

Un aporte de Richard Laughlin a la contabilidad: El pensamiento de Middle-Range

Rubiela Jiménez Aguirre*
Colombia

Resumen

Presentar la metodología de Middle-Range, como uno de los aportes de Richard Laughlin a la contabilidad, se convierte en un reto para los investigadores en el sentido de la comprensión de esta metodología como una forma de investigación empírica en la corriente crítica de la contabilidad; es una forma de interrelacionar la teoría, la metodología y la postura del investigador; es decir, la elección de mantener el Statu-quo o del cambio depende de su actitud y de su comprensión.

Palabras clave: Contabilidad, pensamiento Middle-Range, corrientes críticas, enfoques de investigación.

A contribution of Richard Laughlin to accounting: The Middle- Range's Thought

Abstract

To show the methodology of Middle-Range as one of the contributions of Richard Laughlin to Accounting is a challenge for researchers on the sense of the understanding of this methodology as a way of empirical research in the critical trend of Accounting. It is also a way of interrelating theory, methodology and the researcher's stance; that is, the choice of keeping the *status quo* or to opt for the change from which depends his attitude and comprehension.

Key words: Accounting, Middle-Range's Thought, Critical Trends, Research Views.

* Contadora Pública de la Universidad de Manizales, Especialista en Revisoría Fiscal, Magister en Gerencia del talento Humano de la Universidad de Manizales y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela. Profesora titular de tiempo completo de la Universidad de Manizales, directora del grupo de investigación en teoría contable del programa de Contaduría Pública. Correo electrónico: ela@umanizales.edu.co

Introducción

Conocer los aportes de Richard Laughlin y, específicamente, el relacionado con la metodología de Middle-Range a la contabilidad, aportará algunos elementos para la comprensión de la disciplina desde una perspectiva crítica; dejando de lado la comodidad de la interpretación de la contabilidad en una vía funcionalista, en la que la explicación de los fenómenos de la práctica contable se adhieren a la explicación de su técnica y no a la forma como se produce el conocimiento.

En la contabilidad como disciplina de conocimiento, se da la interrelación entre la teoría y la práctica; la teoría, indica las condiciones bajo las cuales se realizan aproximaciones de las situaciones problemáticas disciplinares propias de sus aplicaciones en la práctica; es decir, recoge las problemáticas (fácticas de las organizaciones), las fundamenta teóricamente y las devuelve en soluciones de las problemáticas particulares, en una permanente interrelación entre conceptual- fáctico-conceptual. La forma como se resuelve la problemática ha derivado en diversas posturas que, en contabilidad, se han denominado corrientes de pensamiento y que se han identificado como funcionalista, crítica e interpretativa.

En la corriente funcionalista o principal, que podría sintetizarse en el paradigma de la utilidad, el enfoque de la utilidad tiene como objetivo que la información contable sea útil, su metodología de trabajo se basa en la investigación empírica y, orienta el contenido de la información a las necesidades de los usuarios, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo a la toma de decisiones, de tal manera, que la contabilidad se reduce a una actividad técnica y el pensamiento dominante, es el del funcionamiento y la explicación de sus funciones financieras; la sociedad es vista “como un sistema único de elementos interrelacionados, en el que cada elemento de la vida social cumple una función específica” (Pereyra,2009, p.47).

Bajo esta óptica, la contabilidad da cuenta de los procesos informativos que se presentan en la interrelación del contexto social y las organizaciones donde, de alguna manera, la representación de la realidad en la contabilidad, puede asumirse desde una perspectiva funcionalista, crítica o interpretativa.

La forma como se percibe y representa la realidad ha sido fuente de debates permanentes; un debate presente, es el que presentan Mattessich (2003,2006) y Macintosh (2000,2006); para Mattessich la realidad contable se representa y se fundamenta en el modelo de las capas de cebolla desde el referente de la teoría y metodología condicional normativa (coNAM). Para Macintosh, la realidad contable es creada, sus

fundamentos se realizan alrededor de la propuesta de Braudillard sobre la hiperrealidad intentando hacer una referencia hacia la representación de la realidad en contabilidad.

La forma como se asume la realidad enriquece la construcción del conocimiento contable, dado, que la postura eclética de Mattessich no está en línea de la teoría positiva de la contabilidad, pero, tampoco, en la vía de la postura posmoderna; se centra en la metodología condicional normativa que, a su juicio, es una apuesta seria de la construcción de conocimiento. Macintosh en la corriente interpretativa - posmoderna, intenta dilucidar los problemas de representación y ontología a partir de la construcción de la realidad, dejando entrever que la simulación forma parte de esa realidad construida.

Es una polémica de carácter político que descubre las intencionalidades entre dos corrientes, la una en línea positiva y la otra en la corriente interpretativa, cuyo mensaje está en términos de la deconstrucción y reconstrucción de la contabilidad.

La postura de Mattessich, podría resumirse en la apuesta que le hace a la teoría condicional –normativa, en la que se establecen los medios adecuados para conseguir los fines, en una clara vía de aceptación positiva y normativa de la contabilidad, “hacia un objetivo de la representación contable” Mattessich (2006). A este respecto, Macintosh (2000), citado por Machado (2009, p. 171), expone que la “disciplina contable ha dejado de referirse a realidades o cuestiones con referentes en el mundo real: por ejemplo, el concepto de ingreso no necesariamente contiene propiedades emergentes sino que son creadas”, estas propiedades, se reflejan en los estados financieros implicando los derechos y obligaciones del ente económico en un período dado. En esta controversia, se presenta el debate contemporáneo en cuanto al papel de los contables frente a la realidad, un aspecto esencial que debe ampliar el trabajo investigativo de la disciplina contable desde una perspectiva ontológica. Para Machado (2009), la postura de Macintosh, está en la corriente interpretativa, quiere esto decir, que las prácticas contables son el resultado de la interacción social, en tal caso, que asuntos como:

La información o el lenguaje contable pueden tener diferentes significados en función de los contextos sociales, políticos e históricos. Las prácticas contables forman parte de una realidad que está siendo continuamente recreada y son siempre representaciones imperfectas de las cosas y de los eventos tal como los experimentan los seres humanos [...] las prácticas contables no tienen el objetivo de lograr objetivos preestablecidos, sino que se utilizan para proporcionar racionalidad a los hechos una vez acontecidos. Larrinaga (1999, p.114)

La corriente interpretativa, está adherida a la interpretación en la contabilidad, “busca entender la naturaleza social de las prácticas (...) y el carácter social de la vida diaria” (Pereyra, ob.cit. P. 48). Por otra parte, la corriente crítica responde a problemáticas inherentes a la forma como afecta, se ven afectadas las organizaciones y los sujetos; propugna por la emancipación y el cambio en las prácticas contables y, por ende, en la sociedad. Uno de los exponentes de la teoría crítica en contabilidad es Richard Laughlin, quien a través de su metodología de “*Middle-Range*”, propone una forma de comprender los sistemas contables en el contexto de las organizaciones. Esta metodología inscrita en la corriente crítica se desarrollará a continuación, donde se exponen, brevemente, algunos argumentos de la teoría crítica y su posibilidad de uso en la contabilidad.

El documento se divide en tres partes: la primera parte, se refiere al concepto de teoría crítica y se explica el enfoque metodológico de Habermas a partir de la teoría de la acción comunicativa y la importancia del lenguaje en el mundo de la vida; se destaca la forma como, para Habermas, los cambios en la sociedad deberían producirse siempre en consenso y bajo el amparo de una ética discursiva. La segunda parte, presenta la propuesta de Richard Laughlin en una vía crítica de construcción de la contabilidad en el contexto de los sistemas contables. Habermas es fundamental en la propuesta de pensamiento de Middle- Range, en la que se traslapan los aspectos teóricos, metodológicos y del cambio, elementos constitutivos de la propuesta de Laughlin. La última parte, comprende los aspectos centrales de la obra de Laughlin y las conclusiones.

La Teoría Crítica en Contabilidad: Una alternativa de construcción de Richard Laughlin

La teoría crítica es un conjunto de ideas alrededor de la acción humana tanto en el cambio histórico y el proceso de adquisición de conocimiento (...) en sus raíces en Kant, Hegel y Marx, insiste en la importancia de la acción humana como fuerza activa en la historia, (...) que presupone una cierta independencia entre la realidad externa y el observador (Laughlin, 1987, p. 482).

Held, (1980, p.361-362) citado por Laughlin (ob.cit.p.483) expone que la teoría crítica trata de examinar la interacción entre la estructura y las prácticas sociales, la mediación de lo objetivo y lo subjetivo en los fenómenos sociales particulares. En este sentido, la teoría crítica es, principalmente:

Un modo de hacer filosofía que integra los aspectos normativos de la reflexión filosófica y los logros explicativos de las ciencias sociales. El objetivo último de este programa es conectar teoría y práctica para suministrar conocimiento y para animar a los individuos a que cambien las circunstancias que les oprimen alcanzando la

emancipación y una sociedad racional que satisfaga las necesidades y potencialidades del ser humano. (Diccionario Akal de Filosofía, 2004, p 313)

En la relevancia de la teoría crítica en la investigación contable, y en la búsqueda de la relación de la teoría con la práctica, expone Laughlin (1987, p. 483-484) podrían determinarse tres características, identificadas con el fin de iluminar los aspectos técnicos y sociales de los sistemas de contabilidad: a) la vinculación dinámica de la teoría con la práctica; b) la consideración de que en la teoría crítica es vital el cambio y el desarrollo como elementos necesarios del esfuerzo de investigación basado en la práctica y, c) en la perspectiva crítica se considera a las organizaciones sociales en un contexto histórico y social.

La vinculación de la teoría a la práctica, presupone que se debe lograr algún efecto sobre los fenómenos prácticos del mundo real, es decir, que se pretende ir más allá de los hechos materiales para identificar los hechos “reales” y los factores que producen el cambio, de tal manera, que desde el punto de vista del cambio y del desarrollo se manifiesta a partir de la necesidad de transformación para lograr una vida mejor en consonancia con la dimensión ética fundamentada en la investigación contable. En el contexto histórico y social, la intencionalidad es descubrir los significados que se encuentran en estos contextos.

Podría decirse, que los principales exponentes de la teoría crítica se han clasificado en la escuela de Frankfurt, en la que se distinguen tres etapas de desarrollo, la primera, que abarca desde su fundación hasta finales de la década de los años treinta, las ideas de Marx son el centro de su desarrollo desde el materialismo histórico interdisciplinar; en la segunda etapa, se abandonan las ideas de Marx y se centra en una concepción más generalizada de la noción de teoría crítica, que puede situarse entre los años cuarenta y sesenta. A partir de los años sesenta, una tercera fase presenta, especialmente, con la propuesta de Habermas quien “dirigió su atención a una teoría de los supuestos imprescindibles de la acción comunicativa y a la ética del discurso” (Diccionario Akal, 2004, p. 314). La propuesta gira en torno al suministro de normas para las relaciones de no dominación con los otros, así como una concepción más amplia de la razón.

Para Laughlin (1987), la propuesta de Habermas es la más influyente como enfoque metodológico para comprender y cambiar el diseño de los sistemas de contabilidad. Laughlin (Ob.cit, p. 485-486), algunas de las razones para la adopción de este enfoque son las siguientes:

En primer lugar, este enfoque centrado en la comunicación y el lenguaje reconoce que puede suceder la comprensión y el cambio no violento. Es

por esto, que a través del lenguaje y del interacción con el otro, se pueden visualizar y argumentar “que los sistemas de contabilidad se pueden ver como los elementos técnicos de un tipo de sistema de lenguaje organizacional”(Laughlin, ob.cit. p 485), en segundo lugar, este enfoque no supone el estado ideal de los fenómenos a priori, sino que, en la medida que avanza la investigación en el estado de descubrimiento, se van planteando las categorías y se van construyendo las teorías propias del fenómeno, en este sentido, en el “contexto contable no necesitamos comenzar con un diseño ideal actual para comparar” [la situación inicial], (Laughlin, ob.cit. p 485), en tercer lugar, y, a partir de estas ideas, se podrá especificar la naturaleza y el tipo de procesos que son necesarios para generar la comprensión y el cambio en los fenómenos investigados.

El enfoque metodológico propuesto por Habermas(1981 a, 1981, b,) citado por Laughlin (ob.cit. p 486), se deriva de la teoría de la evolución social en la que se plantean tres categorías: el mundo de la vida, los sistemas y la descentración del lenguaje. El mundo de la vida es un tipo de espacio cultural que da sentido a la naturaleza de la vida en la sociedad, los sistemas son los contextos de acción y autorregulación que coordinan acciones alrededor de mecanismos o medios específicos,[como el dinero o el poder], la descentración del lenguaje traza la forma como los individuos desarrollan sus habilidades lingüísticas, por lo tanto, para lograr el cambio se deben modificar los procesos lingüísticos y el vocabulario “ que utilizamos en nuestra comprensión descriptiva sobre la naturaleza de los sistemas de contabilidad y de los procesos necesarios para lograr transformaciones de estos sistemas en la práctica”(ob.cit. p.487)

En la teoría de la evolución social, Habermas concibe la idea de una teoría de la sociedad con una intencionalidad práctica, donde:

la teoría: Indica las condiciones bajo las cuales ha sido objetivamente posible una autorreflexión de la historia del género y nombra, al mismo tiempo, el destinatario que, con ayuda de la teoría, se puede ilustrar sobre sí mismo y sobre su papel potencialmente emancipatorio en el proceso histórico. Con esta reflexión sobre su contexto genético y con la anticipación de su contexto de utilización, la misma teoría se conceptúa como un momento necesario catalizador del mismo contexto vital social que analiza; y, ciertamente, lo analiza como un contexto integral de coerción bajo el punto de vista de su posible superación. (Habermas, 1994, p.13).

De esta forma, se constituye una relación dialógica entre teoría-praxis, es decir, un diálogo con pretensiones de validez y no de poder, en la búsqueda de la permanente superación del hombre en la sociedad, en este marco también se sitúa el contexto histórico de constitución y el de acción. De tal modo que:

La crítica conceptúa el hecho de que su pretensión de validez sólo puede hacerse efectiva en el proceso de ilustración, y esto significa: en el discurso práctico de los afectados, la crítica reniega de la pretensión contemplativa de las teorías construidas monológicamente y ve por los demás, que también la filosofía que ha existido hasta el momento se arroga, a despecho de su propia pretensión, un carácter contemplativo. (Habermas, ob.cit. p.14).

Las ventajas de utilizar el modelo de Habermas en los sistemas de contabilidad, sostiene Laughlin (ob.cit.p.487) es que su modelo aborda un tema central sobre la controversia de los que ven los sistemas contables como fenómenos técnicos y los que tienen una visión más amplia desde el centro de los fenómenos sociales. Los que defienden la postura del fenómeno técnico circunscriben a la contabilidad en un conjunto de técnicas para la construcción de los resultados financieros expresados en los informes financieros (balance general, estado de resultados y presupuestos), que posibilitan la eficiencia y la eficacia con la idea de los mercados eficientes, en una clara línea con la economía neoclásica, es decir, que es claro que el lenguaje utilizado puede haber creado la división entre lo social y lo técnico. Expresa Laughlin que, de esta forma, en el discurso contable se plantean los problemas de medición, costo, beneficio y la eficiencia del sistema, limitando las posibilidades de cambio, dado que no se tienen en cuenta aspectos culturales en la determinación y aceptación de cualquier sistema técnico.

Enfoque metodológico de Habermas

Habermas, en teoría y práctica (1974, p 40-41), establece tres etapas metodológicas, la formulación de teoremas críticos, los procesos de ilustración y la selección de estrategias para el cambio no violento. Ver figura 1.

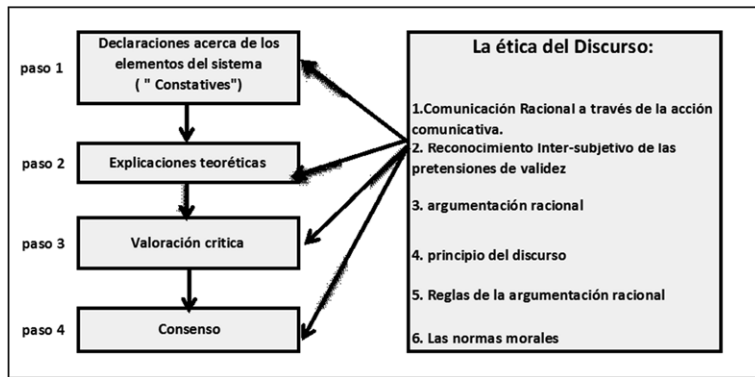
Figura1. Las tres etapas de la acción comunicativa.



Fuente: Baker (2008, 93). Adaptado de Laughlin (1987, p 488).

El inicio de la formulación de teoremas críticos, parte de que “hay poca o ninguna información acerca de un fenómeno social particular (cuasi-ignorancia)” (Baker, 2008, p.94), es decir, que el conocimiento sobre las características del entorno son parciales, de tal forma, que son insuficientes para comprender la historia de los sistemas y las limitaciones que estos factores imponen, es decir, “los medios de dirección de los sistemas”, Laughlin (ob. cit. p.491). Para pasar del estado de cuasi-ignorancia a la ilustración, se deben desarrollar teoremas teóricos que expliquen el entorno social. Ver figura 2.

Figura 2. Pasos para formular los teoremas críticos.



En la formulación de teoremas críticos y en una interpretación de Baker (2008, p 94-95), en el paso 1, se hace relación, a las declaraciones que transmiten información sobre un conjunto de circunstancias, (declaraciones “constatives”).

En el paso 2, los participantes ofrecen explicaciones teóricas relativas a las raíces sociales, históricas y culturales de las declaraciones *constatives*, que requieren apoyo en forma de argumentos lógicos y la evidencia empírica con el fin de convencer a los participantes del discurso acerca de la validez de las explicaciones teóricas. Si la explicación teórica gana aceptación debe evaluarse críticamente (figura 2, paso 3, Laughlin, 1987, p. 493). El fin primordial en la formulación de teoremas críticos es llegar a un consenso que lleva a la comprensión, es decir, a la ilustración, (figura 2, paso 4). En este sentido, Habermas (1974, p 41) nos amplía la explicación de los teoremas críticos aclarando que la teoría:

Sirve, primariamente, para ilustrar a sus destinatarios sobre la posición que ocupan en un sistema social antagónico, y sobre los intereses que, en esta situación, pueden tornarse conscientes desde un punto de vista objetivo en tanto que suyos propios. Sólo en la medida en que la ilustración y el consejo organizado conducen a que los grupos con un objetivo se reconozcan efectivamente en las interpretaciones

ofrecidas, sólo en esta medida surge, a partir de las interpretaciones propuestas, una conciencia actual, como sólo a partir de la situación de intereses atribuida objetivamente surge el interés real de un grupo capaz de acción.

Es decir, que en la relación teoría- praxis, no se pueden confundir, la formación de teoremas críticos que se constituyen en afirmaciones verdaderas, (resistentes a los discursos científicos), la organización de los procesos de ilustración -intelecciones veraces que son utilizados por los teoremas y que se comprueban en el desencadenamiento de procesos de reflexión en determinados grupos con un objetivo, y la elección de las estrategias adecuadas que llevan a decisiones cuerdas, a partir de la solución de preguntas tácticas y, a la conducción de la lucha política. Habermas (1974, p. 41).

La relación con la ética del discurso, se refiere a que: “existe un conjunto de normas que se presuponen por la comunicación racional” (Kelly, 2000, p. 225) citado por Baker (2008, p. 95), de tal modo, que la acción comunicativa se produce cuando los actores se preparan para armonizar sus planes de acción, basados en normas morales que no se negociarían para los intereses propios, sino que implican un consenso que los participantes consideran justo y en el mejor efecto para todos los interesados. En este sentido, la argumentación racional requiere la observación de ciertos principios como la libertad, acceso al discurso, igual derecho a participar, veracidad por parte de los participantes y la ausencia de coerción.

La propuesta de Richard Laughlin desde la corriente crítica.¹

Richard Laughlin en 1987, en su artículo *Accounting systems in organizational contexts: A case for critical Theory*², parte de la definición del sistema contable como

- 1 Richard Laughlin, es profesor emérito de contabilidad desde el año 2010, en el Kings College de Londres. Es el editor Asociado de la revista Contabilidad, Auditoría y Rendición de Cuentas y de la revista de Contabilidad y Cambio Organizacional. También es miembro de los consejos editoriales de otras cuatro revistas internacionales (Perspectivas críticas sobre contabilidad, rendición de cuentas financieras y de gestión, el Foro de Contabilidad y La Revista de Contabilidad británica). Su investigación se adhiere a la corriente crítica en contabilidad y, en esta perspectiva, ha realizado investigaciones alrededor de la rendición de cuentas en el sector público y el estudio de los sistemas contables en las organizaciones. Alrededor de estas temáticas ha realizado sendos trabajos que la comunidad académica ha aplaudido y criticado.
- 2 Este trabajo del profesor Laughlin, parte de la opinión de que los sistemas de contabilidad en contextos organizativos son más que fenómenos técnicos y que para entender y cambiar estos elementos técnicos, las raíces sociales deben también ser entendidas y cambiadas. Para desarrollar estas ideas, se argumenta, requiere cambios en las metodologías que adoptamos. Este documento está dirigido a discutir un caso para un enfoque metodológico, específicamente, de la interpretación de Jurgen Habermas desde la denominada escuela crítica, que da especial énfasis a los aspectos técnicos y sociales de los fenómenos sociales.

Un sistema formal basado en la empresa que se expresa en términos numéricos, fundamentalmente, en acciones financieras del pasado, presente y futuro de este tipo de empresas. Se observa que esta definición en realidad sólo se refiere a los aspectos más tangibles de los sistemas de contabilidad. Esto es intencional ya que, si bien, estos aspectos tangibles encuentran su significado en los elementos culturales más intangibles es difícil justificar, llamar a estos factores, fenómenos contables". Laughlin, (1987, p. 479)

Parte de su trabajo, se deriva hacia la comprensión de que los sistemas contables, van más allá de los elementos técnicos y que estos también incluyen aspectos sociales. Manifiesta Laughlin (ob.cit p 480) que los sistemas de contabilidad, aunque tienen aspectos técnicos, también deben entenderse en función del contexto organizacional, de los significados culturales e históricos y del papel del lenguaje en la constante interrelación de la organización con la sociedad.

Dentro de esta preocupación de la contabilidad inmersa en aspectos sociales, Laughlin plantea cambios fundamentales desde un enfoque metodológico (Middle-Range), valiéndose de la teoría crítica y, específicamente, de los planteamientos de la teoría de la acción comunicativa propuesto por Habermas (1984, 1987).

Enfoque metodológico de la teoría crítica de Habermas aplicado a la contabilidad en contextos organizacionales

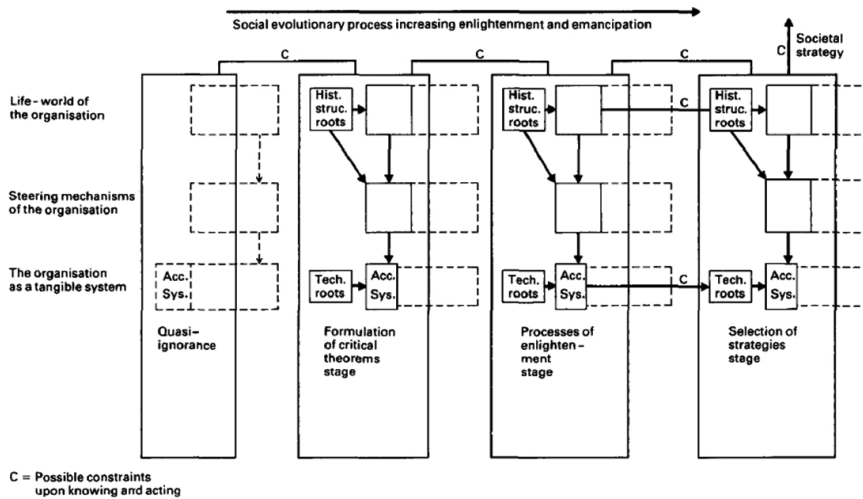
Laughlin(1987), describe las características del enfoque metodológico de Habermas y trata de mostrar cómo puede ser aplicado a la comprensión y al cambio de los sistemas de contabilidad en el contexto organizacional. Ver figura 3.

La Figura 3, muestra las características centrales del enfoque metodológico de Habermas y trata de mostrar cómo puede ser aplicado a la comprensión y al cambio de los sistemas de contabilidad en sus contextos organizacionales. Esta figura debe leerse en dos niveles distintos. El primero, (representado como las cajas más pequeñas) se refiere a las técnicas contables y a la realidad social que se considera progresivamente más clara y es alterada cuando se aplican los procesos metodológicos secuenciales a esta realidad. Estos procesos metodológicos que constituyen el segundo nivel, se representan como las cajas superpuestas más grandes (representadas en líneas punteadas) y son, principalmente, las tres etapas del modelo de Habermas.

La Figura 3, se basa en la suposición de que los sistemas de contabilidad son parte y dan forma a la realidad organizacional. Se asume que, en un momento dado en el tiempo, una organización tendrá algunos elementos más tangibles y evidentes (por ejemplo, acciones observables, edificios, dinero, organigra-

mas, sistemas de contabilidad) que constituyen los “sistemas tangibles” en la figura 3. Estos son los aspectos “técnicos” de la vida de la organización que, a menudo, se supone que constituyen la totalidad de las organizaciones.

Figura 3. Las tres etapas de la teoría crítica en el contexto contable y organizacional.



Fuente: Laughlin(1987, p 488)

Sin embargo, esta realidad técnica, aunque dando la ilusión de la independencia, en realidad, está relacionada con otras variables sociales contextuales, variables que, constantemente, resultan invisibles e implícitas, como la cultura que toma importancia cuando se sugiere el cambio a nivel técnico o social. Así, por ejemplo, la imposición de un nuevo sistema de contabilidad de gestión, o, igualmente, los tiempos en que las organizaciones rechazan o reaccionan a las normas de información financiera impuestas, también pueden proporcionar una vía para ver más claramente los factores culturales que determinan invariablemente estas reacciones.

En la primera etapa (cuasi-ignorancia) manifiestan Adams y Larrinaga (2007, p. 342) que este proceso de investigación se inicia con un proceso iterativo y la actividad interpretativa que conduce a la producción de teoremas críticos sobre los sistemas de contabilidad y sus “raíces ocultas que están detrás de estos elementos técnicos” Laughlin (ob. cit. P. 491), esto puede ayudar a entender y a cambiar la naturaleza y las interconexiones del sistema de contabilidad (técnico) y los diversos factores sociales que le dan sentido. La etapa de “teoremas críticos” es donde la tentativa de los investigadores, a través de ciertos procesos discursivos, exponen la natu-

raleza de estas variables y sus interrelaciones. Estas ideas son llevadas a los actores principales de la organización (que puede, en algún sentido, ser llamado el “investigado” por su probable participación en los teoremas críticos próximos) que, junto con los investigadores, continúan explorando la exactitud o inexactitud (para ellos) de la naturaleza y las interconexiones de los diferentes conocimientos obtenidos en la etapa de los “teoremas críticos”. Esto constituye la siguiente etapa, “los procesos de ilustración”. Finalmente, los investigadores y los investigados juntos, a través de nuevos procesos discursivos, se derivan, a la luz de las ideas de las etapas anteriores; la etapa de la selección de estrategias, tiene por objeto llevar al cambio y al desarrollo en el sistema de contabilidad y el contexto social y las relaciones entre los dos.

Todo el enfoque, es un proceso que se puede utilizar para el análisis y el cambio de la naturaleza de cualquier sistema de contabilidad, y el contexto social de una organización determinada. Es un proceso que parte de una posición en la que los investigadores no saben nada, en absoluto, sobre, incluso, la naturaleza técnica del sistema en particular (la etapa de “*quasi-ignorancia*”) y se mueve a través de un proceso reflexivo de descubrimiento por los investigadores como un grupo, sobre los elementos técnicos y las raíces sociales (la etapa de “teoremas críticos”). Estos se vuelven a analizar y son redefinidos por un grupo más amplio que incluye tanto a los investigadores como a los investigados (etapa de los “procesos de ilustración”).

Adams y Larrinaga (2007, p. 342) manifiestan que en este proceso tanto el investigador como el investigado entablan un diálogo para evaluar críticamente las conclusiones encontradas en la primera etapa, aunque la naturaleza del diálogo puede resultar ser asimétrica, lo más importante, es que no sólo el investigado debe reaccionar ante los pensamientos del investigador, “sino crear realmente nuevas teorías explicativas” Laughlin (1987, p. 494).

Por último, en combinación, los investigadores y los investigados exploran las posibilidades de cambio en ambos (y/o) los aspectos técnicos del sistema de contabilidad, así como el contexto social que le da sentido.” Es un proceso de proponer, evaluar y actuar sobre estrategias alternativas para el cambio, dado el resultado de la etapa de ilustración” Laughlin (ob. cit. P. 495).

El enfoque constituye un proceso de descubrimiento, desde una perspectiva crítica, sobre la naturaleza fundamental de cualquier sistema de contabilidad que lleva a cambios tanto en el carácter técnico de este sistema, así como el contexto que le da sentido. Desde un punto de ignorancia hasta los aspectos técnicos del sistema de contabilidad de cualquier organización en particular, el enfoque permite tanto a los investigadores y quienes participan activamente en la organización(los investigados) para aclarar críticamente estos elementos técnicos(por ejemplo, la especificidad del

sistema de presentación de informes externos del proceso de control interno contable), junto con la exposición de las raíces sociales (por ejemplo, los factores culturales y las razones históricas de estos factores o las raíces tecnológicas, como el cumplimiento de las leyes y normas de los organismos reguladores contables para el diseño de informes externos y las razones culturales de este acuerdo). A continuación, toma los dos grupos en la búsqueda activa de los cambios en cualquiera de los dos, o ambos, los elementos técnicos y las raíces sociales en el contexto de un modelo de “progreso” (que se definirá en el discurso), tanto para la organización y la sociedad de la que hace parte.

La aplicación de esta metodología no está exenta de dificultades, sin embargo, Laughlin en la cuarta sección del documento (p. 498-500) explicita las ventajas de la utilización de la metodología de Habermas en contabilidad.

En primer lugar, los sistemas contables son fenómenos técnicos, sin embargo, su carácter es moldeado por factores sociales en la interrelación con la organización en el contexto social, el investigador debe indagar cuestiones muy sensibles (las raíces sociales) sobre la existencia y la permanencia de la organización. En segundo lugar, se establece la naturaleza de la comprensión exclusivamente en el contexto del cambio y el desarrollo duradero y significativo en una permanente interacción entre el “investigador” y el “investigado”, ambos resultan vitales en este proceso, sobre todo el investigado, en la selección de estrategias de los investigadores.

La tercera y última ventaja, tiene que ver con el enfoque, que se basa en el proceso de desarrollo del descubrimiento más que de la realidad estática, de esta forma, en la metodología de Habermas, se parte de la premisa de que se accede a la realidad a través de los actores humanos en los procesos discursivos.

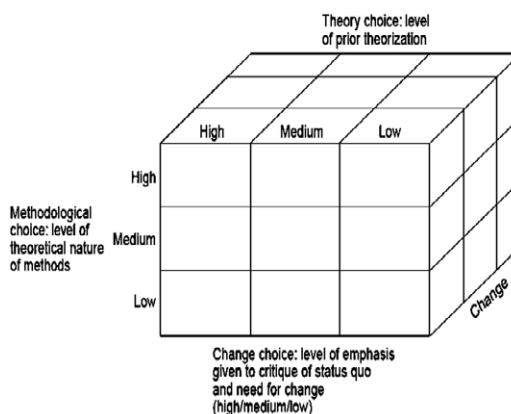
El Pensamiento De Middle-Range

Laughlin(1995), advierte que no existen enfoques integrales en la comprensión del mundo empírico, con estas palabras de advertencia, presenta el enfoque de Middle-Range y la posibilidad de investigación en contabilidad, así mismo, señala que el pensamiento derivado de la escuela positiva, no genera un cuadro absoluto y completo de la realidad, Laughlin (1995, p.77) la alusión a este pensamiento es necesaria dado que, en la contabilidad, este enfoque es el de mayor aceptación en la investigación, sin embargo, el enfoque interpretativo y crítico, empieza a avanzar y a ser avalado por la comunidad contable y las revistas. Antes de hacer referencia a la teoría de *Middle-Range* es necesario explicar un poco, algunos de los elementos centrales, recordemos que la raíz del pensamiento de Laughlin descansa en la teoría de la acción comunicativa

de Habermas (1984,1987) específicamente, a la naturaleza del discurso y al argumento basado en la razón.

La teoría de *Middle-Range* (en adelante M-R), se encuentra en un punto medio entre la teoría, la metodología y el cambio, no para producir una teoría general de la contabilidad, sino “teorías “esqueletos” de los fenómenos sociales”. (Laughlin, 1995, p. 79). La figura 4, destaca los elementos tridimensionales que utiliza Laughlin para explicar la teoría de M-R.

Figura 4. Dimensiones en el proceso de elección para la investigación empírica



Fuente: Laughlin (1995, p.68. Figura 1).

Este método para desarrollar investigación empírica en contabilidad, sirve para comprender el sistema social actual y desarrollar nuevas ideas para el cambio. En la figura 4, se denotan tres dimensiones: teórica, metodológica, y el cambio; cada una de ellas, con los niveles alto, medio y bajo. Cada una de ellas, se interrelaciona en términos de la investigación empírica y, los niveles de utilización y construcción de tanto de la teoría, como de la dimensión metodológica, y la postura ontológica del investigador para apuntarle o no, al cambio social.

En la teoría de Middle-Range, los marcos teóricos proporcionan un marco conceptual que le da un lenguaje para debatir los aspectos del mundo empírico Broadbent, (2013, p.174), por lo tanto, la teoría no es algo que define al mundo completamente, es decir, que las ideas conceptuales no son para validar la teoría, sino que sirven como marco de referencia para la construcción metodológica para la investigación de los estudios empíricos; estos marcos de referencia funcionan como las ideas “esqueletos” que a medida que se van llenando los vacíos, pueden llevar al replanteamiento de la investigación y de los marcos teóricos iniciales que se construyen permanentemente en la investigación.

La dimensión teórica representa el grado de utilización de la teoría antes y en el proceso de investigativo. La necesidad de altos niveles de teoría previos para cualquier investigación son “indicativos de un mundo material asumido, [que existe independientemente del investigador] que, a pesar de la variedad empírica, tiene altos niveles de generalidad y el orden ha sido bien documentado a través de estudios previos” Laughlin (1995, p. 66), resalta Laughlin (ob.cit.) que en este cuadrante (alto-alto) el enfoque empírico no es tan importante, lo que se privilegia es la validación de los altos niveles de teoría utilizada que permiten las generalizaciones del caso particular; como una tensión, se presenta el cuadrante (bajo-bajo) que asume que el mundo no es material, es más una proyección mental de cada uno de los sujetos, por lo visto, imposible de generalizar.

La dimensión metodológica es la forma metódica de <ver el mundo>, de tal forma, que cuando la elección metodológica contiene altos niveles teóricos, el papel del investigador es el de observador imparcial y objetivo. En la posición baja, el investigador tiene y se anima a participar activamente en el proceso de investigación.

La dimensión del cambio se refiere a las actitudes de los investigadores acerca del mantenimiento del *statu-quo* de la situación que se está investigando y de la necesidad de hacer algo acerca de esta situación. Laughlin (1995, p. 67). Ver figura 4

Advierte Laughlin, que aunque la descripción es simple en el plano cartesiano, la asunción de la postura (respecto al cambio) es lo que realmente marca la diferencia en cada uno de estos planos, por ejemplo, los que creen en altos niveles de cambio son de los que creen, que todo lo que ven es inadecuado e incompleto, por lo tanto, hay que generar el cambio; para los que los niveles de cambio son bajos, perpetúan el sistema a través de los mecanismos de control y poder, los que están en el medio, tal es el caso de M-R, son más estratégicos en su actitud para los cambios, se pueden mantener ciertos aspectos del funcionamiento actual, pero también están abiertos a desafiar el *statu-quo*.

A partir de esta breve descripción tridimensional de las dimensiones en el proceso de elección para la investigación empírica, Laughlin nos presenta los enfoques alternativos que han sido utilizados y que se presentan en el cuadro 1 y, en la figura 5, en que se resumen estas alternativas, con algunas de las investigaciones realizadas en un plano de relación interdisciplinaria con el pensamiento social y político y de comprensión de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad.

En el cuadro 1, se presentan algunas de las investigaciones realizadas, la escuela y las raíces de pensamiento que han permeado las investigaciones,

para entender las diferentes formas de ver y de representar la realidad de la contabilidad en el mundo social.

Cuadro No 1.

Escuelas de pensamiento en la comprensión de la naturaleza de la contabilidad en las organizaciones y la sociedad

Escuela	Autores / investigaciones
Funcionalismo	Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1986), <i>Positive Accounting Theory</i> , Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
	Raíces del pensamiento: Comte
Interaccionismo Simbólico	Colville, I. (1981), "Reconstructing behavioural accounting", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 6 No. 2, pp. 119-32.
	Tomkins y Collville, 1985. "The role of accounting in local government: some illustrations from practice". in Hopwood, A. and Tomkins, C. (Eds), <i>Issues in Public Sector Accounting</i> , Philip Allan, Oxford, pp. 87-105.
	Raíces del pensamiento: MH Kuhn; Weber,
Etnometodología	Berry, A.J., Capps, T., Cooper, D., Ferguson, P., Hopper, T. and Lowe, E.A. (1985), "Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 10 No. 1, pp. 3-28.
	Raíces del pensamiento: Blumer
Estructuralismo	Macintosh, N.B. and Scapens, R.W. (1990), "Structuration theory in management accounting", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 15 No. 5, pp. 455-477.
	Roberts, J. and Scapens, R.W. (1985), "Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organizational contexts", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 10 No. 4, pp. 443-456.
	Raíces del pensamiento: Giddens
Marxismo y la teoría del procesos de trabajo	Armstrong, P. (1987), "The rise of accounting controls in British capitalist enterprises", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 12 No. 5, pp. 415-36.
	Hopper, T. and Armstrong, P. (1991), "Cost accounting, controlling labour and the rise of the conglomerates", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 16 Nos. 5/6, pp. 405-38.
	Raíces del pensamiento: Marx. Hegel
Teoría crítica Alemana	Arrington, C.E. and Puxty, A.G. (1991), "Accounting, interests and rationality: a communicative relation", <i>Critical Perspectives on Accounting</i> , Vol. 2 No. 1, pp. 31-58.
	Broadbent, J., Laughlin, R. and Read, S. (1991), "Recent financial and administrative changes in the NHS: a critical theory analysis", <i>Critical Perspectives on Accounting</i> , Vol. 2 No. 1, pp. 1-30.
	Laughlin, R. (1987), "Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 12 No.5, pp. 479-502.
	Raíces del pensamiento: Habermas
Teoría crítica Francesa y pos-estructuralismo	Arrington, C.E. and Francis, J.R. (1989), "Letting the chat out of the bag: deconstruction, privilege and accounting research", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 14 Nos. 1/2, pp. 1-28.
	Miller y O'Leary 1987. Miller, P. and O'Leary, T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", <i>Accounting, Organizations and Society</i> , Vol. 12 No. 3, pp. 235-265.
	Raíces del pensamiento: Nietzsche, Foucault, Derrida y Lyotar.

Fuente: elaboración propia a partir de Laughlin (1995, p).

La figura 5, se explica desde la diagonal punteada y resume los enfoques clasificados por Laughlin (1995, p. 70; 2004, P.273), el cuadro 2 Laughlin 1995, fue modificado por Laughlin (2007, p. 275), se realizan estas aclaraciones para una mejor comprensión de los cuadros y figuras presentadas.

Laughlin (1995), realiza el estudio y aportes a los enfoques de investigación de Augusto Comte; Immanuel Kant/Georg Hegel y Kant/ Johann Fichte, este estudio analítico proporciona las pistas para identificar tres corrientes principales que han sido utilizadas para la investigación empírica en contabilidad y las que presenta en la figura que se explica a continuación³.

En la figura 5, se pueden identificar los diferentes enfoques en torno de la elección teórica, metodológica y el cambio, el enfoque que se deriva del positivismo de Comte, se ubican en la línea de un alto nivel de teorización y de elección metodológica, con un bajo nivel del cambio, dado que las características generales contemplan “ supuestos colectivos de un mundo material que existe independiente mente del observador, que tiene patrones definidos que se identifican a través de métodos formales de investigación”, Laughlin (ob. cit. p 76). Las alternativas Kantianas/Ficheteanas, están ubicadas en el extremo bajo de la teoría, la metodología y el cambio, se identifica la naturaleza subjetiva de la interpretación que, de alguna manera, niega la existencia de un mundo material distinto del observador.

La alternativa Kantiana /Hegeliana, se encuentra en un nivel intermedio, ostentando entre <altos –medio> el nivel de teorización previa, <bajo-medio> nivel metodológico y para el nivel de cambio se observa<medio>.

Figura 5. Características de las escuelas alternativas de pensamiento

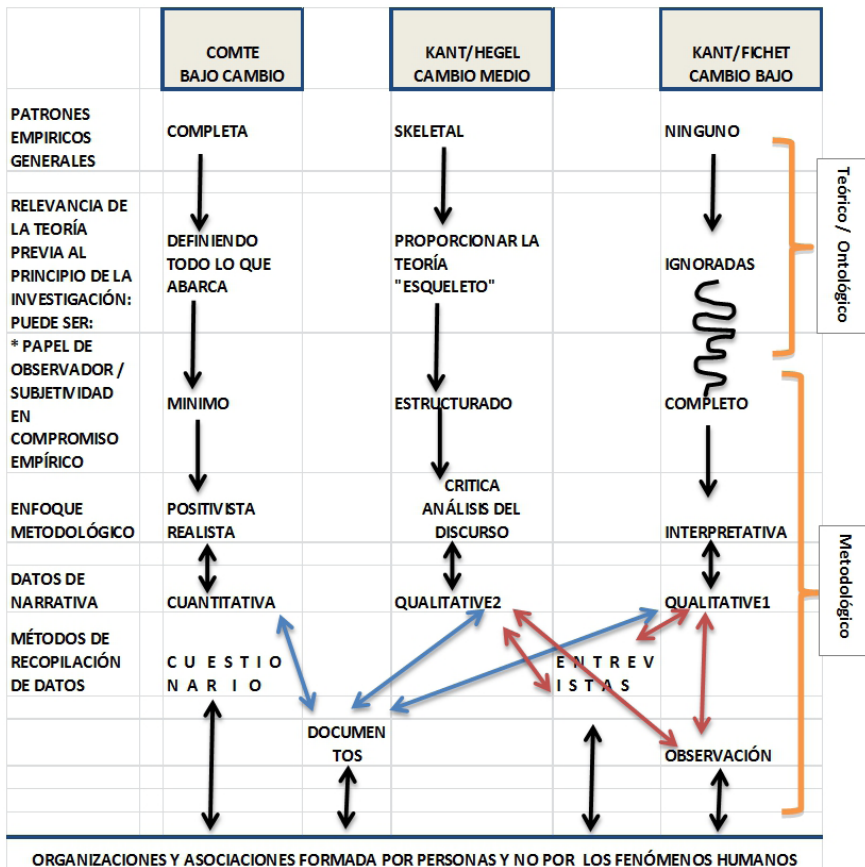
		Elección de Teoría: niveles de teorización previa		
		Alto	Medio	Bajo
Elección de la metodología: el nivel de la naturaleza teórica de los métodos	Alto	Positivismo (B) Realismo (B) Instrumentalismo (B) Convencionalismo (B)		
	Medio		Teoría crítica Alemana (M)	Interaccionismo Simbólico (Kuhn)(B)
	Bajo	Marxismo (A)	Estructuración (B) Teoría crítica Francesa (B)	Pragmatismo (B) Interaccionismo Simbólico (Blumer) (B) Etnometodología (B)

Fuente: Laughlin (1995, p.70. figura 2).

3 Para una mejor comprensión véase (Laughlin 1995).

Para una mejor comprensión de las modificaciones realizadas a la estructura metodológica y a la elección del cambio que se produce en el pensamiento de M-R en Laughlin 2004 y 2007, se dejará el cuadro 2 en la estructura inicial planteada en 1995, la figura 6, presentará algunas aclaraciones respectivas. La intencionalidad, es que el lector también las descubra, las analice, interprete y compare.

Figura 6. Los supuestos de los enfoques de las investigaciones alternativas



Fuente: Laughlin (2007, p.275).

Al comparar el cuadro 2 [Algunas de las características principales de las escuelas de pensamiento dominantes], con la figura 6 [los supuestos de los enfoques de las investigaciones alternativas], se encuentran puntos de encuentro en que las razones para la elección en torno al pensamiento de Middle- Range en una alternativa Kantiana /Hegelian, obedece a que el enfoque tiene las características positivas en el rango medio de las

Cuadro 2. Algunas de las características principales de las escuelas de pensamiento dominantes

	ENFOQUES DE COMTE	Teoría de Middle-Range Medio/medio/medio*	ALTERNATIVAS SUBJETIVAS DE KANT /FICHTE
Descripción	Alto/alto/bajo*	Medio/medio/medio*	Bajo/bajo/bajo*
ELECCIÓN TEÓRICA:			
Nivel de Teorización previo a la investigación			
Creencia ontológica.	Mundo generalizable esperando ser descubierto.	Generalizaciones esquemáticas posible.	Las generalizaciones pueden no estar allí para ser descubiertas.
Papel de la Teoría.	Teoría definible con hipótesis a probar.	Teoría esquemática con una amplia comprensión de las relaciones.	Teoría mal definida, sin hipótesis previas.
ELECCIÓN METODOLÓGICA:			
nivel de teorización de los métodos			
Función del observador y creencia naturaleza humana.	Observador independiente e irrelevante.	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento.	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento.
Naturaleza del método.	Método cuantitativo estructurado.	Enfoque definible, pero sujeto a ajuste en situaciones reales invariablemente cualitativas.	Enfoque cualitativo mal definidos y no estructurado.
Datos Buscados.	Datos transversales usados generalmente en un determinado momento y reunidos selectivamente en relación con las hipótesis.	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos, pero también analíticos.	Longitudinales, basado en el estudio de caso. Fuertemente descriptivos.
Conclusiones derivadas.	Conclusiones cerradas sobre descubrimientos.	Razonablemente concluyentes unidas a la teoría esquemática y riqueza empírica.	Conclusiones mal definidas inconclusas, pero empíricamente ricas en detalle.
Criterios de validación.	Inferencia estadística.	Significados: Investigadores + investigados.	Significados: investigados.
ELECCIÓN DE CAMBIO:			
Nivel de énfasis dado a la crítica del statu-quo y necesidades de cambio			
	Poco énfasis en cambiar el statu-quo.	Énfasis medio abierto al cambio radical y mantenimiento de Statu-quo.	Poco énfasis en cambiar el statu-quo.
* Teoría, metodología y el orden del cambio.			

Fuente: Laughlin (1995, p 80: tabla 1).

proposiciones teóricas y metodológicas y el cambio, de tal modo, que las teorías esqueleto, una vez que se descubren, podrán guiar y proporcionar un lenguaje conceptual para el análisis de las problemáticas empíricas, mientras que sigue reconociendo las diferencias distintivas entre las situaciones empíricas.

Desde el punto de vista metodológico, la subjetividad y la formalidad estructurada pueden trabajar juntas para relacionar las teorías con las situaciones empíricas. En este enfoque, el investigador puede llegar al cambio a partir del análisis del contexto y de los procesos llevados a efecto en la investigación.

La adopción y posterior modificación del enfoque, a partir de Habermas, se basa en la importancia del discurso humano, y en la comprensión de la naturaleza cambiante de la sociedad, las instituciones y organizaciones que forman parte de cualquier sociedad.

El enfoque Middle-Range, se diferencia del enfoque de Comte, en el cual, las teorías son completas, en el sentido de que todo lo importante está contenido en los elementos teóricos, haciendo de lo empírico, un detalle más adentro de los datos. Desde el punto de vista metodológico, este enfoque no tiene que ver con la subjetividad. En este enfoque no existe la posibilidad del cambio, dada la postura encaminada a la objetividad científica.

También se diferencia del enfoque Kantiano/Ficheteano, en el sentido de que este enfoque asume que no existen teorías conceptuales y que cada situación única e independiente, debe ser analizada como tal. Metodológicamente, este enfoque no tiene nada que ver con la formalidad estructurada, por lo tanto, difícilmente podrá darse el cambio.

Es de suma importancia identificar que, en los niveles teóricos-ontológicos, se define la relevancia de la teoría previa en cualquier investigación; en la elección metodológica, es el papel del investigador el que define el compromiso empírico para la utilización del enfoque metodológico y los instrumentos que va a utilizar en cualquiera de éstos, ya sea en una vía positiva, crítica o interpretativa y, que significa el nivel del cambio que cada uno de los investigadores está dispuesto a llevar a cabo.

Observaciones finales

Las figuras (5 y 6) de representación de la metodología del pensamiento de Middle-Range, fueron reconsideradas en 2004 y 2007, respectivamente. En 2004, Laughlin reconsidera la dimensión metodológica y la secuencia de la elección teórica, por esta vía, enriquece la metodología del pensamiento de M-R. En 2007, deja claro que su interés por los enfoques de investiga-

ción “se debe a su importancia para la comprensión de la naturaleza de la práctica y la política contable”, (Laughlin, 2007, p 272). Es decir, que su interés gira en torno a lo siguiente:

1. Proporcionar una visión general de las características de los diferentes enfoques en contabilidad que, además, pudieran ser contrastados y comparados.
2. Dejar claro, que la teoría contable positiva (PAT), no es el único enfoque de investigación aceptado en contabilidad por la comunidad contable.
3. Que ningún enfoque, ya sea, positivo, interpretativo o crítico, podrá ofrecer verdades absolutas, dado que todo conocimiento es inevitablemente parcial.
4. Cualquier enfoque de investigación, incluye todos los aspectos de los supuestos ontológicos a la elección detallada de los métodos de recolección de los datos.
5. Elegir un enfoque de investigación y elegir una forma coherente de pensar, que tiene que llevarse a la práctica de acuerdo con sus fundamentos ontológicos, epistemológicos y metodológicos, sin mezclar y combinar elementos relacionados que conducen a formas inconsistentes e incoherentes en la investigación empírica.

La alusión en la literatura al método del pensamiento de Middle-Range, en la mayoría de los casos, se mencionan las dimensiones teórica, metodológica y al cambio, elucubraciones importantes en términos de los avances de la contabilidad de gestión como es el caso de Lavarda et al. 2008; en exploraciones y reflexiones sobre la investigación científica en contabilidad Pereyra (2009); en Adams y Larrinaga en estudios sobre el medio ambiente (2007), en el trabajo de Baker (2008), sobre el enfoque de Habermas al análisis de los procesos de globalización; Glen Lehman(2002), en un tono de crítica y aprobación en Middle-Range Accounting And Its Roots In Procedural Language Theory

En la edición especial de Critical Perspectives on Accounting volume 24 (2013), los autores destacan, elogian y critican abiertamente la metodología de *Middel-Range*, así como la contribución de Richard Laughlin. Lehman (2013) Laughlin's middle-range research approach: Language not mysterious?; Sonja Gallhofer a, Jim Haslam b, y Akira Yonekura (2013). En Further critical reflections on a contribution to the methodological issues debate in accounting; Judy Brown a, y, Jesse Dillard b (2013) en Critical Accounting and Communicative action: On the limits of consensual deliberation, en una crítica dirigida al modelo, en el sentido que no explica por complete las dimensiones y la diferencia en las interacciones democráticas. Michael Power (2013) Theory and

theorization: A comment on Laughlin and Habermas; Jane Broadbent (2013). Editorial Building on foundations: Analysing and developing the work of Richard Laughlin.

Conclusiones

A partir de la metodología de la *Middle-Range*, Laughlin realiza un aporte a la investigación contable en una perspectiva crítica derivada del pensamiento de Habermas. En un plano tridimensional, los conceptos de teoría, metodología y cambio se interrelacionan en el diseño de la investigación crítica en contabilidad, en donde la teoría representa el conjunto de conocimientos existentes sobre el mundo y los supuestos ontológicos sobre su naturaleza, elementos que se tienen en cuenta a la hora de realizar las investigaciones empíricas.

El pensamiento de *Middle-Range*, se describe como tomar un punto medio en cada uno de los tres continuos (teoría, metodología y cambio); “también es empírica por naturaleza y, de alguna manera, buscan proporcionar una comprensión de un conjunto específico de los fenómenos sociales” Roslender (2013, p.239). Este enfoque de investigación es el método elegido por Laughlin para proporcionar respuestas a las problemáticas desde los sistemas contables y la rendición de cuentas, de tal modo, que el método empleado por Laughlin, es prometedor en el desarrollo de la contabilidad como disciplina de conocimiento.

Independientemente de la postura que se adopte en uno u otro sentido, es innegable el aporte a la construcción metodológica, al debate crítico, a la toma de conciencia que la contabilidad no sólo interactúa en la organización sino, también, en la sociedad. Laughlin (1987, 1995, 2004 y 2007) propone un análisis conceptual amplio y sencillo basándose en tres dimensiones: la elección teórica, la elección metodológica y la postura del investigador frente al cambio social, que se da partir de la conexión entre la elección teórica y metodológica. Recibe las críticas con gracia y humildad sin perder el horizonte de colocación de la corriente crítica en contabilidad.

Bibliografía

- Adams, C., y Larrinaga, C. (2007). Engaging with organization in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 20(3), 333-355.
- Baker, R. (2008). A Habermasian Approach to the Analysis of Globalization Processes. *International Journal of Social Inquiry*. 1(2), 89-112
- Broadbent, J. (2013). Editorial building on foundations: Analyzing and developing the work of Richard Laughlin. Editorial/ *Critical Perspectives on Accounting*. 24, 173-175.
- Brown, J., y Dillard, J. (2013). Critical accounting and communicative action: On the limits of consensual deliberation. *Critical Perspectives on Accounting*. 24- 176-190.
- Diccionario Akal de Filosofía. (2004). *Traducción de* Huberto Marraud y Enrique Alonso. Profesores titulares de Lógica y Filosofía de la ciencia Universidad Autónoma de Madrid. Ediciones Akal, S. A., 2004 para lengua española.
- Gallhofer, S., Hasiam, J., y Yonekura, A. (2013). Further critical reflections on a contribution to the methodological issues debate in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 24-191-206.
- Habermas, J. (1974). *Teoría y Praxis: Estudios de Filosofía Social*. Barcelona: Altaya
- Habermas, J. (1984), *The Theory of Communicative Action: Volume 1. Reason and the Rationalization of Society*, Heinemann, London.
- Habermas, J. (1987), *The Theory of Communicative Action: Volume 2. The Critique of Functionalist Reason*, Heinemann, London.
- Larrinaga, Carlos. (1999). "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión". *Revista de Contabilidad* Vol.2 No 3, enero - junio (1999), pp, 103-131
- Laughlin, R. (1987). Accounting systems in organizational contexts: A case for critical theory. *Accounting Organizations and Society*. 12(5), 479-502.
- Laughlin, R. (1995). Methodological themes Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(1): 63-87
- Laughlin, R. (2004). Putting the record straight: a critique of "Methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of knowledge. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 261-277
- Laughlin, R. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and regulation of accounting. *The British Accounting Review*, 39, 271-289
- Lehman, G. (2002, April). Middle-Range accounting and its roots in procedural language theory. In *The Critical Perspectives Conference* in New York, 25th to (pp. 1-21).
- Lehman, G. (2013). Laughlin's middle-range research approach: Language not mysterious. *Critical Perspectives On Accounting*. 24, 211-224.

Lavarda, C., Barrachia, M., Ripoll, V. (2008). Paradigmas de investigación en contabilidad de Gestión. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v.13, n.1, p.1, jan./abril, 2008.

Machado, Marco. (2009). "Crisis de la Contabilidad: Contexto y Dimensiones" *Lumina* (Revista de Ciencias Contables Económicas y administrativas y Sociales, Universidad de Manizales), 10 (Enero – Diciembre), pp.161-174

Macintosh, Norman B (2006). Commentary: The FASB and accounting foreconomic reality: Accounting – Truth, Lies, or "Bullshit"? A Philosophical Investigation. *Accounting and the Public Interest*, 6, (2006), pp., 22-36

Macintosh, Norman B; Teri Shaerer; Daniel B, Thornton; Michael Welker (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.13-50

Mattessich, Richard (2003). La Representación Contable y el Modelo de Capas –cebolla de la Realidad: Una comparación con las órdenes de Simulacro de Baudrillard y su Hiperrealidad. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, 2004, 72 pp.

Mattessich, Richard (2006). La Representación Contable y el Modelo de Capas –cebolla de la Realidad: Una comparación con las "órdenes de Simulacro "de Baudrillard y su Hiperrealidad. Documento del CIECE, serie "Tecnológicas Sociales", No, 1 (Monograph), Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas, (Facultad de ciencias Económicas, Universidad de buenos Aires; Argentina, 2006), 114 pp. (Otra traducción). Páginas 313 -314

Pereyra. C. (2009). Exploraciones preliminares y reflexiones preparatorias sobre investigación científica en Contabilidad. *Quantum*, IV (1), 36-56

Power, M. (2013). Theory and theorization: A comment on Laughlin and Habermas. *Critical Perspectives On Accounting*. 24, 225-227

Roslender, R. (2013). Stuck in the middle with who? /Belatedly) engaging with Laughlin while becoming re-acquainted with Merton and middle range theorizing. *Critical Perspectives On Accounting*. 24, 228-241.

RUBIELA JIMENEZ AGUIRRE

Contadora Pública de la Universidad de Manizales, Especialista en Revisoría Fiscal, Magíster en Gerencia del talento Humano de la Universidad de Manizales y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela. Profesora titular de tiempo completo de la Universidad de Manizales, directora del grupo de investigación en teoría contable del programa de Contaduría Pública.