

NUEVOS PARADIGMAS EN LA INVESTIGACIÓN EN LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

(New Paradigms in Historical Accounting Research)

Miriam Núñez Torrado

Profesora de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

En la última década se ha despertado un interés creciente por la historia de la contabilidad en diversos foros académicos. Ese interés ha impulsado un nuevo debate sobre las posibilidades metodológicas a la hora de acometer una investigación en este área. En este trabajo se presentan los dos paradigmas fundamentales de la historiografía contable, el positivista y el crítico, para a continuación proponer un nuevo paradigma integrador de ambas posiciones metodológicas. Ello se hará a partir de la consideración de la contabilidad como construcción social, en cuanto a conjunto de prácticas que influyen y configuran la realidad social, más allá de las asunciones que tradicionalmente se le atribuyen de racionalidad, objetividad y neutralidad.

Palabras clave: historia de la contabilidad, paradigma positivista, paradigma crítico.

ABSTRACT

The last decade has seen the revival of a growing interest in accounting history in different academic fields. Such interest has pushed a new debate about methodological ways to undertake research in this area. This paper reviews the main paradigms in accounting historiography, the positivist and the critical, and proposes a new paradigm integrating both methodological positions. This is done by considering accounting as a social construction, as a set of practices that influence and form social reality, moving beyond conventionally conferred assumptions of rationality, objectivity and neutrality.

Key words: accounting history, positivist paradigm, critical paradigm.

1. INTRODUCCIÓN

Asistimos a una época en la que las investigaciones histórico-contables se están imponiendo con fuerza en el mundo académico, como reflejan los cada vez más numerosos estudios sobre la materia en las universidades españolas. Este interés no se circunscribe sólo al ámbito nacional, y así, en los últimos congresos de la *European Accounting Association*, la historia de la contabilidad se perfiló como una de las áreas de investigación que más adeptos va ganando y, en consecuencia, con mayor potencialidad.

Los trabajos en historia de la contabilidad se enfrentan, epistemológica y metodológicamente, con un "*mare magnum de ideas que forman un tejido de difícil interpretación*" (Himmelfarb, 1989, p. 662)¹. Esto es fruto del debate presente en determinados ámbitos académicos sobre las líneas de investigación existentes en historia de la contabilidad².

De entre los distintos trabajos que abordan la cuestión, destacan las recopilaciones claras y exhaustivas efectuadas por Hernández Esteve (1992, 1997) sobre las principales corrientes metodológicas modernas en el estudio de la historiografía contable. Este autor trata los diversos enfoques o formas globales de concebir la historia de la contabilidad, todas ellas válidas y que "*deben ser acogidas, en general, con alegría y satisfacción, pues son muestra de la vitalidad de las disciplinas históricas*" (Hernández Esteve, 1992, p. 5).

A grandes rasgos, distingue entre dos aproximaciones al análisis histórico en contabilidad: La que se fundamenta, desde una perspectiva positivista, en el análisis riguroso del material archivístico, en una concepción narrativa y descriptiva de la historia que busca la objetividad; y la que tiene por objeto analizar problemas contables desde una perspectiva histórica. Este segundo enfoque surge de la consideración de la multidimensionalidad del análisis histórico en contabilidad. Se considera la historia como un producto cultural resultante de un contexto social, económico, político y temporal completo (Hopwood y Johnson, 1986). En este sentido, la historia de la contabilidad se podrá entender y explicar mejor relacionándola con otros cuerpos doctrinales, como la teoría de la organización, la sociología o la teoría económica.

Una solución de consenso entre estas dos aproximaciones sería la denominada *concepción relativista* de la historia de la contabilidad, planteada por autores como Gourvish (1995) y Stewart (1992), que propone el estudio de la evidencia archivística

¹ Fuente tomada de Hernández Esteve (1992, p. 7).

² El interés que suscita ese debate se puso en evidencia en la celebración del II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad en España, que tuvo lugar en Sevilla en septiembre de 1998. Dicho Encuentro se centró en las distintas corrientes metodológicas existentes, como reflejó su título: "*Dos formas de entender la Historia de la Contabilidad*".

primaria a la luz de teorías contables, sociológicas o de organización de empresas, entre otras.

En cualquier caso e independientemente del enfoque metodológico escogido, Hernández Esteve (1996)³ propone las líneas generales a seguir cuando se acomete una investigación en historia de la contabilidad. Además de describir y analizar una serie de hechos o de explicarlos e interpretarlos, se debe prestar una atención especial a si los hechos presentados suponen una continuidad evolutiva en relación con momentos históricos anteriores o si, por el contrario, representan una ruptura, una discontinuidad. Se deberán entonces indagar las posibles causas y circunstancias, extrayendo las relaciones que se establezcan, más allá de las motivaciones puramente económicas. Se pretende con ello estudiar el papel desempeñado por la contabilidad ante un determinado proceso de cambio, reivindicándose de esta forma el énfasis en los aspectos contextuales relacionados con el caso estudiado.

2. EL ANÁLISIS HISTÓRICO-CONTABLE DESDE UNA PERSPECTIVA MULTIDISCIPLINAR

2.1. Paradigma crítico vs. Paradigma positivista

Dentro del debate metodológico que tiene lugar en historia de la contabilidad, Hernández Esteve (1992) utiliza el término “*conceptualización*” para referirse al uso en la investigación del instrumental teórico ofrecido por las ciencias relacionadas con el tema estudiado, en un proceso de conexión y relación interdisciplinar. Este rasgo es propio de una aproximación multidisciplinar al análisis de problemas contables desde una perspectiva histórica. En este artículo se apela a dicho rasgo para proponer, en la investigación histórica, el uso de teorías de otras disciplinas ajenas a la contabilidad, como son la sociología y la organización de empresas.

A finales de los setenta, Hopwood (1978) empezó a llamar la atención sobre una consideración más dinámica de la contabilidad dentro de su contexto organizativo. Era, a su vez, necesario trascender los límites de las organizaciones y estudiar las posibles interrelaciones entre las prácticas contables y las presiones o intereses procedentes del entorno donde operan (Miller, 1994). Numerosos estudios posteriores en esta misma línea (consultar cualquier ejemplar de la revista *Accounting, Organizations and Society*) ratifican que la contabilidad ha dejado de considerarse como una práctica aislada del contexto institucional y social más amplio en el que está inmersa. Como afirmaban

³ Prólogo al libro de Donoso (1996).

Burchell *et al.* (1985, p. 402), la contabilidad "... no puede extraerse de su entorno, de la misma forma que no puede separarse a un organismo de su hábitat".

Al igual que en la contabilidad, en la investigación histórica existía una tendencia hacia las historias técnicas de la contabilidad, escritas aisladamente de sus contextos social, económico e institucional (Hopwood, 1985). El presente artículo reivindica, por tanto, un *paradigma contextual* (Hopwood, 1985, p. 370) en la búsqueda de una mayor comprensión de los aspectos políticos y sociales de la contabilidad. Más allá del nivel organizativo, la contabilidad trata de reforzar una determinada concepción de poder, a través de la creación de un modelo parcial de visibilidad organizativa al servicio de las jerarquías, articulando ciertas formas de estructura organizativa o reforzando el control del rendimiento real (Burchell *et al.*, 1980, y Hopwood, 1983).

La contabilidad trasciende así a sus aspectos puramente técnicos y se convierte en un fenómeno social, gracias a sus facultades reflexiva y constitutiva. Reflexiva en cuanto al poder que posee de reflejar el contexto en el que actúa. Constitutiva por su capacidad para influir en su propio entorno (Burchell *et al.*, 1985). Nos alejamos así de la posición técnica tradicional, según la cual la contabilidad debe comprender la realidad económica y limitarse a desarrollar convenciones que permitan reflejarla.

Epistemológicamente, la investigación contable puede adoptar cualquiera de los intereses cognitivos propuestos por Habermas (1971) en la tipología que hace del conocimiento humano, en función de las condiciones sociales bajo las que se produce. Así, se pueden distinguir las ciencias empírico-analíticas, las hermenéutico-históricas y las crítico-sociales. Las primeras se centran específicamente en los fenómenos que analizan, tratando de establecer hipótesis o predicciones sobre el comportamiento de esos fenómenos. En cambio, las teorías que surgen en el seno de las ciencias hermenéutico-históricas no son deductivas, ni tampoco pretenden la predicción o el control de los hechos. Su interés cognitivo descansa en la existencia de una comprensión consensuada de la realidad dentro de una tradición social. Por último, las ciencias crítico-sociales se centran en las discordias que se establecen entre los aspectos de la vida social y lo que aparentemente son obligaciones naturales. Su objetivo es proporcionar el conocimiento necesario para cambiar las relaciones sociales, a través de una auto-reflexión crítica sobre las prácticas sociales.

Cada vez son más numerosos los trabajos en historia de la contabilidad que se podrían enmarcar dentro del llamado *paradigma crítico*, como posicionamiento frente al paradigma positivista, pues tratan de relacionar la contabilidad con su entorno económico, institucional, político y social. Mattessich (1996)⁴ incluye el paradigma crítico dentro de una corriente denominada "*behavioural and organizational accounting*",

⁴ Fuente tomada de Hernández Esteve (1997, p. 3).

que estudia la contabilidad como elemento configurador de la sociedad, desde su posición de construcción social.

Chua (citado por Mattessich, 1996), asimismo, distingue tres corrientes principales dentro del paradigma crítico: La llamada en ocasiones *investigación experimental*, que se ocupa de aspectos de la conducta social relacionados con la contabilidad (p. e.: Teoría de la Agencia⁵); la *contabilidad organizativa*, que estudia la contabilidad como conjunto de prácticas que influyen y configuran la realidad social, y, por último, el *radicalismo crítico*, que rechaza la idea de la contabilidad como invención neutral, considerándola un elemento activo utilizado en la lucha de clases a favor del *statu quo* capitalista.

2.2. Hacia un nuevo paradigma en la investigación histórico-contable

El Comité de Historia de la Contabilidad de la *American Accounting Association* (1970) definió la historia de la contabilidad como:

"... el estudio de la evolución en el pensamiento, prácticas e instituciones contables como respuesta a cambios en el entorno y en las necesidades sociales. También tiene en cuenta el efecto sobre el entorno de dicha evolución".

Esta definición enlaza con una consideración de la contabilidad como uno de los elementos configuradores del contexto social y organizativo, más allá de sus aspectos puramente técnicos. En esta misma línea, Stewart (1992, p. 57) sostiene que *"los contextos social, político e ideológico de la contabilidad han llegado a ser tan importantes como sus contenidos económicos o técnicos"*.

Ello nos permite reivindicar un nuevo paradigma en la investigación en historia de la contabilidad, fruto de un consenso entre los paradigmas positivista y crítico, desde una aproximación multidisciplinar al análisis histórico-contable. El punto de partida lo proporciona una de las principales corrientes dentro del paradigma crítico: La contabilidad organizativa, pues propone el estudio de la contabilidad como sistema íntimamente relacionado con el contexto en que se desarrolla (se ve influido por dicho entorno y, a su vez, influye en él). Pero, siguiendo la tipología de Habermas (1971), el análisis se aborda desde una perspectiva más cercana al conocimiento hermenéutico-histórico que al crítico-radical. No se pretende conseguir una finalidad emancipatoria con el estudio o una crítica de determinada práctica social, como propugna el proyecto crítico-radical. Se trata, en cambio, de comprender, explicar e interpretar la natura-

⁵ Línea de investigación que pretende, a grandes rasgos, el diseño de estructuras de control adecuadas que permitan la motivación y control de los *agentes* —aquellos que desempeñan las tareas productivas— de manera que sirvan los intereses del *principal* —aquel considerado como primer beneficiario de esas labores productivas— (Pratt y Zeckhauser, 1985).

leza de las interacciones que se producen entre contabilidad-organización-entorno, pero sin ningún afán resolutivo o deseo de aportar soluciones.

En el nuevo paradigma que se propone, se parte de la asunción de que "*el conocimiento objetivo del pasado sólo puede obtenerse a través de la experiencia subjetiva del investigador*" (Standford, 1987, p. 27)⁶. De la misma forma, Habermas (1990, p. 27) argumenta que los hechos presentados por los historiadores como acontecimientos del pasado, son en realidad juicios de valor del investigador, "*... ya que el marco teórico para un análisis empírico sobre el comportamiento diario debe de integrarse conceptualmente dentro del contexto en el que los participantes interpretan sus vidas diarias*". Se ratifica, por tanto, en este estudio, la consideración del relativismo histórico implícita en el proyecto hermenéutico.

La carga subjetiva del investigador (producto de sus experiencias personales, de su cultura y de su entorno) se manifiesta, además de en la presentación de los hechos o discurso histórico, en la elección que hace de unos hechos en detrimento de otros. ¿Por qué se elige una determinada información y se rechaza otra? ¿Cuál es el criterio que permite dar relevancia a unos hechos con respecto a otros? La historia se construye a partir de acontecimientos del pasado (hechos objetivos) y de las múltiples relaciones causales que el investigador puede establecer entre ellos. ¿Por qué elegir o establecer ciertas relaciones y no tomar en consideración otras?

La dificultad para separar hechos y valores, para considerar la verdad histórica como absoluta, en lugar de relativa, para eliminar el lenguaje, prácticas e ideologías contemporáneas del análisis del pasado, está presente a lo largo de las investigaciones que abrazan el nuevo paradigma. No obstante, no se pretende renunciar a la misma, pues como manifiestan los historiadores de la contabilidad Previts y Bricker (1994, p. 626):

"Uno de los beneficios derivados de la investigación histórica es el desarrollo de perspectivas sobre los problemas actuales; es decir, sencillamente aprender del pasado como trayectoria hacia los problemas del presente".

2.3. Historia vs. Ciencia Social

Las principales diferencias entre los investigadores en historia de la contabilidad radican en las fuentes utilizadas y en la distinción entre historia y ciencia social. Los seguidores del paradigma positivista o tradicional consideran que el investigador se puede acercar a la verdad histórica de forma objetiva, dejando que los hechos hablen por sí solos. Ello implica la utilización necesaria de fuentes primarias. Dentro del paradigma crítico, el cuestionamiento de la existencia de una verdad histórica absoluta,

⁶ Fuente tomada de Fleischman *et al.* (1996, p. 58-59).

quita relevancia a las fuentes primarias, en la búsqueda de teorías generales explicativas de determinadas conductas del pasado.

Fleischman *et al.* (1996, p. 63) proponen las características que distinguen la historia de la ciencia social. Esas características conforman los extremos de un continuo, a lo largo del cual se situarían los investigadores en historia de la contabilidad:

Tabla 1
Diferencias entre la Historia y la Ciencia Social

HISTORIA	CIENCIA SOCIAL
Objetivo de la investigación	
<ul style="list-style-type: none"> - Estudio del pasado. - Razonamiento idiográfico-inductivo. - Prueba y/o revisa generalizaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - Uso de ejemplos del pasado. - Razonamiento nomotético-deductivo. - Propone generalizaciones.
Acontecimientos	
<ul style="list-style-type: none"> - Examina la secuencia y contexto de los acontecimientos. - Reconocimiento de la singularidad de un acontecimiento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estudia los acontecimientos de forma aislada. - Uso de acontecimientos para establecer relaciones causales.
Evidencia	
<ul style="list-style-type: none"> - Prioriza las fuentes primarias de evidencia. - Detallado conocimiento "fáctico". - Especialización en tiempo, lugar, materia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Suficiencia de las fuentes secundarias de evidencia. - Inventarios conceptuales. - Especialización por subsistema social.

Fuente: Fleischman, Mills y Tyson, 1996.

Dentro del paradigma crítico, se situarían los investigadores que incluyen su estudio en el marco de las ciencias sociales. Los historiadores, en cambio, formarían parte del paradigma tradicional⁷. Se trata de una clasificación extrema, cuya utilidad radica en la presentación de una serie de características definitorias. De la combinación de

⁷ La historia es una disciplina idiográfica, pues trata de lo concreto, individual y único. Parte del conocimiento de los fenómenos, hechos o casos, como vía hacia la ley o principio que virtualmente los contiene o que se efectúa en todos ellos uniformemente (razonamiento inductivo). Las ciencias sociales constituyen, como contraposición, una disciplina nomotética, ya que están relacionadas con lo abstracto, recurrente o universal, a través de la formulación de principios generales o leyes científicas. En las mismas se procede de lo universal a lo particular (razonamiento deductivo) (*Webster's Third New International Dictionary*, 1976).

esas características resulta una amplia riqueza de enfoques y trabajos que trascienden la clasificación presentada por Fleischman *et al.* (1996).

3. A MODO DE SÍNTESIS

No obstante la toma de posición manifiesta dentro del paradigma crítico, concretamente en el ámbito de la contabilidad organizativa, ésta supone una consideración epistemológica. El nuevo paradigma adopta algunas características pertenecientes a las prácticas históricas y otras relativas a las ciencias sociales. Los acontecimientos no se presentan aislados, como establecen las ciencias sociales, aunque se utilizan para la configuración de relaciones causales, tal como éstas propugnan. Se propone, además, un razonamiento idiográfico-inductivo, característico de las disciplinas históricas. Pero, sobre todo, se reconoce la importancia de las fuentes primarias, de los datos archivísticos sobre los que sustentar las teorías propuestas.

Este reconocimiento no es incompatible con la asunción de la relatividad de la verdad histórica. La evidencia archivística primaria es siempre preferible a las fuentes secundarias, aunque no esté tampoco exenta de la carga subjetiva del investigador. Chandler (1984)⁸ proponía dos retos estimulantes a los estudiosos de la historia de la contabilidad: Tratar de relacionar los acontecimientos y acciones humanas con el contexto social, económico, político y cultural, e intentar desarrollar generalizaciones a partir de hechos que tuvieron lugar en un tiempo y lugar determinado, y que sirven como herramientas de análisis aplicables a otras disciplinas. Pero supeditaba esos desafíos a la obtención de fuentes primarias sobre las que sustentar las relaciones y generalizaciones.

En definitiva, a pesar del posicionamiento epistemológico previo dentro del paradigma crítico, el paradigma propuesto también incorpora características pertenecientes al paradigma tradicional. Tal como señalaban Chua y Degeling (1993), ambos paradigmas ofrecen perspectivas muy válidas, pero considerados aisladamente desembocan en un análisis incompleto. Se reivindica así el carácter ecléctico de la investigación en historia de la contabilidad, del que resultarán una amplia variedad de trabajos y enfoques que redundarán en una mayor riqueza de esta disciplina.

BIBLIOGRAFÍA

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1970): "Committee on Accounting History", *The Accounting Review*, Vol. 45 (supl.).

⁸ Fuente tomada de Gourvish (1995, p. 5).

BURCHELL, S.; CLUBB, C. y HOPWOOD, A. G. (1985): "Accounting in Its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, p. 381-413.

_____ ; HUGHES, J. y NAHAPIET, J. (1980): "The Roles of Accounting in Organizations and Society", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, p. 5-27.

CHANDLER, A. D. Jr. (1984): *Enterprise and History: Essays in Honour of Charles Wilson*, *Comparative Business History*, D. C. Coleman y P. Mathias, Cambridge University Press, Cambridge, p. 3-26.

CHUA, W. F. y DEGELING, P. (1993): "Interrogating an Accounting-Based Intervention on Three Axes: Instrumental, Moral and Aesthetic", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 4, p. 291-318.

DONOSO ANES, R. (1996): *Una Contribución a la Historia de la Contabilidad: Análisis de las Prácticas Contables desarrolladas por la Tesorería de la Casa de la Contratación de Indias de Sevilla (1503-1717)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla.

FLEISCHMAN, R. K.; MILLS, P. A. y TYSON, T. N. (1996): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting", *Accounting History*, Vol. 1, No. 1, p. 55-75.

GOURVISH, T. (1995): "Business History: In Defence of the Empirical Approach?", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 5, No. 1, p. 3-16.

_____ (1990): *Moral Consciousness and Communicative Action*, MIT Press, Cambridge.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1992): *Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas, metodológicas y cuestiones específicas*, Ponencia presentada en el Encuentro de Trabajo sobre la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España (C.O.T.M. y E., AECA, UAM: Madrid).

_____ (1997): *Historia de la Contabilidad: pasado rumbo al futuro*, Conferencia pronunciada en las VII Jornadas de Contabilidad e Fiscalidade organizadas por APOTEC (Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade), Figueira da Foz (Portugal).

HIMMELFARB, G. (1989): "Some Reflections on the New Accounting History", *The American Historical Review*, Vol. 94, No. 3, June.

HOPWOOD, A. G. (1978): "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, p. 3-13.

_____ (1983): "On Trying to Study Accounting in the Context in Which it Operates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, p. 287-305.

_____ (1985): "The Tale of a Committe that Never Reported: Disagreements on Intertwining Accounting With the Social", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 3, p. 361-377.

_____ y JOHNSON, H. T. (1986): "Accounting History's Claim to Legitimacy", *International Journal of Accounting*, Vol. 21, No. 2, p. 97-115.

MATTESSICH, R. (1996): "Academic Research in Accounting: The Last 50 Years", *Asia-Pacific Journal of Accounting*, Vol. 3, No. 1, June.

MILLER, P. (1994): "Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction", del libro *Accounting as a social and institutional practice*, A. G. Hopwood y P. Miller, Cambridge University Press, Cambridge.

PRATT, J. W. y ZECKHAUSER, R. J. (1985): *Principals and Agents: The Structure of Business*, Harvard Business School Press, Boston.

PREVITS, G. J. y BRICKER, R. (1994): "Fact and Theory in Accounting History: Present Mindedness and Capital Market Research", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, p. 625-641.

STANDFORD, M. (1987): *The Nature of Historical Knowledge*, Basil Blackwell, Oxford.

STEWART, R. E. (1992): "Pluralizing Our Past: Foucault in Accounting History", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, p. 57-73.

WEBSTER'S THIRD NEW INTERNATIONAL DICTIONARY (1976): 1ª edición en 1909, Encyclopedia Britannica Inc., Chicago.