**El capital intelectual y la sostenibilidad. Tensión y aportes que surgen de las principales corrientes de investigación contable.**

**Autores**

Sader, Gustavo

Universidades Nacionales de Río Cuarto y Villa María. (5800) Río Cuarto - Cba.- [gusader@hotmail.com](mailto:gusader@hotmail.com)

Verón, Carmen

Universidad Nacional de Rosario y Universidad Austral. (5900) Rosario – S. Fe. - cveron@fcecon.unr.edu.ar

**Palabras clave**

Capital Intelectual - Sostenibilidad – Corrientes de investigación contable

**Introducción**

El desarrollo en la investigación contable del paradigma del capital intelectual (CI) y la revelación de información relacionada, principalmente de carácter cualitativo, ha puesto de manifiesto la importancia de la contabilidad como mediadora de las decisiones no solo de los *stockholders*, sino también de distintos grupos de interés o *stakeholders*. En relación con estos últimos, los aspectos sociales y ambientales relacionados con otro paradigma: el de la sostenibilidad (S), ha ampliado el campo de la información a revelar. Así, la problemática se centra en qué revelar y qué efecto tiene en los usuarios y en la sociedad toda en términos de valor agregado. Tanto CI como S, son conceptos íntimamente vinculados, ya que el primero implica la adopción de acciones y la gestión de recursos intangibles que afectan al modelo de S. Todo esto, enmarcado en la necesidad mundial de lograr un desarrollo sostenible y de la profesión contable en desarrollar el proceso de normalización contable en ese sentido. Por otro lado, las corrientes de investigación positiva y crítica e interpretativa, tienen una visión diferente de estos fenómenos. Esa tensión, puede generar aportes en torno a mejorar el campo informativo, acercando el sujeto de la contabilidad al objeto que son las prácticas contables, y a su vez, los datos duros a la realidad analizada no sólo bajo teorías positivas, sino también de teorías sociales.

En ese sentido, el objetivo de esta ponencia es mostrar la tensión y los aportes que muestran estas líneas de investigación al desarrollo de la ciencia contable, atendiendo a los paradigmas del CI y la S. Para lograr ese objetivo, se efectuará una revisión bibliográfica, aportando nuestra visión de cómo se puede dar proceso de complementación entre ambas líneas y mostrando los posibles aportes a la disciplina contable.

**Marco teórico**

***El Capital Intelectual. Su importancia en la sociedad de la información***

La valoración del CI es un problema ampliamente desarrollado en la investigación contable, en donde la información de las organizaciones sobre su gestión cumple un rol muy importante. Bueno et al. (2008) proponen una concepción considerando el nuevo contexto de la sociedad de la información y su evolución hacia la sociedad del conocimiento. Así los intangibles configuran una de las principales fuentes de creación de ventajas competitivas sostenibles y generadores de valor.

Son muchas las definiciones de CI, existiendo un límite difuso con la de activos intangibles. Este problema, según Larrán y Sotomayor (2003), ha dado lugar a una dicotomía conceptual entre los denominados activos intangibles (perspectiva contable) y CI (perspectiva organizativa y de medición y control). Sin embargo, a través de la información voluntaria revelada sobre recursos, actividades, planes y expectativas que presentan las empresas, se visualiza la convergencia de la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión, acercando ambas perspectivas.

Esta información, en las empresas cotizantes se exterioriza a través de estados contables, memorias, información financiera para la bolsa o analistas financieros, y eventualmente en anuncios efectuados por los ejecutivos. Por su parte en las empresas y organizaciones no cotizantes, no importa tanto el valor numérico en términos de mercado, sino la información que se divulga sobre el mismo, mostrando a la empresa en su relación con el entorno.

Podemos resumir con lo expresado por Villegas (2004), quien considera al CI como una de las expresiones de los desarrollos disciplinares más difundidos de la contabilidad.

***La sostenibilidad y la función de la contabilidad***

El origen del término “sostenibilidad” proviene de “desarrollo sostenible” que surge de la Comisión Brundtland (Naciones Unidas, 1987), siendo aquel que permite satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro. Este, sienta sus bases en la protección del medio ambiente y en el apoyo a los países con menor nivel de desarrollo, requiriendo la integración de las políticas ambientales y de estrategias de desarrollo en tres pilares: económico, social y ambiental.

Los aspectos sociales y ambientales se unifican en la disciplina “contabilidad social y ambiental”, habida cuenta de la relación entre ambos (Gray, 2003), considerando la necesidad de mejorar la toma de decisiones a nivel interno y externo, mostrando además de los resultados económicos, el impacto ambiental y social que genera el proceso productivo de las organizaciones (Amigo Casson, 2018). Un enfoque complementario se encuentra en Mejía, Montilla, Montes y Mora (2014), que abordan laTeoría Tridimensional de la Contabilidad donde, los intereses económicos están supeditados a los propósitos superiores de protección y de mantenimiento de la riqueza ambiental y social (Mejía y Vargas, 2012). En ese orden, el objetivo final de sostenibilidad no se logra sino a través de la gestión y revelación del CI y para ello las empresas deberán también informar sobre los indicadores o medidas relacionadas con aquella (S).

Todo lo anterior hace suponer que, la inclusión en la investigación contable, y por ende en la epistemología contable, de problemáticas relacionadas con el CI y la sostenibilidad, ha abierto la discusión respecto del abordaje conjunto e integrado de su producto para los *stakeholders* o grupos de interés, constituido por la información revelada a través de informes.

***Las corrientes de investigación contable***

Según Verón et al. (2023), existen tres grandes líneas investigativas, dos de ellas tienen sus fuentes en el racionalismo y son predominantemente teóricas: la “normativa”, cuyo objeto está en la estructura conceptual de la Contabilidad, y la “crítica e interpretativa”, que pone énfasis en su campo y en las prácticas contables, y que funciona dentro de los paradigmas hermenéutico-interpretativo y crítico. En la tercera línea predomina lo empírico, cuyo sustento teórico es la teoría positiva de la Contabilidad, su objeto se encuentra en la utilidad de la información para el usuario (sujeto).

En este trabajo nos centramos en las dos últimas (positiva y crítica e interpretativa.

*Corriente Positiva*

La contabilidad positiva es un enfoque que pone énfasis en la forma de abordar la investigación, que busca conocer y explicar el mundo real de la contabilidad, de los profesionales contables y de las instituciones relacionadas. (Monterrey, 1998). Este, tiene sus orígenes en los trabajos seminales de Watts y Zimmerman (1986), donde cuestionan la fuerte orientación normativa de la investigación contable de esa época. Estos autores, presentan una compilación de los trabajos empíricos realizados hasta ese momento, dentro de la tradición positiva de investigación. El resultado fue la construcción de una teoría positiva de la contabilidad que se basa en dos pilares teóricos fundamentales:

a) *la teoría de eficiencia del mercado* a través de su hipótesis de mercado eficiente y sus modelos de valoración de activos de rentabilidad y riesgo, y

b) *la teoría de la firma*, concebida como un nexo de contratos.

Estos enfoques teóricos y la disponibilidad de datos para contrastar la relevancia de la información contable (información financiera o no financiera) en los mercados de capitales y para explicar las elecciones contables de los administradores, condujo a que este tipo de investigación se enfocara hacia las empresas cotizantes. Esta línea de investigación ha logrado un gran desarrollo y adherencia de numerosos investigadores a nivel global, en particular de origen norteamericano, contribuyendo al desarrollo científico de la disciplina (Monterrey, 1998; Beattie, 2014)

Aportando a ese enfoque, Monterrey (1998) considera que uno de los méritos innegables de la teoría positiva de la contabilidad es considerar a la disciplina como parte integral de la economía.

*El vertiginoso avance de las Corrientes crítica e interpretativa en la investigación contable*

La “corriente crítica” fue desarrollada en la década del ´30 por la Escuela de Frankfurt, constituida por un grupo de pensadores y que disentían de la corriente tradicional, Esto se visualiza en el ensayo de Horkheimer (1937), cuestionando la pretensión de “neutralidad” de la corriente tradicional que aportaba una descripción abstracta del mundo. Consecuentemente, se buscó una descripción cargada de ideologías sociales y económicas, en pos de la transformación del mundo, pero no alejándose de la historia y del contexto de análisis. Estos filósofos criticaban la objetividad, buscando la emancipación del ser humano que lo conduzca a una “praxis liberadora”.

Melero (2012) expresa que el enfoque crítico-social es una mezcla de todos los tipos de investigación vistos hasta el momento, ya que posee cualidades cuantitativas, cualitativas, hermenéuticas, empíricas, métodos inductivos y deductivos entre otros. Todo esto aplicado por el investigador mientras mezclado entre los individuos y situaciones investigadas trabaja y lleva a cabo el proyecto investigativo deseado. De esta forma, propicia el compromiso ideológico, diferenciándose de otros paradigmas, en la característica fundamental, de hacer partícipe a la comunidad local con la que se realiza la investigación, que se conforma como protagonistas activa del proceso. A diferencia de la línea positiva que se basa en teorías económicas y de las finanzas de empresas, las investigaciones de corte crítico e interpretativo se basan en teorías sociales.

En este sentido, ya sea las corrientes contables basadas en el positivismo o aquellas en su versión crítica e interpretativa servirán para mostrar el CI según distintos enfoques y generar nuevos conocimientos. Si bien ambas corrientes o perspectivas intentan generar valor agregado a través de información a los usuarios, se trasciende la línea de lo cuantitativo en la revelación de aspectos que hacen a la gestión del CI. De esta forma se genera una tensión entre ambas corrientes políticamente tan diferentes pero que mejoran el conocimiento contable y la información contable divulgada. En este sentido el enfoque propuesto por Lukka y Becker (2023) de una perspectiva interdisciplinaria de la contabilidad[[1]](#footnote-1), y en particular en la investigación contable permitirá integrar las perspectivas positiva, crítica e interpretativa.

**Consideraciones finales**

La sociedad actual, es considerada como la sociedad de la gestión del CI. Así, la contabilidad asume el riesgo de informar esa gestión. Esto, en las grandes corporaciones adquiere una dimensión importante, habida cuenta de los inversionistas y demás grupos de interés involucrados y no es de menor importancia en las demás organizaciones. Independientemente del concepto de riqueza, hoy en día relacionado con la sostenibilidad, la contabilidad deberá afrontar el desafío de informar los efectos sociales y ambientales de la gestión organizacional.

En esta propuesta, el eje se centra en la óptica que utilizará la investigación contable: de una manera positiva, orientada a contar qué pasó, cuáles fueron los efectos desde los hechos, o utilizará una visión crítica e interpretativa. Ambos enfoques no son excluyentes y es por ello que la perspectiva interdisciplinaria de la contabilidad adquiere relevancia. De esta forma la combinación de los enfoques positivos o críticos, cualitativos y cuantitativos y en ese ida y vuelta, mejorar la estructura teórica de la contabilidad, así como su faz tecnológica (normativa contable) y práctica. Así, no sólo el impacto económico financiero tiene relevancia en las organizaciones, sino también los de carácter social y ambiental, no jugando un rol excluyente la información clásica incluida en los estados financieros, sino también la información voluntaria sobre recursos y actividades que hacen a la gestión del capital intelectual.

**Referencias**

Amigo Casson, A. (2018) ¿Qué es la contabilidad social y ambiental? *Revista Activos, 16*(30), 127-152.

Beattie, V. (2014). Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, *46* (2), pp. 111-134.

Bueno, E., Salmador, M. P., y Merino, C. (2008). Génesis, concepto y desarrollo del capital intelectual en la economía del conocimiento: Una reflexión sobre el Modelo Intellectus y sus aplicaciones. *Estudios de economía aplicada*, *26* (2), pp. 43-63.

Gray, R. (2003). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. *Contabilidad y Auditoría,* 17, 143-168.

Horkheimer, M. (2003). “Teoría tradicional y teoría crítica”. En *Teoría crítica* (E. Albizu y C. Luis, trads.). Amorrortu Editores, pp.223-271.

Larrán y Sotomayor (2003). El valor de la información: el caso de los intangibles. *Valoración y análisis de Pymes*. pp. 1-23.

Lukka, K., y Becker, A. (2023). The future of critical interdisciplinary accounting research: Performative ontology and critical interventionist research. *Critical Perspectives on Accounting*, *93*, 102447.

Mejía Soto, E. y Vargas Marín, L. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lúmina*, 13, 48-71.

Mejía Soto, E., Montilla Galvis, O. Montes Salazar, C. y Mora Roa, G. (2014). Teoría tridimensional de la contabilidad T3C (versión 2.0): desarrollos, avances y temas propuestos. *Libre Empresa*, *11*(2), 95–120.

Melero, N. (2012). El paradigma crítico y los aportes de la investigación acción participativa en la transformación de la realidad social: un análisis desde las ciencias sociales. *Cuestiones Pedagógicas*, (21), pp. 339-355.

Verón, C., Marcolini, S. y Sader, G. (2023). La investigación contable universitaria en Argentina. *Cuadernos de Contabilidad*, 24, pp. 1-26

Villegas, M. G. (2004). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (45), 113-132.

Watts, R. L. y Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, United States.

1. En términos de los autores la *Interdisciplinary Perspective on Accounting (IPA)* [↑](#footnote-ref-1)