

- La corriente crítica: sustenta la existencia de una realidad empírica caracterizada por relaciones objetivas que se transforman y reproducen a través de un proceso histórico y del cambio social. En este caso, se parte del supuesto que no existen hechos independientes de las teorías. Por ende, el objeto de la investigación contable no consiste en probar teorías, sino en la comprensión de los procesos sociales e históricos que han caracterizado las prácticas contables, incluyendo las relaciones entre la contabilidad y la sociedad.

En esta orientación, Larrinaga (1999) expresa que la teoría crítica sustenta una comprensión amplia de la contabilidad, la cual trasciende las bases que la conciben como una técnica o actividad de servicio distanciada de las prácticas que fortalecen las relaciones sociales. No obstante, Power (2013) destaca que la aplicación del enfoque crítico para la comprensión de la realidad social de la contabilidad presenta dificultades, pues el investigador para comprender el significado de las prácticas sociales debe ser partícipe de las mismas y, en este caso el “proyecto crítico

se enmarca en términos de diseño de sistemas de contabilidad que se alinean a los mundos de vida de la organización y sus capacidades técnicas” (p. 3).

En contraste con esta postura, Abdel y Ajinkya (1983) afirman que los supuestos ontológicos expuestos por Tomkins y Groves (1983) son insuficientes para el abordaje de la práctica de la contabilidad. Para los autores la distinción entre lo objetivo-subjetivo como dimensiones de la realidad, no resultan los aspectos clave para la selección de los enfoques investigativos. Se reafirma que los elementos determinantes para la elección de los mismos son: a) el grado en que los fenómenos que conforman la realidad pueden ser simulados; b) el nivel de control de la observación puede introducir algunos sesgos en la investigación y; c) la disponibilidad de teorías previas para el abordaje del objeto de investigación. Tales elementos, permite seleccionar el enfoque más adecuado para el abordaje del problema de investigación.

Así mismo, Abdel y Ajinkya (1983) sostienen que la correspondencia entre lo ontológico (realidad en estudio) y los enfoques epistemológico y metodológico de la investigación, es precisamente lo que aporta el sustento sobre el conocimiento que tiene el investigador con relación a la naturaleza de los fenómenos que conforma la realidad, sus características y funcionamiento, lo cual permite formular supuestos ontológicos adecuados para la comprensión de la realidad. En consecuencia, se recomienda formular las premisas ontológicas de partida para luego proceder a la construcción del método, el cual por las especificidades de los fenómenos sociales puede fundamentarse en la triangulación.

## La postura epistemológica de Tomkins y Groves para la construcción del conocimiento contable

Con relación a la epistemología como fundamento para la construcción del conocimiento científico Tomkins y Groves (1983), afirman que el positivismo ha sido el enfoque epistemológico predominante en la investigación contable. Los autores manifiestan que los investigadores de esta disciplina en el intento de proponer teorías universales han seguido las bases del positivismo, bajo el cual el conocimiento se genera a partir de la observación y la experiencia.

En las investigaciones de corte positivista, la teoría es la base para la formulación del problema de investigación, el cual se transforma en hipótesis y seguidamente en variables dependientes e independientes. Estas últimas, se cuantifican a través de procedimientos estructurados basados en la estadística, para validar las hipótesis planteadas. El fin último de las investigaciones positivistas, es la generación de teorías universales que se aproximen a la explicación de los hechos de estudio.

Siguiendo a Larrinaga (1999), la ontología realista característica del positivismo determina la adopción de un enfoque epistemológico objetivo y reduccionista para la producción de conocimiento científico. La epistemología positivista limita la generación del conocimiento a la observación de datos percibidos por medio de los sentidos. De acuerdo con Colville (1981), sus bases postularon la organización de la sociedad a partir de los principios del método científico, lo cual fundamentó su adopción para el estudio de los fenómenos sociales.

Como una postura alternativa al positivismo Tomkins y Groves (1983) proponen la adopción de los enfoques naturalistas, los cuales permiten al investigador realizar estudios exploratorios en el campo empírico donde suceden los fenómenos. Esto fortalece la comprensión de los problemas de investigación social, pues promueve una retroalimentación entre la teoría y la práctica. Desde la perspectiva naturalista, los autores plantean la adopción en contabilidad de los siguientes enfoques epistemológicos:

- El interaccionismo simbólico: el conocimiento se genera a partir de la acción e interacción social. Este aporta los significados ampliamente compartidos por los grupos sociales sobre los eventos y fenómenos que conforman la realidad. Por ende, los sujetos asumen una postura para compartir los significados, las definiciones y las situaciones que forman parte de la realidad como objeto de investigación social.

Este enfoque en contabilidad, permite comprender su incidencia en la conformación de las reglas sociales que regulan la vida en sociedad, así como las interacciones sociales de los profesionales que ejercen la práctica contable para el abordaje de los aspectos que además de lo financiero, conforman la realidad del hecho contable. En este caso, el objeto final de la investigación no consiste solamente en proponer teorías universales generalizables, pues se pueden encontrar hallazgos que solamente serán relevantes para una situación o un caso concreto.

Epistemológicamente, la investigación se fundamenta en la comprensión de las percepciones que tienen los sujetos de investigación sobre su entorno y el contexto donde se desenvuelven, lo cual aporta la fundamentación para la formulación de conceptos, así como de teorías sustantivas.

- La realidad como construcción social: a diferencia del interaccionismo simbólico, el énfasis epistemológico se encuentra en la construcción del conocimiento desde la perspectiva subjetiva del actor y la cotidianidad. Este enfoque en contabilidad, permite comprender la influencia de los hechos pasados en el comportamiento de los sujetos como consecuencia de las experiencias personales y las vivencias de los mismos.

Para Colville (1981), las organizaciones se conciben en este caso a partir de los patrones de interacción de los individuos y las relaciones sociales que permiten a los sujetos no solamente crear la organización, sino posicionarse como la organización. El mundo organizacional es parte de lo social y, por tanto, debe comprenderse bajo las mismas pautas empleadas para la comprensión de la sociedad en general.

En estos términos Colville (1981) expresa que la contabilidad no se perfila como un producto de la realidad organizacional. Sus prácticas influyen, crean, recrean y aportan las bases para la generación del conocimiento que permite comprender la realidad de las organizaciones. Por ende, la contabilidad se configura como una teoría particular para comprender el comportamiento organizacional.

- La fenomenología: se parte del supuesto que la realidad solo existe en la conciencia humana. Es decir, el conocimiento solo puede ser construido a partir del pensamiento y, su acceso se limita a mecanismos fenomenológicos concretos. Este enfoque, aporta pocas alternativas para el desarrollo de la investigación empírica en contabilidad.

A estos enfoques Colville (1981) agrega la teoría fundamentada bajo la cual se

articulan la teoría y la práctica, en la medida que las categorías de estudio son generadas directamente a partir de los datos, lo cual fortalece la capacidad de los fundamentos teóricos para predecir y explicar los aspectos, hechos, sucesos eventos o situaciones que hacen parte de la investigación.

Este enfoque, ha sido ampliamente sustentado por Strauss y Corbin (1998) al enfatizar sus aportes para derivar una teoría a partir de un conjunto de datos recopilados en el campo empírico de manera sistemática y analizados a través de un proceso investigativo. Para los autores, la construcción del conocimiento científico no parte de una teoría previa, a menos que la intencionalidad de la investigación consista en ampliar una teoría existente. En este caso, la teorización es el resultado de los datos, lo cual sustenta la posibilidad de generar conocimientos que permitan aproximarse a la naturaleza de la realidad.

En el campo contable, la teoría fundamentada sustenta el componente epistemológico de la investigación a partir de la comprensión de la naturaleza y características de los fenómenos que conforman el objeto de estudio en el propio contexto donde éstos se desarrollan, para luego formular una fundamentación teórica consistente que permita describir y explicar su funcionamiento.

A partir de la discusión de los enfoques epistemológicos alternativos al positivismo, Tomkins y Groves (1983) centrándose en los de carácter naturalista destacan la necesidad de promover su adopción en la investigación contable para el abordaje de algunos problemas relacionados con la comprensión del comportamiento de los profesionales que ejercen la práctica contable. Esto contribuiría con la generación de nuevas investigaciones que aborden

la contabilidad desde otra perspectiva distinta a la tradicional, favoreciendo la comprensión de los fenómenos y eventos que forman parte de la contabilidad en el propio escenario donde éstos ocurren, así como desde las percepciones, interacciones y acciones sociales de los propios actores que ejercen la práctica contable. De este modo, se enriquece el conocimiento al ampliar las líneas de investigación y se promueve una retroalimentación entre la investigación y la práctica contable.

En contraste con la postura epistemológica asumida por Tomkins y Groves (1983) para la construcción del conocimiento, donde la triangulación se limita a una combinación de métodos y técnicas para la recolección de datos en el marco de una perspectiva naturalista, Abdel y Ajinkya (1983) amplían las bases de la triangulación y sus fundamentos para el abordaje del campo empírico. Los autores sostienen que, para el descubrimiento de la realidad, triangular implica adoptar diversos métodos, técnicas y enfoques en función de su complementariedad para la resolución de un mismo problema. En este caso, el investigador en función del supuesto ontológico de partida puede triangular tanto dentro de un mismo enfoque, como a partir de varios enfoques según los requerimientos del proceso investigativo.

En tal sentido, Abdel y Ajinkya (1983) enfatizan que la adopción de una determinada teoría y un método en particular para el análisis de los fenómenos sociales en el campo empírico, resultan insuficientes para la comprensión de la naturaleza de la realidad en todas sus dimensiones. Por ende, se deben seleccionar y combinar las teorías y métodos más adecuados, para aproximarse a los fenómenos que conforman la realidad en estudio. Esto aporta una fundamentación teórica, epistemológica,

empírica y metodológica suficientemente amplia para la interpretación de los fenómenos, enriqueciendo los hallazgos de la investigación.

Los enfoques naturalistas como sustento para la comprensión de la opacidad financiera

En el campo contable, el International Accounting Standards Board (IASB, por sus siglas en inglés) cumpliendo su función de organismo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera ha promovido la institucionalización de la contabilidad como un mecanismo para revelar la información en los estados financieros de las entidades que informan de manera objetiva, continua, ordenada y sistemática, pues con frecuencia los profesionales que ejercen la práctica profesional enfrentan limitaciones para registrarla con criterios de objetividad, transparencia y fiabilidad. En tal sentido, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en el Marco Conceptual (IFRS, 2018) establece como propósito “desarrollar Normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo (p. 8, p.1.5). Por ende, como se afirma en el documento citado el trabajo del Consejo se orienta hacia la satisfacción del interés público al fomentar la confianza, el crecimiento y la estabilidad de los mercados financieros en el contexto global.

El IASB ha formulado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como un mecanismo que fundamenta en la transparencia de la información, el mejoramiento del desempeño de los mercados financieros. A juicio de Hoogervorst (2015) estas normas contribuyen con la transparencia a partir de la comparabilidad y la calidad de la información revelada en los estados de situación financiera, permitiendo

a los inversores y demás usuarios de la misma tomar decisiones sólidamente documentadas. En esta dirección, Hoogervorst (2015) manifiesta que “la transparencia suministrada por unas normas de contabilidad de alta calidad es indispensable y fundamental para alcanzar una estabilidad financiera a largo plazo” (p. 3).

En estos términos, puede afirmarse que la transparencia en la contabilidad financiera implica aportar información clara y fiable, revelada en los estados financieros de la entidad de manera inteligible, útil y completa, lo cual constituye la base para representar la imagen fiel de la entidad o empresa como una cualidad que expresa su verdadera realidad financiera durante un determinado período contable. En el Marco conceptual (IFRS, 2018) se establecen las características de la información financiera útil en los siguientes términos: a) fundamentales representadas en la relevancia y representación fiel y; b) de mejora expresadas en la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y, comprensibilidad.

A partir de las características fundamentales y de mejora mencionadas, el mismo marco conceptual (IFRS 2018) aporta las bases instrumentales para la elaboración de normas que suministren la transparencia, al favorecer la comparabilidad y mejora de la calidad de la información financiera a nivel global, de manera que los usuarios puedan tomar mejores decisiones en materia económica que contribuyan con el desarrollo organizacional.

Sobre la base de la importancia de la transparencia en el ámbito de la contabilidad, cabe destacar que este término ha sido ampliamente desarrollado por Stiglitz (2012, 2010, 2002) desde la teoría de la economía de la información, al exponer que con frecuencia en el campo empírico de los mercados

se presentan problemas de asimetría de información, los cuales revelan una ausencia de transparencia en el desarrollo de las transacciones económicas, pues los actores participantes en éstas pudieran tener algunos incentivos para no divulgar información y mantenerla en secreto. Para el autor, “la transparencia, por supuesto, es otro nombre para significar mejor información” (Stiglitz, 2002, p. 222).

Aun cuando en los estudios de Stiglitz (2002) no se define expresamente la opacidad, la noción de transparencia sustentada por el autor constituye la base para conceptualizar la opacidad de la información, como un problema de asimetría que se presenta cuando se realizan las transacciones económicas sobre la base de información de baja calidad, incompleta y asimétrica.

Siguiendo a Stiglitz (2012, 2010) la asimetría es el resultado de los distintos niveles de información manejados por los actores que participan en el mercado, pues alguno o algunos disponen de información que el otro u otros actores desconocen por su incapacidad de acceso a la misma. En palabras de Stiglitz (2010), la asimetría es un fallo de mercado que se genera cuando alguien “sabe algo diferente de lo que saben otros” (p. 16); o tiene “un acceso más fácil a la información” (Stiglitz, 2012, p. 556).

Aplicando el concepto de transparencia para definir la opacidad de la información financiera, puede afirmarse que ésta se presenta cuando no se revela en los estados financieros una información completa, transparente, oportuna y de calidad para promover la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios de la información. En este caso, como lo expresa Machinea (2009) los actores que participan en las transacciones no disponen la misma información sobre

la calidad y características de los activos y pasivos objeto de intercambio.

Por otra parte, a nivel contable también destaca el abordaje de la opacidad de la información financiera se ha realizado desde una postura epistemológica positivista, la cual ha sido característica en la ciencia contable. Tal es el caso del estudio presentado por Anderson, Duru y Reeb (2008), en el cual se parte del siguiente supuesto: los accionistas controladores promueven la opacidad de las entidades en la medida que favorecen la reducción de la transparencia de la información financiera. Esta premisa se configuró como el punto de partida para el cálculo del índice de opacidad, cuyos resultados demostraron que la propiedad de los accionistas-controladores tiene una relación significativa y positiva con la opacidad de la información financiera. Es decir, las empresas gestionadas por accionistas-controladores son en promedio, un 5% más opacas que las empresas de propiedad difusa. Se concluye que la opacidad es uno de los principales factores que afecta el rendimiento de la empresa.

En este mismo contexto, también se ubica el estudio Riahi (2004) orientado hacia la comparación de la opacidad de los ingresos registrados por diversas firmas localizadas en 32 países. Los hallazgos de la investigación, revelaron que la opacidad se relaciona positivamente con el porcentaje de firmas cotizadas que se encuentran políticamente articuladas. Así mismo se encontró que el nivel de divulgación de información y la adopción de las NIIF como factores de orden contable, no se encontraron significativamente relacionados con los niveles de opacidad de los ingresos registrados por las firmas objeto de estudio a nivel internacional. A partir de estos hallazgos, se demuestra que el clima político es precisamente el que se encuentra en el centro de la calidad de la contabilidad

en general y, del nivel de opacidad de los ingresos en forma particular.

En esta orientación Liangbo, Shiguang y Tian (2015) basándose en un estudio empírico de empresas chinas, examinan el nivel de opacidad corporativa a partir de la relación entre el control familiar y el costo de deuda de las empresas. Se encontró, que en promedio el control familiar se relaciona con un menor costo de deuda, lo cual tiene un impacto negativo en las firmas con niveles de opacidad bajos. Se demostró, que los niveles de opacidad corporativa se incrementan en la medida que los inversionistas incrementan su capacidad de controlar el riesgo moral de expropiación de las familias. También se destacó que las familias controladoras tienen un carácter heterogéneo en lo relacionado a su incidencia en la relación accionistas-deudor para el caso de las empresas familiares, y los deudores conciben la opacidad como un referente que permite evaluar los posibles conflictos de agencia que se puedan presentar en China.

Sobre la base de las investigaciones citadas se evidencia que la adopción del enfoque positivista ha sido predominante para el análisis de la opacidad de la información financiera. No obstante, para fines de este estudio interesa destacar que la opacidad también puede abordarse desde otros enfoques como los naturalistas, lo cuales permitirían comprender e interpretar la naturaleza, características, factores y fenómenos relacionados con la opacidad desde otra postura distinta al positivismo que ha enfatizado en el cálculo de índices e indicadores para su cuantificación o medición.

- El interaccionismo simbólico podría emplearse para comprender el significado de la opacidad de la información

financiera a partir de la interacción social de los auditores, gerentes, administradores de firmas, usuarios de la información financiera, así como de los gremios que participan en el ejercicio de la práctica contable.

En tal sentido, la interpretación de las relaciones sociales internas establecidas entre los miembros de la organización y, externas determinadas con el entorno (clientes, proveedores, competidores, instituciones financieras, e instituciones gubernamentales) aportaría la información para la comprensión de los problemas de opacidad financiera como un fenómeno social que presentan las organizaciones en el campo empírico, el cual podría solventarse a partir de la acción transformadora de los propios miembros de la organización.

En este caso, los factores que inciden en la opacidad de la información financiera no se conciben disociados o distanciados del comportamiento de los miembros de la organización, pues éstos a través de una conducta ética y del cumplimiento de algunos valores como la responsabilidad y la objetividad, pueden contribuir con la minimización de los niveles opacidad -aumento de la transparencia-, en el mismo escenario donde se realiza la práctica contable profesional, aportando también para la consolidación financiera y social de la organización y, su posicionamiento en los mercados.

De este modo, el reconocimiento de las acciones individuales de los miembros de la organización, es parte de la acción colectiva emprendida para garantizar el cumplimiento de las normas y regulaciones contables requeridas para el tratamiento de la información financiera; así como para la adopción de los principios éticos que desde la propia acción social fundamenten la

reducción de los niveles de opacidad de la información financiera, lo cual se traduce en un mejoramiento de las prácticas sociales e institucionales que permiten comprender la verdadera situación de la organización como base de la toma de decisiones.

- El enfoque de la realidad como construcción podría emplearse para comprender la naturaleza, los factores y las connotaciones de la opacidad de la información financiera desde la intersubjetividad, lo cual permitiría interpretar la cotidianidad de las prácticas contables que inciden por distintas vías en la opacidad de la información financiera.

A través de la investigación contable se podrían orientar acciones para interpretar los efectos de la opacidad de la información financiera en el campo concreto de las organizaciones, aportándose las bases para comprender su realidad social, económica y financiera desde la acción social de los propios actores que la conforman. Estos fundamentos, favorecerían la construcción de nuevos referentes sobre la opacidad de la información financiera, los factores que la generan, así como de las estrategias que podrían emplearse para su minimización considerando las características y naturaleza particular de las organizaciones y, el entorno donde éstas se desempeñan.

Bajo este enfoque, la comprensión de la información aportada por los actores organizacionales, contribuye con la construcción de una organización más adaptada a las exigencias del entorno y de la sociedad en general, cuyos objetivos para garantizar la competitividad e inserción en los mercados internacionales, se orientarán a formular y presentar una información financiera más transparente, que además de cumplir con los requerimientos de utilidad y con las características de la

información financiera establecidas en el Marco Conceptual (IFRS, 2018), induzca al desarrollo organizacional, promoviendo una toma de decisiones informada y mejor documentada.

- La teoría crítica podría adoptarse para la comprensión de las prácticas sociales que históricamente han sustentado el desarrollo de la opacidad financiera, destacando las crisis financieras gestadas a nivel internacional que han sido el resultado del manejo de distintos niveles de información, la toma de decisiones basada en información incompleta, la subjetividad del juicio profesional del auditor, el incumplimiento del Código de Ética del Auditor, la carencia de valores, entre otros factores de opacidad. Esta postura favorecería la comprensión de los procesos sociales e históricos característicos de la opacidad, incluyendo la incidencia de la contabilidad como práctica social e institucional en la reducción de los

- niveles de opacidad financiera presentes en el mundo organizacional.

Por la importancia que tiene este enfoque para el abordaje de los problemas de opacidad de información financiera desde una postura alternativa al positivismo, en la siguiente sección se diserta en tono a sus contribuciones para la comprensión de los factores presentados en el ejercicio de la práctica contable que, por su naturaleza social, inciden de manera determinante en la opacidad de información financiera.

Los aportes de la teoría crítica para la comprensión de la opacidad de la información financiera

En el campo contable con frecuencia se presentan comportamientos oportunistas de la gerencia y de los propios profesionales

que ejercen la práctica de la contabilidad, los cuales aun cuando pueden cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS, por sus siglas en inglés) omiten información, la mantienen en secreto o la alteran para el alcance de sus objetivos individuales. Esto induce la generación de opacidad en la información financiera en la medida que se toman decisiones sobre la base de información asimétrica -poco transparente u opaca-, que beneficia algún o algunos de los actores participantes en las transacciones en detrimento de otros.

En el caso de las IAS (IFRS, 2018) destaca su flexibilidad para el reconocimiento de los hechos u operaciones económicas, pues se presentan criterios alternativos para el registro de una misma operación. Esto se evidencia en algunos problemas de opacidad que limitan u obstruyen la posibilidad de obtener una información transparente, de calidad y simétrica que contribuya con la toma de decisiones informadas.

Tal es el caso de la contabilidad del valor razonable, analizada por Richardson (2015) sobre la base de los planteamientos de Macintosh, Shearer, Thornton y Welker (2000), en los cuales se expresa que ésta fundamenta el registro de los hechos contables en los valores de mercado, los cuales han estado históricamente relacionados con los datos aportados por la contabilidad.

No obstante, cabe mencionar que el modelo del valor razonable incorporado por las IAS, también implica para los contadores además de considerar los valores de mercado, valorar otros aspectos como la naturaleza de la formación de los precios, los fallos o asimetría de la información característicos de la competencia imperfecta, los distintos niveles de información manejados por los actores que participan en las transacciones

de mercado, entre otros. Estos aspectos han sido analizados con frecuencia desde el positivismo, pero por sus características y en algunos casos por su naturaleza cualitativa requieren para su comprensión de la adopción de la teoría crítica como enfoque alternativo de investigación social.

Como ejemplo de algunos aspectos que revelan la opacidad de la información financiera y la necesidad de tratarlos desde una postura crítica, destacan los factores asociados con las prácticas de contabilidad creativa, que permiten a los preparadores de la información ocultarla, o manipularla para beneficiar a alguno o algunos usuarios de la información en perjuicio del resto.

En la práctica profesional se evidencia que los directivos de las empresas pueden tener incentivos para la adopción de la contabilidad creativa, cuando desean reducir los impuestos, mostrar una situación financiera más favorable a la que realmente tiene la organización en cuanto a sus activos, pasivos, ingresos y gastos para favorecer las inversiones y solicitar créditos a instituciones bancarias; entre otras. Las situaciones descritas, suelen ser el resultado de la discrecionalidad de las normas contables para la adopción de los criterios, los procedimientos y los métodos empleados en la preparación y presentación de la información financiera; la subjetividad del juicio profesional para realizar las estimaciones sobre el desempeño financiero de la entidad que informa; y la existencia de vacíos en la regulación de la práctica contable.

Estos factores de opacidad podrían minimizarse en la medida que se adopte la teoría crítica como un enfoque abarcador, el cual permitiría comprender la opacidad desde una postura amplia y alternativa al positivismo. A juicio de Chua (1986) la investigación crítica en contabilidad permite

comprender los fenómenos que conforman el mundo desde una postura alternativa a la tradicional basada en los modelos matemáticos o estadísticos como sustento para la explicación de los hechos de estudio. En este caso, los fenómenos se comprenden en sus propios contextos, los cuales abarcan “las organizaciones y sus entornos sociales” (p. 220).

En esta dirección, Chua (1986) enfatiza que en el contexto de la acción social los individuos actúan, producen y reproducen los significados de las prácticas sociales a través de la intersubjetividad. Por tanto, desde la teoría crítica resulta ampliamente aceptado “que los científicos sociales tienen que aprender el idioma de su sujeto / objeto” (p. 221). Esto significa que los investigadores contables para abordar la naturaleza de los fenómenos propios de la contabilidad, deben integrarse como parte del fenómeno para conformar una relación sujeto-objeto indisoluble.

Así mismo, Lavarda, Barrachina y Feliu (2008) expresan que desde la postura crítica los investigadores de la contabilidad han comenzado a comprenderla como “una representación subjetiva parcial, del mundo económico y social, más bien que una representación objetiva global, de la realidad económica” (p. 11). Es decir, la ciencia contable trasciende el registro de los hechos económicos para incorporar los factores de orden social que también forman parte de la contabilidad.

De hecho, algunos autores como Richardson (2015) reafirman los métodos cualitativos como la base del proyecto crítico aplicado en la investigación contable. Para el autor, esta teoría incorpora la participación de los actores en la construcción del conocimiento contable. Esto significa que para la generación

de conocimiento se requiere comprender el significado de los sucesos, acciones y prácticas sociales, desde la postura, perspectivas y experiencias de los propios actores que participan en el ejercicio de la contabilidad como son los organismos reguladores, profesionales contables, gremios, académicos entre otros, pues en palabras de Richardson (2015) “el conocimiento es contexto y valor contingente” (p. 2).

En este contexto, se precisan los aportes de la teoría crítica para la comprensión de la opacidad de la información financiera como un fenómeno social generado por un conjunto de factores que siendo el resultado de la práctica profesional, se presentan fuera de la normatividad contable (en lo externo), cuyo abordaje no puede continuar realizándose a través del positivismo como corriente principal de la contabilidad, en vista que éstos como son el resultado de las prácticas sociales presentan un carácter subjetivo que no permite su valoración, a través del empleo de las técnicas tradicionales de medición o cuantificación aportadas por la estadística.

No obstante, también cabe mencionar que los aportes de la teoría crítica para la comprensión de los factores de opacidad en la información financiera pudieran complementarse a partir de triangulación, la cual según Abdel y Ajinkya (1983) amplía las bases para su interpretación en el campo empírico donde éstos se desarrollan. En consecuencia, se recomienda combinar los fundamentos de la teoría crítica con las prácticas métodos y teorías de los otros enfoques epistemológicos para comprender la opacidad desde una postura alternativa, amplia y abarcadora que además de los aspectos financieros, considere las dimensiones históricas, sociales, políticas e institucionales características de la opacidad. Esto permitiría aproximarse a la realidad

de la opacidad de la información financiera desde las propias vivencias, experiencias y percepciones de los actores que participan en el ejercicio de la práctica contable y por ende, promovería una minimización de la opacidad a partir de las representaciones de los propios actores que participan en la profesión contable.

## CONCLUSIONES

A partir de la adopción del positivismo como corriente epistemológica predominante en contabilidad se han presentado algunas limitaciones para el desarrollo de esta disciplina. Entre éstas destaca el abordaje del hecho económico –objeto de estudio de la contabilidad- desde una perspectiva financiera, dejando aún lado los aspectos sociales, políticos e institucionales que también forman parte de la contabilidad como práctica social e institucional.

Así mismo, el énfasis en el desarrollo de investigaciones de corte positivista ha distanciado la investigación, la política y la práctica como elementos de la profesión contable, los cuales funcionan de manera desvinculada y sin retroalimentación como mundos separados, cuyos actores tienen sus propios objetivos, intereses y perspectivas en torno a la contabilidad.

Pareciera en consecuencia, que las investigaciones contables no contribuyen con el mejoramiento de la práctica profesional. Se requiere en consecuencia, la adopción de otros enfoques que introduzcan un cambio ontológico y epistemológico en el abordaje de la contabilidad, lo cual permitiría ampliar sus bases para comprender las relaciones entre la contabilidad y la sociedad. Esto promovería el análisis de esta disciplina como una práctica social ampliamente compartida.

Por su parte Tomkins y Groves (1983) enfatizan en la necesidad de incorporar los enfoques naturalistas como sustento para el abordaje de la realidad social en contabilidad, así como para orientar el desarrollo de los componentes teórico, epistemológico y metodológico de las investigaciones. Los autores destacan la importancia de adoptar las bases de la teoría crítica, el interaccionismo simbólico y la construcción social de la realidad para la comprensión de los fenómenos que forman parte del hecho contable y concretamente para la ampliación del objeto de estudio de la contabilidad, al concebirla como una práctica social ampliamente compartida por los actores sociales.

Tal postura, también resulta aplicable para el caso de la opacidad de la información financiera, la cual frecuentemente se ha abordado desde una postura positivista limitada al cálculo de índices e indicadores para su medición. Se requiere en consecuencia, la adopción de otros enfoques como los naturalistas para comprender la naturaleza, connotaciones, factores y características de la opacidad desde otra posición más amplia, que permita además de la dimensión financiera comprender los aspectos del contexto social, político e institucional que tienen incidencia en ésta y al mismo tiempo son influenciados por los niveles de opacidad.

La posición sustentada por Tomkins y Groves (1983), es ampliamente contrastada por Abdel y Ajinkya (1983), al afirmar que la ontología que fundamenta la propuesta de estos autores resulta limitada para el abordaje de la contabilidad. En tal dirección, proponen la triangulación para la articulación de las teorías, los métodos y las prácticas de los distintos enfoques, lo cual debe realizarse en función de las intencionalidades de la investigación, las características del objeto

de estudio, y el dominio del investigador de los fundamentos ontológicos, teóricos y metodológicos de cada enfoque en cuestión.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdel, R. y Ajinkya, B. (1983). An evaluation of the everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society* (8)4, 375-384. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368283900508>
- Anderson, R., Duru, A. y Reeb, D. (2008). Founders, Heirs, and Corporate Opacity in the U.S. *Researchgate*, 1-39. Recuperado de <https://auislandora.wrlc.org/islandora/object/auislandora%3A63690/datastream/PDF/view>
- Bushman, R. y Smith, A. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review*. Recuperado de <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/0304bush%20opacidad.pdf>
- Colville, I. (1981). Reconstructing behavioural accounting. *Accounting, Organizations and Society* (6) 2, 119-132. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368281900027>
- Chua, W. (1986). Radical Developments on Accounting Thought. *The Accounting Review* (LXI)4, 601-632. Recuperado de [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)
- Hoogervorst, H. (2015). Trabajando en el interés público: La Fundación IFRS y el IASB. Recuperado de [http://aechile.cl/wp-content/uploads/2015/11/NIIF-Working-in-the-Public-Interest\\_SPANISH-11.pdf](http://aechile.cl/wp-content/uploads/2015/11/NIIF-Working-in-the-Public-Interest_SPANISH-11.pdf)
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad. Una revisión. *Revista de Contabilidad* (2) 3, 103-137. Recuperado de <https://docs.google.com/viewerng/viewer?url=https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/6385/db990904.pdf>
- Liangbo, M.; Shiguang, M. y Tian, G. (2015). Corporate opacity and cost of debt for

- family firms. *European Accounting Review* (14) 677- 724. Recuperado de [https://www.researchgate.net/profile/Shiguang\\_Ma2/publication/282896689\\_Corporate\\_Opacity\\_and\\_Cost\\_of\\_Debt\\_for\\_Family\\_Firms/links/5668a29408ae193b5fa13391/Corporate-Opacity-and-Cost-of-Debt-for-Family-Firms.pdf?origin=publication\\_detail](https://www.researchgate.net/profile/Shiguang_Ma2/publication/282896689_Corporate_Opacity_and_Cost_of_Debt_for_Family_Firms/links/5668a29408ae193b5fa13391/Corporate-Opacity-and-Cost-of-Debt-for-Family-Firms.pdf?origin=publication_detail)
- Machinea, J. (2009). La crisis financiera internacional: su naturaleza y los desafíos de política económica. *Cepal* (97), 33-56. Recuperado de <https://www.Cepal.org/publicaciones/xml/7/35847/RVE97Machinea.pdf>
- Power, M. (2013). La teoría y la teorización: Un comentario sobre Laughlin y Habermas. *Perspectivas críticas de la Contabilidad* (24), 225-227.
- Riahi, A. (2004). Politically-connected firms: are they connected to earnings opacity? *Research in Accounting Regulation* (17), 25–38. Recuperado de [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=499304](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=499304)
- Stiglitz, J. (2012). *El precio de la desigualdad*. México: Taurus.
- Stiglitz, J. (2010a). Regulación y fallas. *Economía Institucional* (12)23, 13-28. Recuperado de [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Regulación %20y% 20Fallas %20J % 20STIGLITZ.pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Regulación%20y%20Fallas%20J%20STIGLITZ.pdf)
- Stiglitz, J. (2002). La información y el cambio de paradigma en la ciencia económica. *Revista Asturiana de Economía* (25), 95-164. Recuperado de [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/J\\_Stiglitz\\_\\_Nuevo\\_Paradigma.pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/J_Stiglitz__Nuevo_Paradigma.pdf)
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. España: Antoni Bosh Editor.
- Strauss, A. y Corbin, J. (2002). *Bases de la investigación cualitativa. Técnicas y procedimientos para desarrollar la teoría fundamentada*. Colombia: Universidad de Antioquia. Recuperado de <https://diversidadlocal.files.wordpress.com/2012/09/bases-investigacion-cualitativa.pdf>
- Tomkins, C. y Groves, R. (1983). The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society* (8)4, 361-374. Recuperado de [https://elsevier.conference-services.net/resources/247/2182/pdf/CPA\\_C2011\\_0131\\_paper.pdf](https://elsevier.conference-services.net/resources/247/2182/pdf/CPA_C2011_0131_paper.pdf)