

## CAPÍTULO 3

# TEORÍA E INVESTIGACIÓN CRÍTICA EN CONTABILIDAD

---

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La economía de los costes de transacción presenta la eficiencia como un elemento neutral e independiente, carente de ideología, convertida en eje alrededor del cual giran los procesos empresariales. En este escenario la contabilidad no tendría otro papel que representar la realidad «tal como es». Sin duda, la investigación contable realizada en torno a los mercados de capitales se ha podido desarrollar en un escenario de esta naturaleza. Pero no hay que olvidar que cuando hablamos de contabilidad, estamos utilizando términos como activos, pasivos, gastos, recursos humanos, beneficios, etc., cargados de valores e intereses no siempre en armonía con todos los grupos que interactúan en la empresa. Es conocido que la información contenida en la cuenta de resultados prioriza el capital sobre el trabajo, de la misma manera que la información del balance de situación prioriza los derechos de propiedad y el capital financiero frente al capital humano. Nada extraño, por otra parte, si se tiene en cuenta que el objetivo fundamental de la contabilidad financiera contenido en la declaración de Marco Conceptual del IASB es suministrar información sobre la situación financiera y sus cambios, así como sobre la actividad y los resultados del periodo, que sea útil para permitir la adopción de decisiones financieras, fundamentalmente para los suministradores de fondos. En este ambiente se ha desarrollado una corriente de investigación mayoritaria que ha tomado como referentes la neutralidad de la contabilidad y la ausencia de juicios de valor. Sin embargo, diversos autores vienen reclamando una investigación en contabilidad que tenga en cuenta el contexto político y social en el que la misma se desarrolla, que reco-

nozca el valor social de la información contable y que considere, asimismo, la interacción entre contabilidad y sociedad. El presente capítulo se ocupa de presentar algunos rasgos y realizaciones de la investigación crítica en contabilidad desde las coordenadas de la teoría de la economía política. Para ello, en primer lugar se presentan algunos rasgos propios de la investigación crítica y alternativa en contabilidad para, seguidamente, dadas las características de la presente investigación centrada en el estudio de la parte narrativa de los informes anuales de un largo periodo de tiempo, discutir acerca de las relaciones entre ideología y lenguaje y de los mecanismos del mismo para comunicar los hechos empresariales.

### **3.2. RASGOS DE LA INVESTIGACIÓN ALTERNATIVA Y CRÍTICA EN CONTABILIDAD**

A comienzo de la década de los ochenta del siglo pasado, y en respuesta al auge que estaba adquiriendo la investigación contable positiva, diversos autores (Tinker, 1980; Burchell *et al*, 1980; Cooper y Sherer, 1984) unen sus voces en *pro* de una investigación crítica en contabilidad que sea capaz de interpretar el papel de la misma dentro del marco político, económico, social e institucional en el que se desarrolla la contabilidad. Las llamadas en favor de una investigación alternativa y crítica en contabilidad insisten en la idea de que la contabilidad no puede ser aislada del contexto social en el que opera (Hopwood, 1983), dado que el contexto social llega a moldear las prácticas contables (Laughlin, 1988). Se argumenta que la investigación crítica difiere de los enfoques clásicos en que reconoce dos (no una) dimensiones del capital: en primer lugar, como medios físicos de producción, pero en segundo lugar como relaciones entre personas dentro de una organización. La primera dimensión representa las fuerzas económicas de producción, mientras que la segunda dimensión da cobijo a las relaciones sociales (Tinker, 1980, p. 154).

La investigación alternativa en contabilidad critica que la investigación realizada desde una orientación positivista está necesariamente limitada por las variables elegidas, por la (in)disponibilidad de los datos y por el hecho de que los datos disponibles provienen de un sistema contable sustentado en unas hipótesis que buscan la protección del capital financiero y que, con carácter general, no internaliza la totalidad de los costes sociales y medioambientales (Carmona, 1993; Céspedes, 1993; Ekins, 2000; Bebbington *et al*. 2001; Comisión Europea, EC 2001). Adicionalmente, la investigación contable realizada desde el positivismo presenta algunas

carencias debido a que la misma «ha limitado el tipo de problemas abordados y ha limitado también la metodología de investigación» (Chua, 1986, p. 602). Se trata, pues, de una investigación que falla a la hora de concebir la contabilidad como una práctica social e institucional interesada. Frente a este modelo de investigación en contabilidad, la investigación alternativa o crítica intenta trasladar a la consciencia colectiva actitudes, creencias y modelos de comportamiento con el fin de modificarlos y mejorarlos (Macintosh, 1990). La investigación alternativa rechaza frontalmente la idea de que la contabilidad no pasa de ser un conjunto de técnicas de representación económica. Sostiene, por el contrario, la tesis de que la contabilidad tiene amplias ramificaciones y connotaciones sociales, estando estrechamente vinculada a la organización. La organización y el sistema contable tienen una relación simbiótica (Hopwood, 1978, 1983). No se comprende una sin la existencia de la otra.

Con perfil propio, pero a la vez compartiendo elementos importantes con la investigación en contabilidad crítica, Gray (2002) nos habla del proyecto de contabilidad social, reclamando un mayor compromiso (*engagement*) en la investigación en contabilidad social y medioambiental, de forma que incursione en el terreno de las propuestas audaces encaminadas a conseguir una sociedad más emancipada. Con la idea de sumar voluntades y propuestas, Gray (2002) no presenta una idea cerrada del proyecto de contabilidad social, sino que lo concibe como una propuesta amplia e integradora. No es de extrañar, por tanto, que el mismo incluya a una amplia gama de autores y líneas de trabajo que van desde quienes, en un extremo, rechazan el actual sistema económico y de organización social hasta quienes, en el otro extremo, aceptan el actual estado de cosas. Como apostilla Gray (2002, p. 687), el proyecto social es un término genérico que «abarca cualquier forma de contabilidad que vaya más allá de la economía».

### 3.2.1. **Sobre algunos convencionalismos en la investigación en contabilidad**

Desde el reconocimiento de una estrecha relación entre contabilidad y realidad social, Hines (1988, 1989) destaca el papel sociopolítico de la contabilidad rebatiendo algunas de las asunciones básicas de la investigación mayoritaria en contabilidad, como son: *a*) la realidad existe independientemente del pensamiento, lenguaje y prácticas sociales (como la contabilidad financiera); *b*) la contabilidad es un bien económico que se presenta en un entorno de mercados competitivos y; *c*) tanto los elaboradores de la información contable como los usuarios de la misma se comportan de forma racional.



a) *La realidad existe independientemente del pensamiento, del lenguaje y de las prácticas sociales (como la contabilidad financiera)*

La investigación positiva centra su estudio en las observaciones de conductas, en la recogida de opiniones de usuarios de la información contable o en los propios datos contables. Se parte de lo «que es», sin pretensión de averiguar nada acerca del proceso a través del cual, lo que es ha llegado a ser lo que es. Lo «que es» existe independientemente de las teorías y del conocimiento que se tenga sobre ellas. Esto significa que la realidad económica existe independientemente de las prácticas contables y que el principal cometido de la contabilidad es comunicar y representar dicha realidad. Este planteamiento ha sido contestado desde diversas instancias. Arrington y Francis (1989) cuestionan la integridad de una teoría, a la que tachan de filosóficamente insolvente, al ignorar la capacidad humana de construir realidades (p. 2). Por su parte, Hines (1989) advierte de la tautología en que incurre la investigación basada en estas premisas —teoría de la agencia o mercados de capitales—, puesto que al trabajar con variables como «tamaño de la firma» recurre a cifras como «activos» de la misma manera que los ratios de endeudamiento se estiman a partir de las cifras del balance. La tautología se produce al intentar explicar conductas contables recurriendo a construcciones que en sí mismas son producto de tales conductas. La investigación positiva no repara en el hecho de que «las empresas no existen independientemente del funcionamiento de la contabilidad que las mide» (Hines, 1989, p. 56).

Otro aspecto crucial de la realidad que da por sentado la investigación positiva hace referencia a la naturaleza humana. Así, tanto la teoría de la agencia como la investigación centrada en los mercados de capitales asumen la idea de que los comportamientos humanos están orientados por motivaciones económicas que buscan el interés propio. A este respecto, resultan aleccionadoras las reflexiones de Noreen (1988, p. 368) cuando señala que al tratar esta investigación como ideal sin reparar en la problemática de los valores en los que se basa, valores como la codicia, el interés propio o los comportamientos oportunistas son tomados como normales, o lo que es peor, como ideal por el que luchar.

b) *La contabilidad es un bien económico que se presenta en un entorno de mercados competitivos libre de sesgos*

La mayor parte de las investigaciones contables ven a la contabilidad como un bien económico, impersonal, objetivo y libre de valores. Así, los costes y precios que comunica la contabilidad financiera son el resultado natural de un conjunto de fuerzas impersonales, silenciando cualquier interferencia en los mecanismos de creación y asignación de precios. La infor-



mación contable comunica realidades económicas objetivas. Sin embargo, abundan los casos en que los informes anuales de contabilidad financiera de las empresas han camuflado determinados comportamientos al objeto de influir en la determinación de magnitudes como ingresos o riqueza condicionando así la asignación de recursos<sup>1</sup>.

Hines (1989) destaca también la lucha de intereses que se presentan en el ámbito presupuestario en la determinación de las magnitudes que lo conforman, como bien pudo constatarse en el ámbito europeo durante el proceso de construcción de la Unión Económica y Monetaria (UEM). Los principales partidos del arco parlamentario español se ensartaron en una serie de reproches cruzados a propósito de los «artilugios utilizados para reducir el déficit público» para cumplir con los criterios de Maastrich<sup>2</sup>. En este mismo sentido, más grave resulta todavía la denuncia de la oficina europea de estadísticas, Eurostat, que se negó a validar las cuentas presentadas por el Gobierno de Silvio Berlusconi en 2003 y 2004 por sospechar que el déficit es superior al presentado por el Ministerio de Economía italiano, superando el 3% admitido por el Pacto de Estabilidad. Igualmente, la Comisión Europea abrió procedimiento de infracción contra Grecia por haber suministrado a Eurostat cifras erróneas sobre su déficit entre 1997 y 2003, incumpliendo el Pacto de Estabilidad durante todos esos años. El caso es especialmente grave porque, de haberse conocido la realidad, Grecia no hubiera entrado en la zona euro en 2000<sup>3</sup>.

Por ello, frente a la mayoritaria creencia de que las cifras contables son simples representaciones de un fenómeno económico dado, algunos proyectos de investigación comienzan a reflexionar acerca del poder del discurso contable para construir identidades, más que como forma de informar de unas identidades previamente dadas (Arrington, 1997). La traslación de estos argumentos al informe anual y al proceso de elaboración del mismo permite contemplar el informe anual como un mecanismo utilizado por el poder para crear cuidadosas reconstrucciones de los asuntos abordados en el mismo. El corolario resulta inmediato. En un contexto social de lucha por el poder, la dominación que un grupo ejerce sobre otro se legitima mediante las estructuras de comunicación social (Arrington y Francis, 1993; Puxty, 1991; Amernic, 1992; Neimark, 1992; Adams y Harte, 1998).

---

<sup>1</sup> Hines (1989, p. 63) relata el caso de la farmacéutica Hoffman-La Roche que durante un tiempo comercializó el mismo medicamento a precios distintos en función de la competencia o del régimen de monopolio imperante en los diferentes países. Mediante la utilización de precios de transferencia, la compañía trasladaba las pérdidas producidas en los países en los que encontraba competencia a otros países donde, valiéndose de su situación de monopolio, comercializaba el mismo producto a precios mucho más elevados. Los informes contables camuflaban este comportamiento presentándolo, incluso, como aceptable.

<sup>2</sup> «El PSOE increpa al Gobierno del PP sobre los artilugios utilizados para reducir el déficit público.» *El País*, 25 de julio de 2002, p. 47.

<sup>3</sup> «Bruselas expedienta Grecia por ocultar el déficit.» *El País*, 2 de diciembre de 2004, p. 59.

c) *Tanto los elaboradores de la información contable como los usuarios de la misma se comportan de forma racional*

Hines (1989, p. 65) se pregunta qué es una decisión racional en un mundo real caracterizado por la incertidumbre y los diferentes intereses de las partes que interactúan en la empresa. La racionalidad se tiene que demostrar. Hines (1989) sostiene que la racionalidad, validez, coherencia y credibilidad de una situación son realizaciones sociales. La racionalidad no existe intrínsecamente en una decisión o situación, sino que es construida sobre ella. Desde esta perspectiva resultan interesantes los estudios que muestran los mecanismos de legitimación y apropiación de determinados significados en el lenguaje, donde el poder es utilizado para crear significados, de forma que se produce una convergencia entre hegemonía e ideología (Knights y Collison, 1987), asuntos sobre los que se discute con mayor detalle en el siguiente epígrafe.

Si Belkaoui (1995) define la contabilidad como una ciencia multiparadigmática donde varios paradigmas coexisten y compiten de forma simultánea, la investigación alternativa y crítica en contabilidad tampoco es un cuerpo homogéneo, sino que adopta enfoques y metodologías diferentes en función del fenómeno o de la realidad objeto de estudio. Lodh y Gaffikin (1997) describen las diferentes teorías como una especie de enfoques en presencia, constituyendo una amplia agenda de investigación alternativa a la representada por la corriente principal de corte positivista. El trabajo de Lodh y Gaffikin (1997) identifica hasta 8 enfoques diferentes destacando la validez de todos ellos, dado que cada uno se aplicará para aquella misión que mejor cumpla los objetivos de la investigación<sup>4</sup>, argumento que también comparten Deegan y Unerman (2006). Sin embargo, a pesar de las diferencias que puedan presentar entre sí las teorías existentes, todas ellas comparten la necesidad de un encuadramiento dentro de un «contexto social amplio, abierto y rebatible» (Lodh y Gaffikin, 1997, p. 436), algo difícil de encontrar en la investigación realizada en otras disciplinas inspirada en el mayoritario enfoque positivista (Chua, 1986).

Conviene precisar también que, al igual que ocurre con el proyecto de contabilidad social presentado por Gray (2002), el término contabilidad crítica es lo suficientemente amplio como para albergar una variedad de perspectivas sobre la contabilidad y su función. Pero lo que todas ellas tienen en común es el cuestionamiento del papel que juega la contabilidad en el afianzamiento de la posición de privilegio de una parte de la sociedad frente a la otra. Sin duda, existen diferencias entre el proyecto social de Gray (2002) y el programa de investigación crítica y alternativa en contabilidad.

---

<sup>4</sup> Gráficamente lo presentan así: Existen a-j enfoques que se correlacionan con k-t realidades diferentes Lodh y Gaffikin (1997, p. 438).



Pero lejos de estar ante territorios independientes, el proyecto de Gray (2002) y la línea de investigación crítica en contabilidad (Cooper y Sherer, 1984) pueden considerarse enfoques en presencia de una misma realidad como queda evidenciado por trabajo conjunto de Tinker y Gray (2003), genuinos representantes de cada una de las líneas de trabajo. Desde estas premisas, las líneas que vienen a continuación presentan los fundamentos conceptuales de la teoría de la economía política por entender que se trata del marco más adecuado para los objetivos y metodología adoptada en la presente investigación.

### 3.2.2. La teoría de la economía política

De entre la diversidad de enfoques y teorías que conforman el heterogéneo cuerpo de la investigación alternativa y crítica, la teoría de la economía política se ha revelado de especial utilidad a la hora de estudiar el contenido del informe anual, el proceso de elaboración del mismo, y las relaciones de poder desde las que se elaboran los contenidos del informe. La teoría de la economía política comienza por reconocer un valor social a la información contable, siendo dicha información una representación de un contexto político y social determinado. La teoría de la economía política no es un concepto nuevo, aunque su aplicación a la contabilidad es relativamente reciente (Cooper y Sherer, 1984). Gray, Owen y Adams (1996, p. 47) se refieren a la misma como «el marco social, político y económico dentro del que se desarrolla la vida humana.»

La teoría de la economía política proporciona una visión en la que la sociedad, la política y la economía son inseparables y los aspectos económicos no pueden ser sustantivamente investigados si no se toma en consideración el marco institucional, social y político en el que se desarrollan las actividades económicas. Guthrie y Parker (1990, p. 166) trasladan estos argumentos a la teoría contable señalando que:

«La perspectiva de la economía política considera los informes contables como documentos de contenido político, social y económico. Son una herramienta para construir, sostener y legitimar disposiciones políticas y económicas en el marco ideológico e institucional que contribuyen a los intereses privados de la organización.»

Acorde con el terreno en el que se desarrolla, la teoría de la economía política sugiere que cualquier valor se puede rebatir, puesto que los valores se moldean tanto desde el ámbito social, como desde el político y el económico. Cooper y Sherer (1984), en un artículo lleno de elementos pedagógicos, destacan tres características que debe reunir el enfoque de la economía política:



- a) Reconocimiento del conflicto social y reconocimiento de efectos en las políticas y prácticas contables (contenidos del informe anual) en la distribución de la riqueza y el poder en la sociedad.
- b) Reconocimiento, igualmente, del poder de las políticas contables como elementos necesarios para que el Estado pueda desempeñar su activo papel en el mantenimiento de las estructuras económicas y de dominación.
- c) Adopción de un enfoque más emancipatorio acerca del papel de la contabilidad en la sociedad, es decir, adopción de un punto de vista que reconozca el potencial de las personas (y también de la contabilidad) para promover el cambio y reflejar los diferentes intereses y preocupaciones sociales.

Asumidas estas características, Cooper y Sherer (1984) añaden tres imperativos que deberá tener la investigación realizada en las coordenadas de la economía política: en primer lugar, deberá ser normativa (haciendo explícitos los juicios de valor), deberá ser también descriptiva (siendo capaz de describir e interpretar el comportamiento de la contabilidad y de los contables en el contexto institucional, social y político) y, por último, deberá ser crítica (reconociendo el interés público de la misma, adoptando una perspectiva que reconozca el potencial de las personas y también de la contabilidad para promover el cambio social así como de reflejar los diferentes intereses y preocupaciones). La investigación realizada en cumplimiento de estas condiciones se dota de una perspectiva amplia haciendo posible analizar e interpretar el valor del informe anual dentro de un contexto económico en su conjunto, reconociendo la existencia de grupos de interés y los conflictos entre los mismos.

La teoría de la economía política investiga, por tanto, los efectos que la contabilidad produce dentro de las organizaciones y en el conjunto de la sociedad (Cooper y Hopper, 1990), de forma que el reconocimiento de estos efectos conlleva la asunción de la no neutralidad de la misma y, consecuentemente, de la existencia de conflicto en las organizaciones. El reconocimiento del conflicto en las relaciones de producción y las fuerzas que se desencadenan en torno al mismo ha constituido la hipótesis de partida de un considerable número de investigaciones críticas realizadas desde los fundamentos de la teoría de la economía política (Stone, 1974; Tinker, 1980; Tinker et al, 1982; Tinker y Neimark, 1987; Neimark, 1992; Adams y Harte, 1998; Chwastiak y Joung, 2003). La investigación realizada desde la perspectiva de la economía política explora y valora las maneras en que los diferentes actores utilizan la información contable para intervenir, silenciar o transformar el conflicto social. Se trata de una investigación que posiciona las relaciones de clase en el centro del análisis y, por tanto, interesada en los efectos de la información contable sobre la distribución de la renta, la

riqueza y el poder (Tinker y Neimark, 1987). De esta manera, el informe anual no es un elemento pasivo que describe una realidad objetiva. Al contrario, por acción (Neimark, 1992; Adams y Harte, 1998), o por omisión (Chwastiak y Joung, 2003), mediante cuidadosas representaciones, el informe anual juega el papel de conformar el punto de vista que legitima la acción desde el poder.

Se trata, en definitiva, de una investigación que toma cuerpo al identificar y documentar el papel que representan los diferentes intereses en la adopción de prácticas contables (Laughlin, Hopper y Miller, 1989) a lo largo del proceso de elaboración del informe anual, dado que a través del mismo, más que representar la realidad, de lo que se trata es de construirla (Hines, 1988). Con estos argumentos, el lenguaje utilizado en la elaboración del informe anual se convierte en punto central que acapara la atención de los elaboradores de dicho documento, de la amplia pléyade de lectores del mismo y de los investigadores en contabilidad social (y medioambiental) que centran su estudio en los mecanismos de comunicación de este tipo de información. El siguiente epígrafe presenta algunas ideas acerca del lenguaje y de la dimensión interpretativa del mismo.

### 3.3. IDEOLOGÍA, LENGUAJE E INFORMES ANUALES

Las declaraciones de marco conceptual de la contabilidad financiera suelen destacar la utilidad de la información contable para orientar la toma de decisiones económicas por los usuarios de la misma (IASB, 1988; FASB, 1978; AECA, 1999). Desde un punto de vista neo-clásico, el papel de la contabilidad es suministrar información neutral que permita operar en los mercados de forma eficiente para que los individuos adopten elecciones racionales. Pero limitar la utilidad de la información contable a la toma de decisiones económicas por los usuarios es reduccionista, en vista de otros usos y potencialidades que alberga el informe anual.

El informe anual, por ejemplo, puede verse como un mecanismo masivo de comunicación (Parker, 1982), como una herramienta para reducir los costes de agencia (Watts y Zimmerman, 1983), como una respuesta de la firma ante la actitud de la sociedad por determinadas preocupaciones sociales y medioambientales (Patten, 1992) o como un espacio para la especulación que pone de manifiesto la vertiente moral e interpretativa del discurso contable (Arrington y Francis, 1993; Macintosh, 1990). El potencial interpretativo del discurso contable ha sido investigado por diversos autores que han evidenciado el diferente tipo de discurso mantenido en el mismo en función de los valores dominantes de la época (Tinker y Neimark, 1987), advirtiendo de la capacidad del informe anual para, más que describir rea-



lidades, crear reconstrucciones interesadas de la realidad (Hines, 1988, 1989). A veces, incluso, tal y como muestran Arnold y Hammond (1994) a propósito de la diferente actitud mostrada por las partes ante la política antiapartheid, el informe anual ha sido aprovechado por las partes enfrentadas en una misma disputa ideológica para legitimar sus respectivas posiciones. El discurso contable, por lo tanto, trasciende la dimensión económica y penetra en el terreno de lo subjetivo y, por tanto, de la interpretación.

### 3.3.1. La capacidad deformadora del discurso

Las relaciones entre ideología, poder y lenguaje han sido abordadas extensamente desde la sociología y la lingüística (Perrow, 1986; Reboul, 1986; Chomsky, 1987; Thompson, 1984; Eagleton, 1997; Fairclough, 2000). La mayor parte de las investigaciones se remiten a Weber (1984), para quien toda lengua fija una estructura argumentativa que nos proporciona una pauta para la proyección de diversos discursos a través de la estructura social, llegando a afectar al sistema de actitudes y posteriormente a nuestras conductas en una profundidad que involucra necesariamente a nuestros valores. Como afirma Vidal-Beneyto (2006), la comunicación mediática no representa y reproduce la realidad tal como es, sino que la *produce* y la acaba imponiendo. Por eso, el dominio privilegiado de la ideología es el lenguaje «que se convierte en el poder mismo» (Reboul, 1986, p. 34), pues el lenguaje es un código, una trama de prohibiciones y de obstáculos. En el fondo, los discursos son siempre valores.

Pero sin duda, es la obra del pensador Ricoeur (1977, 1997, 1999) la que aparece como una de las más determinantes al abordar la dimensión interpretativa del discurso. Ricoeur construye su argumentación a partir de la capacidad *deformadora* del discurso que pasa a convertirse en uno de los elementos fundamentales en la conformación de la ideología. Para Ricoeur, la dimensión interpretativa del discurso trata de hacer propio, de uno, lo que era ajeno mediante la utilización de un lenguaje que dé sentido y haga comprensible lo que carecería de sentido y sería incomprensible sin el recurso al discurso. Esto significa que la dimensión ideológica de un texto hay que buscarla en el contexto, que puede canalizar determinados intereses hacia el terreno de las ideas rectoras de la sociedad valiéndose de la retórica del discurso. El discurso, por tanto, tiene la capacidad de crear realidades, por lo que todo concepto de lo real es interpretativo. Ahora bien —sostiene Ricoeur—, dado que la vida humana está simbólicamente determinada, la naturaleza de la verdad es puesta en tela de juicio tanto por la dimensión temporal como por la dimensión simbólica de la existencia humana. A este respecto, Ricoeur señala:



«Debemos integrar el concepto de ideología entendida como deformación en un marco que reconozca la estructura simbólica de la vida social. Si la vida social no tiene una estructura simbólica, no hay manera de comprender cómo vivimos, cómo hacemos las cosas y proyectamos esas actividades en ideas, no hay manera de comprender cómo la realidad pueda llegar a ser una idea ni cómo la vida real puede producir ilusiones» (Ricoeur, 1997, p. 51).

De ahí que el modelo de verdad, entendido como adecuación, como concepto absoluto, es inadecuado al no poder separarse lo real de nuestra interpretación, razón que permitiría afirmar que no existe ninguna posibilidad de llegar a un extracto no ideológico de la realidad. De acuerdo con este planteamiento, las posturas neutrales, no ideológicas, no son posibles. De la relación entre ideología y praxis surgen situaciones en la que la praxis es deformada por obra de la ideología. En palabras de Ricoeur:

«Sólo porque la estructura de la vida social humana es ya simbólica puede deformarse. Si no fuera simbólica desde el comienzo, no podría ser deformada. La posibilidad de deformación es una posibilidad abierta únicamente por esa función» (Ricoeur, 1997, p. 53).

Es decir, el lenguaje por sí solo no produce significado, sino que a través del discurso el lenguaje adquiere una variedad de significados, en lo que Ricoeur denomina carácter *polisémico* del lenguaje. En virtud de este carácter *polisémico*, el lenguaje extiende su significado de manera infinita «permitiendo extender sus denominaciones a la diversidad y pluralidad de la existencia humana» (Ricoeur, 1977, p. 115). Es esta perspectiva la que otorga sentido a la relación entre ideología y lenguaje, que adquiere mayor dimensión al conectarse con los recursos retóricos del discurso y con el estilo que adopta el mismo, de forma que la ideología está en la base del discurso pudiendo impregnar el lenguaje de muchas maneras. Las metáforas, las analogías, los silencios, la ambigüedad, etc. son recursos retóricos que constituyen una parte inseparable del lenguaje para conformar un discurso. Un discurso es, por tanto, «una manera particular de describir e interpretar el mundo (o un aspecto del mismo)» (Phillips y Jørgensen, 2002, p. 1).

El análisis del discurso define y delimita diferentes escuelas de pensamiento que compiten entre sí (ver por ejemplo, Donati, 1992; Grant *et al.*, 2004; Phillips y Jørgenson, 2002). Sin embargo, el elemento común presente en los modelos de análisis del discurso es la convicción de que las diferentes maneras de hablar no describen el mundo de manera neutral, sino que juegan un activo papel en su representación por lo que hablar de una realidad objetiva independientemente del hombre es siempre superfluo. Como diría Gramsci (1971), la verdad es históricamente variable y está relacionada con la conciencia social de una determinada época. Para Gramsci, objetividad significa humanamente objetivo, es decir, verificable

por todos los hombres. La realidad objetiva sería la realidad verificada por todos los hombres, independientemente de los puntos de vista particulares. En último término, de acuerdo con este enfoque, podría decirse que lo objetivo trata sobre una determinada concepción del mundo, es decir, sobre una ideología. Por esta razón, al analizar la obra de Gramsci, la expresión «humanamente objetivo» habría que interpretarla, concluye Eagleton (1995, p. 160), como «históricamente subjetivo». Desde una óptica gramsciana, la relación dialéctica entre ideología, práctica y discurso nos introduce en la perspectiva del pensamiento. Si se imagina una realidad sin hombres, no podrá hablarse ni de pensamiento ni de lenguaje, y para la filosofía de la praxis «el ser no puede separarse del pensar» (Díez, 2005, p. 188).

La relación entre ideología y discurso puesta de manifiesto por Ricoeur se enriquece cuando se examina a partir del concepto gramsciano de hegemonía<sup>5</sup>. Gramsci (1971) utiliza el término hegemonía para referirse al modo en que el poder se gana el consentimiento social. La hegemonía es un sistema de relaciones de poder que se manifiesta en los sistemas de democracia liberal. Mientras que las relaciones autoritarias están basadas en la coerción, la dominación hegemónica requiere un mayor grado de consenso social, asunto en el que las instituciones de la sociedad civil, como la iglesia, los medios de comunicación, la academia, asociaciones empresariales, etc. juegan un importante papel en la conformación de la ideología, otorgando legitimidad mediante la afirmación del liderazgo. Por esta razón, la hegemonía es un sistema de relaciones de poder más sofisticado que la simple dominación ya que exige no solamente el acompañamiento de los intereses políticos y económicos, «sino también liderazgo moral e intelectual» (Gramsci, 1971, p. 181). Ganar hegemonía significa establecer pautas morales, sociales e intelectuales en la vida social para difundir una concepción del mundo en todo el entramado de la sociedad, equiparando los intereses propios con los de la sociedad en su conjunto. Para Gramsci, aquéllos que dominan las instituciones aseguran su poder en gran medida, directa e indirectamente, grabando sus definiciones de la realidad sobre aquéllos a quienes dominan, llenando el mundo con su ideología o limitando, al menos, las posibilidades de elección dentro de lo *socialmente aceptable*. La ideología hegemónica penetra en todo aquello que la gente hace o piensa que es *natural*, mezclando y modificando lo que la gente considera el *sentido común*. (Ver Laclau y Mouffe, 1985, para una detallada explicación de la evolución histórica del significado del término hegemonía). En este proceso, los medios

---

<sup>5</sup> Es el propio Ricoeur el que da validez a este enfoque. En la serie de conferencias impartidas en el otoño de 1975 en la Universidad de Chicago, Ricoeur señalaba que últimamente sólo había leído a Gramsci «porque éste es el marxista más interesante en lo tocante a nuestro tema de la ideología» (Ricoeur, 1997, p. 125).



son utilizados por ciertos grupos como instrumentos para conseguir y mantener la hegemonía en la sociedad y forjar un consenso alrededor de diversos temas (Donohue *et al.*, 1995; Herman *et al.*, 1994), asistiendo al nacimiento de un poder blando (Estefanía, 2006) dotado de gran capacidad para atraer y actuar. Estefanía (2006), buen conocedor del papel de los medios de comunicación, nos recuerda que no hay mayor poder que el que emana de la capacidad de poner nombre a los comportamientos, las personas y las cosas.

### 3.3.2. Sobre el uso y abuso de las metáforas

Puede decirse, por tanto, que la ideología moldea y orienta el discurso de muchas maneras recurriendo, para ello, a la reiteración o los silencios unas veces (Chwastiak y Young, 2003) o a las metáforas en otras ocasiones. Merece la pena que nos detengamos en las palabras de Millán y Narotzky (1986) :

«Todo el discurso económico y sociológico dibuja un universo de causalidades, de fluidos y circuitos de reparto que conviene desbrozar para comprender, primero, que la existente no es la única manera de hablar de las cosas, y segundo, que en cuanto hablamos 'de otra forma', gran parte de las categorías, de las causas y efectos que manejamos de forma natural se diluirán hasta la desaparición» (Millán y Narotzky, 1986, p. 25).

A partir de estas bases, diversos trabajos (Lakoff y Johnson, 1986; Vallverdú, 2000) nos adviertan del (ab)uso de las metáforas inoportunas en economía con el fin de esconder realidades degradantes y buscar la aprobación de la audiencia. Así, cuando se acepta la metáfora «el trabajo es un recurso» se está ocultando la naturaleza del trabajo ya que no se hace distinción entre un trabajo con sentido y un trabajo deshumanizador y sin horizonte. De esta manera, desde la asunción de que el costo de los recursos debe ser bajo, la asimilación del trabajo a recurso lleva implícita la aceptación de que «el trabajo barato es una cosa buena, igual que el petróleo barato» (Lakoff y Johnson, 1986, pp. 281-282). De metáforas y cambios en el lenguaje saben mucho Boltanski y Chiapello (2002) quienes a partir de un análisis de los textos de gestión de empresas que han inspirado los nuevos modos de organización empresarial sobre la base de la producción flexible a partir del último tercio del siglo XX, reflexionan sobre la emergencia de términos como *eficiencia*, *empresa en red*, *círculos de calidad*, *trabajo enriquecido*, *etc.* necesarios para la regeneración del capitalismo. Los cambios en la organización de la producción y en la adopción de métodos de producción flexible están relacionados con cambios en el discurso, lo que para sociolingüistas como Fairclough, (1992) no serían sino mecanismos de con-



trol social del puesto de trabajo. Si el trabajador dedicado a tareas repetitivas y rutinarias y de escaso valor añadido, propio de los modos de producción del fordismo, es reemplazado por *personal polivalente*, insertado en un *entorno participativo*, formando parte de *círculos de calidad* y realizando *tareas plenamente satisfactorias*, el cambio en el lenguaje es la antesala del cambio organizativo.

Así pues, mediante el lenguaje no se representa ninguna realidad subyacente, sino que mediante el mismo se construyen diferentes percepciones de la realidad en función de la ideología desde la que se habla. Referido al ámbito contable, esto significa que el suministro de información contable tiene no sólo connotaciones económicas, sino que se abre un espacio a la especulación poniendo de manifiesto también la vertiente moral e interpretativa, tanto para el que suministra la información como para el que la recibe (Arrington y Francis, 1993). Más que como herramienta de información de identidades previamente dadas, los discursos en general, y el contable en particular, sirven para crear identidades cuestionándose, por tanto, la idea ampliamente extendida entre los positivistas de que la contabilidad no va mucho más allá de una mera representación de los fenómenos económicos. Al contrario, el enfoque interpretativo se sumerge en el amplio espacio político y social de los hechos económicos.

### 3.3.3. Estructuralismo, posestructuralismo y contabilidad

La presente investigación asume que el lenguaje y los cambios en el uso del mismo están relacionados con procesos culturales, sociales y políticos más amplios, por lo que concede gran importancia al análisis del lenguaje como método para estudiar los cambios sociales (Faiclough, 1992). La investigación social contempla una amplia variedad de métodos de análisis del discurso (Faiclough, 2003; Van Dijk, 1997), es decir, formas diferentes de investigar de manera estructurada un conjunto de textos y conceptos. Aunque la investigación cualitativa carezca de una metodología estricta sobre cómo abordar el análisis del discurso existiendo varios procedimientos, puede decirse que todos ellos comparten dos características fundamentales: (1) abordan la capacidad de los textos para construir realidades y (2) son necesariamente interpretativos. (Hardy y Phillips, 1999).

El enfoque interpretativo encuentra su fundamentación en la teoría estructuralista (Saussure, 1974) que concibe el lenguaje no como reflejo de una realidad social preexistente, sino que constituye un marco que actúa como realidad para nosotros. Para los estructuralistas, la conducta estaría asociada a determinados tipos de discursos, puesto que el lenguaje no designa una realidad preexistente a él. El lenguaje, al formar parte de un sistema, está revestido no sólo de una significación, sino sobre todo de un valor.

A partir de estas ideas, el posestructuralismo construye su edificio investigando cómo cambia el significado de las palabras, tanto a lo largo del tiempo como a través del contexto (social) en el que se construye el discurso. El discurso es siempre temporal (Burr, 1995). Es la principal aportación del posestructuralismo, que no solamente investiga el diferente significado del lenguaje, sino también el proceso a través del cual el lenguaje puede adoptar diferentes significados (ver Puxty, 1998, para una explicación más exhaustiva).

El posestructuralismo es, por tanto, diacrónico, es decir, histórico, lo que le confiere elementos tangenciales con la interpretación materialista de la historia. En esta posición hay que tener en cuenta que el lenguaje es una actividad social, es decir, se habla para alguien, lo que trae como consecuencia que el significado dado al lenguaje puede ser contestado por el otro, dando lugar al conflicto donde las relaciones de poder son cuestionadas y discutidas (Burr, 1995).

Desde una perspectiva contable, Macintosh (2005) reflexiona acerca de la aplicación del enfoque posestructuralista a los signos y convencionalismos contables. Macintosh (2005, p. 14) ilustra su reflexión con el ejemplo de una magnitud contable «signo de signos»: el beneficio neto. Se construye el discurso, ampliamente extendido tanto entre elaboradores de la información contable como entre los usuarios de la misma, de que dicha magnitud generada por la empresa corresponde a los propietarios de la misma que, pueden o no, de forma legal, retirarla de la firma y transferirla a sus patrimonios particulares. Para los posestructuralistas, dicha lógica es sólo el resultado del discurso dominante en ese momento. Pero se podría construir otro discurso que, en lugar de «beneficio neto», utilizara expresiones como «cuenta de usura», locución habitual en la Edad Media o «trabajo apropiado por el capital» recurriendo a terminología marxista. El posestructuralismo, por tanto, intenta socavar el poder del discurso dominante señalando que esa situación no es lo natural, sino que es el resultado de conflictos humanos a lo largo de la historia resueltos de una determinada manera.

La aplicación del enfoque posestructuralista a los signos y magnitudes contables se puede extender, igualmente, al estudio del contenido narrativo del informe anual. No sorprende, por tanto, que la parte narrativa del informe anual haya sido objeto de abundantes investigaciones que utilizan una variedad de enfoques y metodologías. El discurso posestructuralista encuentra acomodo en la investigación alternativa, crítica e interpretativa en contabilidad al compartir elementos comunes (Chua, 1986; Baker y Bettner, 1997). Desde estas coincidencias, puede afirmarse que la realidad es creada por los actores sociales y por las relaciones mantenidas entre los mismos. El papel de la contabilidad resulta esencial en la construcción de realidades (Hopwood, 1983; Hines, 1989), subvirtiendo la tesis de que la



contabilidad está fundamentada en principios objetivos (Arrington y Francis, 1989), mostrando, por el contrario, nexos entre las prácticas contables y el control social ejercido a consecuencia de las mismas (Baker y Bettner, 1997). A partir de estas asunciones, toma cuerpo la tesis de que el informe anual es cuidadosamente elaborado y está cargado de mensaje. La parte narrativa del informe anual es un poderoso mecanismo para crear reconstrucciones de las cuestiones abordadas en el mismo (Bebbington y Gray, 2000), hasta el punto de que el informe anual es un recurso utilizado por los gestores de la firma para imponer su perspectiva (Amernic, 1992).

Las investigaciones desarrolladas a partir de la asunción de estos planteamientos presentan varios estudios de caso que muestran la utilización del informe anual por la dirección de la firma para destacar los aspectos que interesan a los gestores (Amernic, 1992), rechazando de plano la pretendida neutralidad del informe anual y el papel pasivo jugado por el mismo como mero narrador de «realidades» (Neimark, 1992). Además, estudios longitudinales muestran los diferentes significados que adoptan con el paso del tiempo determinadas circunstancias que se presentan en la empresa como, por ejemplo, las cuestiones de género (Macintosh, 1990; Neimark, 1992; Adams y Harte, 1998), el diferente significado con el que se moldean expresiones claves en la revelación de información de contenido social y medioambiental revelada por la firma como sostenibilidad o desarrollo sostenible (Bebbington y Gray, 2000) o la medida en que la parte narrativa de los informes anuales ha sido utilizada por las empresas transnacionales de forma estratégica para incrementar la hegemonía y dominación sobre los estados (Unerman, 2003). Como concluye Hogner (1982) tras el estudio de la revelación de información social a lo largo de ocho décadas por la firma *US Steel*, la información revelada en el informe anual es un reflejo del comportamiento institucional, de forma que los cambios en las prácticas informativas contables reflejan una modificación de la correlación de fuerzas que definen el comportamiento de la empresa. En el caso concreto de la revelación de información social, Hogner (1982) llega a la conclusión de que se informa más abundantemente de aquellas actividades más esperadas y mejor valoradas por la sociedad en cada momento del tiempo. Por lo tanto, el informe anual parece ser el resultado de un proceso de elección de los asuntos y relaciones sociales suficientemente importantes para presentarlas en público.

Los siguientes capítulos presentan el estudio del caso a partir del análisis de los informes anuales de Seat-Volkswagen correspondientes al periodo 1974-2005. El inicio del periodo coincide con el momento en que España entra en la fase decisiva del cambio de régimen, sustituyendo el régimen autoritario por un sistema de democracia formal con un parlamento democrático elegido por sufragio universal en elecciones libres. Además del cambio político, a lo largo del periodo analizado se produce el abandono del sis-

tema de producción en masa y se da paso a los nuevos modos de producción caracterizados por el suministro justo a tiempo y la producción flexible. Tanto el cambio político como el cambio organizativo están presentes en los informes anuales de Seat-Volkswagen caracterizando dos etapas diferentes. La primera etapa se extiende hasta 1986 año en que, tras la consolidación del cambio político, se produce la incorporación de España a la Unión Europea (UE). La segunda etapa, que se inicia con la entrada de Volkswagen en el capital de Seat en 1986, se extiende hasta 2005. A lo largo de este periodo de tiempo el conjunto de la industria protagoniza un profundo cambio organizativo sobre la base de la producción flexible.

La investigación se realiza desde una perspectiva dialéctica e interpretativa, reflejando el contexto político, económico y social en el que se producen los acontecimientos narrados en el informe anual, considerando el mismo como un recurso en poder de los gestores para imponer una perspectiva concreta. Citando a Montesinos (1976, p. 124), «la contabilidad no es ajena al entorno en el que se mueve y, como el resto de las ciencias sociales, no se desarrolla al margen de los sistemas de valores, sino que éstos influyen de una forma u otra sobre sus planteamientos».