

# LA CONTABILIDAD COMO CONSTRUCCIÓN DE LA REALIDAD: HACIA UNA NUEVA EPISTEMOLOGÍA PARA LA PRÁCTICA CONTABLE<sup>1</sup>

GARETH MORGAN<sup>2</sup>

## RESUMEN

Los contadores frecuentemente se ven a sí mismos como tasadores objetivos de la realidad, representando la realidad 'tal cual es'. Este documento toma una visión diferente, argumentando que los contadores normalmente construyen la realidad de formas limitadas y unilaterales. Muestra que la idea de objetividad en la contabilidad es principalmente un mito, y uno que permanecerá en la forma de desarrollos futuros interesantes en la disciplina. El documento desarrolla una perspectiva alternativa sobre la naturaleza del proceso contable, construyendo sobre ideas relacionadas con la naturaleza interpretativa y metafórica de la contabilidad, y argumentando que la contabilidad debería ser tratada como una forma de 'diálogo' a través del cual los contadores pueden construir, 'leer' y probar situaciones en una variedad de formas.

Me gustaría que visualizaran una litografía de Escher. Quizá es *La Mano con el Globo Reflectivo* que representa a Escher mirándose a sí mismo en una esfera de cristal (Fig. 1). El artista ha creado una imagen de sí mismo que atrae al observador dentro del cuadro como si él o ella estuviera realmente ubicado en los zapatos de Escher.

En esta litografía el artista está tratando un punto epistemológico fundamental. Se trata de que él es un artista, y nosotros como observadores cotidianos y participantes en la vida, somos productores activos de lo que vemos y experimentamos. En un sentido amplio, todo el conocimiento es un asunto de perspectiva. Así como un artista fábrica una representación limitada de la 'realidad' capturada en su lienzo, el conocimiento generado por el científico natural, por el científico social, o por el lego en el curso de la experiencia cotidiana, siempre es un conocimiento limitado y parcial. Mientras este conocimiento normalmente 'dice algo', también deja mucho sin decir. Y lo que es dicho solamente suena como verdad desde el punto de una visión limitada: justo como las leyes de la física sólo aplican dentro de parámetros claramente definidos<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Traducción del original denominado "Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice", publicado en *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, No. 5, 1988, pp. 477-485, elaborada por Fabián Leonardo Quinche Martín.

<sup>2</sup> Basado en una conferencia en el Décimo Congreso de la Asociación Europea de Contabilidad, London, 25 de marzo de 1987. Estoy en deuda con Stan Davis y Graham Morgan por su ayuda en alguna parte de la investigación que condujo a este documento.

<sup>3</sup> He explorado este tema en extenso en Morgan (1983), mostrando cómo los diferentes enfoques para la investigación social capturan aspectos inherentemente limitados de las situaciones a las que son aplicados.

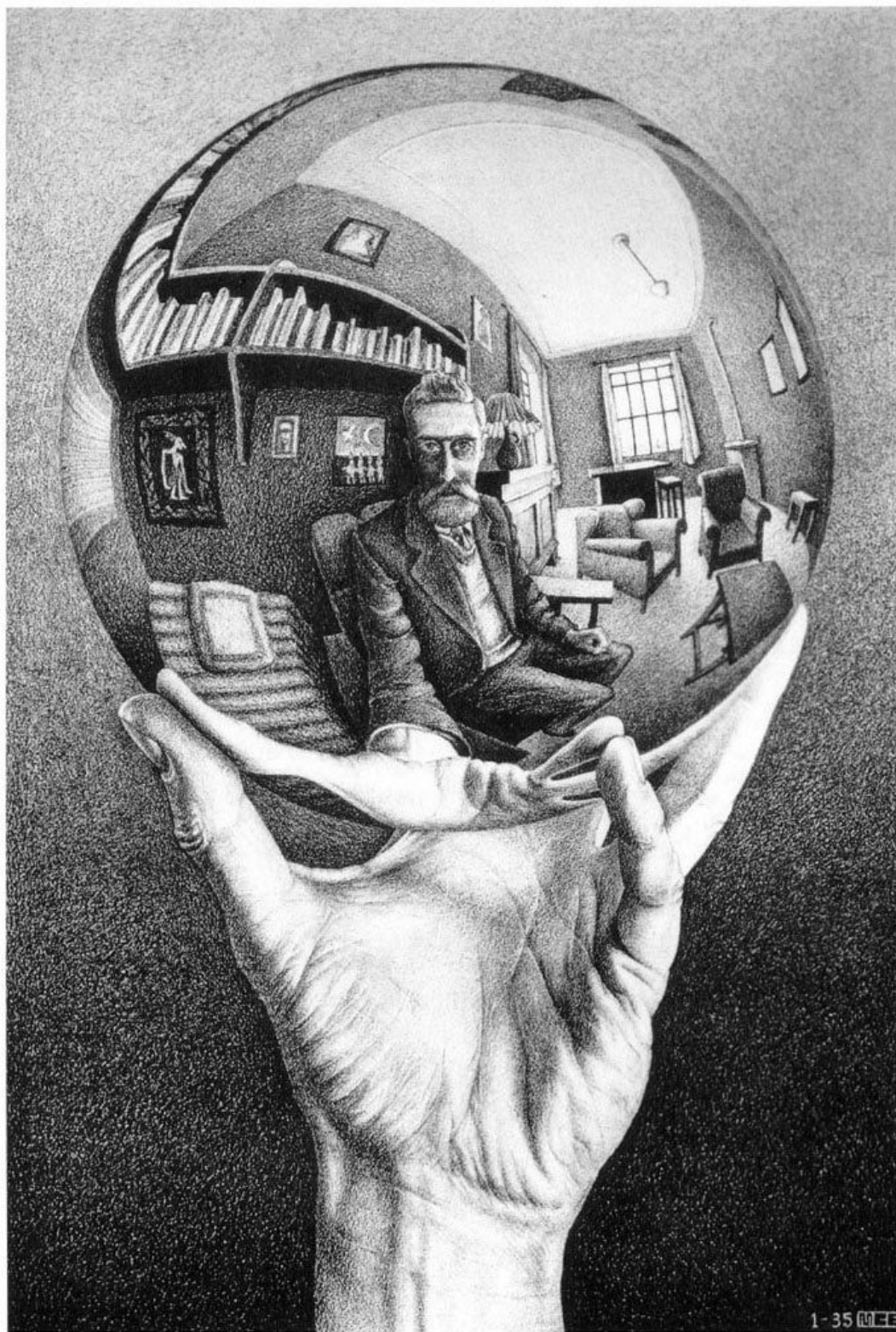


Figura 1. Mano con globo reflejante: auto-retrato por M. C. Escher (litografía, 1935).

Estoy evocando este imaginario como una base para el argumento que sigue, dado que quiero enfocarme en los problemas enfrentados por los contadores al representar la realidad de las situaciones que desean 'contabilizar'. Los contadores frecuentemente se ven a sí mismos como comprometidos en una empresa objetiva, libre de juicios, técnica, representando la realidad 'tal cual es'. Pero de hecho, son 'constructores subjetivos de la realidad': presentando y representando las situaciones de formas limitadas y unilaterales. No son sólo técnicos practicando un oficio técnico. Son parte de un proceso mucho más amplio de construcción de la realidad, produciendo visiones parciales y bastante unilaterales de la realidad, exactamente como un artista está obligado a producir una visión parcial de la realidad que él o ella desea representar.

Al apreciar y explorar esta dimensión del proceso contable, los contadores tienen un medio para desarrollar una nueva epistemología de la contabilidad que enfatice los aspectos interpretativos como opuestos a los supuestamente 'objetivos' de la disciplina, quizá en una forma que ayudará a ampliar y profundizar las contribuciones de los contadores a la vida económica y social.

## **LA NATURALEZA METAFÓRICA DEL CONOCIMIENTO**

Si uno desea obtener una visión fresca de la disciplina de uno, frecuentemente es una buena idea tratar de verla desde afuera. Así, vamos a ver más allá de nuestras preocupaciones inmediatas como contadores y examinar algunos desarrollos recientes en el campo de la teoría organizacional, donde los problemas de la perspectiva y la interpretación son paralelos a aquellos enfrentados en la contabilidad y en la producción de conocimiento de modo general.

En otros lados (Morgan, 1980, 1986), he sugerido que la teoría de la organización es una empresa metafórica, y que su historia es en realidad una historia de la ampliación del desarrollo metafórico. Por ejemplo, las teorías iniciales de la organización se construían sobre la imagen de que las organizaciones son máquinas. El interés se en comprender las relaciones entre la estructura, la tecnología, los objetivos y la eficiencia, sobre la premisa de que las organizaciones pueden ser diseñadas racionalmente como estructuras de partes claramente definidas, coordinadas y controladas en busca de objetivos antes especificados. Esto creó una visión internamente orientada de las organizaciones que hacía de la organización eficiente una cuestión de buen diseño burocrático. La teoría tenía fortalezas, pero también limitaciones que requerían nuevas perspectivas metafóricas para tratarlas bien. Entonces, la teorización mecánica fue rápidamente reemplazada por ideas generadas a través del imaginario orgánico centrando su atención en las propiedades flexibles y adaptativas de los organismos. Al desarrollar la idea de que las organizaciones son más como organismos que como máquinas, los teóricos empezaron a enfatizar en que el entorno de una organización era importante, y que la principal tarea que enfrentaban las organizaciones era el de la sobrevivencia. Al igual que los organismos, las organizaciones llegaron a ser vistas como sistemas abiertos con conjuntos de 'necesidades' que debían ser satisfechas. Observando hacia el entorno externo, se observó que así como los osos polares van bien en climas fríos, y los camellos en los desiertos, diferentes entornos sociales, técnicos y económicos favorecen diferentes formas de organización. Una teoría de la contingencia de las organización se desarrolló, enfatizando en la importancia de lograr un adecuado ajuste entre la organización y el entorno, notando que mientras las burocracias son capaces de sobrevivir muy bien en entornos estables, bajo

condiciones de turbulencia las formas más orgánicas son frecuentemente más apropiadas. En el proceso, las formas modificadas de darwinismo empezaron a reemplazar los principios de la ingeniería y el mecanismo como la fuente primaria de inspiración por ideas sobre la organización y la gestión.

Desde finales de la década de 1970 otras metáforas también han ejercido una influencia creciente sobre la teoría de la organización. Por ejemplo, mucho crédito se da ahora a la idea de que las organizaciones son culturas: mini-sociedades con sus propios sistemas de ideología, mito, ritual, ceremonia y otras formas de simbolismo. Bajo la influencia de esta metáfora, la cultura corporativa está siendo vista como el factor clave que influye en el éxito de las organizaciones, y los gerentes, particularmente aquellos en un nivel superior, están invitados a desarrollar destrezas para conformar los valores y creencias centrales que deben guiar la práctica organizacional. Como se ha atestiguado por el éxito de libros como *In Search of Excellence* (Peters y Waterman, 1982), la metáfora ha capturado el pensamiento de muchos gerentes practicantes de una gran manera y, al menos en Norte América, está proveyendo la base para una nueva ortodoxia.

Otras metáforas también han sido exploradas para crear ideas importantes sobre la política de la organización, sobre las propiedades cibernéticas de la toma de decisiones, sobre las feas características asociadas con la explotación y la dominación, y así.

Esta corta revisión intenta ser nada más que ilustrativa. El punto es que nuestra comprensión de la organización está basada en el uso de metáforas que generan ideas importantes que siempre tienen limitaciones claramente definidas. Las diferentes metáforas toman e ilustran diferentes aspectos de la organización, pero, en el proceso, tienden a esconder o distorsionar otros. Una comprensión total de la organización entonces requiere que encontremos formas de integrar las muchas y frecuentemente paradójicas ideas que nuestras teorías y explicaciones crean.

Mi propia solución al problema ha sido argumentar que esto se puede lograr reconociendo explícitamente que las organizaciones son muchas cosas a la vez (Morgan, 1986). Son empresas que colectivamente se han comprometido en ciertas actividades para sobrevivir. Ellas proveen la escena para las carreras individuales y la política interpersonal. Ellas frecuentemente son reducidas a campos de batalla entre facciones rivales. Ellas son arenas donde la gente construye sentidos y se compromete en todo tipo de actividades simbólicamente significativas. Y así. La forma en la que comprendemos estas muchas dimensiones, y juzgamos su importancia es un asunto de perspectiva, formada por todos los tipos de motivaciones e intenciones. Si estamos encargados de la gestión de una organización podemos encontrar una perspectiva más útil que otra. Si nuestro propósito es criticar o revolucionar las relaciones sociales existentes, probablemente debamos favorecer y adoptar alguna otra. Como los artistas, enfrentamos el problema de que cualquier perspectiva que escojamos adoptar, otros están excluidos de la visión.

Una comprensión de la naturaleza metafórica del conocimiento, así, lleva a un básico problema de epistemología. Nos lleva a reconocer que la agencia humana y las limitaciones impuestas por la perspectiva son fundamentales en la generación de conocimiento, y que nuestro conocimiento siempre falta en representar la textura completa de la realidad. Nuestro destino como seres humanos tratando con un mundo complejo, multidimensional y paradójico, es que

nuestro conocimiento no puede hacer más que crear una representación débil e incluso unidimensional de tal mundo. Aunque los logros en tecnología pueden convencernos de que somos mucho más sabios de lo que realmente somos -dado que la capacidad de manipular con resultados predecibles *no* es una medida verdadera de conocimiento o comprensión- nuestro conocimiento siempre falta al estado ideal que los filósofos desde Platón a Hegel nos han invitado a lograr.

## LA CONTABILIDAD COMO EMPRESA METAFÓRICA

Puede parecer que nuestra discusión nos ha llevado lejos del tema de la contabilidad. Pero estamos justo en su corazón dado que la contabilidad está ultimadamente relacionada con los problemas de la representación y la 'contabilización' [accounting for]<sup>4</sup>. Igual que los teóricos de la organización, los contadores ultimadamente tienen que representar realidades complejas y multidimensionales a través de constructos metafóricos que son siempre limitados e incompletos.

La práctica contable está estructurada por una metáfora omnicomprensiva que invita a una visión numérica de la realidad. Así como los primeros teóricos de la organización intentaron representar las organizaciones a través de los principios burocráticos derivados de la imagen de que las organizaciones son máquinas, los contadores tratan de representar las organizaciones y sus actividades en términos de números. Esto es metafórico. Y como todo uso de la metáfora, no da más que sólo una representación parcial e incompleta de la realidad con la cual dichos números se relacionan. La visión numérica ilustra aquellos aspectos de la realidad organizacional que sean cuantificables y contruidos dentro de una estructura contable (por ejemplo, flujos de costos, ingresos y otros valores), pero ignora aquellos aspectos de la realidad organizacional que no son cuantificables de esta manera. Así como podemos intentar calificar la calidad de la cena de la noche anterior en una escala de 1 a 10, y al darle 'un 9' capturar que fue de hecho una muy buena carne, la forma de representación numérica del contador provee una muy 'delgada' y limitada caracterización. Deja mucho de la calidad y la experiencia general de la carne fuera de la contabilidad. La metáfora 'fue un 9' se mantiene silenciosa sobre muchas otras cosas.

Estamos tratando aquí uno de los principales problemas de la práctica contable. Los contadores han reconocido desde hace tiempo las limitaciones de los modos numéricos de representación, pero han sido obstaculizados en sus intentos de superarlas dado que la visión numérica ha sido equiparada con una *visión objetiva*. La idea de que la contabilidad representa la realidad 'tal cual es' a través de los medios de los números que son objetivos y libres de valores, ha nublado la mucho más importante idea de que los contadores están siempre comprometidos con *interpretar* una realidad compleja, parcialmente, y en una forma que es difícilmente sopesada en favor de los que el contador es *capaz* de medir y *elige* medir, a través de los esquemas particulares de la contabilidad que pueden ser adoptados<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> (N. del T.) En inglés, el término 'account' no se refiere solamente a la cuenta, sino también a la explicación. Así, 'accounting for' puede ser traducido por 'contabilizar' o por 'explicar'.

<sup>5</sup> La idea de la objetividad y la elección de las medidas contables ha, por supuesto, también sido sostenida por el hecho de que la contabilidad está diseñada para servir a ciertos intereses. Hay una dimensión política importante para la construcción de la realidad entre los contadores que siempre debe

Pero este no es por ningún medio el fin del asunto, dado que dentro de la estructura de una visión numérica de la realidad, la teoría contable y la práctica contable han sido formadas por otras metáforas que ofrecen visiones en competencia acerca de *cómo* la realidad numérica debería ser representada y entendida (Davis et al., 1982). La contabilidad como una disciplina ha construido y cambiado su identidad a lo largo de los años, en una manera que provee un paralelo cercano con el que se encuentra en la teoría de la organización. Así como la teoría de la organización ha sido desarrollada y enriquecida por visiones de las organizaciones como máquinas, organismos, cerebros cibernéticos, culturas, sistemas políticos, instrumentos de dominación, y así, la teoría contable ha sido formada y conformada por interpretaciones metafóricas que invitan a los contadores a construir e interpretar el significado y el mérito de diferentes esquemas contables desde todos los tipos de puntos de ventaja.

Por ejemplo, aquí hay una lista de algunas de las principales metáforas que han ejercido un impacto sobre la reciente teoría contable:

*La contabilidad como historia:* la visión de que la contabilidad está preocupada por la provisión de un registro fiel de las transacciones de una empresa, y por el reporte de tales transacciones en una manera que se ajuste a las necesidades de los usuarios (p. e., Paton y Littleton, 1940; Littleton, 1953).

*La contabilidad como economía:* la visión de que la contabilidad debe tratar de reflejar las realidades económicas corrientes y reflejar los principios básicos de la economía (ver, por ejemplo, Davis et al., 1982).

*La contabilidad como información:* la visión de que la contabilidad debería formar parte de una estructura más amplia de Sistema de Información de Gestión (p. e., Prakash y Rappaport, 1977; Snowball, 1980).

*La contabilidad como lenguaje:* la visión de que la contabilidad provee conceptos y marcos conceptuales que estructuran el pensamiento, la conversación, las percepciones y la toma de decisiones (p. e., Belkaoui, 1978), especialmente para soportar el capitalismo.

*La contabilidad como retórica:* la visión de que la contabilidad, y el debate sobre diferentes sistemas contables, es profundamente una cuestión de argumento y discurso donde varios proponentes intentan convencer a otros de la superioridad de un principio sobre otro (p. e., Arrington, 1987).

*La contabilidad como política:* la visión de que la contabilidad y los sistemas contables reflejan y soportan los valores y las necesidades de grupos de interés específicos, y que la información contable es construida y usada como un recurso en la formación de la política corporativa, especialmente en la toma de decisiones y en la gestión de la impresión (p. e., Burchell et al., 1980).

*La contabilidad como mitología:* la visión de que los sistemas contables proveen un recurso social que debe ser usado para sostener mitos de racionalidad, y como un medio de justificación, racionalización y legitimación de las decisiones que últimamente sirven a otros fines individuales y sociales (p. e., Boland, 1982).

---

ser examinada al proveer explicaciones de la historia de la profesión. Mi objetivo en este artículo se centra en los aspectos epistemológicos del problema; es decir, mi documento está estructurado y limitado por la metáfora de la 'contabilidad como construcción de la realidad', más que 'la contabilidad como poder', 'la contabilidad como dominación', etc.

*La contabilidad como magia:* la visión de que debajo del velo de racionalidad, la contabilidad y el uso de la información contable forman parte de un 'rito' social que sirve las mismas funciones para los modernos tomadores de decisiones así como las entrañas de los pollos sirvieron a los antiguos doctores brujos [chamanes] (p. e., Gambling, 1977).

*La contabilidad como control disciplinado:* la visión de que una de las principales funciones de la contabilidad es ejercer vigilancia a través de la creación de 'visibilidad': así como las prisiones son frecuentemente diseñadas para maximizar la visibilidad y el escrutinio de los internos, los sistemas contables frecuentemente son diseñados para incrementar la visibilidad y el escrutinio ejercido sobre empleados, incluso aquellos que trabajan en locaciones remotas sin formas directas de supervisión (p. e., Burchell et al., 1980).

*La contabilidad como ideología:* la visión de que los sistemas contables forman parte del aparato ideológico que sostiene la posibilidad de que una sociedad produzca y reproduzca a sí misma en concordancia con principios claramente definidos (p. e., Merino y Neimark, 1982; Tinker et al., 1982).

*La contabilidad como dominación y explotación:* la visión de que la contabilidad provee técnicas para la extracción de riqueza en soporte de los grupos de interés de élite, tanto a expensas de la Madre Naturaleza (en términos de los recursos naturales y el equilibrio ecológico del planeta), como de la gente empleada al servicio de otros (p. e., Tinker, 1985).

Todas estas metáforas han sido desarrolladas para formar interpretaciones en competencia relacionadas con la naturaleza e importancia de la contabilidad, y cómo los principios de contabilidad pueden o deberían ser desarrollados. De modo interesante, todas evalúan elementos importantes acerca de lo que la contabilidad trata, y frecuentemente sugieren interesantes principios para el diseño contable. Sin embargo, ninguna metáfora evalúa la naturaleza total de la contabilidad como un fenómeno social, porque la contabilidad, como otros aspectos de la vida social, es inherentemente compleja, multidimensional y paradójica. El contador y el teórico contable se paran exactamente en la misma relación con la realidad que él o ella desean representar tal como lo hace el artista, el teórico de la organización o cualquier otra persona deseosa de comprender algún aspecto complejo del mundo que nos rodea. Al reconocer esto, los contadores pueden moverse hacia una nueva epistemología para comprender y conducir su oficio.

## **LA CONTABILIDAD Y EL MITO DE LA OBJETIVIDAD**

Históricamente, se ha desarrollado la creencia de que la contabilidad está basada en una búsqueda de la objetividad y, por implicación, de que es posible para los contadores ser objetivos y presentar la realidad de una situación de una manera 'cierta'. Claramente, este es un ideal imposible, porque, como se mostró anteriormente, los contadores no son capaces de hacer más que evaluar aspectos limitados de la realidad con la cual sus esquemas contables se relacionan. La contabilidad no puede nunca ser completamente objetiva, porque, como George Berkeley observó en el siglo diecisiete, la objetividad siempre es tanto una parte del observador como del objeto observado. Los contadores están vinculados a sus observaciones a través de los principios y prácticas contables que están ultimadamente basados en metáforas que crean formas parciales y unilaterales de ver el mundo.

El mito de la objetividad enmascara la verdadera naturaleza de la contabilidad y crea muchos problemas operacionales porque, como cada contador *practicante* sabe, es bastante imposible defender la objetividad de uno bajo fuerte ataque de personas que tienen un conocimiento detallado de las situaciones con las cuales los pronunciamientos de los contadores se relacionan. En la práctica real, mucha gente sabe que el trabajo del contador está basado en supuestos y convenciones de algún modo arbitrarios. Saben que el contador está realmente en el negocio de tratar de persuadir a otros de que sus conceptos, o al menos su conjunto de figuras, 'da una visión cierta y justa' o tienen un nivel superior, cuando en realidad esta visión, sea lo que sea que las figuras puedan decir, es tan parcial como otra. La visión de la realidad del contador frecuentemente acarrea más peso que otras visiones, a causa de las relaciones de poder asociadas con la asignación y el control de los recursos escasos. Pero esto no debería ser visto de ninguna manera como debido a la 'objetividad' del contador.

## **LA CONTABILIDAD COMO UN ARTE INTERPRETATIVO**

La única solución viable a largo plazo a este problema descansa en reconocer y aceptar la subjetividad básica de la contabilidad, y en desarrollar un código de la práctica que permita al contador reconocer que él o ella no es un 'comentador objetivo', sino una persona inserta en una compleja red de construcción de la realidad. El contador representa situaciones complejas, tales como la vitalidad económica de una empresa, los beneficios de una decisión de inversión particular o la efectividad operacional de un sistema de producción, en formas limitadas e incluso unilaterales. Pero estas representaciones llegan a ser parte del tejido a través del cual la situación 'contabilizada' es entonces sostenida o cambiada. Los contadores interpretan la realidad. Pero sus interpretaciones -en la forma de estados financieros sobre la vitalidad económica general, una decisión sobre el presupuesto de capital, o un reporte de costos de operación- llegan a ser los recursos en la construcción y reconstrucción continua de la realidad, dado que estos reportes contables son usados para conformar o racionalizar las decisiones futuras.

Cuatro cortos ejemplos servirán para ilustrar cómo los contadores juegan un papel activo en esta red de construcción de la realidad, conformando y sosteniendo las realidades organizacionales a través de formas parciales de ver.

### ***La contabilidad y la cultura corporativa***

Los sistemas contables hacen más que solo monitorear o reflejar la realidad; también conforman la realidad. Consideremos, por ejemplo, cómo la introducción de controles financieros rigurosos pueden reformar la cultura y la orientación general de una organización. Por ejemplo, en los hospitales, la introducción de sistemas que hagan a los pacientes o a los departamentos centros de beneficio o de costo, los enfermeros y otro personal frecuentemente terminan como extensiones de los nuevos sistemas financieros, registrando y asignando su tiempo y uso de materiales mucho más rigurosamente que bajo sistemas de gestión más tradicionales (Davis, 1986). En el proceso, las relaciones de los enfermeros con los pacientes por un lado y con los doctores por el otro, cambia, dado que una orientación hacia el control de los costos, o 'permanecer dentro del presupuesto', se entromete en las decisiones que solían



estar dominadas por consideraciones de cuidado de la salud. El proceso parece ser particularmente evidente en relación a los aspectos más cualitativos de la enfermería, especialmente en situaciones que no amenazan la vida. Bajo el requerimiento de 'lograr el presupuesto' la orientación total del trabajo del personal de enfermería puede cambiar hacia un enfoque más administrativo en lugar de uno orientado hacia el paciente.

Los controles financieros pueden hacer los hospitales más eficientes. Pero también los pueden hacer menos humanos. Los sistemas contables toman y dan forma a aspectos importantes de la realidad de la operación de un hospital, especialmente los aspectos económicos y financieros, pero en el proceso, también cambian la naturaleza y calidad de otros aspectos.

### ***La contabilidad y el cambio tecnológico***

La mayoría de las organizaciones requieren ahora que los gastos de capital en nueva tecnología sean sujeto de algún tipo de evaluación financiera rigurosa. Estas evaluaciones pueden frecuentemente hacer un excelente trabajo en la determinación de la viabilidad económica y financiera de una propuesta, pero dejan otros aspectos, tales como las consecuencias sociales y humanas generales, y aún el impacto estratégico ampliado, sin tratamiento. Como resultado, la toma de decisiones frecuentemente es conducida en una forma que promueve 'la conciencia de costos', a expensas de una más amplia comprensión de las implicaciones de un cambio tecnológico propuesto. La existencia de técnicas y datos para la evaluación de proyectos en una forma unidimensional tiende a conducir a una toma de decisiones unidimensional. De nuevo, tenemos un ejemplo acerca de cómo las prácticas contables que toman un aspecto de 'la realidad' de la toma de decisiones organizacional, puede tener una influencia perturbadora sobre otros.

### ***La contabilidad y la política económica y social***

En el paro de mineros de carbón de 1984-85 en el Reino Unido, las prácticas contables y los costos relacionados y otros datos financieros fueron usados para llevar a la Junta Nacional de Carbón (NCB) cálculos acerca de lo que constituye una mina de carbón económica, con una visión hacia la racionalización de las minas que deberían permanecer abiertas, y cuáles deberían ser cerradas. Los cálculos estaban basados en muchas convenciones contables detalladas, sobre supuestos con relación al precio del carbón, y sobre supuestos de que era legítimo conceptualizar y restringir la economía del cierre de minas a costos e ingresos directamente asociados con las operaciones de la NCB (ver Barry et al., 1985). Había alternativas a los principios contables seleccionados para calcular la rentabilidad. El precio del carbón usado para estimar los ingresos futuros asumía decisiones sociales y políticas que podría resultar en la provisión de la energía nuclear como la principal fuente de energía futura. También, los costos de los beneficios del desempleo originados por el cierre de minas seleccionadas, que podrían haber caído sobre el Gobierno Británico más que directamente sobre la NCB, fueron excluidos de los cálculos, aun cuando el Gobierno Británico, el pagador final de la NCB, ultimadamente tuvo que pagar la cuenta -ya sea en la forma de salarios o en beneficios al desempleo-.

El punto es que la decisión relacionada con lo que constituye una mina económica estaba basada en muchas elecciones sociales y políticas, y que los principios contables y económicos usados en la toma de decisiones real capturaron solo un pequeño aspecto de las amplias decisiones socio-políticas que eran enfrentadas.

### ***La contabilidad y la 'visión del accionista' de la organización***

La mayoría de la práctica contable está dirigida a proveer y sostener una visión del accionista de la organización, pero en años recientes, la idea de ver las organizaciones desde una 'perspectiva de los grupos de interés' ha tomado importancia. Cada vez más, las organizaciones están llegando a ser vistas como una propiedad y un interés para los empleados, los consumidores, los gerentes y el público en general, dado que ellos son 'propietarios', en el sentido que cada uno de estos grupos tiene un interés profundo, ya sea para bien o para mal, en la existencia de una organización. Aquellos que proveen capital pueden poseer legalmente una organización, pero los empleados y los gerentes invierten su vida laboral, sus carreras, su creatividad, su energía y su iniciativa. Los consumidores puede ser vitalmente dependientes de la calidad de los productos de una organización para su bienestar continuado. El público en general también tiene un interés en asegurar que la organización es un buen ciudadano, y no contamina el medio ambiente o se inmiscuye en otras prácticas socialmente irresponsables.

Los contadores normalmente trabajan con los intereses de sólo uno o dos de estos grupos de interés en mente, aun cuando la salud y el bienestar de la organización puede ultimadamente demandar una visión más amplia.

## **IMPLICACIONES Y CONCLUSIÓN**

El punto sobre estos cuatro ejemplos de la contabilidad en la práctica es que todos ilustran: (a) la naturaleza de la contabilidad basada en la perspectiva; y (b) qué tanto la contabilidad es central al proceso de construcción de la realidad dentro de una organización, conformando la toma de decisiones de acuerdo con los valores y perspectivas que subyacen a los principios de contabilidad usados.

Los contadores están enredados en un proceso de construcción de la realidad. Ellos toman y articulan realidades complejas en formas parciales, y estos agarres y articulaciones ayudan a sostener las realidades *tal como son percibidas*.

Uno de los desafíos principales que enfrenta la profesión contable es llegar a reconocer estas limitaciones esenciales. En lugar de adherirse a un concepto desactualizado de objetividad, deben confrontar la subjetividad básica de su oficio y desarrollar medios de hacer frente a estas limitaciones. En mi visión, esto puede llevarlos a adoptar un estilo mucho más interpretativo de contabilidad, construido sobre los principios de que: (a) la contabilidad es un arte interpretativo y siempre basado en perspectiva; y (b) que el desafío que enfrentan los contadores es desarrollar formas de práctica que enfatizen en cómo los estados e ideas contables deberían estar relacionados y usados como elementos de una *conversación o diálogo*, más que como pretensiones fundamentales defensoras de un tipo particular de objetividad o 'verdad'.

Un modelo para desarrollar esta visión interpretativa de la contabilidad se encuentra en Morgan (1986), donde sea desarrollada la visión de que los gerentes y analistas organizacionales efectivos tienen que llegar a ser expertos en el arte de 'leer' las situaciones que ellos están intentando organizar o gestionar<sup>6</sup>. Ellos tienen que aprender a ver y comprender las muchas y paradójicas dimensiones de las organizaciones, y encontrar formas de combinarlas para proveer una comprensión crítica de los múltiples significados y rangos de las posibles acciones con las cuales se enfrentan. Los gerentes expertos desarrollan el truco de leer situaciones complejas con varios escenarios en mente, y de forzar acciones apropiadas para las comprensiones obtenidas.

De manera similar, los contadores necesitan ser sensibles a las muchas dimensiones de las realidades que ellos están intentando 'contabilizar' ['explicar']. Necesitan aprender cómo probar estas dimensiones tal que ideas múltiples puedan emerger, para proveer comprensiones amplias y plataformas para acciones relevantes. Más que intentar representar estrechamente las situaciones, a través de esquemas contables unilaterales, deberían intentar desarrollar esquemas ampliados. Pero, quizá de manera más importante, cualquiera sea el esquema que usen deberían siempre ser tan sensibles a los elementos de la realidad *excluidos* por el esquema, así como por esos elementos que son incluidos. Deberían caer en cuenta que al usar esquemas que ilustran ciertos aspectos de la realidad organizacional, siempre tienden a perder otros aspectos de vista.

En esencia, este enfoque requiere una comprensión reflexiva y crítica de la relación entre el contador y lo que es 'contabilizado', y una capacidad de discernir las dimensiones escondidas o reprimidas de un conjunto particular de cuentas o enfoque para la interpretación de estas cuentas. Los contadores han apreciado por mucho tiempo la importancia de la contabilidad por 'partida doble' en la producción de las cuentas. Lo que estoy defendiendo aquí asciende a un tipo de 'contabilidad de doble visión' en la interpretación de las cuentas. El contador debe reconocer la tensión que existe entre 'el mundo como es visto por el contador' y 'el mundo en un amplio sentido'.

Al reconocer esta tensión, el contador empezará a interactuar y 'dialogar' con situaciones en un modo interpretativo mucho más abierto, que lo que hace cuando se ven a sí mismos produciendo estados objetivos o 'verdaderos'. Verán que su objetivo último debería ser desarrollar el arte de 'leer' y probar las situaciones para crear ideas inteligentes, accionables, más que producir estados técnicos rígidos como fines en sí mismos. En el proceso, ellos serán capaces de desarrollar un enfoque para la contabilidad que sea capaz de tratar muchos de los problemas y tensiones que caracterizan las relaciones entre la contabilidad, las organizaciones y la sociedad.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Arrington, C. E., *The Rhetoric of Inquiry and Accounting Research*, paper presented to the European Accounting Association, London, 1987.

---

<sup>6</sup> Una visión relacionada también es desarrollada en Morgan (1983), que describe cómo la investigación en ciencias sociales puede desarrollar un modo 'conversacional'.

- Belkaoui, A., Linguistic Relativity in Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (1978) pp. 97-104.
- Berry, A. J., Capps, D., Cooper, D., Ferguson, P., Hopper, T. & Lowe, E. A., Management Control in an Area of the NCB: Rationales of Accounting Practices in Public Enterprise, *Accounting, Organizations and Society* (1985) pp 3-28.
- Boland, R. J., Myth and Technology in the American Accounting Profession, *Journal of Management Studies* (1982) pp. 107-127.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, S. & Nahapiet, J., The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society* (1980) pp. 5-28.
- Davis, S. W., Menon, K. & Morgan, G., The Images that Have Shaped Accounting Theory, *Accounting, Organizations and Society* (1982) pp. 307-318.
- Davis, S. W., Accounting for the Hospital Patient as a Product: The Changing Reality of Health Care, unpublished Working Paper, Queen's University, Canada (1986).
- Gambling, T., Magic, Accounting and Morale, *Accounting, Organizations and Society* (1977) pp. 141-151.
- Littleton, A., *The Structure of Accounting Theory* (American Accounting Association, 1953).
- Merino, B. D. & Neimark, M. D., Disclosure Regulation and Public Policy, *Journal of Accounting and Public Policy* (1982) pp 33-57.
- Morgan, G., Paradigms, Metaphors and Puzzle Solving in Organization Theory, *Administrative Science Quarterly* (1980) pp. 605-622.
- Morgan, G., *Beyond Method: Strategies for Social Research* (Beverly Hills: Sage, 1983).
- Morgan, G., *Images of Organization* (Beverly Hills: Sage, 1986).
- Paton, W. & Littleton, A., *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (American Accounting Association, 1940).
- Peters, T. & Waterman, R., *In Search of Excellence* (Harper & Row, 1982).
- Prakash, P. & Rappaport, A., Information Inductance and its Significance in Accounting, *Accounting Organizations and Society* (1977) pp. 29-38.
- Snowball, D., On the Integration of Accounting Research in Human Information Processing, *Accounting and Business Research* (1980) pp. 278-318.
- Tinker, A. M., Merino, B. D. & Neimark, M. D., The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, *Accounting, Organizations and Society* (1982) pp. 167-200.
- Tinker, T., *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting* (New York: Praeger, 1985).