

# *Teoría crítica e investigación contable. El caso de la opacidad de la información financiera*

Gua-Samper, Royman

Recibido: 23-02-19 - Revisado: 14-03-19- Aceptado: 05-08-19

Gua-Samper, Royman  
Contador Público.  
M.Sc. en Contabilidad Internacional y de Gestión Mixta. Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes, Venezuela)  
Consultor en Normas Internacionales de Información Financiera.  
Universidad Popular del Cesar. Colombia.  
roymangu@hotmail.com

La investigación en contabilidad se ha fundamentado en el enfoque positivista para el análisis del hecho contable. No obstante, se ha demostrado sus limitaciones para la comprensión de los fenómenos contables en todas sus dimensiones, lo cual ha favorecido la adopción de enfoques alternativos como la teoría crítica, que es un método que promueve la interpretación de los sucesos o eventos desde una postura histórico-social, basada en las relaciones de poder. En este artículo, se discuten los principales aportes de la crítica social para el desarrollo de la investigación contable, enfatizando en la opacidad de la información financiera. Se adoptó una metodología sustentada en la revisión de literatura especializada en los campos relacionados con la teoría crítica, la investigación contable y la opacidad de la información financiera. Las conclusiones del estudio, revelan la importancia de la teoría crítica para comprender los fenómenos de opacidad de la información financiera como prácticas sociales e institucionales derivadas de las relaciones de poder gestadas en la organización. Se destaca también sus aportes para abordar nuevos temas contables relacionados directamente con el poder, el control y el cambio social.

**Palabras clave:** Teoría crítica contabilidad; opacidad de la información financiera; relaciones de poder.

RESUMEN

Accounting research has been based on the positivist approach to the analysis of accounting fact. However, its limitations have been demonstrated for the understanding of accounting phenomena in all their dimensions, which has favored the adoption of alternative approaches such as critical theory that promotes the interpretation of events or events from a historical-social position based on power relations. This article discusses the main contributions of social criticism for the development of accounting research, emphasizing the opacity of financial information. A methodology based on the review of specialized literature in the fields related to critical theory, accounting research and the opacity of financial information was adopted. The conclusions of the study reveal the importance of critical theory to understand the opacity phenomena of financial information as social and institutional practices derived from the power relations developed in the organization. It also highlights its contributions to address new accounting issues directly related to power, control and social change.

**Keywords:** critical theory; accounting; opacity of financial information; power relations.

**ABSTRACT**

## **1. Introducción**

Con frecuencia las investigaciones contables se han desarrollado bajo los lineamientos del enfoque positivista, que por su naturaleza objetiva y verificacionista limita la comprensión de los fenómenos al aspecto financiero. La teoría crítica se ha comenzado a promover como un enfoque alternativo, cuyos postulados favorecen la comprensión de los fenómenos o sucesos, desde una perspectiva que enfatiza en el abordaje de la contabilidad como práctica social e institucional.

En este artículo se diserta sobre los aportes de la teoría crítica para la investigación en contabilidad, con especial énfasis en la opacidad de la información financiera. Metodológicamente se adoptó un diseño basado en la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación en teoría crítica, investigación contable y, opacidad de la información financiera.

Por otra parte, el estudio consta de cuatro secciones. En la primera se exponen los fundamentos ontológicos y epistemológicos que orientan el desarrollo de investigaciones desde la perspectiva crítica social; en la segunda se discuten los fundamentos de la teoría crítica en la investigación contable, destacando sus aportes para el abordaje de los fenómenos desde una posición que articula

a la dimensión financiera con las de carácter social, histórico, institucional y político; en la tercera se analiza la teoría crítica como un enfoque alternativo para el estudio de la opacidad de la información financiera, destacando sus aportes para concebir el objeto de estudio como un fenómeno social e institucional derivado de las relaciones de poder y; finalmente en la cuarta, se presentan las conclusiones de la investigación, enfatizando la importancia de la teoría crítica para ampliar la línea de investigación en opacidad de la información financiera, abordando este fenómeno desde una postura crítico social, en el propio escenario donde sucede y desde las percepciones de los actores que participan en la acción social.

## **2. Fundamentos ontológicos y epistemológicos de la teoría crítica**

La teoría crítica describe la filosofía que caracterizó el desarrollo de la Escuela de Frankfurt. Se destacan sus aportes para el análisis y crítica de la sociedad en un determinado contexto histórico. Entre los principales representantes de este enfoque se encuentran Horkheimer, Adorno, Fromm y Habermas; cuyos estudios aportaron para el desarrollo de una teoría de la sociedad con fundamento histórico y dialéctico. Siguiendo a Martínez (2003), los principales exponentes de esta teoría criticaban las bases del positivismo, en especial “la sobrevaloración” de la neutralidad y, la separación de la teoría y la práctica. A esto, se agregan como limitaciones del positivismo para el abordaje de los fenómenos sociales, los principios de verificación y objetividad del conocimiento científico.

Los aspectos descritos al limitar la comprensión de los fenómenos sociales, dieron cuenta de la necesidad de aplicar otros enfoques distintos al positivismo para la comprensión de la acción social. Entre éstos destaca la teoría crítica, cuyos postulados los resume padrón (2007), en las siguientes vertientes: a) la racionalista basada en la dialéctica de las relaciones de poder y; b) la idealista o subjetivista que distingue entre ciencias de la naturaleza y ciencias del espíritu, enfatiza la comprensión de los fenómenos sociales, la adopción de la fenomenología para la interpretación de lo social y, la hermenéutica como herramienta para la interpretación de la realidad.

Entre las diferencias principales que presenta la teoría crítica

con respecto al positivismo, Osorio (2007) precisa:

- A. En cuanto a lo social, el conocimiento científico se construye considerando los intereses intrateóricos de la investigación (orientación fijada por el investigador para el alcance de los objetivos), como de los intereses extrateóricos determinados por la propia dinámica social.
- B. Con respecto a lo teórico-cognitivo, el conocimiento científico se construye en la acción social a partir de una relación sujeto-objeto subjetiva, lo cual aporta las bases para la acción transformadora u emancipadora de la ciencia.

A partir de los postulados de la teoría crítica, se comenzó a enfatizar en la importancia de la ciencia para promover la emancipación. Esto ha implicado la comprensión de los procesos históricos que han fundamentado el desarrollo de las sociedades (Martínez, 2003). Tal aspecto, es precisamente uno de los aportes de la teoría crítica para el abordaje de lo social, pues como lo manifiesta Osorio (2007), sus bases se configuran como un potencial transformador, para comprender y regular las relaciones de poder, lo cual contribuye con la resolución de los conflictos sociales.

A los aportes descritos, se agrega lo relacionado con el abordaje de las condiciones y, fenómenos sociales que inducen la generación de procesos de dominación en las sociedades modernas. A juicio de Maiso (2009), esto se alcanza cuando se comprende la naturaleza, características, fenómenos y evolución de estas sociedades. Es decir, cuando se perciben realmente “los procesos de transformación que han conducido al presente actual y que se encuentran sedimentados en él” (p. 179).

Para fines de este estudio, interesa abordar los fundamentos ontológicos y epistemológicos que promueven la adopción de la teoría crítica para la comprensión de la acción social. Se parte del supuesto general de la teoría crítica, bajo el cual “el conocimiento no es una simple reproducción conceptual de los datos objetivos de la realidad, sino su auténtica formación y constitución” (Osorio, 2007, p. 105).

De este modo, ontológicamente para promover los procesos emancipatorios en las sociedades actuales, se deben comprender las relaciones de poder, su naturaleza, sus características, su estructura, así como los factores y mecanismos que inciden en su

generación en cada contexto histórico, pues los “hechos históricos solo adquieren su cabal sentido al ser entendidos como parte del despliegue de una totalidad” (Ruffini, 2017, p. 309).

En este caso, la totalidad social o el “todo social” es el resultado de la producción y reproducción de los fenómenos sociales en momentos históricos concretos. A juicio de Ruffini en los propios fenómenos sociales se encuentra la totalidad, y su aprensión constituye precisamente el objetivo de la ciencia, pues a partir de la crítica entendida como las acciones humanas emprendidas para la transformación del “todo social”, se encuentran las bases del proceso emancipatorio.

En estos términos, la realidad de los fenómenos sociales se estructura a partir de la acción social y, en especial de las relaciones de poder que conforman los hechos sociales gestados en un determinado momento histórico. Por tanto, la realidad se construye durante la práctica social a partir de la comprensión de las estructuras de poder y las relaciones de dominación. Esta es precisamente la lógica del todo social, que fundamenta el abordaje de su realidad desde una postura crítica, que conduzca hacia una transformación del mundo social. En síntesis como bien lo expresa Serbia (2007), las bases del enfoque crítico abordan ontológicamente la realidad social como un producto de la acción humana, cuya transformación también se basa en la acción humana.

De otro lado, en relación con lo epistemológico bajo la teoría crítica, cuando el investigador aborda el “todo social” no se enfrenta a la relación tradicional sujeto-objeto, característica del positivismo, pues como lo expresa Serbia, durante el proceso investigativo, el sujeto (investigador) comprende la realidad a través de la interacción social, lo cual determina el “proceso de socialización”. Esta favorece la internalización de las prácticas sociales que describen la realidad y, al mismo tiempo la organización del “sistema de creencias” que aportan con la regulación del poder.

El argumento expuesto es precisamente, lo que sustenta la intervención del sujeto investigador en la construcción del conocimiento relacionado con las relaciones de poder, a partir de la comprensión de las prácticas sociales y en especial de los comportamientos, conductas, y acciones de los propios actores

que participan en las relaciones de poder.

Al respecto Padrón (2007) manifiesta que el enfoque crítico aportó los fundamentos para el desarrollo de un conocimiento científico basado en “los objetos intuibles” o “interpretables”, enfatizando en la necesidad de adoptar una postura epistemológica más reflexiva e interpretativa, que oriente la construcción de un conocimiento para la emancipación social como base del desarrollo de las sociedades. De este modo, los mecanismos empleados en la generación de conocimiento científico se sustentan epistemológicamente en la crítica del “todo social”. Esto permitirá inicialmente comprender el mundo, para luego formular las acciones dirigidas a su transformación.

Epistemológicamente, los estudios basados en la teoría crítica presentan un discurso argumentativo, que por su naturaleza interpretativa, reflexiva y subjetiva obvia los trabajos de campo característicos del racionalismo, pero se enfocan en el rasgo subjetivista e idealista de la ciencia inclinado hacia la comprensión del sujeto como parte de la práctica social (Padrón, 2007).

En tal sentido, Padrón expresa que la construcción del conocimiento científico bajo los postulados del enfoque crítico, implica la comprensión de los aspectos históricos, sociales y culturales que han favorecido la consolidación de relaciones de poder y dominación en las distintas sociedades. Por su carácter eminentemente social, esto no puede fundamentarse en los estándares positivistas de “explicación científica”, pues se requiere el desarrollo de procesos más comprensivos, reflexivos e interpretativos que favorezcan el abordaje de “los simbolismos socioculturales” implícitos en las relaciones sociales.

Los postulados descritos, tienen un amplio campo de aplicación en las ciencias sociales para la comprensión de los fenómenos desde una postura basada en el poder y la dominación. En la siguiente sección, se diserta sobre los aportes de la teoría crítica como enfoque alternativo empleado en la investigación contable, para el abordaje de la realidad bajo una perspectiva integradora y dialéctica, que además de lo financiero permite la comprensión de los aspectos históricos y sociales que también forman parte de lo contable.

### **3. La teoría crítica en la investigación contable**

Para el abordaje de la teoría crítica en contabilidad, Chua (1986) parte de la premisa que la práctica contable no está aislada de la acción social. Esta tiene razón de ser en el contexto de los grupos, clases e instituciones que estructuran las sociedades. Las estructuras sociales se conciben como prácticas objetivas, cuya existencia depende de la acción humana, pues la sociedad aporta las condiciones para que el individuo participe en su reproducción y transformación a través de la interacción social. En consecuencia, la sociedad solamente existe a partir de la acción humana y esta última, siempre se realiza a partir de algún mecanismo social.

De acuerdo con Chua (1986), los aportes de la teoría crítica para la investigación contable se resumen en: a) la contabilidad no se concibe como una actividad técnicamente racional desvinculada de las relaciones sociales más amplias y; b) como práctica social la contabilidad contribuye con la comprensión de los conflictos presentados entre las diferentes clases (empresarios, trabajador, Estado, corporaciones, entre otros), la regulación de las relaciones de poder y; el establecimiento de mecanismos de control en el sector público y privado. Los aspectos descritos inducen la apertura de nuevas líneas de investigación contable, que contribuyen con el estudio de temas de interés relacionados con el papel de la contabilidad en contextos sociales e históricos complejos.

Por su parte, Larrinaga (1999) reafirma que la investigación crítica en contabilidad se interesa por el abordaje de temas relacionados con el conflicto, el cambio y la coalición. Para el autor existen dos tipos de alienación social, la de carácter antropológico que implica la lucha del ser humano por la supervivencia y; la de carácter social evidenciada en la lucha entre las clases sociales por conflictos relacionados con los derechos. Esta última categoría, puede ser objeto de investigación contable en la medida que se intenta comprender las estructuras de poder que forman parte de las organizaciones.

Las relaciones entre la alineación antropológica y la contabilidad, son precisadas por Larrinaga (1999 citando a Tinker 1985, 1980) en los siguientes casos: a) operaciones y manejos realizados por los directivos de una empresa para apropiarse del patrimonio de los accionistas; b) prácticas de contabilidad que contribuyen con

la legitimación de parte del patrimonio de la sociedad por parte de empresas, como es el caso de las organizaciones instaladas en una comunidad, las cuales contaminan el ambiente y, no adoptan medidas de responsabilidad social empresarial; c) prácticas de contabilidad que avalan la apropiación indebida por parte de las empresas del dinero de los clientes y; d) prácticas contables legitimadoras de la expropiación de la riqueza de otros países.

Algunos autores como Chua y Larrinaga, exponen que desde el enfoque crítico social, la contabilidad se comprende como un tipo de racionalidad calculativa que construye y al mismo tiempo es construida por las relaciones sociales. Se enfatiza que en el contexto social, los aspectos particulares son incompletos y solamente tienen sentido a partir de la comprensión de las relaciones de los que forman parte. Esto significa que los fenómenos contables no pueden abordarse sin considerar su dinámica social, histórica y cultural, que aunadas a lo financiero aportan el sentido de las prácticas contables. Como bien lo expresa Larrinaga (1999) los estudios críticos sociales en contabilidad se orientan hacia la comprensión de las relaciones entre “la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica” (p. 118). En este sentido Cooper y Hooper (2007) advierten que los estudios críticos en el campo contable se han centrado en el análisis del rol que cumple la contabilidad en la sociedad contemporánea, los mecanismos y las manifestaciones de poder evidenciadas en las organizaciones, así como las posibilidades de transformación al nivel social y organizacional.

De otro lado, Cooper (2002) enfatiza que los investigadores en contabilidad han desarrollado sus estudios desde una perspectiva un poco aislada del “mundo real”. Para el autor, las investigaciones críticas en contabilidad se han centrado en la generación de postulados teóricos, que con frecuencia no se han articulado con “el mundo exterior”. Esto limita el potencial emancipador de la teoría crítica para la transformación de las prácticas sociales que forman parte de la contabilidad. En un estudio posterior Cooper y Hooper (2007) sostienen que la teoría crítica es un enfoque interdisciplinario y holístico caracterizado por la crítica, la reflexión, el énfasis en el poder, el conflicto y la transformación social. El aspecto central que distingue la teoría crítica de otros



enfoques, se encuentra en promover el mejoramiento del bienestar y la autonomía a través de la crítica social.

Otros autores como Tilling y Tilt (2004), plantean que la teoría crítica en contabilidad se ha empleado para cuestionar la hegemonía social dominante, enfatizando la emancipación como objetivo que contribuya con el desarrollo de las sociedades. Para los autores, esto se alcanza en la medida que se preserva la cultura humana y, se consolidan los valores morales que favorecen la vida en sociedad.

En la propuesta de Tilling y Tilt se destacan las contribuciones de la teoría crítica para la ampliación del campo de investigación en contabilidad, pues:

A. Se contextualiza la práctica contable dentro de un ámbito de acción más amplio que trasciende las organizaciones para abarcar la sociedad en general. Se enfatiza que aun cuando se dispone de suficiente información sobre los conocimientos técnicos que abarca la contabilidad, se requiere información sobre las raíces sociales de esta disciplina, así como de las relaciones entre los fundamentos sociales y técnicos de la misma.

El aspecto descrito, es un elemento clave que demuestra la necesidad de abordar investigaciones contables, que trasciendan la comprensión de los aspectos financieros de la organización, para incorporar las dimensiones sociales, históricas, culturales e institucionales que también forman parte de los fenómenos contables.

B. Se enfatiza en la necesidad de transformar el sistema, pues se parte de la premisa que como el presente no es satisfactorio para el desarrollo de las prácticas sociales, la realidad podría mejorarse a partir de la emancipación. En tal sentido, la contabilidad puede contribuir con un mundo mejor en la medida que se adopten prácticas que promuevan el cambio social.

Al respecto, Lehman (2006) expone que a partir de la teoría crítica, el lenguaje puede emplearse como un medio para comprender las prácticas contables, aportando interpretaciones más amplias sobre las mismas y, ampliando el horizonte de investigación de la contabilidad hacia los aspectos sociales. Esto

favorece las investigaciones de rango medio (“Middle Range”) que articulen la teoría y la práctica, donde el lenguaje se configura como el mecanismo idóneo para interpretar los matices y las ambigüedades que forman parte de lo social.

Siguiendo a Lehman (2006), las contribuciones de la teoría crítica para el desarrollo investigativo, se encuentra en la conversación y el diálogo con los actores sociales, lo cual permite aclarar ideas, identificar los valores y las problemáticas que enfrentan los individuos durante la acción social. Tal postura, en el campo contable crea una nueva línea para investigaciones centradas en la rendición de cuentas, las cuales pudieran aportar con la solución de algunos problemas organizacionales relacionados con la diferencia y la diversidad.

Otra postura la presenta Quiche (2006), al exponer que la teoría crítica en contabilidad centra su atención en la comprensión de las implicaciones mutuas que tienen las prácticas contables en el contexto donde se desarrollan, incluyendo los intereses de los actores que participan en éstas y, las instituciones que posibilitan su desarrollo. En tal sentido, el conocimiento contable se genera a partir de los aportes de la historia, la economía, la sociología, la lingüística, la filosofía, entre otras disciplinas, que aportan las bases para la comprensión de los valores, las representaciones sociales, los simbolismos culturales y las relaciones de poder que conforman las prácticas contables en un determinado contexto.

En esta misma dirección, Vilorio (2013) resume los aportes de la teoría crítica en el campo contable, a partir de la identificación de las ideologías y otros mecanismos de dominación social que permiten una comprensión más amplia y acertada de la realidad. Para la autora, el conocimiento contable está influenciado por las relaciones de poder y los hechos que forman parte de la contabilidad no pueden comprenderse cuando se separan “de los valores y de la ideología que permean las relaciones de los sujetos” (p. 47).

Por otra parte, Tweedie (2018), precisa el potencial de la teoría crítica para promover la emancipación. Concretamente a nivel organizacional el autor fundamentándose en la propuesta de Honneth (1995) enfatiza la importancia de la antropología, como sustento que pudiera contribuir con la comprensión de las

demandas normativas de los sujetos que experimentan prácticas de injusticia en la organización.

En la postura de Tweedie (2018), se reafirma que la teoría crítica amplía el ámbito de la investigación en contabilidad, al abordar el estudio de las normas que regulan el funcionamiento contable de las organizaciones y los problemas que pueden generar las prácticas contables en el campo empírico desde otra postura distinta a la tradicional. Se comienza a privilegiar los aspectos filosóficos y antropológicos como parte del reconocimiento de la experiencia subjetiva de los individuos que intervienen en la acción social.

De este modo, como lo expresa Richardson (2015, 2012, 2004, 1987), la teoría crítica es un potencial para el abordaje de las investigaciones en contabilidad. Para Richardson (1987) tradicionalmente la investigación en contabilidad se ha realizado bajo un enfoque funcionalista, donde los valores y las acciones se establecen de acuerdo con las funciones que se deben cumplir para garantizar la sobrevivencia del sistema social, limitándose la contabilidad al cumplimiento de una función de carácter técnico. En este caso, el conocimiento científico se deriva de la observación, la experimentación y, la medición del objeto de estudio, orientándose acciones para la generación de teorías universales (Richardson, 2012). A diferencia de este enfoque, la postura que sustenta la construcción de la realidad como un fenómeno social, reafirma los valores que resultan de la acción social, emergiendo la contabilidad como una institución para legitimar la acción social, en la medida que cumple un rol de intermediación entre las acciones y los valores de los sujetos que intervienen en la práctica social. En este último caso, la interpretación, la comprensión y la crítica son los medios adecuados para abordar los fenómenos que integran la realidad investigada (Richardson, 2012).

Así mismo, Richardson (2012) fundamentándose en las concepciones empleadas por los investigadores para el abordaje de la realidad, también establece una distinción entre los métodos cuantitativos y los cualitativos. En los primeros, se parte del supuesto que la realidad existe independientemente de la postura y percepciones del investigador observador; mientras que en los segundos, se parte de la premisa que la realidad se construye

a partir de las representaciones sociales de los sujetos que participan en la acción social, así como del contexto en que éstos se desempeñan. Surge en consecuencia, la necesidad de identificar las líneas de investigación en contabilidad, que resultan clave para la aplicación de métodos mixtos, los cuales podrían configurarse como una herramienta de utilidad para comprender y analizar la realidad social de los diversos fenómenos que forman parte de la contabilidad.

En este contexto metodológico, Richardson (2015) destaca la potencialidad de la teoría crítica para el empleo de métodos mixtos en contabilidad, dado que sus postulados privilegian la postura de los sujetos que intervienen en las prácticas sociales en la construcción del conocimiento contable. El autor reafirma que los proyectos basados en los postulados de la teoría crítica en contabilidad, se han sustentado en los métodos cualitativos, sin considerar las contribuciones de los métodos cuantitativos para el estudio de la realidad contable como un fenómeno social. En consecuencia, Richardson (2015) advierte que los métodos cuantitativos no resultan incompatibles con los fundamentos de la teoría crítica, dado que los primeros pueden complementarse con métodos cualitativos para la comprensión de los fenómenos contables en su propio contexto histórico y social, favoreciendo la adopción de la hermenéutica, para la construcción del conocimiento derivado de la acción social de los sujetos que forman parte del fenómeno investigado.

En los párrafos precedentes se han presentado los principales aportes de la teoría crítica en contabilidad, los cuales dan cuenta de la importancia de este enfoque para ampliar las líneas de investigación en este campo, pues se incorporan temas que trascienden los aspectos financieros para enfatizar el cambio, la emancipación, el poder, las prácticas sociales, los valores, entre otros; aportando las bases para el entendimiento de las prácticas contables, desde una postura alternativa más amplia, abarcadora e interdisciplinaria que permite una mejor comprensión de los fenómenos contables. Tales aportes se resumen en el cuadro 1.

## **Cuadro 1**

### **Los aportes de la teoría crítica para la investigación contable**

<b>Autores</b>	<b>Aportes</b>
Chua (1986)	Los conflictos sociales, la regulación de las relaciones de poder y; el establecimiento de mecanismos de control en el sector público y privado.
Cooper (2002)	Potencial para la emancipación y transformación de las prácticas sociales que forman parte de lo contable.
Cooper y Hooper (2007)	Los estudios críticos en el campo contable se han centrado en el análisis del rol que cumple la contabilidad en la sociedad contemporánea, los mecanismos y las manifestaciones de poder evidenciadas en las organizaciones, así como las posibilidades de transformación al nivel social y organizacional.
Tilling y Tilt (2004)	Cuestionamiento de la hegemonía social dominante, enfatizando la emancipación como fundamento del desarrollo social.
Lehman (2006)	Rendición de cuentas para solucionar problemas de diferencia y diversidad.
Quiche (2006)	Abordaje de los efectos que tienen las prácticas contables en el contexto donde estas se desarrollan y viceversa, incluyendo los intereses de los actores que forman parte de las mismas y de las instituciones que favorecen su desarrollo.
Viloria (2013)	Comprensión de las ideologías y mecanismos de dominación social.
Tweedie (2018)	Promoción de la emancipación y comprensión de las necesidades de cambio por parte de los sujetos que experimentan situaciones de injusticia en la organización.
Richardson (2015, 2012, 2004, 1987)	Potencialidad de la teoría crítica para el empleo de métodos mixtos que privilegian el abordaje de los hechos contables como fenómenos sociales.

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Chua (1986), Larrinaga (1999), Cooper (2002), Cooper y Hooper (2007), Tilling y Tilt (2004), Lehman (2006), Quiche (2006), Viloria (2013) y Tweedie (2018), Richardson (2015, 2012, 2004, 1987).

Sobre la base de lo expuesto, para fines de este estudio destaca que los postulados de la teoría crítica aportan el sustento ontológico, epistemológico y metodológico que podría emplearse para comprender la dinámica y aspectos que inciden en la opacidad en la información financiera como un fenómeno social, desde una postura distinta al positivismo, dado que se promueve la adopción de métodos mixtos que podrían favorecer la crítica e interpretación de la realidad social, desde la acción de los actores y en el propio escenario donde se realizan las prácticas sociales.

#### **4. La teoría crítica como sustento para la comprensión de la opacidad de la información financiera**

La opacidad de la información financiera es un problema derivado de la asimetría de la información. Esta se presenta cuando los actores que participan en las transacciones de mercado, manejan distintos niveles y calidad de la información, pues no se revela en los estados financieros una información completa, trasparente, oportuna, fiable y de calidad, que sustente la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios de la misma.

Algunos autores como Maffett (2012), Riahi-Belkaoui (2005, 2004a, 2004b); Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) y Liangbo, Shiguang y Gary (2015) han analizado la opacidad de la información financiera desde una postura positivista que sustenta la generación de conocimiento en los principios de verificación y objetividad de la ciencia. Entre los temas abordados por los autores citados destacan las relaciones de la opacidad de la información financiera con las utilidades obtenidas por las empresas, la corrupción, las inversiones y, el funcionamiento de los mercados bursátiles.

En tal sentido, Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) aportan una concepción de la opacidad financiera de interés para el presente estudio, al concebirla como un aspecto que trasciende lo relacionado con la información financiera para centrarse en la "calidad de la contabilidad" suministrada por los estándares internacionales que aportan los métodos, procedimientos y criterios que deben considerar los contadores públicos para la elaboración y presentación de la información, así como para el diseño e implementación de las políticas que orientan el funcionamiento de la entidad por parte de la gerencia de las organizaciones.

Así mismo, Riahi-Belkaoui (2004a) advierte que la opacidad en las ganancias se genera como consecuencia del bajo nivel de información existente sobre el verdadero rendimiento financiero de la empresa. De acuerdo con el autor, la opacidad en las ganancias se reduce cuando se adoptan los procedimientos y las técnicas contables más adecuadas que sustentan la preparación y presentación de la información financiera con criterios éticos y morales, lo cual propicia la creación de un entorno apropiado para el desempeño de las actividades productivas, la acumulación del capital y, la transferencia tecnológica.

Por su parte, Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) manifiestan que bajo el nuevo marco regulatorio contable internacional, los aspectos técnicos y sociales que conforman el hecho contable no pueden desligarse. En consecuencia, la opacidad en los ingresos presentada en las organizaciones, no puede analizarse de manera desvinculada del contexto social en el que las mismas se desempeñan. Esta postura, favorece el análisis de los aspectos económicos, sociales, institucionales y financieros que podrían tener una incidencia significativa, en las diferencias registradas en cuanto a la opacidad en las ganancias presentadas por las organizaciones al nivel internacional.

En el cuadro 2, se presenta una síntesis de la postura de algunos autores sobre la naturaleza y características de la opacidad en la información financiera, con especial énfasis en el enfoque epistemológico que ha predominado para su abordaje. Se destaca su naturaleza socioeconómica, política, cultural, legal e institucional, pues los factores que la inducen se encuentran directamente vinculados con el contexto donde se ejerce la práctica contable.

## Cuadro 2

### Naturaleza y características de la opacidad en la información financiera

Autor	Naturaleza de la opacidad	Características	Corriente epistemológica
Riahi-Belkaoui (2004a)	Contexto socioeconómico, cultural y legal de cada país	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad de los ingresos solamente puede comprenderse a partir del análisis del contexto político en el que se ejerce la práctica contable.</li> </ul>	Positivista
Riahi-Belkaoui (2004b)	Contexto legal y religioso	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los principios morales y éticos promueven el cumplimiento de la ley, así como una cultura religiosa, que contribuye con la reducción de la opacidad de las ganancias.</li> </ul>	Positivista
Riahi-Belkaoui; AlNajjar (2006)	Contexto socioeconómico y contable	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El crecimiento económico es un factor que contribuye con el oportunismo evidenciado en el desarrollo de las transacciones económicas y, en consecuencia, en la opacidad en las ganancias, pues los gerentes intentan obtener mayores niveles de renta.</li> <li>• El orden contable vigente que regula la preparación y presentación de la información financiera, su transparencia, así como la adopción de los estándares internacionales de contabilidad incide de manera determinante en la opacidad de las ganancias de las organizaciones.</li> </ul>	Positivista
Maffett (2012)	Contexto financiero	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad en la información financiera permite el manejo de información financiera económicamente significativa.</li> </ul>	Positivista
Liangbo, Shiguang y Gary (2015)	Contexto financiero	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad en la información financiera incide de manera determinante en el desempeño de las organizaciones, dado que los inversionistas estarán dispuestos a comprar o vender acciones en la medida que se reduce la asimetría de la información.</li> </ul>	Positivista

**Fuente:** Elaborado a partir de Riahi-Belkaoui (2004a, 2004b), Riahi-Belkaoui (2004b), Riahi-Belkaoui; AlNajjar (2006), Maffett (2012) y Liangbo, Shiguang y Gary (2015).



De otro lado, entre los problemas que genera la opacidad de la información financiera, Bushman y Smith (2003) exponen la limitación del acceso a la información por parte de los distintos accionistas de la empresa, favoreciendo la presentación de una información difusa sobre la situación de la entidad, lo cual obstaculiza la toma de decisiones. Para estos autores, la opacidad de la información financiera se presenta con frecuencia en entidades que tienen muy bajos niveles de controles contables. Esto permite, que uno o varios accionistas manejen información privilegiada en detrimento de otros.

Por su parte Anderson, Duru y Reeb (2008) enfatizan que las empresas disponen de diversas estructuras para la difusión y transferencia de la información financiera, incluyendo también distintos niveles de relación con los intermediarios de la información. Se reafirma que la opacidad de la información se presenta cuando alguno de los accionistas tiene incentivos para ocultar información sobre las actividades de la empresa, escondiendo también su situación financiera. En este caso, la información que se transfiere a través de los estados financieros no representa la verdadera situación de la entidad o imagen fiel, pues se revela información limitada y en ocasiones distorsionada que afecta la toma de decisiones.

A juicio de Anderson, Duru y Reeb (2008), la opacidad incide en la capacidad de los inversionistas externos y analistas financieros para controlar las acciones oportunistas del accionista-controlador (fundador o heredero). Estos últimos, promueven la opacidad corporativa para obtener ventajas competitivas, así como para la reducción de los costos. Tales beneficios, se generan en vista que para estos accionistas resulta atractivo reducir los gastos de divulgación de información y limitar el acceso a la misma por parte de los otros accionistas, lo cual induce una toma de decisiones basada en información asimétrica.

Sobre la base de los aspectos mencionados destaca que a partir de la teoría crítica, se podría abordar la opacidad de la información financiera desde una perspectiva distinta a la tradicional. Se parte de la premisa que la contabilidad como una práctica social trasciende lo financiero, para incorporar los aspectos relacionados con la emancipación, el poder, la regulación de las relaciones

sociales y de las instituciones, los cuales favorecen el desarrollo de problemas de opacidad en la medida que promueven prácticas para ocultar información y mantenerla en secreto (maquillaje de la información o contabilidad creativa), beneficiar a algunos de los socios de la organización en detrimento de otros y, estructuras de gobierno corporativo que no resultan adecuadas para el alcance de los objetivos organizacionales.

Los aspectos descritos dan cuenta que la opacidad de la información financiera tiene un carácter subjetivo, pues los factores que la generan no se encuentran intrínsecos en la norma, si no que existen en el contexto donde se desarrolla la práctica contable. Es precisamente, en este aspecto donde la teoría crítica por sus postulados ontológicos y epistemológicos discutidos en la sección anterior, aportan otra postura que podría enriquecer la concepción de la opacidad financiera, en la medida que permite integrar la teoría y la práctica para comprender su naturaleza, características, factores y estructura en el propio escenario donde tiene lugar la acción social.

De este modo, a partir de la adopción de la teoría crítica para la comprensión de la opacidad de la información financiera, se podrían crear nuevas líneas de interés para la investigación contable dirigidas hacia: a) la comprensión de las relaciones de poder y su incidencia en la opacidad de la información financiera; b) la emancipación social como fundamento para reducir los niveles de opacidad de la información financiera; c) el cambio social en la organización y sus implicaciones en la minimización de la opacidad de la información financiera; d) la incidencia de los nuevos estándares de regulación financiera en el mejoramiento del desempeño de los mercados a partir de la reducción de los niveles de opacidad financiera; e) las connotaciones sociales, históricas y financieras de los factores que inciden en la opacidad de la información financiera; f) las prácticas contables que históricamente han incidido en la opacidad de la información financiera; g) el efecto de la opacidad de la información financiera en las crisis financieras y su incidencia en las relaciones de poder; h) la comprensión de las prácticas sociales que han contribuido con el desarrollo de la opacidad financiera, i) el manejo de información opaca y sus efectos en las buenas prácticas de gobierno corporativo;

j) los valores y la ética de los profesionales contables y su incidencia en la minimización de la opacidad financiera.

Los temas descritos, amplían el campo de la investigación contable en materia de opacidad de la información financiera, la cual podría comprenderse en todas sus dimensiones al articular los aspectos financieros y no financieros que permiten concebirla como un fenómeno social. En tal sentido, los métodos empleados para su abordaje encuentran sus bases en la investigación cualitativa que enfatiza la comprensión del fenómeno en su propio contexto y, desde la perspectiva, vivencias, experiencias y, postura de los propios actores que participan en el ejercicio de la contabilidad como una práctica social (reguladores, contadores públicos, gerentes, administradores de empresas, preparadores de la información, accionistas e inversionistas, etc.).

## **5. Conclusiones**

La teoría crítica es un enfoque orientado hacia la comprensión de los fenómenos desde una postura histórica y social basada en las relaciones de poder. Se reconocen sus aportes para la investigación en las distintas ciencias sociales, incluida la contabilidad, cuyos desarrollos se han basado en una postura positivista que actualmente presenta limitaciones para la comprensión del hecho contable, desde una postura amplia que integre a los aspectos financieros con los de carácter no financiero; porque estos últimos, también forman parte del mismo.

El tal sentido, la teoría crítica se presenta como un enfoque alternativo para la investigación en contabilidad. Sus bases permiten comprender los fenómenos como un “todo social” derivado de las relaciones de poder, que dan cuenta la necesidad de promover procesos de emancipación social. Entre los aportes de este enfoque para el desarrollo de la investigación contable, destaca el abordaje de nuevos temas que analizan el hecho contable desde una perspectiva asociada con el poder, las prácticas sociales y la emancipación como proceso que promueve el cambio social.

En relación con la opacidad de la información financiera, esta se concibe como información incompleta, con bajos niveles de transparencia, confiabilidad y calidad, que no fundamenta la toma de decisiones. En este estudio, se reafirma que los factores que

inducen la opacidad de la información financiera por su carácter subjetivo son externos a la norma. Entre estos destacan: El juicio profesional del auditor, así como la ausencia de valores y ética de los profesionales que preparan y presentan la información. Tales factores se evidencian en el ejercicio práctico de la contabilidad, donde esta última se concibe como una práctica social e institucional.

Así mismo, también se destaca que con frecuencia la opacidad en la información financiera se ha enfocado desde una postura positivista, que enfatiza en la medición de las variables que conforman el objeto de estudio, la verificación, la objetividad de la ciencia, así como en la generación de teorías universales. Desde este enfoque, la naturaleza de la opacidad en la información financiera se encuentra en las características del contexto social, económico, cultural, legal religioso y financiero en el que se realizan las prácticas contables. En este sentido, el positivismo presenta limitaciones para la comprensión de la opacidad en la información financiera desde la postura de los actores sociales y en el propio contexto social e histórico donde se realizan las prácticas sociales, surgiendo la necesidad de aplicar otros enfoques, como la teoría crítica para la comprensión del fenómeno a partir de la crítica social.

El principal aporte de la teoría crítica en el campo mencionado, se precisa en la comprensión de la opacidad de la información financiera como un fenómeno histórico social derivado de las relaciones de poder, lo cual aporta las bases para la promoción del cambio social. Surgen nuevos temas de interés para la contabilidad, que por su carácter interdisciplinario fundamentarán la interpretación de los sucesos o eventos asociados con el fenómeno mencionado desde una postura social e institucional, que al integrar los aspectos financieros y no financieros que forman parte de la entidad que informa, favorecen la comprensión de la incidencia de las relaciones de poder, el control y el cambio social en la opacidad de la información financiera.

## **6. Referencias**

Anderson, R., Duru, A. y Reeb, D. (2008). Founders, Heirs, and Corporate Opacity in the U.S. *Researchgate*, 1-39. [En línea].

- Recuperado de <https://auslandora.wrhc.org/islandora/object/auslandora%3A63690/datastream/PDF/view> [Consulta: 2018, junio, 20].
- Bushman, R. y Smith, A. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review*. [En línea]. Recuperado de <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/0304bush%20opacidad.pdf> [Consulta: 2018, junio, 10].
- Cooper, C. (2002). Critical accounting in Scotland. *Critical Perspectives on Accounting* (13), 451-462. [En línea]. Recuperado <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235402905447> [Consulta: 2018, junio, 10].
- Cooper, D. y Hopper, T. (2007). Critical theorising in management accounting research. Chapman, C. Hopwood, A. y Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 207-245). Oxford: Elsevier.
- Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review* (51) 4, 601-632. [En línea]. Recuperado [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) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de Contabilidad* (2) 3, 103-131. [En línea]. Recuperado <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=247958> [Consulta: 2018, agosto, 10].
- Lehman, G. (2006). Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 17, 755-779. [En línea]. Recuperado [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/sdarticle\\_005\\_177310.pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/sdarticle_005_177310.pdf) [Consulta: 2018, agosto, 18].
- Liangbo, M.; Shiguang, M. y Tian, G. (2015). Corporate opacity and cost of debt for family firms. *European Accounting Review* (14) 677- 724. [En línea]. Recuperado [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) [Consulta: 2018, junio, 26].
- Maffett, M. (2012). Financial reporting opacity and informed trading by international institutional investors. *Journal of Accounting*

- and Economics* (54), 201-220. [En línea]. Recuperado <https://sci-hub.tw/10.1016/j.jacceco.2012.09.002>. [Consulta: 2018, julio 19].
- Maiso, J. (2009). Actualidad de la teoría crítica. *Constelaciones* (1) 177-182. [En línea]. Recuperado [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Dialnet-ActualidadDeLaTeoriaCritica-3988708%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Dialnet-ActualidadDeLaTeoriaCritica-3988708%20(1).pdf) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Martínez, M. (2003). Epistemología feminista y posmodernidad. *Cinta de Moebio* (16) 50-56. [En línea]. Recuperado <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/26170-1-85888-1-10-20130123.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 28].
- Osorio, S. (2007). *La teoría crítica de la sociedad de la Escuela de Frankfurt. Algunos presupuestos teórico-críticos. Educación y desarrollo social* (1) 1, 104-119. [En línea]. Recuperado <http://www.umng.edu.co/documents/63968/80132/Rev.No1vol1.Art8.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Padrón, J. 2007. Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el Siglo XXI. *Cinta Moebio* (28), 1-28. [En línea]. Recuperado <http://www.moebio.uchile.cl/28/padron.html> [Consulta: 2018, agosto, 28].
- Quinche, F. (2006). Historia de la Contabilidad: Una revisión de las Perspectivas Tradicionales y Críticas de Historiografía Contable. *Investigación y Reflexión* (XIV) 1, 187-201. [En línea]. Recuperado <http://www.redalyc.org/pdf/909/90900110.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 12].
- Riahi-Belkaoui, A., AlNajjar, F (2006). Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. *Review of Accounting and Finance* (5) 3, 189 – 203. [En línea]. Recuperado <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108%2f14757700610686408&partnerID=40&md5=d72ba4498c5c6b5381263b8e0e7edcb0> [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Riahi-Belkaoui, A. (2005). Earnings Opacity, Stock Market Wealth Effect and Economic Growth. *Review of Accounting and Finance* (4)1, 72 – 91. [En línea]. Recuperado <https://sci-hub.tw/10.1108/eb043419> [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Riahi-Belkaoui, A. (2004a). Politically-connected firms: are they connected to earnings opacity? *Research in Accounting Regulation* (17), 25-38. [En línea]. Recuperado <https://www.>

- [scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-65249105026&doi= 10.101 6%2fS1052-0457%2804%2917002 1&partner ID=40& md5= c1b3 ce 70 5cd bef8 011 8b ee439f0035d8](https://scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-65249105026&doi=10.1016%2fS1052-0457%2804%29170021&partnerID=40&md5=c1b3ce705cdbef80118bee439f0035d8) [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Riahi-Belkaoui, A. (2004b). Law, religiosity and earnings opacity internationally. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation* (1) 4, 493-502. [En línea]. Recuperado de <https://scihub.mu/10.1504/ijaape.2004.006358> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Riahi-Belkaoui, A., AlNajjar, F (2006). Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. *Review of Accounting and Finance*, 5(3), 189-203. [En línea]. Recuperado de [https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108 %2f14757700610686408&partner ID=40&md5 =d72 ba4498c5 c6b538 1263b8 e0e7edcb0](https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108%2f14757700610686408&partnerID=40&md5=d72ba4498c5c6b5381263b8e0e7edcb0) [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Richardson, A. (2015). Quantitative research and the critical accounting Project. *Critical Perspectives on Accounting*, (XXX), 1-11. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235415000568?via%3Dihub> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Richardson, A. (2012). Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) Qualitative management accounting Research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, (23), 83-88. [En línea]. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/251636763> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Richardson, A. (2004). Applied research in accounting: A commentary. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(2), 149-68. [En línea]. Recuperado de [https:// onlinelibrary.wiley.com/doi/ abs/10.1506/NCW7-EWN8-FRV6-3WMH](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/NCW7-EWN8-FRV6-3WMH) [Consulta: 2018, agosto, 13].
- Richardson, A. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting Organizations and Society*, 12(4), 341-355. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368287900237> [Consulta: 2018, julio, 13].
- Ruffini, M. (2017). El enfoque epistemológico de la teoría crítica y su actualidad. *Cinta Moebio* (60), 306-315. [En línea].

- Recuperado <https://scielo.conicyt.cl/pdf/cmoebio/n60/0717-554X-cmoebio-60-00306.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Serbia, J. (2007). Diseño, muestreo y análisis en la investigación cualitativa. *Hologramática (IV)* 7, V3, 123 – 146. [En línea]. Recuperado [http://www.cienciared.com.ar/ra/usr/3/206/n7\\_vol3pp123\\_146.pdf](http://www.cienciared.com.ar/ra/usr/3/206/n7_vol3pp123_146.pdf) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Tilling, M., Tilt, C. (2004). Alas poor critical accounting, we knew him, Karl. *Critical Perspectives on Accounting* (15), 557–563. [En línea]. Recuperado <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-2942687456&doi=10.1016%2fS1045-2354%2803%2900046-7&partnerID=40&md5=3b07c7072f85459d5d9355c1ba5bec97> [consulta: 2018, septiembre, 28].
- Tweedie, D. (2018). After Habermas: Applying Axel Honneth’s critical theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* xxx (2018) xxx-xxx, 1-17. [En línea]. Recuperado [https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-8504129486\\_3&doi=10.1016%2fj.cpa.2018.01.003&partnerID=40&md5=e084158a1f171810921224c271e4fc6b](https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-8504129486_3&doi=10.1016%2fj.cpa.2018.01.003&partnerID=40&md5=e084158a1f171810921224c271e4fc6b)
- Viloria, N. (2013). Los retos de la contabilidad. Una visión desde los avances de la teoría contable. *Lúmina* (14), 40-52. [En línea]. Recuperado [https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as\\_sdt=0%2C5&q=Viloria+Norka+los+retos+de+la+contabilidad+Una+visi%C3%B3n+desde+los+avances+de+la+teor%C3%ADa+contable&btnG=](https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Viloria+Norka+los+retos+de+la+contabilidad+Una+visi%C3%B3n+desde+los+avances+de+la+teor%C3%ADa+contable&btnG=)