

Los aportes de la teoría de la acción comunicativa y sus conceptos a una contabilidad para el entendimiento y la integración de la sociedad¹

.....

Gabriel Rueda-Delgado²

Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia³
gabriel.rueda@javeriana.edu.co

Recibido: 31 de enero de 2012

Aceptado: 14 de junio de 2012

.....

¹ Artículo de reflexión que analiza de manera crítica el papel de la información contable al servicio de la sociedad, proponiendo alternativas teóricas frente a su actual papel instrumental, recurriendo para ello a algunos conceptos de la Teoría de la Acción Comunicativa. El artículo se enmarca en una investigación doctoral titulada "Contabilidad para la equidad y la inclusión social", financiada por la Pontificia Universidad Javeriana, mediante Plan de Formación Docente. El proyecto de tesis fue aprobado por el Comité de Doctorado en diciembre de 2010 y su objetivo general es proponer un esquema contable que permita evidenciar los efectos sociales que el modelo económico y la lógica de inserción han producido a nivel empresarial y ejemplificar la manera como la información contable ampliada puede contribuir a una sociedad más equitativa e incluyente.

² Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia, candidato a doctor en Ciencias Sociales y Humanas de la Pontificia Universidad Javeriana.

³ Profesor Investigador del Departamento de Ciencias Contables, editor de la revista *Cuadernos de Contabilidad*.

Los aportes de la teoría de la acción comunicativa y sus conceptos a una contabilidad para el entendimiento y la integración de la sociedad

Resumen

El objetivo del presente trabajo es re-visitarse algunos vínculos que la literatura ha identificado, y otros evidenciados directamente, entre la contabilidad y la Teoría de la Acción Comunicativa –en adelante TAC– expuesta por Jürgen Habermas, con el ánimo de soportar una extensión del rol social de la contabilidad al servicio de la integración y el entendimiento social, y no solo de la globalización y la integración económica como se expone hoy. El artículo plantea, atendiendo conceptos de la TAC, que la contabilidad puede ser el producto de construcciones sociales para el diálogo entre empresa y actores socioeconómicos. Se comparan de manera crítica varios conceptos de los dos tomos de la obra de TAC con los entendimientos respecto del papel de la contabilidad ante el desarrollo y la globalización neoliberal.

Palabras clave: Teoría crítica de la sociedad, Teoría de la Acción Comunicativa, Contabilidad y acción social, Contabilidad ilocutionaria.

Palabras clave descriptores: Teoría crítica, Contabilidad, Aspectos sociales, Acción social.

The Role of the Theory of Communicative Action and its Concepts in Accountancy for the Benefit of the Understanding and Integration of Society

Abstract

The objective of this paper is to revisit some connections drawn from literature and others identified directly, between accountancy and the Theory of Communicative Action –henceforth TCA– as described by Jürgen Habermas, with a view to favouring an extension of the social role of accountancy towards social understanding and integration, and not just to globalisation and economic integration, as it is presented today. The paper, making use of TAC concepts, states that accountancy can be the product of social efforts aimed at creating a dialogue between companies and socio-economic actors. It compares in a critical way various concepts drawn from both volumes of the TAC with notions on the role of accountancy regarding development and neoliberal globalisation.

Key words: Critical Theory of Society, Communicative Action Theory, Accountancy and Social Action, Illocutionary Accountancy.

Key words plus: Critical theory, Accounting, Social aspects, Social action.

Aportes da teoria da ação comunicativa e seus conceitos em uma contabilidade para o entendimento e a integração da sociedade

Resumen

O objetivo do presente trabalho é re-visitarse alguns vínculos que a literatura tem identificado, e outros evidenciados diretamente, entre contabilidade e a Teoria da Ação Comunicativa –em diante TAC– exposta por Jürgen Habermas, com o animo de suportar uma extensão do papel social da contabilidade ao serviço da integração e entendimento social, e não só da globalização e a integração econômica como exposto hoje. O artigo expõe, atendendo conceitos da TAC, que a contabilidade pode ser o produto de construções sociais para o diálogo entre empresa e atores socioeconômicos. Comparam-se de maneira crítica vários conceitos dos dois tomos da obra de TAC com os entendimentos no que diz respeito do papel da contabilidade ante o desenvolvimento e a globalização neoliberal.

Palavras-chave: Teoria crítica da sociedade, Teoria da Ação Comunicativa, Contabilidade e ação social, Contabilidade ilocutionária.

Palavras-chave descritores: Teoria Crítica, Contabilidade, Aspectos sociais, Ação Social.

Introducción

Uno de los principales retos que las sociedades de países en vías de desarrollo tienen actualmente es reducir los profundos niveles de inequidad y pobreza. Al respecto, Eric Hobsbawm (1995) sostiene que “la distribución social y no el crecimiento, es lo que dominará las políticas del Nuevo milenio” (p. 569). Así, es menester de todo conocimiento, pero en particular del derivado de las ciencias sociales y económicas, contribuir a mejorar las condiciones de vida de la población, trascendiendo las discusiones acerca del crecimiento, la competitividad y la eficiencia (Portes, 2004). En particular, “la disciplina contable, mediante información pertinente, debe ser reestudiada con miras a establecer los aportes a una sociedad” (Rueda, 2010, p. 152), aportes que puedan entenderse y construirse colectivamente y para el mejoramiento real de condiciones de vida de la mayor parte de la población, hoy marginada, excluida, pobre y sin oportunidades.

Plantear una dimensión de la contabilidad al servicio del entendimiento y la integración de la sociedad, no solo supone trascender su visión instrumental y ligada con la racionalidad del cálculo para la acumulación capitalista, sino implica buscar asideros conceptuales que le den una dimensión social a la información que la contabilidad puede producir, dándole a la disciplina contable un rol para la comprensión y retroalimentación de la sociedad en su conjunto.

La Teoría Crítica de la Sociedad –TCS– (Leyva, 2005) y, en particular, los aportes de la Teoría de la Acción Comunicativa –en adelante TAC– y sus vínculos con la contabilidad, como ha sido expuesto desde hace ya varios años por autores como Tinker (1980), Lodh y Gaffikin (1997) y Gibson (1994), son fundamentales para lograr el soporte conceptual que se pretende, en la medida en que, como espera exponerse a lo largo del texto, articula las dimensiones de la sociedad como Mundo de la Vida y como sistema, básicos para el mensaje contable que se persigue con la investigación adelantada dentro del Doctorado de Ciencias Sociales y Humanas de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, Colombia, y que tiene como tema central la información contable para la equidad y la inclusión social. Abordar el tema implica, en primer lugar, soportar conceptualmente de manera interdisciplinaria y crítica el papel que la contabilidad puede tener en contraste o complemento con la visión tradicional e instrumental de la información contable, en la cual se supone que los estados o reportes contables son un reflejo neutral de la realidad económica y financiera del ente económico.

El presente documento retomará permanentemente conceptos que, a juicio del autor, son centrales para la conceptualización de la contabilidad como ciencia social, de tal suerte que capítulos posteriores de dicha tesis puedan ser aplicados, mediante estudios de caso, a la realidad colombiana.

El texto recurrirá, en primer lugar, a los referentes generales que Jürgen Habermas propone como tareas de una Teoría Crítica de la Sociedad –TCS– y posteriormente buscará conceptos particulares expuestos por ese mismo autor en TAC I (*Racionalidad de la acción y racionalización social*, 2002) y TAC II (*Crítica de la razón funcionalista*, 2005) que se “contrastarán” constantemente con los alcances que desde ellos se le pueden dar a una contabilidad como ciencia social⁴. Apoyado en esos dos grandes soportes, en el apartado final se propone la forma como la contabilidad puede contribuir a la integración de la sociedad desde los preceptos previamente estudiados y explicitados.

Las citas que se realizan de los dos tomos de la Teoría de la Acción Comunicativa, serán identificadas mediante las convenciones TAC I para referirnos al primero de los tomos y TAC II para el segundo, acompañadas de la página de donde ha sido tomada la cita en las ediciones que se han usado como soporte del presente trabajo.

Tareas de una teoría crítica de la sociedad y su vínculo con la contabilidad

¿Por qué apoyarse en la Teoría Crítica de la Sociedad como punto de partida para la construcción de un soporte conceptual para una dimensión social de la contabilidad? Fundamentalmente, por la apuesta de dicha teoría a la transformación de las condiciones de inequidad, pobreza y marginalidad a las que se ven sometidos grupos poblacionales mayoritarios en las sociedades occidentales y que se han vuelto especialmente difíciles en entornos concretos como América Latina en general y Colombia en particular.

Diversas perspectivas de la contabilidad, pero en especial la crítica, ponen de presente que el rol de la disciplina no solo es instrumental, sino que debe aportar elementos a la transformación de la sociedad (Giraldo, 2008; Gómez y Ospina, 2009; Larrinaga, 1999;

.....
⁴ El texto no incluye referencias a otros documentos fundamentales de Habermas que la literatura ha abordado como conocimiento e interés.

Rueda, 2011a). Reconociendo el papel de la contabilidad como generadora de información para usuarios diversos que puedan usarla para tomar decisiones y controlar la gestión o medir los resultados, se plantea en este texto cómo desde su rol disciplinar, la contabilidad puede extender el debate de lo meramente empresarial, económico y financiero, a lo social, a la inequidad y a la pobreza asociadas de manera directa e indirecta a la gestión del ente económico.

Diversos aportes de la Teoría Crítica son retomados en el presente trabajo, entre ellos la necesidad de abordar visiones interdisciplinarias para abordar realidades complejas, el sentido social del conocimiento para la emancipación, la construcción y sentido social del espacio público (más amplio que el interés público que impulsan organismos como la International Accounting Standard Board –en adelante IASB–⁵ y la generación de una nueva cultura democrática (Rueda, 2011b)⁶.

En particular, se abordarán los aportes que a la Teoría Crítica hace la Teoría de la Acción Comunicativa, sobre todo los relacionados con los siguientes asuntos pertinentes para este trabajo: la contabilidad no solo debe limitarse a “servir” al mercado, sino a la sociedad en su conjunto (Deegan, 2006; Manzurul, 2006; Tinker, 1980). En este sentido, la Teoría Crítica, desde la TAC, aporta, en primer lugar, un concepto básico y es el no limitar la comprensión de las sociedades a las dimensiones de los sistemas –por más complejas que ellas sean– o a las dimensiones del mundo de la vida (Gibson, 1994; Lodh y Gaffikin, 1997).

La sociedad como mundo de la vida y como sistema

Uno de los principales soportes y relaciones conceptuales que se encuentran en una investigación de la contabilidad para el entendimiento y la integración social, tiene que ver con la doble mirada que sobre la sociedad debe hacerse, en lo que Habermas denomina mundo de la vida y la vida como sistema. En el caso de la contabilidad, este doble entendimiento de la sociedad puede significar que su papel no solo tiene que ver con la mirada funcionalista y ligada al cálculo de la ren-

⁵ Organismo encargado de regular la presentación de reportes contables para los mercados globales, cuyo propósito final está amparado en la libre circulación del capital como estrategia de desarrollo y crecimiento.

⁶ Las discusiones y aproximaciones de lo contable al interés público llevan ya varias décadas, por ejemplo, Sikka, Willmott y Lowe (1989). Sin embargo, la definición de interés público de organismos como el IASB está ligada a la divulgación de información para el funcionamiento de mercados. Espacio público supone que actores mucho mayores que los de mercado y con intereses más amplios y complejos de los de inversión y préstamo, deben ser informados para tomar decisiones de diversa índole y no solo económica y financiera.

ta y la riqueza generada por la gestión empresarial para la propiedad, sino que también facilita el ampliar sus miradas hacia la sociedad en su conjunto.

Bajo el anterior contexto y pretensión teórica, se describe a continuación una serie de ideas expuestas por el autor alemán en la sección de su Teoría de la Acción Comunicativa, en las que insiste en la mirada doble que debe hacer la Teoría Crítica sobre la sociedad.

Existen hoy, a juicio de Habermas (2005), tres principales direcciones de investigación que se ocupan del fenómeno de las sociedades modernas.

- “La primera de orientación comparativa, de metodología tipológica centrada en los aspectos sociales de la historia cuyas hipótesis giran en torno a la diferenciación estructural de la sociedad en sistemas de acción especificados funcionalmente” (pp. 531-532).
- “En conexión con la teoría económica neoclásica, de un lado, y con el funcionalismo sociológico del otro, se ha constituido una línea sistémica de investigación que se ha impuesto principalmente en economía y en las ciencias de la administración que pasaron inicialmente de centrarse solo en los asuntos propios de la Economía y la Administración en tanto subsistema regidos por medios, y posteriormente una teoría integrada que considera las restricciones de los respectivos entornos sociales de dichos subsistemas. (...) En esa misma línea la teoría sistémica de la sociedad propuesta por Parsons y posteriormente por Luhmann plantea el nacimiento y desarrollo de las sociedades modernas únicamente bajo el punto de vista funcionalista de la creciente complejidad sistémica” (pp. 531-532). En esta dirección de investigación se “mueve” la contabilidad, en particular ligada a las necesidades del mercado y del proceso de implementación de los estándares internacionales de contabilidad construidos también bajo la lógica neoclásica del beneficio máximo, la reducción del riesgo y las restricciones a la toma de decisiones.
- “Finalmente, a partir de la fenomenología, de la Hermenéutica y del interaccionismo simbólico se ha constituido una línea de investigación centrada en los aspectos accesibles a la teoría de la acción. Los procesos de modernización aparecen entonces como la historia de los padecimientos de aquellos que hubieron de cargar con los costes de la implementación de la nueva forma de produc-

ción y del sistema de los Estados modernos, implantación pagada al precio del hundimiento de tradiciones y formas de vida” (p. 532).

Habermas (2005) señala que estas líneas centran de manera diferenciada su objeto de estudio en el mundo de la vida o en los sistemas externos que la componen, lo cual, a su juicio, limita la posibilidad de comprensión de los problemas y condiciones actuales de esas mismas sociedades.

Estas solo pueden ser abordadas por una análisis que tenga en cuenta simultáneamente la racionalización del mundo de la vida y el aumento de la complejidad de los subsistemas regidos por medios y que no pierda de vista la naturaleza paradójica de sus interferencias (p. 533).

Aquí nos encontramos con una de las ideas centrales de la Teoría Crítica de la segunda generación –en lugar de la de Adorno, Marcuse y Horkheimer de los años 40– que supone que, desde la Teoría de la Acción Comunicativa, todo esfuerzo investigativo debe incluir el entendimiento de la sociedad como mundo de la vida y como sistema.

Tratando de ejemplificar lo anterior y aplicándolo a la contabilidad, por ejemplo, la propuesta de abordar el estudio de la sociedad de manera simultánea desde las dos dimensiones expuestas por Habermas (2005), corresponde en cierta medida con lo que la investigación pretende; alejada de la corriente predominantemente neoclásica en contabilidad, como ya se mencionó. En el caso colombiano, existe una preocupación por el crecimiento y la internacionalización de la gestión empresarial y para ello adopta Estándares Internacionales de Contabilidad (Ley 1314 de 2009), entre otros instrumentos de regulación económica para las empresas, lo cual puede ser pensado solo para los complejos sistemas económicos actuales, mientras que la sociedad y los actores sociales que se ven afectados directa o indirectamente por la gestión privada ven cada vez más alejadas sus expectativas de bienestar e integración, como parte del mundo de la vida, sin que para ello existan “soluciones” o aportes de disciplinas como la contabilidad.

En este sentido, es necesario que la contabilidad contribuya a develar las relaciones inequitativas que se dan entre los actores que confluyen en la gestión empresarial, y al mismo tiempo, haga visibles las relaciones que se dan entre empresa y actores sociales, que terminan invisibilizadas en una contabilidad pensada para los inversionistas y prestamistas

(IASB, 2010), como la que actualmente se “impone” en el mundo dentro de lo que se denominan procesos de convergencia hacia estándares de contabilidad.

La contabilidad estandarizada, y la información que ella produce, no es para la alteridad y la construcción de una sociedad incluyente, justamente porque parte de considerar como realidad observable únicamente la complejidad sistémica del mercado, incluso abordando parcialmente su complejidad. Su mensaje es puramente instrumental y centrado en inversionistas y prestamistas multinacionales, pese a reconocer que la empresa interactúa con la sociedad y distintos agentes económicos de muchas formas complejas (Correa, Flynn y Amit, 2004; Gago, 2005; Gil, 2010; Penen, 2002; Quijano, 2001; Rodríguez, s. f.; Rueda, 2011a).

Por lo tanto, es una dimensión de la contabilidad como sistema –de mercados eficientes, transparentes y, en general, conforme al modelo neoclásico– y no para el mundo de la vida, donde hay más actores que los inversionistas y prestamistas, que demanda de la gestión empresarial muchas más cosas que el crecimiento de las utilidades y la rentabilidad económica.

La información que la contabilidad puede dar de la acción empresarial debe ser capaz de reconocer al otro para generar, en espacio público, la construcción de una sociedad distinta, más equitativa e incluyente, por medio de criterios de valoración, medición y revelación de información que trasciendan las necesidades de inversores y prestamistas.

La doble mirada del mundo de la vida y de sistema para entender a la sociedad, propuesta desde la Teoría de la Acción Comunicativa, se convierte entonces en un apoyo conceptual sustancial para la investigación a adelantar y que, por lo tanto, vale la pena seguir profundizando. Lo anterior supone pensar de manera diferente el papel que la contabilidad puede jugar ante el desarrollo económico y empresarial (Archel y Husillos, 2009; Bellamy, 2007; Evans, 2007; Gray, 2002; Rueda, 2002), y para la inserción en las dinámicas económicas y financieras mundiales (Barbé, 2007; Beck, 2008; Dunne, Kurki y Smith, 2007; Griffiths, 2007; Halabi, 2004; Martell, 2007). Se trata, entonces, de reconocer la complejidad sistémica de la globalización económica y financiera, para la cual los estándares son funcionales, pero también de extender el papel de la contabilidad a la generación de información que sea relevante para la sociedad y que, por tanto, ella misma participe en su construcción.

Información para el espacio y la deliberación pública

Dentro de la agenda de la Teoría Crítica, propuesta desde la TAC de Habermas, se desarrolla lo atinente al papel de los medios de comunicación y el espacio de la opinión pública. A diferencia de la primera teoría crítica,

la Acción comunicativa considera que si bien los flujos de comunicación controlados por los medios de comunicación tienen alto impacto en las sociedades actuales, ellos no sustituyen del todo las fuentes que permitían la discusión pública y la auto comprensión del público que formaban los ciudadanos y las personas privadas (Habermas, 2005, p. 551).

En un sentido similar, la investigación que se adelanta no cree que toda la contabilidad que requiere la sociedad para la deliberación pública acerca de los efectos de la gestión empresarial privada en el modelo económico neoliberal (Ahumada, 2006; Estrada, 2004; Harvey, 2008; Restrepo, 2003; Rueda, 2011a) esté contenida en los reportes contables que se generan desde los Estándares internacionales de contabilidad, y que, por el contrario, un mensaje contable de tipo social puede contribuir a fortalecer dicho espacio de la opinión pública.

Este trabajo formula una apuesta por relacionar la contabilidad con la democracia (Habermas, 2006 y 2009) e incluso con la emancipación, en los términos de Boaventura de Sousa Santos (2006a y 2006b), al menos en tres dimensiones. Una primera forma es aportando información, derivada de la gestión empresarial, que *politice* el debate y en particular ponga en la palestra pública, para la deliberación social cualificada, la estrategia de inserción económica del país en lo internacional y el modelo social de producción imperante en esquemas como el neoliberalismo. Lo anterior supone dejar de entender la contabilidad solo como el resultante de una serie de condiciones económicas y regulativas previas, y la convierte en un insumo que ayude a pre-formar la realidad.

En tal sentido, esta propuesta de investigación entiende que la información contable no solo es el resultado de una serie de condicionantes de diversa índole –políticos, económicos, regulativos, sociales, etc.–, sino que a su vez, en la medida en que da cuenta de los efectos que dichos condicionantes han producido, los retroalimenta y permite

nuevas orientaciones en una sociedad politizada, que construye un futuro común para todos.

Una segunda manera de relación tiene que ver con el aumento y cualificación de la *deliberación pública* que por la politización anterior se genera. Esto implica, por ejemplo, que la información contable estandarizada debe ser cuestionada en términos de quién la genera, para qué lo hace y cómo espera ese alguien que sea interpretada dicha información. El cumplir con los estándares de contabilidad pretende darle a la información contable –debidamente auditada– criterios de validez, depotenciando su uso como fuente para consensos posteriores en la sociedad a partir de dicha información.

De una tercera manera, se busca fortalecer el concepto de empresa y en particular el de la responsabilidad social de dicho actor. En este sentido, una contabilidad que politiza el modelo social de producción y mejora la calidad del debate público, tiene repercusiones al entender la empresa como una *coalición de intereses* y en particular de dos maneras concretas. La primera plantea que los intereses de las empresas se sujetan a unos intereses mayores socialmente construidos y definidos por actores socioeconómicos más y mejor informados respecto de la misma gestión empresarial. La segunda significa que la responsabilidad empresarial no es definida a voluntad del ente que emite la información que le es pertinente para mostrarse responsable ante la sociedad, sino que la regulación misma le indica cuáles son los mínimos de información que debe revelar, por ejemplo, respecto de las variables de pertinencia social para la equidad y para la inclusión.

Considerando lo anterior, una contabilidad para el entendimiento y la integración de la sociedad corresponde a extensiones de los argumentos expuestos por Habermas sobre la información de los medios de comunicación, a la divulgación de los resultados empresariales y su uso por parte de la sociedad.

Información para potenciales de protesta

La extensión de la lógica del sistema de mercado a todos los ámbitos de la sociedad ha terminado por “imponer” una sola lógica productivista, para la eficiencia, los resultados, la competitividad y, en general, para dimensiones sociales que inicialmente no surgen dentro del mercado mismo.

La Teoría de la Acción Comunicativa, a diferencia de la Teoría Weberiana de la racionalización social concibe el mundo de la vida como una esfera en que los procesos de cosificación no se presentan como meros reflejos, como fenómenos de una integración represiva impuesta por la economía oligopolística y por un aparato estatal autoritario (Habermas, 2005, p. 554).

En esta dirección, la crítica al racionalismo weberiano es fundamental para poder ampliar el papel de la contabilidad, más allá de las dimensiones de control e información que tradicionalmente ha desempeñado.

El hecho de que con el Estado social y la democracia de masas el conflicto de clases que caracterizó a las sociedades capitalistas en la fase de su despliegue haya sido institucionalizado y con ello paralizado, no significa la inmovilización de toda suerte de potenciales de protesta (Habermas, 2005, p. 555).

Los conflictos que la información contable puede ayudar a resolver evidenciando, por ejemplo, los efectos que el modelo de gestión empresarial neoliberal ha producido en sociedades nacionales concretas, pueden contribuir a formas distintas de evidenciar conflictos que surgen justo en las líneas “de división” entre el mundo de la vida y los subsistemas económico y administrativo que hoy operan.

No se trata primariamente de compensaciones que pueda ofrecer el Estado social (Esping Andersen, 1990), sino de la defensa y restauración de las formas de vida amenazadas o de la implantación de nuevas formas de vida –otras productividades, como señala De Sousa Santos (2003). “En una palabra los nuevos conflictos se desencadenan no en torno a los problemas de la distribución sino en torno a cuestiones relativas a la gramática de las formas de la vida” (Habermas, 2005, p. 556). Justamente los modelos de empresa transnacional, deslocalizada, global, eficiente y competitiva, han generado cambios en las formas de vida de diversos actores sociales que la contabilidad actual no visibiliza y, por el contrario, termina por invisibilizarlos siguiendo las lógicas de la administración contemporánea que dirige su labor a la maximización del valor para el accionista, al mismo tiempo que se autoproclama responsable socialmente.

A esta relación tensa entre empresa privada y actores sociales, Habermas se refiere de la siguiente manera:

Surge una línea de conflicto entre un centro constituido por las capas implicadas directamente en el proceso de producción, que están interesadas en defender el crecimiento capitalista como base del compromiso social, y una periferia constituida por una variopinta mezcla de elementos diversos –potenciales de emancipación y los de resistencia y repliegue (Habermas, 2005, pp. 556-558).

En esa línea de conflicto puede ser ubicada una contabilidad para la sociedad como la que se ha expuesto a lo largo del texto.

La contabilidad no solo debe ser el reflejo de unos intereses particulares de usuarios determinados –por ello, la contabilidad estandarizada es perlocucionaria en los términos de Habermas– por más útil que la defensa de esos intereses sea para la estabilidad del sistema financiero mundial y la transparencia de los mercados financieros. También es necesario pensar, en el marco de una teoría crítica, en reconocer las tensiones que desde el modelo económico imperante se producen en formas de organización social por fuera de las lógicas del mercado y en defensa de la construcción colectiva de bienestar para la comunidad en su conjunto.

Contabilidad para contra instituciones

Ligado con lo anterior,

considerando que los movimientos alternativos se dirigen contra la instrumentalización del trabajo profesional para fines de lucro, contra la movilización de la fuerza de trabajo por presiones del mercado, contra la extensión de la compulsión a la competitividad y al rendimiento hasta dentro de la propia escuela primaria (Habermas, 2005, p. 561),

sería posible pensar en la contribución de la información contable empresarial a la formación de “contra instituciones que desgajarían por un lado del sistema económico un segundo sector, informal, no orientado al lucro, y por otro, opondrían al sistema de partidos nuevas formas de ‘política de primera persona’ de tipo democrático” (Habermas, 2005, p. 561).

Esas contrainstituciones son potenciadas cuando se cuenta con información contable que no solo dé cuenta del resultado económico,

sino que haga visibles los efectos sociales y ambientales que la gestión privada produce, dentro de la lógica del modelo neoliberal. También son factibles cuando se piensa la contabilidad como el resultado de una construcción y acuerdo entre agentes sociales que, de manera directa o indirecta, se ven involucrados en la gestión empresarial y sus efectos.

Posiblemente puede contribuir a conformar contra instituciones de lo actualmente establecido, donde los intereses privados imponen reglas de juego a la sociedad y los gobiernos, que terminan regulando solo para la libre circulación del capital financiero, el crecimiento económico, el fomento de la inversión extranjera, entre otras, y consideran secundarios los efectos que el “modelo económico” produce a la sociedad.

Proyecto de estudios interdisciplinarios

“La teoría de la acción comunicativa constituye un marco dentro del cual puede retomarse aquel proyecto de estudios interdisciplinarios sobre el tipo selectivo de racionalización que representa la modernidad capitalista” (Habermas, 2005, p. 563), lo cual implica que la ID –interdisciplina, las teorías tienen que encajar las unas con las otras (Habermas, 2005)– es también una condición y aporte para el proceso de investigación por adelantar. Esta interdisciplinaria también es una vía contra la reducción empirista de la problemática de la racionalidad.

La TCS contemporánea implica, entonces, plantearse preguntas, no desde las disciplinas, sino desde las realidades complejas que requieren, ahora sí, soluciones conjuntas, construidas simultáneamente por disciplinas “hermanas”. Sin embargo, es preciso que el investigador esté dispuesto a este diálogo de saberes y se disponga para el aprendizaje y “desaprendizaje” que ello supone.

La internacionalización de lo contable, por ejemplo, si se quiere hacer bajo enfoques interdisciplinarios, es decir, críticos, no puede simplemente significar la adopción de esquemas de regulación estandarizados (Mantilla, 2002) creados por organismos técnicos, sin que medie una visión mucho más compleja de la realidad económica y social que no se internacionaliza –al menos no desde visiones tradicionales–, pero que tampoco resuelve. Se refiere esto a entender como internacionales problemas como la pobreza, las inequidades en la distribución del ingreso, la reducción del papel del Estado nación, las deficiencias de la regulación en defensa del interés común, a los cua-

les las ciencias sociales y, en particular, la contabilidad no pueden sustraerse y menos al hablar de su internacionalización.

La respuesta de la contabilidad, entonces, apoyada desde la TCS, no puede ser exclusivamente técnica y requiere un profundo sentido de reflexión filosófica y sobre todo una puesta al servicio de intereses de sectores desfavorecidos por la “integración” a la lógica financiera mundial. “Salirse” de las fronteras de la disciplina contable para establecer nuevos diálogos con las relaciones internacionales, la economía política, los modelos de desarrollo y el sentido social de la regulación, y desde estas construcciones “volver a mirar” lo contable, es uno de los grandes retos que supone la interdisciplinariedad a la que invita la Teoría Crítica.

Cada vez se hace más urgente y más importante que por causa de preguntas filosóficas fundamentales se deban realizar y organizar investigaciones en las que filósofos, sociólogos, economistas, historiadores y psicólogos se puedan unir para realizar juntos lo que siempre los verdaderos investigadores han hecho: tomar en sus manos los grandes objetivos y preguntas filosóficas y someterlos a contrastación mediante la aplicación de los más novedosos, actuales y sofisticados métodos de investigación (Dubiel y von Friedeburg, 1995, p. 1).

En síntesis, la doble dimensión de la sociedad como mundo de la vida y como sistema –con papeles diferenciados para la contabilidad y la información que ella produce–, la información para el debate público –asociando las propuestas de los medios de comunicación a la contabilidad–, las formas de protestas y las contrainstituciones, la interdisciplina, son soportes que desde la Teoría de la Acción Comunicativa pueden darse en la agenda de la Teoría Crítica y necesariamente transforman el papel de la contabilidad, como lo pretende el proceso de investigación que se adelanta.

A partir de estos elementos generales, es necesario entrar a detallar ahora conceptos particulares que hacen parte de la Teoría de la Acción Comunicativa y que serán expuestos en el segundo apartado de este trabajo.

Conceptos particulares de la Teoría de la Acción Comunicativa que soportarían una dimensión social de la contabilidad

Las dimensiones y oportunidades que la Teoría de la Acción Comunicativa le brinda a la contabilidad deben ser estudiadas de manera más precisa. Una contabilidad social, para la integración de la sociedad y no solo para el mercado global y estandarizado, requiere conocer de manera más detallada los aportes que, apoyándose en Habermas, pueden hacerse, desde una interpretación personal e interdisciplinaria, a la disciplina contable (Tua, 2000; Uribe, 2011). Para hacerlo, el texto se referirá a las definiciones de las acciones sociales y su aplicación en lo contable, en la contabilidad como construcción social y en los mensajes perlocucionarios e ilocucionarios de la contabilidad.

Acción racional, otras acciones sociales y contabilidad

La forma como hoy se percibe la contabilidad y el papel instrumental que ella juega en la sociedad está fuertemente determinada por la racionalidad weberiana, la cual, a su vez, está ligada al entendimiento de la modernidad y de la extensión de la lógica económica al conjunto de la sociedad. Max Weber menciona en diversos apartados de su obra, el papel de la contabilidad en la racionalidad del naciente capitalismo, asociado a su pregunta de por qué el capitalismo surge en las sociedades europeas de la época.

Para ello,

Weber enumera una plétora de fenómenos que indican la índole específica del racionalismo de la cultura occidental: la ciencia moderna y la organización universitaria; la sistematización científica de la teoría del derecho; las instituciones del derecho formal y una judicatura ejercida por funcionarios especializados en derecho; la moderna administración estatal; la calculabilidad y previsibilidad del comercio social regulado por el derecho privado y la empresa capitalista que supone separación personal del ente; la existencia de una contabilidad racional del trabajo, que organiza el trabajo formalmente libre desde el punto de vista de su eficiencia y que utiliza los conocimientos científicos para la mejora de los dispositivos de producción y de su propia organización interna, y finalmente se refiere a la ética económica capitalista que es parte de un modo racional de vida (Habermas, 2002, p. 214).

La contabilidad es el reflejo de la racionalidad moderna y sus expresiones objetivas; el resultado es el de una disciplina que contribuye en particular a la acumulación de capital.

La modernidad, y su necesaria relación de control y dominio sobre la naturaleza (Mardones, 2003), exigía sobre la actividad económica el imperativo del cálculo aritmético para la precisa determinación del resultado, que ha sido, y sigue siendo, una de las principales “ocupaciones” de la contabilidad y en especial en el interior de la empresa. Desde esta visión, la “verdad” que refleja la contabilidad es una que contribuye a la racionalidad económica del resultado y a la elección racional por parte de actores económicos.

La visión de modernidad generó fuertes vínculos entre verdad y objetividad. Habermas (2002), tratando sobre la modernidad y la verdad, se refiere a

la existencia de estados de cosas en el mundo. La eficacia se refiere a intervenciones en el mundo con ayuda de las cuales pueden producirse los estados de cosas deseados. Una manifestación cumple los presupuestos de la racionalidad si y solo si encarna un saber falible guardando así una relación con el mundo objetivo, esto es, con los hechos y resultados accesibles a un enjuiciamiento objetivo (pp. 25-26).

Verdad, racionalidad y objetividad son el soporte moderno de la contabilidad y, en particular, desde la racionalidad weberiana, lo cual significa que la información que transmite la contabilidad es objetiva –en especial cuando se ajusta a marcos normativos preestablecidos– y, sobre todo, verdadera. En esa medida, la información contable, con los procedimientos de auditoría plenamente aplicados, pretende ser el reflejo de la realidad empresarial.

La contabilidad moderna, fundamental en el ámbito de los sistemas de mercado, economía y administración, centra su objeto de estudio en estas formas de la sociedad y deja de considerar otras por no ajustarse a la racionalidad que de ella se espera. La idea de racionalidad weberiana tiene implícitas las primeras dimensiones de la acción social que servirán para diferenciar, más adelante, la acción comunicativa.

“El concepto de acción racional con arreglo a fines es la clave del concepto de racionalidad que Weber tiene a la vista” (Habermas, 2002, p. 228)

y junto con ellos la contabilidad. En esta dimensión de acción surge uno de los conceptos fundamentales de la TAC para la contabilidad, y es el de la acción teleológica y estratégica. Habermas (2002) las define y caracteriza de la siguiente manera:

La acción teleológica: el actor realiza un fin o hace que se produzca el estado de cosas deseado, eligiendo en una situación dada, los medios más congruentes y aplicándola de manera adecuada. El concepto central es de una decisión entre alternativas de acción, enderezada a la realización de un propósito, dirigida por máximas, y apoyada en la interpretación de la situación. La acción teleológica se amplía y se convierte en acción estratégica cuando en el cálculo que el agente hace de su éxito interviene la expectativa de decisiones de a lo menos otro agente que también actúa con vistas a la realización de sus propios propósitos. Este modelo de acción es interpretado a menudo en términos utilitaristas; entonces se supone que el actor elige y calcula mediante medios y fines desde el punto de vista de la maximización de utilidades o de expectativas de utilidad (pp. 122-123).

Justamente ese ha sido el origen del uso instrumental de la contabilidad que permite siempre el cálculo individual del beneficio apoyando la racionalidad en los procesos de toma de decisiones económicos y financieros. La información contable se ve como el instrumento y el andamiaje técnico que soporta procesos racionales para la toma de decisiones. Así, por ejemplo, los más recientes avances en la regulación contable internacional reconocen como punto de formulación de dicha regulación el cumplimiento de objetivos para los cuales la información contable existe, y ello a su vez ligado con procesos de toma de decisiones de inversión y otorgamiento de préstamos.

Sin duda, la contabilidad, como medio de información, control, medición del patrimonio, y como puente de comunicación entre la gerencia y la propiedad, ha estado ligada a las acciones teleológica y estratégica, y al proceso de toma de decisiones racionales para determinados agentes, como los inversionistas, prestamistas, gerentes, etc.

También, visto de esta manera, la contabilidad refleja la realidad del ente económico. Estas miradas han permitido ubicar la contabilidad en la dimensión de la vida como sistema, con una visión instrumental de cálculo y de soporte de la elección racional.

En efecto, si solo se toman en consideración los medios con que un sujeto capaz de acción puede realizar los fines que se propone mediante

una intervención en el mundo objetivo, “entonces entra en juego la eficacia como criterio de evaluación” (Habermas, 2002, p. 229).

No solo los medios y el modo de usarlos pueden ser más o menos racionales, esto es, eficaces en relación con un fin dado; también los fines mismos pueden ser más o menos racionales, es decir, estar objetivamente mejor o peor elegidos, supuestos unos determinados valores, unos determinados medios y unas determinadas condiciones del entorno. Entre las condiciones de la acción racional con arreglo a fines no solamente figura la racionalidad instrumental de los medios, que el actor supone subjetivamente o que puede ser comprobada empíricamente, sino también la racionalidad en la elección de un fin seleccionado con arreglo a valores (...). La acción racional con arreglo a valores es siempre una acción según “mandatos” o de acuerdo con “exigencias” que el agente se cree en obligación de cumplir (...). Weber distingue el concepto de racionalidad práctica bajo el triple aspecto de utilización de medios, de elección de fines y de orientación por valores (Habermas, 2002, pp. 231-233).

Visto de esta manera, la contabilidad evolucionará conforme su eficacia vaya avanzando para resolver necesidades de usuarios a los que considera centrales de su quehacer. Esto permitirá explicar por qué la contabilidad cambia conforme las modalidades del capitalismo surgen –comercial, industrial, financiero, etc.–, y sin embargo nunca se ha extendido su objeto central a la sociedad en su conjunto.

La empresa capitalista se basa ante todo en el cálculo, “necesita para su existencia una justicia y una administración cuyo funcionamiento, cuando menos en principio, puede proveerse y calcularse racionalmente según normas fijas de carácter general, como se calcula el rendimiento previsible de una máquina” (Habermas, 2002, p. 288). Algo similar puede decirse hoy, por ejemplo, de la contabilidad estandarizada que dé cuenta, de manera racional y apoyada en nuevos instrumentos como el valor razonable, de las lógicas del capital financiero actual y de la empresa globalizada⁷.

Las investigaciones empíricas de Weber se concentran directamente sobre el nacimiento del capitalismo y sobre la cuestión de cómo las orientaciones de acción racionales con arreglo a fines pudieron quedar efectivamente institucionalizadas en esa fase inicial. “Con ello

.....
⁷ Un reflejo de lo anterior es que hoy en día la economía ha reducido los problemas de racionalidad a consideraciones de equilibrio económico y a cuestiones de elección racional (Habermas, 2002).

reduce de antemano la racionalización social al aspecto de la racionalidad con arreglo a fines; no proyecta el perfil histórico de ese proceso sobre el trasfondo de aquello que estructuralmente hubiera sido posible” (Habermas, 2002, p. 305). Pero el derecho moderno juega en la institucionalización de las orientaciones de acción racionales, con arreglo a fines, un papel parecido al que juega la ética protestante de la profesión. “Sin la juridificación del tráfico económico-capitalista no es concebible la automatización o autoestabilización de un sistema de acción racional con arreglo a fines desgajado de sus fundamentos ético motivacionales” (Habermas, 2002, p. 316).

La ética protestante satisface las condiciones necesarias para el nacimiento de una base motivacional de la acción racional con arreglo a fines en la esfera del trabajo social.

La ética protestante pone en marcha el capitalismo pero sin poder garantizar las condiciones de su propia estabilidad ética. A la larga queda sustituida por un utilitarismo que es fruto de una reinterpretación empirista de la moral, es decir, de una revaluación pseudo moral de la racionalidad con arreglo a fines y que ya no dispone de una relación interna con la esfera del valor moral (Habermas, 2002, p. 300).

Esta pseudomoral puede implicar que hoy en día, entre más divulgan las propias empresas sobre su gestión, menos informada está la sociedad. Esta aparente contradicción implica que la información que la empresa divulga, por ejemplo bajo la contabilidad estandarizada de IASB, dice más sobre menos asuntos de relevancia para otros usuarios.

Acción social regulada por normas, dramaturgica y comunicativa

¿Pero qué ocurre cuando en la sociedad se consideran otros tipos de acción social, distintos a los que amparan la construcción racional weberiana? Habermas (2002) incluye al menos tres tipos más que son descritos a continuación, tomando varias citas textuales del autor que posteriormente serán explicadas, en torno al efecto que producen en cuanto a la extensión del papel de la contabilidad.

El concepto de acción regulada por normas se refiere no al comportamiento de un actor en principio solitario que se topa en su entorno con otros actores, sino a los miembros de un grupo social que orien-

tan su acción por valores comunes. Las normas expresan un acuerdo existente en un grupo social. El principio central de observancia de una norma significa el cumplimiento de una expectativa generalizada de comportamiento (p. 123).

Es preciso diferenciar entonces las normas, regulaciones, leyes, etc., con el resultado instrumental y utilitario de acciones teleológicas determinadas por usuarios particulares, y la acción regulada por normas que surgen del acuerdo entre miembros en igualdad de condiciones de un determinado grupo social. Así, por ejemplo, la regulación contable internacional surge de acuerdos entre determinados usuarios ligados a la estabilidad financiera mundial, y no vincula a otros agentes con intereses diversos.

El concepto de acción dramática no hace referencia primariamente ni a un actor solitario ni al miembro de un grupo social, sino a participantes en una interacción que constituyen los unos para los otros un público ante el cual se ponen a sí mismos en escena (p. 123).

Finalmente, el concepto de acción comunicativa se refiere a

la interacción de a lo menos dos sujetos capaces de lenguaje y acción que (ya sea con medios verbales o con medios extraverbales) entablan una relación interpersonal. Los actores buscan entenderse sobre una situación de acción para poder así coordinar de común acuerdo sus planes de acción y con ellos sus acciones. El concepto central aquí, el de interpretación, se refiere primordialmente a la negociación de definiciones de la situación susceptibles de consenso. En este modelo de acción el lenguaje ocupa, como veremos, un puesto preeminente (p. 124).

Con el concepto de acción comunicativa empieza a operar un supuesto más: el de un medio lingüístico en que se reflejan como tales las relaciones del actor con el mundo. El modelo teleológico de acción concibe el lenguaje como un medio más a través del cual los hablantes que se orientan hacia su propio éxito pueden influir los unos sobre los otros con el fin de mover al oponente a formarse las opiniones o a concebir las intenciones que le convienen para sus propios propósitos (pp. 136-137).

Extendida esta definición de la acción teleológica a la contabilidad, por ejemplo la estandarizada, puede plantearse que ella es un medio más que utilizan inversionistas multinacionales para orientar hacia el éxito sus decisiones, generando en la sociedad una “Verdad” ajustada a sus propios intereses.

El concepto de racionalidad comunicativa posee connotaciones que en última instancia se remontan a la experiencia central de la capacidad de aunar sin coacciones y de generar consenso que tiene un habla argumentativa en que diversos participantes superan la subjetividad inicial de sus respectivos puntos de vista y merced a una comunidad de convicciones racionalmente motivada se aseguran a la vez de la unidad del mundo objetivo y de la intersubjetividad del contexto en que desarrollan sus vidas (p. 27).

La racionalidad comunicativa, por lo tanto, no solo se refiere al mundo objetivo –como la teleológica y estratégica, en las que se enmarca la contabilidad tradicional–, sino que incluye la intersubjetividad y la subjetividad, que componen conjuntamente el mundo de la vida.

En la acción comunicativa, la racionalidad extiende su alcance y con él, conforme a la propuesta contenida en este texto, al de la contabilidad. “Llamamos racional a una persona que interpreta sus necesidades a la luz de los estándares de valor aprendidos en su cultura pero, sobre todo, cuando es capaz de adoptar una actitud reflexiva frente a los estándares de valor con que interpreta sus necesidades” (p. 39).

Acción comunicativa es mucho más trascendente que el divulgar información para la transparencia de los mercados. Supone crear información para coordinar la acción de los distintos agentes en procura de un resultado satisfactorio para todos. En últimas, para el entendimiento, como será expuesto en el numeral siguiente.

El peligro, según Habermas (2002), radica aquí en que

la acción social se vea reducida a las operaciones interpretativas de los participantes en la interacción, en que actuar se asimile a hablar e interacción a “conversación”. En realidad, el entendimiento lingüístico es solo el mecanismo de coordinación de la acción que ajusta los planes de acción y las actividades teleológicas de los participantes para que puedan constituir una interacción (p. 138).

Es fundamental comprender aquí que la contabilidad no solo será divulgación, sino que genera, tras una deliberación en espacio público, decisiones y acciones de actores diversos. Es, por lo tanto, información que genera acción y coordinación, y no solo que se divulga.

Para ambas partes la tarea de interpretación consiste en incluir en la propia interpretación la interpretación que de la situación hace el otro, de suerte que en la versión revisada “su” mundo externo y “mi” mundo externo, sobre el trasfondo de “nuestro” mundo de la vida, queden relativizados en función de “el mundo” y las definiciones de la situación antes dispares que puedan hacer coincidir suficientemente (Habermas, 2002, p. 145).

En este sentido, la contabilidad puede contribuir a la construcción de consensos y acuerdos de entendimiento, y no solo al éxito y la racionalidad estratégica, como ocurre en la contabilidad tradicional. Sin embargo, sigue siendo necesario profundizar más en algunos aspectos de la TAC, como se hará en los dos numerales siguientes.

De esta forma, la contabilidad no solo opera en las lógicas de mercado, sino que contribuye al desarrollo de dimensiones del mundo de la vida que serán abordadas en la parte final del texto. Contribuye además a la generación de contrainstituciones, distintas a las del mercado y a su lógica de maximización del resultado individual, y contribuye, al menos, a divulgar los efectos que la gestión empresarial, por ejemplo, pueda estar produciendo sobre los demás actores a su alrededor.

Si la contabilidad se construye a partir de la acción comunicativa, entonces no debe limitarse a la divulgación de información ajustada a unos estándares, ni debe tener como objetivo final solamente la comparabilidad en la información. La comparabilidad es una de las condiciones que actualmente se asumen como necesarias para la información empresarial, en tanto permite que usuarios multinacionales tomen decisiones económicas sobre inversión o préstamo. Sin embargo, la idea en este punto es que, más que un entendimiento global, al que la contabilidad puede contribuir desde la TAC, es para que agentes que actúan en ambientes locales concretos resuelvan sus expectativas. No todos los agentes sociales requieren lo mismo en distintos lugares del mundo porque, a diferencia de los prestamistas e inversionistas que actúan en el mercado, sus necesidades y formas de solucionarlas pueden variar.

En esa medida, no todos los actores ni todos los procesos deberían ser estandarizados u homogéneos, porque la comparabilidad perdería relevancia o dejaría de ser uno de los principales objetivos de la información empresarial.

Supone, en su lugar, la construcción conjunta de informar en contextos particulares –dicho de otra forma, globalismos localizados–, donde convergen intereses de actores concretos que actúan localmente, en ambientes globalizados, si así se quiere. Es, entonces, una contabilidad que se construye y no solo una que divulga resultados.

La contabilidad no solo como medio de información sino como un espacio que puede ser construido socialmente

Como quedó planteado en el numeral anterior, la contabilidad tradicionalmente ha intervenido en la acción teleológica y estratégica, y en esa medida contribuye eficazmente a la obtención de los resultados, en particular de la empresa privada, pero en general al sistema de acumulación capitalista. Sin embargo, al extender la acción social a las demás expuestas, la eficacia deja de ser el orientador único de la contabilidad y el entendimiento social comienza a surgir como propósito de ella. La claridad y amplitud de alcance que dan las definiciones de las diversas categorías de acción social, previamente presentadas, permiten hablar de una contabilidad para el entendimiento social. De acuerdo con lo anterior, resulta pertinente preguntar: ¿qué persiguen los actores que interactúan en torno a la gestión empresarial y qué papel juega en su coordinación para el entendimiento la información contable que se produce en torno a ella –la gestión y la empresa–? La pregunta en sí misma y las posibles “respuestas” que podamos plantear a continuación, sin duda ayudan a fundamentar la contabilidad social que este trabajo de investigación requiere.

Todas las acciones sociales son en sí mismas teleológicas, en la medida en que persiguen un objetivo; la diferencia entre ellas no solo está en el objetivo mismo que persiguen, sino en los mecanismos que desarrollan para lograrlos.

Los conceptos de acción social se distinguen por la forma en que plantean la coordinación de las acciones teleológicas de los diversos participantes en la interacción: como engranajes de cálculos egocéntricos de utilidad (en los que el grado de conflicto y cooperación varía en función de los intereses que estén en juego); como un acuerdo

sobre valores y normas regulado por tradición y socialización que asegura la integración social; como relación consensual entre un público y unos ejecutantes o como, este es el caso de la acción comunicativa, entendimiento en el sentido de un proceso cooperativo de interpretación (Habermas, 2002, p. 146).

A una acción orientada al éxito la llamamos instrumental cuando la consideramos bajo el aspecto de observancia de reglas de acción técnicas y evaluamos el grado de eficacia de la intervención que esa acción representa en un contexto de estados y sucesos; y a una acción orientada al éxito la llamamos estratégica cuando la consideramos bajo el aspecto de observancia de reglas de elección racional y evaluamos su grado de influencia sobre las decisiones de un oponente racional. Hablo en cambio de acciones comunicativas cuando los planes de acción de los actores implicados no se coordinan a través de un cálculo egocéntrico de resultados sino mediante actos de entendimiento (...) de ahí que la negociación de definiciones de la situación sea un componente esencial de la tarea interpretativa que la acción comunicativa requiere. (...) son las acciones sociales concretas las que pueden distinguirse según que los participantes adopten, o bien una actitud orientada al éxito, o bien una actitud orientada al entendimiento (Habermas, 2002, p. 367).

Con lo anterior se pretende proponer que la información contable para el entendimiento de los actores que intervienen o se ven afectados por la gestión empresarial, bien sea de forma directa o indirecta, debe surgir no de una que resulte de aplicar determinadas normas o estándares para ciertos usuarios, sino una que resulte de construir significado cooperativo de la gestión empresarial y sus efectos, es decir, una información contable construida socialmente.

La acción comunicativa se basa en un proceso cooperativo de interpretación en que los participantes “se refieren simultáneamente a algo en el mundo objetivo, en el mundo social y en el mundo subjetivo aun cuando en su manifestación solo subrayen temáticamente uno de los tres componentes” (Habermas, 2005, p. 171). Entendimiento significa “la obtención de un acuerdo” entre los participantes en la comunicación acerca de la validez de una emisión. “Acuerdo es el reconocimiento intersubjetivo de la pretensión de validez que el hablante vincula a ella” (Habermas, 2005, p. 171).

Significa lo anterior que, a diferencia de lo que ocurre hoy en día con la información contable, la empresa no es la única que determina los criterios de validez que “somete” a interpretación de los demás agentes. Al hacerlo, la empresa limita el papel que la información contable puede tener para la construcción de acuerdos sociales en torno a la gestión, toda vez que convierte a los actores o agentes que la reciben en receptores pasivos de esta y eventualmente con posibilidad de reacción ante la gestión que ya ha ocurrido.

El buen suceso de la acción comunicativa depende, como hemos visto, de un proceso de interpretación en el que los participantes llegan en el sistema de referencia de los tres mundos (objetivo, subjetivo e intersubjetivo) a una definición común de la situación. Todo consenso descansa en un reconocimiento intersubjetivo de pretensiones de validez susceptibles de crítica y para ellos hay que suponer que los sujetos que actúan comunicativamente son capaces de criticarse recíprocamente (Habermas, 2002, pp. 167-168).

En esa medida, siguiendo el objetivo de la propuesta de este trabajo, ningún acuerdo social podrá ser construido a partir de información elaborada de manera unilateral por uno de los agentes que hace parte del acuerdo –empresa– y menos cuando la información se elabora para satisfacer necesidades particulares para la acción –decisión– de algunos actores –inversionistas y prestamistas–. Esta información, como por ejemplo la que se produce bajo estándares internacionales, si bien es útil –instrumentalmente útil– para tomar decisiones económicas y de inversión de actores, especialmente multinacionales, resulta de poco alcance para comprender los entornos sociales que la gestión empresarial produce en determinados grupos sociales.

Desde un punto de vista sociológico, lo mejor es, pues, partir de la acción comunicativa: “la necesidad de acción coordinada genera en la sociedad una determinada necesidad de comunicación que es menester cubrir para que sea posible una efectiva coordinación de las acciones imprescindible para la satisfacción de necesidades” (Habermas, 2002, p. 352). Para que exista la posibilidad de acuerdo, la información, para coordinar la acción de los agentes, no solo debe referirse a la esfera objetiva o externa. Habermas (2002) lo define de la siguiente manera:

En relación con ello he propuesto diferenciar el mundo externo en mundo objetivo y mundo social, e introducir el mundo interno o subjetivo como concepto complementario del de mundo externo; las correspondientes pretensiones de validez, que son la verdad, la rectitud y la veracidad, pueden servir entonces de hilos conductores para escoger los puntos de vista teóricos desde los que fundamentar los modos básicos de empleo de lenguaje, o funciones de lenguaje, y llevar a cabo una clasificación de la variedad de los actos de habla que nos ofrecen las distintas lenguas particulares. Una teoría de la comunicación elaborada en términos de pragmática formal en la dirección que acabamos de esbozar, podría utilizarse para una teoría sociológica de la acción si se logra mostrar de qué forma los actos comunicativos, esto es, los actos de habla, o las manifestaciones no verbales equivalentes, cumplen la función de coordinar la acción contribuyendo así a la estructuración de las interacciones (p. 358).

No se trata, por lo tanto, de considerar “racional” solamente las visiones objetivas y orientadas a fines, como ocurre en la racionalidad weberiana. Extender el alcance de la contabilidad a acciones comunicativas de la sociedad no significa una forzosa extensión de la disciplina que la aleje de su propia esencia. Significa, al contrario, una dimensión mucho más amplia de su papel tradicional de la medición del resultado.

La revisión del papel de la contabilidad desde la Teoría de la Acción Comunicativa, y en particular de su posibilidad de coordinación de la acción de diversos agentes, lleva a plantear las dimensiones locucionarias de la información, en los términos de Habermas.

Contabilidad perlocucionaria vs. ilocucionaria

Como es sabido Austin distingue entre acto locucionario, acto ilocucionario y acto perlocucionario. Llama locucionario al contenido de las oraciones enunciativas (...) Con los actos locucionarios el hablante expresa estado de cosas; dice algo. Con los actos ilocucionarios el agente realiza una acción diciendo algo. Por último en los actos perlocucionarios el hablante busca causar un efecto sobre su oyente. Mediante la ejecución de un acto de habla causa algo en el mundo. Los tres actos que distingue Austin pueden por tanto caracterizarse de la siguiente forma: decir algo; hacer diciendo algo; causar algo mediante lo que se hace diciendo algo (Habermas, 2002, pp. 370-371).

“Los fines perlocucionarios son algo que el hablante, si quiere tener éxito, no puede dar a conocer, mientras que los fines ilocucionarios solo pueden conseguirse haciéndolos expresos” (Habermas, 2002, p. 374). Esto es fundamental cuando se comprende que, por medio de la contabilidad y sus reportes financieros, las empresas y sus gerencias crean una imagen –por ejemplo de rentabilidad o de responsabilidad social–, con propósitos particulares como aumentar el precio de la acción o atraer más inversionistas. Los fines ilocucionarios implicarían, para la información empresarial, su necesaria construcción acerca de lo que los agentes esperan de ella en proceso de diálogo equitativo. En esa medida, la contabilidad socialmente construida, en la medida en que cualifica los actores, puede contribuir a procesos de entendimiento.

Resulta entonces fundamental, en las relaciones entre acción comunicativa, pensar en un cambio de rol en lo que tradicionalmente se denomina en la regulación contable como usuarios, en lo que en contabilidades construidas socialmente podríamos denominar actores sociales interesados en la gestión de la empresa. La contabilidad, y la información que ella produce, debe ser fundamental para mejorar no solo la posibilidad de comprensión de la realidad del ente, sino que además permite la construcción colectiva de interpretaciones de esa misma realidad.

Si en algo convergen las investigaciones sociolingüísticas, etnolingüísticas y psicolingüísticas del último decenio, es en la idea, más que demostrada, de que “el saber contextual y de fondo que colectivamente comparten hablantes y oyentes determina en un grado extraordinariamente alto la interpretación de sus emisiones explícitas” (Habermas, 2002, p. 429).

Desde la perspectiva de los participantes el mundo de la vida aparece como el contexto, creador de horizonte, de los procesos de entendimiento, el cual, al delimitar el ámbito de relevancia de la situación dada en cada caso, se sustrae él mismo a la tematización dentro de esa situación (Habermas, 2005, p. 193).

Mientras que desde la perspectiva de los participantes el mundo de la vida solo está dado como contexto que constituye el horizonte de una situación de acción, el concepto cotidiano de mundo de la vida que la perspectiva del narrador presupone, se utiliza ya siempre con una finalidad cognitiva (Habermas, 2005, p. 195).

La contabilidad para la integración de la sociedad

La presente sección pretende –de la misma manera como en la TAC las diversas acciones sociales y los mensajes locucionarios de la comunicación permiten al autor llegar a plantear el tema de la integración de la sociedad– seguir esta “secuencia” para una primera aproximación al propósito final del trabajo en el sentido de revisar el papel que la contabilidad, extendida al mundo de la vida, puede generar para la integración y el entendimiento de la sociedad.

Como ha sido planteado anteriormente, retomando a Habermas, la acción comunicativa se basa en un proceso cooperativo de interpretación en que los participantes se refieren simultáneamente a algo en el mundo objetivo⁸, en el mundo social y en el mundo subjetivo, aun cuando en su manifestación solo subrayen temáticamente uno de los tres componentes (Habermas, 2005).

La información contable que respecto de la gestión empresarial se produzca, debe favorecer esa interpretación cooperativa de la realidad y no una “unilateral” producida por la empresa para los diferentes autores. En ese sentido, la información contable para la sociedad en su conjunto, debe contribuir al entendimiento social. Entendimiento significa “la obtención de un acuerdo” entre los participantes en la comunicación acerca de la validez de una emisión (Habermas, 2005).

Con la diferenciación de los modelos básicos, el lenguaje como medio en que llega a entenderse adquiere la capacidad de vincular la voluntad de actores capaces de responder por sus actos⁹. El entendimiento que la contabilidad ayuda a generar es uno para coordinar la acción de actores participantes y no solamente de usuarios. En la acción comunicativa, el lenguaje desempeña, aparte de su función de entendimiento, el papel de coordinar las actividades teleológicas de los diversos sujetos de acción, así como el papel de medio en que se efectúa la “socialización” de esos sujetos de acción (Habermas, 2005). Es información para la acción y no solo para la transmisión de datos o interpretaciones “individuales” de los usuarios.

.....

⁸ “Mead concibe internalización como subjetivación de estructuras objetivas de sentido, como su traslación al interior. A diferencia de lo que sucede en el caso de la relación reflexiva que se produce cuando un sujeto se vuelve sobre sí mismo para convertirse en objeto de sí mismo, el modelo de la internalización quiere decir que el sujeto se reconoce en algo externo al trasladar a su interior y apropiarse de aquello que se le enfrenta como objeto” (Habermas, 2005, p. 19).

⁹ “Ego puede ejercer esta fuerza ilocucionaria sobre alter tan pronto como ambos están en condiciones de orientar su acción por pretensiones de validez” (Habermas, 2005, p. 43).

Pero el entendimiento social no debería darse solo en las dimensiones sistémicas, sino en todas aquellas que componen la sociedad, incluidas, por supuesto, las del mundo de la vida.

El Parsons maduro redefine los componentes estructurales del mundo de la vida, es decir, la cultura, la personalidad y la sociedad, transformándolos en sistemas de acción que constituyen entornos los unos para los otros, subsumiendo sin más la perspectiva conceptual de la teoría de la acción bajo la teoría de sistemas: los componentes estructurales del mundo de la vida se transforman en subsistemas de un sistema general de acción en el que con el sistema comportamental queda integrado también el sustrato físico del mundo de la vida. Por el contrario, con mi propuesta trato de dar razón de la diferencia metodológica entre perspectiva interna y perspectiva externa, que esas dos estrategias conceptuales comportan (Habermas, 2005, p. 216).

El desacoplamiento de sistema y mundo de la vida no podrá ser entendido como un proceso de diferenciación de segundo orden mientras nos empecinemos en verlos como esferas aisladas en lugar de comprenderlas como profundamente relacionadas. “Por eso voy a tratar de analizar las conexiones que se dan entre el aumento de la complejidad del sistema y la racionalización de mundo de la vida” (Habermas, 2005, p. 219).

En efecto, los sistemas sociales regulan su intercambio con el entorno natural y social por medio de intervenciones en el mundo objetivo que precisan coordinación.

Desde la perspectiva de sus miembros, se trata del mantenimiento del sustrato material del mundo de la vida, es decir, de la producción y distribución de bienes, de tareas militares, de la resolución de conflictos internos, etc. Estas tareas exigen cooperación y pueden cumplirse de forma más o menos económica, más o menos eficiente (Habermas, 2005, p. 225).

La teoría de los sistemas de Parsons lo que ha producido es un entendimiento único de la acción social, privilegiando la eficiencia y la economía de toda la actividad social.

Justamente la lógica neoliberal impone esta lógica en el mundo de la vida (Rueda, 2011c) subsumiendo entonces sus componentes

estructurales ya mencionados, que la contabilidad bajo la acción comunicativa puede contribuir a evidenciar.

Examinemos cómo puede jugar allí algún papel la información contable para el entendimiento. Los procesos de reproducción contribuyen al mantenimiento de los componentes estructurales del mundo de la vida –cultura, sociedad y personalidad– mediante la reproducción cultural, la integración social y la socialización. La reproducción cultural permite que las nuevas situaciones que se presenten queden puestas en relación con los estados del mundo ya existentes: asegura la continuidad de la tradición y una coherencia del saber que baste en cada caso a la práctica comunicativa cotidiana. La integración social del mundo de la vida se encarga de que las situaciones nuevas que se presenten en la dimensión del espacio social queden conectadas con los estados del mundo ya existentes. La coordinación de las acciones y la estabilización de las identidades de grupo tienen aquí su medida en la solidaridad de los miembros.

La socialización asegura a las generaciones siguientes la adquisición de las capacidades generalizadas de acción y se cuida de sincronizar las vidas individuales con las formas de vida colectivas. Las capacidades interactivas y los estilos personales de vida tienen su medida en la capacidad de las personas para responder autónomamente de sus acciones (Habermas, 2005, pp. 200-201).

La racionalidad del saber, la solidaridad de los miembros y la autonomía de las personas son las dimensiones de evaluación de los distintos procesos de reproducción sobre los componentes estructurales del mundo de la vida. La integración de la sociedad, más amplia entonces que la integración social, solo es posible cuando se actúa de manera simultánea sobre todos los componentes para generar entendimiento social.

La responsabilidad social de la gestión empresarial debería contribuir a evitar las perturbaciones que sobre ella se producen. Examinemos brevemente si la información contable empresarial puede contribuir a ello.

El punto de partida de esta discusión es comprender que no solo el mercado y las necesidades de los usuarios como inversionistas y prestamistas deben ser resueltos por la contabilidad. Al mismo tiempo, para que la empresa dé cuenta de su interacción con la sociedad,

ella –la empresa– no es la única encargada de develar sus efectos sobre los demás actores.

La contabilidad para la sociedad puede generar saber válido que contribuya a interpretaciones cooperativas de la gestión empresarial y sus efectos en la sociedad. Las tradiciones económicas de los agentes que se ven afectadas por la gestión de la empresa, pueden plantear, por ejemplo, cómo mantener formas de organización económica y organizacional basadas en otras lógicas productivas, distintas a las de la eficiencia impulsada por la visión sistémica.

Los esquemas de interpretación pueden incluir no solo las lógicas empresariales de reproducción cultural, sino las demás lógicas de proveedores, empleados, etc. La información que haga evidentes esas distintas lógicas puede contribuir al entendimiento.

De otra parte, la contabilidad puede contribuir a que los actores adquieran sus propias posibilidades para generar pretensiones de validez susceptibles de ser puestas a consideración de los demás actores. La contabilidad, en ese sentido, puede contribuir a la coordinación de las acciones toda vez que debe, por ejemplo, los efectos que el modelo empresarial –neoliberal– está produciendo sobre la sociedad y disminuyendo la integración social.

Finalmente, la contabilidad para el entendimiento social permite que los individuos mantengan formas de identidad individual y no solo en función de empleo o actividad económica. Esto supone que la empresa vea a los individuos, no como recursos susceptibles de ser controlados, informados o medidos, sino como seres humanos, capaces de desarrollar su propia identidad.

Ciertamente, las formaciones sociales no pueden distinguirse solo por su grado de complejidad sistémica. “Antes bien, vienen definidas por complejos de instituciones, que son los que anclan en el mundo de la vida el nuevo mecanismo de diferenciación sistémica que evolutivamente surge” (Habermas, 2005, p. 235). En esa medida, una contabilidad que contribuya a desarrollar los distintos componentes estructurales del mundo de la vida, puede contribuir a un entendimiento social no solo ligado con el papel tradicional de la contabilidad, de medición de la riqueza económica y financiera, al servicio del mercado y sus principales actores.

La racionalización social no significa, entonces, la difusión de la acción racional con arreglo a fines y la transformación de los ámbitos de la acción comunicativa en subsistemas de acción racional con arreglo a

finés. En la medida en que las acciones sociales quedan coordinadas a través del entendimiento, son las condiciones formales del consenso racionalmente motivado las que determinan cómo pueden racionalizarse las relaciones que los participantes en la interacción entablan entre sí. “Básicamente estas pueden considerarse racionales en la medida en que las decisiones sí/no que en cada sazón sirven de soporte al consenso, surgen de los procesos de interpretación de los participantes mismos” (Habermas, 2002, p. 434). Justamente el papel de la contabilidad debe contribuir a generar información suficiente para la generación de consensos racionalmente motivados y no únicamente para el mercado.

De este modo la acción comunicativa queda gravada con expectativas de consenso y riesgos de disentimiento que plantean grandes exigencias al entendimiento como mecanismo de coordinación de la acción. Pero solo cuando en la “acción societaria” distinguimos entre acción orientada al entendimiento y acción orientada al éxito, cabe entender como desarrollos complementarios la racionalización comunicativa de la acción cotidiana y la formación de subsistemas en que se institucionalizan la acción económica y la acción administrativa racionales con arreglo a fines (Habermas, 2002, pp. 435-436).

Como se había planteado ya, es menester dejar de vincular la contabilidad y la información empresarial exclusivamente con la acción teleológica y estratégica, y por tanto no solo con la visión de la sociedad como sistema.

La empresa capitalista y la administración moderna son unidades sistemáticamente autonomizadas en el seno de subsistemas exentos de contenido normativo.

Las organizaciones convertidas así en autónomas se caracterizan principalmente, como el propio Luhmann subraya, por su capacidad de independizarse, a través de las condiciones aceptadas en bloque que imponen para asociarse a ellas, de los contextos comunicativamente estructurados en el mundo de la vida, de las orientaciones valorativas concretas y de las concretas disposiciones de acción, siempre virtualmente conflictivas de las personas que las componen, las cuales se ven desplazadas y convertidas en entornos de la organización (Habermas, 2005, p. 243).

Lo anterior supone que la información contable empresarial con alcance social y para el entendimiento debe procurar que la empresa informe cómo ha contribuido a lograr objetivos sociales más amplios, logrados mediante acuerdos sociales entre actores bien informados.

A manera de cierre: horizontes para una investigación

Pese a que las ideas de Habermas (2002 y 2005), contenidas en su *Teoría de la Acción Comunicativa I y II*, fueron expuestas hace muchos años y que existen valiosos y numerosos trabajos que las han relacionado con la contabilidad, hoy, frente a un escenario de globalización hegemónica que le asigna a la disciplina contable un papel instrumental a favor de intereses definidos y particulares, mantener vigente a este autor es indispensable.

Hoy, más que nunca, la sociedad requiere de información empresarial para la inclusión y el reconocimiento equitativo de todos los actores que se ven afectados de manera directa o indirecta por la gestión empresarial. No se trata de generar información pertinente para el modelo económico vigente, sino información que cuestione ese modelo e invite al diálogo y reconocimiento de todos los actores sociales y económicos que actúan en torno a la empresa, en el sentido expuesto por el filósofo alemán.

El papel de la contabilidad al servicio de la sociedad y de su integración, no debe suponer que las lógicas de los subsistemas económico y administrativo “rijan” la vida social, sino que estos complementen y ejecuten acuerdos sociales construidos colectivamente. Justamente, esta es la dimensión que la Teoría de la Acción Comunicativa aporta para que la contabilidad trascienda su tradicional papel instrumental, como se ha propuesto a lo largo del trabajo, lo que debe ser explorado y mantenido en nuevos proyectos de investigación a futuro.

Referencias

Ahumada, C. (2006). *El modelo neoliberal y su impacto en la sociedad colombiana*. Bogotá: Áncora.

Archel, P. y Husillos, J. (2009). Social disclosure, legitimacy theory and the role of state. *Accounting, auditing & accountability journal*, 22 (8), 1284-1307.

- Barbé, E. (2007). *Relaciones Internacionales*. Madrid: Tecnos.
- Beck, U. (2008). *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Barcelona: Paidós.
- Bellamy, J. (2007). La financiarización del capitalismo. En *25 años del neoliberalismo* (pp. 41-55). Barcelona: Hacer Editorial.
- Colombia, Congreso Nacional de la República. *Ley 1314 de 2009*.
- Correa, M., Flynn, S. y Amit, A. (2004). Responsabilidad social corporativa en América Latina: una visión empresarial. En CEPAL (Ed. de la serie), *Medio Ambiente y Desarrollo: 85* [Versión electrónica]. Santiago de Chile: División de Desarrollo Sostenible y Asentamientos Humanos, CEPAL. Recuperado el 1 de noviembre del 2011, de <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/14904/lcl2104.pdf>
- De Sousa Santos, B. (2003). Los procesos de globalización. En *La caída del Angelus Novus: ensayos para una nueva teoría social y una nueva práctica política* (pp. 167-244). Bogotá: ILSA y Universidad Nacional de Colombia.
- De Sousa Santos, B. (2006a). *Renovar la teoría crítica y reinventar la emancipación social*. Buenos Aires: CLACSO y Universidad de Buenos Aires.
- De Sousa Santos, B. (2006b). Subjetividad, ciudadanía y emancipación. En *De la mano de Alicia. Lo social y lo político en la postmodernidad* (pp. 285-344). Bogotá: Siglo del Hombre y Universidad de los Andes.
- Deegan, G. (2006). Legitimacy theory. En Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods* (pp. 161-181). Australia: Espiramus.
- Dubiel, H. y von Friedeburg, L. (1995). *Hacer juntos lo que los investigadores siempre han hecho. El memorándum* (J. D. Gómez, Trad.).
- Dunne, T., Kurki, M. y Smith, S. (2007). *International relations theory. Discipline and diversity*. New York: Oxford.
- Esping Andersen, G. (1990). *Los tres mundos del estado de bienestar*. Valencia: Alfons El Magnànim.
- Estrada, J. (2004). *Construcción del modelo neoliberal en Colombia 1970-2004*. Bogotá: Aurora.
- Evans, P. (2007). *Instituciones y desarrollo en la era de la globalización neoliberal*. Bogotá: ILSA.
- Gago, F. (2005). *Administración de la responsabilidad social corporativa*. México: Thompson.
- Gibson, B. (1994). Modernism, postmodernism and organizational analysis 4: the contribution of Jürgen Habermas. *Organization Studies January, 15*, 1-19.
- Gil, J.M. (2010). Retos de la contabilidad frente a la globalización: perspectivas de la teoría y la investigación contable. En *Conjunciones y disertaciones: Pensando la contabilidad en el siglo XXI*, colección *Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea* (pp. 1-19). Cali: Universidad del Valle.

- Giraldo, G. (2008). Repercusión de la teoría crítica en la investigación contable. *Perspectivas críticas de la Contabilidad. Memorias del VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. Bogotá: Kimpres.
- Gómez, V. M. y Ospina, C. M. (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Colombia: Universidad Nacional y Universidad de Antioquia.
- Gray, R. (2002). The social accounting project and accounting, organizations and society: privileging engagement, imaginings, new accounting and pragmatism over critique? *Accounting, organizations and society*, 27 (7), 687-708.
- Griffiths, M. (2007). *International relations theory for Twenty First Century. An introduction*. New York: Routledge.
- Habermas, J. (2002). *Teoría de la Acción Comunicativa I. Racionalidad de la acción y racionalización social* (M. Jiménez Redondo, Trad.). México: Taurus.
- Habermas, J. (2005). *Teoría de la Acción Comunicativa II. Crítica a la razón funcionalista* (M. Jiménez Redondo, Trad.). México: Taurus.
- Habermas, J. (2006). Tratamiento cultural igualitario y los límites del liberalismo postmoderno. En *Entre naturalismo y religión* (pp. 274-314). Barcelona: Paidós.
- Habermas, J. (2009). ¿Tiene aún la democracia una dimensión epistémica? Investigación empírica y teoría normativa. En *¡Ay, Europa!* (pp. 136-184). Madrid: Trotta.
- Halabi, Y. (2004). The expansion of global governance into the third world: altruism, realism, or constructivism. *International Studies Review*, 6 (1), 21-48.
- Harvey, D. (2008). El neoliberalismo como destrucción creativa. En *The Annals of American Academy of Political and Social Science* (G. Leyens, Trad.). Recuperado el 1 de junio de 2010, de http://www.correntoig.org/IMG/pdf/El_neoliberalismo_como_destruccion_creativa.pdf
- Hobsbawm, E. (1995). *Historia del siglo xx*. Barcelona: Crítica.
- International Accounting Standard Board (IASB) (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. London: IASCF.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad. Una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2, 103-131.
- Leyva, G. (2005). Pasado y presente de la teoría crítica. Tres vertientes de reflexión para la crítica en el presente. En G. Leyva (Ed.), *La Teoría Crítica y las tareas actuales de la crítica* (pp. 84-125). México: Anthropos y Universidad Autónoma Metropolitana de México.
- Lodh, S. C. y Gaffikin, M. J. R. (1997). Research, rationality and Habermas: a methodological reflection. *Critical Perspectives on Accounting*, 8 (5), 433-474.
- Mantilla, S. (2002). Estándares internacionales de presentación de reportes financieros. Adiós a las NIC. Un análisis desde Colombia. En *Guía para la*

inserción contable colombiana en los escenarios internacionales, serie *Soluciones en Desarrollo del IPD*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.

Manzurul, A. I. (2006). Stakeholder theory. En Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods* (pp. 202-220). Australia: Espiramus.

Mardones, J. M. (2003). *Filosofía de las ciencias humanas y sociales. Materiales para una fundamentación científica*. Barcelona: Anthropos.

Martell, L. (2007). The third wave in globalization theory. *International Studies Review*, 9 (2), 173-196.

Penen, L. (2002). Las relaciones entre contabilidad y la información de contenido social. *Revista Legis del Contador*, 7, 7-20.

Portes, A. (2004). *El desafío futuro de América Latina. Neoliberalismo, clases sociales y transnacionalismo*, colección *En Clave de Sur*. Bogotá: ILSA.

Quijano, Q. O. (2001). Contexto, contabilidad e investigación: una lectura preliminar. *Revista ASFACOP, Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública*, 109-130.

Restrepo, D. (2003). De la falacia neoliberal a la nueva política. En D. Restrepo Botero (Ed.), *La falacia neoliberal: crítica y alternativas* (pp. 17-42). Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Rodríguez, J. M. (s. f.). *La responsabilidad social corporativa: otro modelo de empresa y de evaluación de resultados*. Ponencia presentada en el XIII Congreso AECA, Valladolid, España.

Rueda, D. 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*, 28, 149-170.

Rueda, D. G. (2011a). Contabilidad para la equidad y la inclusión social. Propuesta para un programa de investigación interdisciplinario. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión*, 19 (1), 159-174.

Rueda, D. G. (2011b). Democracia, emancipación y contabilidad. *Revista Papel Político*, 16 (1), 163-184.

Rueda, D. G. (2011c). Neoliberalismo y convergencia contable. *Revista Lúmina*, 11, 264-280.

Rueda, D. G. (2002, marzo). Desarrollo alternativo y contabilidad. Una aproximación. *Revista Legis del Contador*, 9, 11-128.

Sikka, P., Willmott, H. C. y Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: evidence and issues of accountability in the UK Accountancy profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2, 47-71.

Tua, J. (2000). ¿Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad? *Revista Legis del Contador*, 1, 113-174.

Tinker, A. M. (1980). Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 147-160.

Uribe, M. V. (2011). *Caracterización de la evolución del concepto de contabilidad durante los últimos 20 años*. Ponencia presentada en el I Encuentro Internacional AECA en América Latina, México D. F., México.