

Macías, H. (2017). Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 103-127

Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original

Hugo A. Macías

Economista, MSc Economía, PhD(c) Administración. Profesor programa de Contaduría pública de la Universidad de Medellín. Integrante del grupo de investigaciones contables y gestión pública. hmacias@udem.edu.co

Este trabajo fue presentado en el Tercer Congreso Global en Contabilidad y Finanzas – INTERGES, Contribuciones a la perspectiva crítica en Contabilidad, Finanzas y Gestión. Bogotá, 23 al 25 de agosto de 2016. Y publicado en las memorias con ISSN: 2462-8042 (pp. 116-143). La ponencia obtuvo el primer lugar en la mesa de “Contribuciones a la perspectiva crítica en contabilidad, finanzas y gestión” y también el premio a mejor trabajo del congreso según el criterio de los jurados.

Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original

Hugo A. Macías

Resumen: *El objetivo de este artículo es presentar un esbozo de la investigación contable crítica en los espacios donde se desarrolló originalmente, que pueda ser utilizado por académicos hispanohablantes. Se llevó a cabo una revisión sistemática de la literatura, siguiendo los lineamientos de Tranfield, Denyer y Smart (2003). Se encontró que la mayor parte de la literatura está publicada en una sola revista (Critical Perspectives on Accounting); las bases teóricas, conceptuales y metodológicas fueron establecidas en la década de los noventa a partir de las obras de Giddens, Foucault y Habermas; en los últimos 20 años ha sido utilizada en campos como auditoría, educación contable, fraude, gobierno corporativo, privatización, entre otros y se han estudiado los avances de la corriente en espacios geográficos como África, Inglaterra y Japón. El trabajo no pretende ser exhaustivo, pero sí da cuenta de las características principales de la Investigación Contable Crítica.*

Palabras clave: *Investigación crítica; contabilidad crítica; teoría; método; estructuralismo.*

Introduction to the Critical Accounting Research in its original context

Hugo A. Macías

Abstract: *The aim of this article is to present a first draft of the critical accounting research where it was developed originally, which may be used for Spanish-speaking academics. A systematic review was carried out along the lines of Tranfield, Denyer and Smart (2003). It was found that most of the literature is published in one single journal Critical Perspectives on Accounting; theoretical, conceptual, and methodological basis were established in the nineties from the works of Giddens, Foucault, and Habermas. In the last 20 years, it has been used in fields like auditing, accounting education, fraud, corporate governance, privatization, among others, and advances on the way of thinking in geographical spaces like Africa, England, and Japan have been studied. This work doesn't pretend to be exhaustive, but give an account on the main characteristics of the Critical Accounting Research.*

Key-words: *Critical research, critical accounting, theory, method, structuralism.*

Introduction à la recherche comptable critique dans son contexte d'origine

Hugo A. Macías

Résumé : *L'objectif de cet article est de présenter un aperçu, pouvant être utilisé par des chercheurs hispanophones, de la recherche comptable critique dans les espaces où elle a été développée originalement. Une revue systématique de la littérature a été réalisée, suivant les lignes directrices de Tranfield, Denyer et Smart (2003). Il a été constaté que la plupart de la littérature est publiée dans une seule revue (Critical Perspectives on Accounting); les bases théoriques, conceptuelles et méthodologiques ont été établies dans les années 90, à partir des travaux de Giddens, Foucault et Habermas; au cours des vingt dernières années, ce type de comptabilité a été utilisé, entre autres, dans des domaines tels que l'audit, l'éducation comptable, la fraude, la gouvernance d'entreprise et la privatisation. De plus, les progrès du courant ont été étudiés dans des zones géographiques telles que l'Afrique, l'Angleterre et le Japon. Ce travail ne prétend pas d'être exhaustif, mais il rend compte des principales caractéristiques de la recherche comptable critique.*

Mots-clés : *recherche critique, comptabilité critique, théorie, méthode, structuralisme.*

A introdução à pesquisa contábil crítica (PCC) no seu contexto original

Hugo A. Macías

Resumo: *O objetivo deste artigo é apresentar um esboço da pesquisa contábil crítica nos espaços onde foi desenvolvida originalmente que possa ser usado pelos acadêmicos hispanoparlantes. Realizou-se uma revisão sistemática da literatura, seguindo os alinhamentos de Tranfield, Denyer e Smart (2003). Encontrou-se que em geral, a literatura está publicada em uma sola revista (Critical Perspectives on Accounting); as bases teóricas, conceituais e metodológicas foram estabelecidas na década dos 90 a partir dos trabalhos de Giddens, Foucault e Habermas; nos últimos 20 anos tem sido usada nos campos como auditoria, educação contábil, fraude, governo corporativo, privatização, entre outros e tem sido estudados os avanços e correntes em espaços geográficos como África, Inglaterra e Japão. O trabalho não pretende ser exaustivo, mas informa das características principais da Pesquisa Contábil Crítica.*

Palavras-chave: *Pesquisa crítica; contabilidade crítica; teoria; método; estruturalismo.*

Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original

Hugo A. Macías

Primera versión recibida en noviembre de 2017 - Versión final aceptada en noviembre de 2017

I. Introducción

La investigación contable crítica (ICC) es una tradición académica que se ha construido a lo largo de casi cuatro décadas en el contexto anglosajón, con la participación de decenas de académicos y líderes sociales, con lugares propios de encuentro, revistas y capital simbólico reconocido colectivamente. Es una tradición esencialmente plural, en el sentido teórico, metodológico, temático, disciplinar, religioso y territorial. En este documento se presenta un panorama general introductorio de la misma que no pretende ser profundo, sino servir de guía para estudios posteriores más detallados; se utiliza un método específico de revisión sistemática de literatura, validado en la academia británica.

Este género de investigación nació desde mediados de los setenta y ha permitido construir una comunidad de investigación que produce de manera colectiva conocimiento socialmente relevante (Rahaman, 2010, pág. 420). Si bien esta corriente no es homogénea, por la pluralidad de bases teóricas y metodológicas, en la literatura se ha dado en llamar a ese conjunto de trabajos “estudios críticos”, desarrollados por todo un “movimiento contable crítico”. Esta corriente incluye enfoques alternativos basados en obras de Bourdieu, Giddens, Foucault, Habermas, Marx, entre otros, así como en literatura sobre interaccionismo simbólico, etno-metodología, construccionismo social, estructuralismo crítico, teoría del actor en red y contabilidad en acción (Lodh & Gaffikin, 1997).

La misión fundamental de la teoría contable crítica es generar capacidad de cuestionar la legitimidad política de los diversos regímenes de contabilidad (Arrington & Watkins, 2002; Cooper C., 1997); la ICC se distingue por su “intención crítica” (Arrington & Watkins, 2002), por resistir cuando la regulación va más allá de los límites socialmente aceptables y por denunciar que

la contabilidad no es neutral (Broadbent, 2002). El objetivo de la ICC es plantear preguntas sobre el uso de la contabilidad, más allá de implementarla sin ningún cuestionamiento (Broadbent, 2002, pág. 435). Inicialmente la corriente enfrentó resistencia de la comunidad científica establecida en contabilidad (*mainstream*), especialmente de las revistas de élite de los Estados Unidos, pero luego empezó a desarrollarse en las revistas *Accounting Organizations and Society* –AOS (a partir de 1976), *Accounting, Auditing and Accountability Journal* –AAAJ (desde 1988) y en *Critical Perspectives on Accounting* –CPA (desde 1990); estas son las “revistas emblemáticas” de este género de investigación y publican alrededor de 100 artículos al año (Rahaman, 2010, pág. 420).

La pregunta central de este artículo es ¿De qué manera se ha desarrollado la investigación contable crítica (ICC) en el contexto anglosajón? Esta pregunta se espera responder con el apoyo de tres preguntas auxiliares: ¿En qué teorías y métodos se basa? ¿Cuáles temas aborda? y ¿en qué países se ha desarrollado? A continuación se presenta el método utilizado, luego se da respuesta a cada una de las preguntas auxiliares en una sección diferente y, finalmente, se presentan las conclusiones.

II. Método utilizado

Este documento es una revisión sistemática de literatura, que sigue criterios específicos validados internacionalmente. En particular, se apoya en la propuesta metodológica de Tranfield, Denyer y Smart(2003), donde se definen criterios muy claros para seleccionar los documentos a revisar, para clasificarlos, estudiarlos y producir el informe que dé cuenta de la revisión. Como la ICC es una corriente alternativa, alejada de manera deliberada del *mainstream*, no se utilizó como fuente la base de *ISI Web of Science*, donde aparecen las 20 revistas contables de corriente principal, sino que se acudió a *Scopus*, donde reposa la información de 121 publicaciones seriadas relacionadas con la contabilidad.

En *Scopus* se buscaron los artículos con las expresiones “*critical accounting research*” o “*accounting research*” en el título, el resumen o las palabras clave; así como la expresión “*critical research*” en las revistas contables. Luego de sumar los artículos de las tres búsquedas y eliminar las repeticiones, se identificaron 97 artículos; con la lectura de los resúmenes se descartaron 25 que realmente no se dedican a la investigación contable crítica y luego se descartaron otros 11 que abordan el campo pero de manera marginal. Así las cosas, fueron elegidos 61 artículos para la revisión sistemática de literatura, que son los reportados en la Tabla 1. Con ellos se procedió a construir los apartados que están a continuación, clasificando los artículos en tres categorías: (1) aportes teóricos y metodológicos; (2) aportes temáticos y (3) aportes en territorios particulares.

Tabla 1. Revistas donde están publicados los artículos seleccionados

Revista	# artículos seleccionados	Período de publicación
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	39	1991-2015
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i>	8	2005-2016
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	5	1990-2002
<i>Accounting History</i>	2	1996-2011
<i>Accounting Forum</i>	1	2009
<i>Behavioral Research in Accounting</i>	1	2012
<i>Critical Realist Applications in Organisation and Management Studies</i>	1	2004
<i>Handbooks of Management Accounting Research</i>	1	2006
<i>Innovar</i>	1	2014
<i>Management Accounting Research</i>	1	2015
<i>Qualitative Research in Accounting and Management</i>	1	2015
Total artículos	61	1990-2016

Fuente: Elaboración propia a partir de Scopus (2016).

III. Teorías, métodos y autores de base en la ICC

Los marcos de análisis en los que se apoya la ICC son muy amplios y complejos; tratarlos en profundidad requiere de un documento dedicado exclusivamente a ese propósito. Aquí se hará una presentación general de los que emergen de la literatura seleccionada con los criterios indicados anteriormente. Los documentos citados en este numeral son en su gran mayoría artículos clásicos de la literatura contable crítica, escritos por los creadores y protagonistas de la corriente, que se sintetizan en la Tabla 2.

El artículo más influyente de todos en la ICC es el de Macintosh y Scapens (1990), donde se propuso la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, como marco para la investigación. Esta teoría se presentó como una forma de superar la confusión y falta de dirección en la que parecía haber caído la investigación contable alternativa en los años ochenta. El centro está en los conceptos de “dualidad de la estructura” y “estructuración”; el primero se refiere a que las estructuras sociales están constituidas por la acción humana y simultáneamente son el medio para esta constitución; el segundo se refiere a que los agentes reproducen las prácticas sociales a través del tiempo y el espacio. Es una posible puerta de entrada al análisis postmoderno de los sistemas contables y al papel de la contabilidad en la institucionalización de las relaciones sociales (Macintosh & Scapens, 1990).

El concepto de gubernamentalidad de Michel Foucault ha sido central en ICC al menos por dos décadas (McKinlay & Pezet, 2010). Este concepto es “un

neologismo bárbaro pero inevitable” acuñado por Roland Barthes en 1957, pero desarrollado y dado a conocer por Foucault. La gubernamentalidad marcó el comienzo de dos tipos de técnicas, aquellas disciplinas que individualizan y técnicas pastorales que regulan comportamientos de poblaciones; el poder no emana solo del monarca, sino que es constituido por interacción de técnicas disciplinarias y pastorales junto con comportamientos de los individuos y las poblaciones; el poder se disocia históricamente del Estado (McKinlay & Pezet, 2010). Foucault tuvo puntos en común con la crítica alemana, que descubrió tarde; él mismo “confesó” que “...si hubiera encontrado la Escuela de Frankfurt en la juventud, me habría seducido hasta el punto de no hacer nada más en la vida que dedicarme a comentar su obra” (Arrington & Watkins, 2002, pág. 155).

Tabla 2. *Teorías, métodos y autores de base en la ICC*

Teorías o métodos	Categorías utilizadas	Textos centrales
Teorías	Gubernamentalidad de Michel Foucault	(McKinlay & Pezet, 2010)
	ICC basada en Karl Marx	Cooper (1997); Tinker (1999)
	ICC y teoría institucional	Modell (2015)
	Noción de interés emancipatorio en Jürgen Habermas	Lodh y Gaffikin (1997)
	Perspectiva posmoderna, desde Jürgen Habermas y Michel Foucault	Arrington y Watkins (2002)
	Teoría de Jürgen Habermas	Power y Laughlin (1996)
	Teoría de la acción comunicativa de Jürgen Habermas	Arrington y Puxty (1991)
Métodos	Teoría de la estructuración de Anthony Giddens	Macintosh y Scapens (1990)
	Cómo se construye un caso de ICC: Caterpillar	Froud, Williams, Haslam, Johal y Williams (1998); Armstrong (2004)
	Etnografía crítica como categoría central	Jönsson y Macintosh (1997)
	Fotografía como método	Parker (2009); Warren (2005)
	ICC y métodos cuantitativos	Richardson (2015); Everett, Neu, Rahaman y Maharaj (2015)
	Visual cultural studies	Brown (2010)

Fuente: *Elaboración propia*

Otro de los artículos más citados en la ICC propuso la teoría de la acción comunicativa de Habermas para la agenda de la ICC (Arrington & Puxty, 1991). Allí se presentaron nociones centrales de Habermas como “racionalidad comunicativa”, “comunidades de habla ideal” y “acción interesada”. La contabilidad se situó en el contexto de los intereses humanos, con todas sus implicaciones. La contribución fue sintetizada al final del artículo en un boceto de siete puntos: (1) la contabilidad es una forma de acción moral que refleja las necesidades y deseos humanos; (2) la relación de la contabilidad con

los intereses humanos es problemática; (3) el modelo de Habermas tiene tres mundos; (4) los actos contables siempre tienen consecuencias; (5) los individuos deben superar sus necesidades y deseos subjetivos; (6) la noción de validez no es estable en el mundo post-industrial en el que opera la contabilidad y (7) la alternativa a la racionalidad comunicativa es la coordinación de la acción social. Los autores advirtieron explícitamente que la obra de Habermas es enormemente compleja y que se pueden hacer varias interpretaciones de la misma para la ICC (Arrington & Puxty, 1991).

Algunos autores han planteado que se puede hablar incluso de un “efecto Habermas” en contabilidad (Power & Laughlin, 1996). El problema general que plantea Habermas es “la racionalidad del mundo de la vida”, con temas como la tensión entre facticidad y validez, el problema de la aceptación de la teoría, los fundamentos de la teoría crítica, puntos de vista particulares sobre la administración pública, el papel de la experiencia y la prioridad que le otorga al sistema jurídico en su arquitectura teórica. En el artículo se identificaron las implicaciones para la ICC, a partir de tres temas principales (1) una crítica de Habermas a la teoría del dinero, (2) una exploración del concepto de “facticidad” y (3) unas sugerencias tentativas para que la susceptibilidad “contrafactual” habermasiana siga siendo relevante para la ICC. A partir de la obra de Habermas puede decirse que la dinámica de la ICC debe surgir de la reflexión interna, en el espacio entre lo que es y lo que podría ser, entre facticidad y validez (Power & Laughlin, 1996).

Uno de los artículos que discutió el potencial de la obra de Habermas en ICC es el de Lodh y Gaffikin (1997). Su objetivo fue mejorar la comprensión de las cuestiones metodológicas y epistemológicas propuestas por Habermas, al abordar nociones como racionalidad e interés emancipatorio. La obra de Habermas fue introducida en las discusiones contables por Laughlin (1984, 1987), donde se descubría su potencial como enfoque metodológico para comprender y cambiar los sistemas contables, pero luego encontró resistencias. Lodh y Gaffikin (1997) propusieron comprender las posturas habermasianas a partir de estos tres componentes: (1) la naturaleza de los estudios de ICC y su vínculo con dos niveles de racionalidad (meta-teórico y orientado a la acción), (2) racionalidad socio-teórica en la teorización contable y (3) aprehensión de la racionalidad socio-teórica.

Otro de los artículos más conocidos en la ICC es el de Arrington y Watkins (2002) donde se propone introducir la perspectiva posmoderna. El posmodernismo se entiende allí como eventos transitorios, fragmentados, ideas en constante cambio, sin leyes o directrices universales subyacentes; en lo posmoderno se celebra la pluralidad, la multiplicidad, una política más diversa, abierta, contextual, que se niega a preferir cualquier receta general... es poder descentralizado. Los autores admiten que hay quienes no están de acuerdo con

hacer ICC desde la perspectiva posmoderna, pero resaltan que la “intención crítica” posmoderna puede ser central en la ICC y se pueden aprovechar sus recursos lingüísticos y hermenéuticos (Arrington & Watkins, 2002).

Con el objetivo de promover la investigación contable basada en la estructura de clases de Marx, la profesora Christine Cooper (1997) propuso crear vínculos entre la obra de Marx y la ICC, para dar voz a los trabajadores e intentar construir una teoría de la práctica que haga la acción más eficaz y permita introducir las clases sociales, que son ignoradas por el posmodernismo (Cooper C., 1997). En el mismo sentido, se ha propuesto la teoría del valor de Marx, como una metodología versátil, que facilita explorar el legado marxista, no como investigación definitiva del capitalismo, sino como una metodología dialéctica flexible que se puede aplicar a una gama de problemas del capitalismo; la teoría del valor marxista proporciona una rica veta de investigación vinculada con la práctica (Tinker, 1999).

Por otra parte, desde el punto de vista metodológico hay un trabajo que propuso la etnografía crítica para comprender la contabilidad dentro de las organizaciones (Jönsson & Macintosh, 1997). Allí se describieron tres tipos de estudios (antropología cognitiva, interaccionismo simbólico y etnometodología) y se presentó un ejemplo contable de cada uno de ellos; además, se planteó un diálogo entre estudios contables interpretativos, críticos y racionales, con similitudes y diferencias, de donde emergió la etnografía crítica como propuesta metodológica para abordar los estudios contables. Se llegó a la conclusión de que las narrativas de campo de los estudios etnográficos clásicos pueden ser útiles para interrogar, reinterpretar e incluso revisar los estudios de la ICC.

La orientación metodológica de esta literatura es ampliamente interdisciplinaria y cualitativa (Rahaman, 2010), incluye estudios genealógicos, de deconstrucción (Upton & Arrington, 2012), varios métodos derivados de Foucault (Baker C. R., 2011) y un uso extendido de métodos cualitativos en contabilidad de gestión (Hopper & Bui, 2015). Dentro de toda esta variedad de enfoques, los estudios de caso mantienen un lugar especial y son un tema tratado explícitamente en la literatura. Por ejemplo, a partir de un caso construido de manera tradicional ya publicado sobre la empresa Caterpillar, en un artículo se mostró metodológicamente cómo se construye un caso con características de ICC (Froud, Williams, Haslam, Johal, & Williams, 1998). Este método requiere el uso de una teoría explícita, no rompe con la práctica (trabajo empírico), analiza el contexto, analiza la dinámica interna, usa mecanismos discursivos (lenguaje posmoderno), crea una explicación alternativa (emergente) de los fenómenos e interpreta historias (Froud et. al., 1998).

Recientemente se está utilizando la fotografía como método en la ICC, con base explícita en los campos de “estudios culturales visuales”, “investigación visual”, antropología visual, sociología visual y etnografía visual (Brown, 2010; Parker, 2009; Warren, 2005). Los “estudios culturales visuales”, cuentan con sus propias preguntas, temas, conceptos, estudios empíricos y debates, que permiten construir la relación entre “la contabilidad y lo visual”, a través de visibilidades, invisibilidades y formas de ver (Brown, 2010). Desde la “investigación visual” se consigue que la fotografía no solo visibilice actores marginados y descuidados en los estudios de corriente principal, sino que representa mejor las voces múltiples, explora el concepto de “foto-voz”, permite “construir imagen nativa” y es un método cualitativo accesible y controlable (Warren, 2005). Así mismo, la fotografía se utiliza como herramienta para complementar fuentes orales y de archivo, para activar la memoria visual, acceder a experiencia personal y organizacional y acceder a voces narrativas frescas, con base en desarrollos sociológicos, antropológicos y etnográficos (Parker, 2009). Poco a poco la fotografía se va posicionando como alternativa metodológica en la ICC.

Muy recientemente están apareciendo propuestas de incluir métodos cuantitativos y mixtos en la ICC (Richardson, 2015; Everett, Neu, Rahaman, & Maharaj, 2015). Si bien los métodos cuantitativos no se usan en la ICC por razones filosóficas, estos se están proponiendo como una forma legítima para este tipo de investigación, por su potencial para proveer bases para la evaluación de transformaciones sociales; se han detectado oportunidades por ejemplo en la gran varianza no explicada en los modelos de mercado y en el desarrollo de variables dependientes alternativas (Richardson, 2015). En este mismo sentido, un grupo de autores muy influyentes en la ICC, propuso la introducción de métodos cuantitativos y mixtos, basados en (1) el interés común de los métodos cuantitativos y la ICC en la praxis, (2) la problematización de la *doxa* del campo, a partir de los supuestos ontológicos y epistemológicos de la ICC; (3) ejemplos de dos perspectivas teóricas que se basan en métodos cuantitativos y mixtos (realismo crítico y *praxeología* de Bourdieu) y (4) un grupo de preguntas de investigación (Everett et. al., 2015).

El pluralismo de este tipo de investigación admite incluso críticas internas, relacionadas por ejemplo con el distanciamiento entre académicos y las luchas sociales (Cooper C. , 2002). Los hombres de letras, los periodistas, los políticos e incluso los activistas revolucionarios, han sido reemplazados paulatinamente por profesores; el hecho de que Durkheim, Lyotard, Althusser, Foucault y Bourdieu habitaran los espacios universitarios produjo un pesimismo académico que mira hacia adentro. Se destruyeron las antiguas bohemias urbanas donde florecieron los intelectuales y las universidades se convirtieron en el único refugio para esos intelectuales. Todo esto ha llevado a que a principios del siglo

20 los académicos escriban piezas teóricas que casi nadie lee, por su lenguaje impenetrable; incluso la teoría marxista se ha divorciado de la práctica política. Hay excepciones como la de Pierre Bourdieu, quien logró “relegitimar el discurso de la resistencia”, con el proceso de socialización de una de sus obras colectivas. Muchos de los académicos que se declaran críticos no parecen creer en la posibilidad del cambio social, nunca se esfuerzan por cambiar el mundo, prefieren concentrarse en la teoría, separados de los movimientos sociales contemporáneos; por supuesto, hay excepciones notables (Cooper C., 2002).

IV. Temas de aplicación de la ICC

Uno de los temas que primero se empezó a abordar en la ICC es la relación entre contabilidad y género. A principios de los años noventa, un grupo de autores demostraron teórica y empíricamente la importancia del género para una comprensión más completa de la evolución y funcionamiento actual de la contabilidad. Esta literatura no solo muestra a lo largo del tiempo el cambio en la composición entre hombres y mujeres, las percepciones distintas sobre la profesión, sino que ha dado forma a la organización, a la práctica de la contabilidad y a la base de sus conocimientos. El papel de las mujeres se revela como central en los ámbitos cultural, educativo, económico y político. Hubo un grupo inicial de artículos, incluso números especiales de revista y luego el interés disminuyó un poco, pero la literatura crítica siempre ha declarado su aceptación y apoyo a este tipo de investigación (Kirkham, 1997). En el contexto contable anglosajón hay trabajos sobre discriminación femenina en Asia, en el mundo musulmán, sobre el machismo reflejado en fotografías de informes contables anuales, entre otros. Los distintos temas de aplicación de la ICC se sintetizan en la Tabla 3.

En los primeros años de consolidación de la ICC también se abordó la relación entre contabilidad e historia. La literatura contable histórica se puede basar en teorías posmodernas como la deconstrucción, el pragmatismo, el falibilismo y el empirismo constructivo, como una actitud de escepticismo y rechazo de la base fundamental de la investigación tradicional. Los investigadores críticos tratan de legitimar una “nueva” historia, donde la contabilidad no se ve con un lente único, sino con un lente explícito abierto al debate; se rechaza la idea de “buena” ciencia como aquella donde se establecen de antemano los criterios para predecir y controlar alguna parte del mundo. En su lugar, se instala un neo-pragmatismo tolerante, respetuoso de puntos de vista alternativos, con disposición a escuchar y que depende de la persuasión en lugar de la fuerza o la autoridad. Marca una diferencia con la investigación tradicional en que no se inscribe en la estrategia modernista de “certificar el camino del conocimiento” (Merino, 1998).

En el primer número de la revista *Accounting History*, se publicó un artículo dirigido a los académicos contables interesados en la historia, pero no familiarizados con los métodos históricos (Fleischman, Mills, & Tyson, 1996). En el trabajo se presentan las estructuras formales de la historia como disciplina, el problema de la facticidad histórica, la subjetividad del historiador, formas de construcción histórica, métodos históricos alternativos y un debate entre historiadores convencionales de contabilidad y otros de corriente crítica.

Los costos ABC, pueden ser vistos desde la corriente principal de investigación contable, pero también se pueden abordar desde la consultoría y desde la investigación crítica (Lukka & Granlund, 2002). La crítica es contra los supuestos y los argumentos que están detrás del libro sobre costos ABC de Johnson y Kaplan (1987), iniciada por autores como Marilyn Neimark, Tony Tinker, Trevor Hopper, Mahmoud Ezzamel, entre otros. El libro carece de bases teóricas, omite el ser humano y la naturaleza humana, manipula a los individuos considerándolos “átomos”, incluso en uno de los trabajos acusan a Johnson y Kaplan de “socio-darwinistas”. La investigación crítica sobre costos ABC tiene interés emancipatorio explícito, vincula literatura teórica, datos empíricos, presenta el problema y el análisis con base en rigor científico y utiliza un estilo sofisticado de argumentación: un nivel de abstracción salpicado de fuerte tono deconstructivo.

Algo similar ocurre en temas como gobierno corporativo y auditoría. El gobierno corporativo se ha abordado desde la corriente crítica para mejorar el control de las empresas en beneficio de todas las partes interesadas y no solo de los accionistas; las empresas deberían centrarse en ser los motores de la creación de riqueza social y no defender solo un tipo de intereses (Baker & Owsen, 2002). Así mismo, en los últimos años del siglo pasado desde Estados Unidos se introdujeron nuevos enfoques y filosofías en las grandes firmas de auditoría, orientados a rutinizar el proceso para emitir el juicio, de manera que este sea más objetivo. Sin embargo, en un estudio de corte foucaultiano llevado a cabo en el Reino Unido con auditores que trabajan en dos de las grandes firmas, se encontró que en el nivel micro, el auditor se enfrenta a las mismas tensiones entre el cumplimiento de las rutinas y el papel de los mitos. La “nueva” auditoría financiera está vestida con un nuevo discurso, ha subrayado el uso de la palabra “garantía”, pero es una cuestión de apariencia, en realidad sigue siendo la misma, no ha tenido un cambio sustancial (MacLulich, 2003).

Tabla 3. Temas de aplicación de la ICC

Temas	Textos centrales
Banco mundial	Annisette (2004)
Cambio aparente en la auditoría	MacLulich (2003)
Contabilidad de gestión	Cooper y Hopper (2006); Hopper y Bui (2015)
Contabilidad y desastres naturales	Sargiacomo, Ianni y Everett (2014)
Costos ABC	Lukka y Granlund (2002)
Crimen, fraude	Lehman y Okcabol (2005)
Discriminación racial en los MBA y maestrías contables en Estados Unidos	Upton y Arrington (2012)
Gobierno corporativo desde la ICC	Baker y Owsen (2002)
ICC e IFRS	Archel y Gómez-Villegas (2014)
ICC y educación contable	James (2008); Lehman (2013)
ICC y género	Kirkham (1997)
ICC y globalización	Boussebaa (2015); Gallhofer y Haslam (2006); Poullaos (2004)
ICC y literatura contable histórica	Merino (1998); Fleischman, Mills y Tyson (1996)
Migraciones	Agyemang y Lehman (2013); Lehman, Annisette y Agyemang (2016)
Religión	McPhail (2011)
Reportes financieros corporativos	Lee (2006)

Fuente: *Elaboración propia*

En el artículo sobre la verdadera naturaleza del Banco Mundial, la profesora Marcia Annisette revela las presiones financieras e institucionales que impulsan al banco a defender el interés del capital internacional privado, al tiempo que las preocupaciones socio-ambientales juegan un papel marginal. Ella explora el papel de la contabilidad en la estructura de relaciones de esa institución e identifica el potencial de la ICC para hacer contribuciones a los países en desarrollo. Plantea además que no hay nada en la estructura financiera del Banco Mundial que lo conduzca a aplicar políticas que beneficien a los países cuya pobreza supuestamente busca reducir y que el banco nunca se ha tomado en serio la reducción de la pobreza, ni el desarrollo sostenible. La retórica del banco está diseñada para legitimar su existencia y para enmascarar su compromiso inquebrantable con los intereses del capital privado. Por estas razones el Banco Mundial es un buen ejemplo de las tensiones que enfrentan los directivos entre la legitimidad socio-ambiental y el objetivo de altas ganancias (Annisette, 2004, pág. 304).

La ICC también es útil para desvelar el papel de la contabilidad al encubrir delitos de “cuello blanco”, para mostrar de manera cruda lo que algunos llaman “contabilidad para el crimen” (Lehman & Okcabol, 2005). Los aspectos contables y el fraude hacen parte de nuestro tejido social: regulación, gobernanza, crisis económicas, pobreza, raza, juventud, política, clase social, entre otros. El crimen se convierte en un fenómeno social, en una construcción social, donde la contabilidad adquiere un papel institucional como creador de realidad y reconstructor de debilidades y errores de los seres humanos. Las prácticas contables son frágiles y se basan en un complejo sistema de legitimidad, de fiabilidad y de confianza; una premisa fundamental detrás de la auditoría es que los directivos engañan, es por eso que Arthur Andersen fue la primera empresa importante de contabilidad, pero no la última, en ser acusada de un cargo criminal. El estudio de Lehman y Okcabol (2005) contrasta la articulación o “discurso” que vincula los delitos de “cuello blanco” con el discurso sobre la delincuencia que no es de “cuello blanco” y explora el significado social de esa diferencia.

Un trabajo bastante cautivador a lo largo de todas sus páginas es el de Thomas A. Lee (2006), sobre la inestabilidad de los criterios para preparar informes financieros corporativos. Los reportes financieros son un bien público que ha estado sometido por 150 años a una guerra privada en el contexto anglosajón, librada en oficinas corporativas y profesionales, lejos del público. La guerra se genera especialmente por los formatos para presentar los informes corporativos anuales y por el costo histórico; se libra entre protectores del interés público (auditores, legisladores, reguladores, académicos) y engañadores (ejecutivos y directores corporativos). Los criterios para construir los informes financieros anuales generan conflicto, porque las empresas tienen intereses privados específicos que los protectores del interés público intentan controlar. Pero salir de esa guerra no es fácil, porque no se trata de lo que Tinker(2002) describió como anhelos intelectuales románticos y tradicionales para volver a una edad de oro en el pasado, simplemente porque esa realidad nunca existió, porque los reportes corporativos nunca han tenido una edad dorada.

Son 150 años en que los fundamentos de la contabilidad de representación no se han alterado y donde los contadores públicos también han mantenido su pretensión de profesionalismo. El problema es que todos los grupos de protección tienen intereses económicos propios que sirven para mantener un *status quo* y presentar informes financieros de calidad es algo lateral en lugar de un ascenso en términos de logros. La representación ha estado dominada por el costo histórico, que es un sistema basado en reglas manipulables, flexibles, que generan un proceso arbitrario; si bien académicos influyentes como Macintosh y Mattessich tienen diferentes interpretaciones sobre la representación, es claro que el costo histórico ha sobrevivido porque los

protectores no tienen incentivos suficientes para reemplazarlo, pero es necesaria su sustitución ya que no parece representar la realidad social. Por su parte, el profesional contable cuenta con un pacto histórico para proteger el interés público, pero también participa en un mercado de trabajo de donde obtiene sus ingresos; el pacto profesional original para proteger el interés público ya no existe, fue sustituido por contratos con clientes específicos. Así las cosas, el profesor Thomas A. Lee plantea que para disminuir la guerra entre los reportes financieros se requieren dos cosas: (1) que los contadores públicos se comporten realmente como profesionales y (2) que la formación de los contadores corrija los vicios que ha acumulado la profesión durante 150 años (Lee, 2006).

Por otro lado, la educación contable también ocupa un lugar visible en la ICC. El profesor Kieran James (2008) presentó su experiencia en un curso de teoría contable con estudiantes internacionales; en el curso se hace énfasis en teoría crítica y en la perspectiva posmoderna de investigación contable, a partir de textos claves de la literatura, donde estudia por ejemplo la dicotomía normativo-positivo o el enfoque dialógico de Paulo Freire, desde la pedagogía del oprimido; al leer estos trabajos los estudiantes quedan equipados para profundizar en la teoría contable (James, 2008). Por su parte, el profesor Cheryl Lehman (2013) muestra cómo se puede fomentar un marco verdaderamente crítico en el cual los educadores y los estudiantes puedan “pensar diferente”; es posible estimular hábilmente lo poco común, promover el pensamiento “por fuera de la caja” y promover en los estudiantes la imaginación de otras culturas y discursos; es necesario acudir a buena literatura, ya que “nosotros somos lo que leemos” y a partir de allí se puede iniciar el camino hacia la madurez intelectual, “hacer que la pluma sea más poderosa que la espada”; es necesario crear en los estudiantes y en los profesores una disonancia cognitiva para re-imaginar el mundo constantemente (Lehman, 2013).

La diversidad de la ICC permite incluso a reflexiones espirituales sobre emancipación y contabilidad (McPhail, 2011). Partiendo del libro que lleva por título “Una reflexión espiritual sobre emancipación y contabilidad”, donde se exploran las interconexiones entre espiritualidad, teoría crítica, economía política, ética y cambio social, McPhail (2011) propone introducir la dimensión espiritual de manera más explícita en el discurso contable, particularmente en rendición de cuentas (*accountability*). Esta propuesta está anclada en el campo emergente del pensamiento crítico post-secular, con la espiritualidad como elemento central en el discurso de rendición de cuentas y se apoya también en discusiones contables como el número especial de la revista AAAJ, publicado en 2004, sobre perspectivas teológicas y contabilidad. La propuesta tiene un compromiso metodológico con las tradiciones religiosas y sus textos de base,

posiciona el amor como criterio clave para una práctica contable espiritual y emancipatoria.

Otro estudio empírico de ICC aborda el asunto de la discriminación racial en los MBA y las maestrías contables en Estados Unidos (Upton & Arrington, 2012). Partiendo de los vicios arraigados en desigualdades históricas y estereotipos culturales de larga data, en ese trabajo se pregunta si efectivamente hay discriminación racial contra los negros en este tipo de posgrados en Estados Unidos. Como la contabilidad juega un rol importante en la evaluación de las personas, para valorar el posible prejuicio racial se acude a la evaluación del desempeño, medida a través de *Balance Score Card*. El análisis no se hace desde preocupaciones funcionalistas sino desde la teoría contable crítica y desde la ética, en el sentido de que las prácticas de contabilidad y las instituciones aumentan, en lugar de disminuir, las consecuencias moralmente indignantes del prejuicio racial. Los resultados se comparan con otras discriminaciones raciales como la de profesionales chinos en empresas contables australianas.

Más recientemente, la ICC ha abordado temas como desastres naturales, migraciones, medición del valor y se han retomado temas como contabilidad de gestión y globalización. Con respecto a los desastres naturales es un estudio que ayuda a cerrar la brecha entre la ética y la investigación contable crítica. Algunos estudios contables basados en Bourdieu sugieren que la contabilidad es una forma de dominación suave ¿por qué son importantes la desigualdad y la dominación? Sayer, basado en Nussbaum, Sen, Bourdieu nos pide tomar en serio los conceptos de vulnerabilidad, sufrimiento y bienestar. Ya lo había dicho Kant. Contexto específico de sufrimiento en una región italiana que padeció un terremoto en 2009. Se estudia qué efectos contables y otras prácticas asociadas se generaron. Tres contribuciones (1) contextual: evolución de las prácticas de contabilidad en desastres humanitarios; (2) teórica: vinculación de la filosofía moral de Bourdieu y (3) crítica en investigación contable: atención a la desigualdad y la dominación (Sargiacomo, Ianni, & Everett, 2014).

El campo de las migraciones está en continua evolución y es controvertido. La contabilidad está entrando recientemente a hacer parte de él, con conceptos como costos, beneficios, riesgos y control. Los investigadores contables pueden hacer parte de él, especialmente los críticos, para remarcar que el discurso único de migración esconde supuestos sesgados y oscuros. La contabilidad es parte del lenguaje y la agenda neoliberal participa en la co-creación de límites precarios y debates que ignoran los problemas de fondo, contribuye a la creación de una realidad simplificada, haciendo caso omiso de interdependencias complejas. Una categoría central es la responsabilización, como estrategia neoliberal que intenta borrar las motivaciones de los inmigrantes, con la participación de la contabilidad a través de tecnologías de medición, reportes, auditoría y vigilancia; la contabilidad contribuye a expandir

la mentalidad de mercado y la gobernanza. Hay mucho por aportar allí desde la contabilidad y están aumentando los estudios de ICC sobre políticas de migración en economías avanzadas, donde está presente la voz de los migrantes (Agyemang & Lehman, 2013; Lehman, Annette, & Agyemang, 2016).

Colombia también participa en el campo de la ICC visible en *Scopus*, desde la revista *Innovar*. La evolución del capitalismo ha convertido el trabajo inmaterial en una de las principales fuentes de creación de valor, lo cual ha generado nuevos retos para la comunidad contable, relacionados con la medición fiable del valor y el resultado empresarial. Tanto el costo histórico como el valor razonable son inadecuados para captar y representar el valor de la producción inmaterial; incluso el valor razonable se ha convertido en un instrumento para la expropiación y privatización del valor producido por el trabajo inmaterial. La contabilidad está en crisis por su incapacidad de medir el trabajo inmaterial, por la separación entre el trabajo y el valor. En el artículo de los profesores Pablo Archel y Mauricio Gómez (2014) se identifican dos tipos de causas que explican las dificultades de medición del valor generado por el trabajo inmaterial en el capitalismo cognitivo: (1) evolución del capitalismo y contradicciones de las relaciones sociales entre capital y trabajo; (2) características del trabajo inmaterial, artificialidad de la escasez en el capital intelectual y pérdida de relevancia del capital fijo. La primera causa es externa a la contabilidad y la segunda es interna (Archel & Gómez Villegas, 2014).

Desde los años ochenta, una parte de la contabilidad de gestión ha estado relacionada con la ICC. Según el análisis que hicieron David Cooper y Trevor Hopper (2006), hay toda una tradición en teorización crítica en contabilidad de gestión y ellos mismos propusieron tres enfoques generales para soportar la contabilidad de gestión moderna: (1) proceso de trabajo, (2) teoría crítica y (3) post-estructuralismo. Ellos plantean que en la literatura ha perdurado una visión social, contextualizada históricamente, que enfatiza el poder y el conflicto, los mecanismos de mercantilización y la necesidad de mejora social (Cooper & Hopper, 2006). Por su parte, la revista *Management Accounting Research*, especializada en contabilidad de gestión, ha hecho contribuciones sustanciales a la contabilidad social y crítica (en sentido amplio) pero no ha hecho mayores esfuerzos en dar voz a sectores marginados de la sociedad (Hopper & Bui, 2015). Esto parece indicar que la contabilidad de gestión tiene en realidad un corte más interpretativo que crítico.

Por último, no menos importante, se aborda el tema de la globalización, que ha estado presente en los últimos 15 años en la ICC. Desde el año 2004, el profesor Christopher Poullaos propuso integrar los trabajos de Castells (1996, 1997, 1998), Held et al. (1999) y de Hard y Negri (2000), con lo que se había publicado hasta el momento en *Critical Perspectives on Accounting*; lo que se pretendía era fortalecer el alcance de la ICC incluyendo la crítica a la

racionalidad económica (Poullaos, 2004). En el contexto de la globalización también hay potencialidades para el cambio progresivo y emancipatorio, a través de la lucha, para construir por ejemplo mejores sistemas de gobierno y conseguir apoyo popular global para los movimientos sociales (Gallhofer & Haslam, 2006). Un trabajo reciente, profundamente crítico, hace referencia a las firmas de servicios profesionales globalizadas, a las cuáles se presenta como agentes del imperialismo contemporáneo, que reproducen las relaciones centro-periferia, las desigualdades globales y las relaciones de poder al estilo colonial, en un mundo supuestamente post-imperial (Boussebaa, 2015).

Estos 16 temas de la ICC presentados corresponden a los seleccionados con los criterios que fueron expuestos en el método; no son los únicos y es probable que haya otros trabajos en el mismo sentido que no están referenciados aquí porque no cumplían los criterios de selección. Ese recorrido por los diferentes temas, su manera de abordarlos y su discurso, dan cuenta de la enorme diversidad de la ICC, que le permite abordar asuntos de corte profesional, temas de mucho compromiso político y que ponen en evidencia el papel de la contabilidad en temas sociales de gran impacto en la actualidad. También quedan desvelados grandes problemas que enfrenta la contabilidad como disciplina académica, relacionados por ejemplo con la imposición de criterios unificados para contextos culturales radicalmente distintos o el problema de la medición del valor, tan relevante para la disciplina.

V. La ICC en algunos territorios

La ICC se desarrolló especialmente en el Reino Unido, pero se ha extendido de tiempo atrás a otros territorios, como puede verse en la *Tabla 4*. Al final del trabajo de Broadbent (2002), se presenta la manera como la comunidad contable del Reino Unido enfrenta los desafíos de la contabilidad crítica. Lo primero que destaca es que hay un “hogar” para la investigación contable crítica en el Reino Unido, que la corriente no ha sido marginada como en otras regiones. Desde la academia contable se han explorado temas sociales y económicos, se han desafiado los intereses de la profesión, se ha debatido ampliamente el impacto de los controles financieros en el contexto de los servicios públicos, se ha debatido la gobernabilidad de las empresas y se han abordado temas como los controles de la contabilidad en las economías en desarrollo. Estos procesos se perciben como avances importantes.

Como el Reino Unido es la cuna de la ICC, allí se ha identificado la necesidad de trascender las fronteras geográficas y culturales, para desarrollar debates con otros, para resistir la hegemonía de los enfoques positivos de manera colectiva. Cambiar las políticas y las prácticas contables es difícil por las relaciones de poder, pero cada vez se avanza más en trascender las meras descripciones. No todos son críticos de la misma manera, algunos buscan

participación política directa, otros inciden al interior de las organizaciones, otros a través de sus procesos de docencia. Lo que Broadbent (2002) percibe como más preocupante de la vida académica en Londres es el relevo generacional: bajo número de candidatos de doctorado, mayor remuneración al trabajo no académico, poco tiempo para terminar el doctorado y disminución de los recursos para financiación. Al interior del Reino Unido hay diferencias entre Inglaterra, Gales y Escocia, por la estructura descentralizada, pero todos coinciden en fomentar la investigación académica.

En el trabajo de Cooper (2002) se analizan las actividades de los académicos contables críticos en Escocia. La preocupación central del texto es que los académicos se han aislado del “mundo real”, se dedican a escribir artículos bastante inaccesibles y tratan de desarrollar teorías sin contrastarlas con las prácticas. La explicación está en que se perdieron los espacios de los hombres de letras, los periodistas críticos y los activistas revolucionarios; las universidades se convirtieron en el mejor refugio para estos actores sociales, pero ese refugio los ha aislado de los procesos originales, con algunas excepciones notables. En el estudio se presenta la carrera académica y política de Pierre Bourdieu como algo ejemplar y se describe en detalle una intervención de contabilidad crítica en la que participó la autora para conseguir la gratuidad en las matrículas de las universidades escocesas.

Una contribución institucional importante desde Escocia es el centro de investigaciones en contabilidad social y ambiental (CSEAR), fundado en 1991 y que en sus primeros 10 años consiguió tener más de 300 miembros, en más de 30 países. Ese centro es un espacio de cooperación para producir documentos críticos sobre la gestión social y ambiental de las organizaciones. Algunos académicos cuestionan la cercanía de este tipo de temas con la corriente principal y resaltan la necesidad de mayores vínculos con grupos de intereses raciales, defensores de clases sociales o de género. En el texto se plantea que el CSEAR no estaba colaborando a principios de este milenio con grupos que son susceptibles de beneficiarse de su trabajo (Cooper C., 2002, págs. 460-461).

Tabla 4. *La ICC en algunos territorios*

Territorios	Textos centrales
África	Rahaman (2010); Josiah, Burton, Gallhofer y Haslam (2010)
Escocia	Cooper (2002)
Inglaterra	Broadbent (2002)
Japón	Hara, Oguri y Tinker (2005)
Kenia	Chung y Windsor (2012)
Países musulmanes	Kamla (2009, 2015)

Fuente: *Elaboración propia*

Sobre la ICC en África fueron seleccionados dos trabajos: uno centrado en el proceso de privatización en el continente (Josiah, Burton, Gallhofer, & Haslam, 2010) y otro con una perspectiva más amplia de la ICC en diferentes países (Rahaman, 2010). En el primero se muestra la relación entre privatización, contabilidad y teoría crítica desde una perspectiva interdisciplinaria, donde emerge la evaluación de la privatización como un problema de investigación contable crítica en un continente que tiene diferentes naciones, culturas y regiones (Josiah, Burton, Gallhofer, & Haslam, 2010). El segundo artículo presenta el continente como un importante contexto empírico para la comunidad contable crítica (Rahaman, 2010, pág. 421), que a partir del trabajo pionero de Tinker (1980) ha desarrollado dos tipos de estudios: los que exploran la historia de la contabilidad y los que estudian la relación entre contabilidad y el proceso político.

El primer grupo de estudios africanos incluye la trayectoria de la contabilidad en el desarrollo del continente, las características particulares de la población, aspectos sociales, culturales, institucionales y prácticas contables en comunidades tradicionales. El segundo grupo incluye gobernanza y gestión financiera en el sector público, rendición de cuentas, reportes externos, papel del Banco Mundial y otros organismos internacionales en la difusión de prácticas de gestión financiera, así como el proceso de auditoría que algunos llaman tecnologías “forasteras” en la cultura africana (Rahaman, 2010). Si bien esta academia “está lejos de ser madura”, el contexto africano se ha identificado como un espacio muy prometedor para la ICC, por su riqueza cultural, histórica y política: choque de las tecnologías contables occidentales con la cultura local, imposiciones de instituciones internacionales y contexto de inestabilidad política.

Por su parte, varios trabajos se refieren a la ICC en países musulmanes. Esta cultura tiene varias particularidades, entre las cuales se encuentra la prohibición de la tasa de interés en los préstamos financieros y un grupo de aspectos éticos que en contabilidad parecen más retóricos que de aplicación real. Desde una perspectiva holística, los musulmanes defienden la justicia social, el trabajo con comunidades locales, oportunidades de negocios para los más pobres y otorgan un papel central al conocimiento. Hay evidencia de investigación contable sobre microcréditos a personas muy pobres residentes en áreas rurales, así como estudios de clínicas, escuelas, centros de atención a desfavorecidos y actividades de instituciones religiosas (Kamla, 2009).

Un análisis de la investigación contable islámica revela que ésta es de tipo instrumental, mecánica, que emula de manera acrítica las operaciones contables tradicionales, tiene poca teorización crítica, es obsesiva con el cálculo del Zakat (una especie de diezmo islámico) y reproduce de manera acrítica los estándares contables “islámicos”. Es decir, las prácticas de

investigación contable se han distanciado de las funciones sociales y morales fundamentales del mundo musulmán. Estos énfasis instrumentales están desplazando el potencial emancipatorio de la banca islámica y la contabilidad con base en enseñanzas islámicas (Kamla, 2009).

La misma profesora Rania Kamla propuso recientemente construir lazos entre la ICC y el pensamiento crítico musulmán (Kamla, 2015). Un grupo de intelectuales ha creado pensamiento crítico musulmán desde una perspectiva poscolonial de hibridación cultural y segunda modernidad. El pensamiento y la metodología de esa escuela pueden contribuir a desafiar el dominio de la contabilidad convencional occidental y sus pretensiones de objetividad, neutralidad y universalidad. Se trata de una epistemología radical, con enfoque hermenéutico y énfasis en la espiritualidad, la ética y la teología de la liberación; su discurso alternativo está empezando a influir en el mundo islámico (Kamla, 2015). La contabilidad islámica y el proyecto crítico pueden unir fuerzas para enfrentar el capitalismo occidental y luchar contra las condiciones de trabajo, el capital, las materias primas y la explotación de otros recursos. Ya tienen el compromiso con la praxis y las preocupaciones sociales como puntos de encuentro, desde allí la contabilidad puede inspirarse en las enseñanzas islámicas para avanzar en dimensiones éticas y sociales más profundas (Kamla, 2009).

De otro lado, en 2005 publicaron un número especial de la revista *Critical Perspectives on Accounting*, dedicado a la investigación contable crítica japonesa (Hara, Oguri, & Tinker, 2005). Ese país está separado de occidente por una enorme brecha cultural, lingüística y geográfica, pero la conferencia 2001 de la sociedad japonesa para la ciencia social de la contabilidad y ese número especial de CPA, fueron un paso importante para descubrir paralelismos entre la tradición contable occidental y la de Japón. En ese número especial se publicaron trabajos sobre regulación contable desde una perspectiva alternativa basada en la economía marxista (Oguri, 2005), sobre dialéctica marxista-hegeliana en los problemas contables contemporáneos (Jinnai, 2005), sobre la crisis financiera de combustión lenta (Ishikawa, 2005) y sobre teoría contable (Yamaji, 2005). El profesor Takashi Oguri ya había publicado otro trabajo sobre la ICC en Japón, donde había identificado varios grupos de académicos, controversia entre ellos, postura teórica, postura metodológica y comparación con occidente (Oguri, 2002). La ICC en Japón viene construyendo una tradición conectada con la academia contable anglosajona.

Por último, se hará referencia a un trabajo sobre investigación acción participativa en una aldea africana localizada en Kenia (Chung & Windsor, 2012). Como los pobres de África son profundamente religiosos y cuentan con una espiritualidad profunda y permanente, el cristianismo se ha arraigado en varios de sus territorios. Uno de los autores del estudio citado es educador

contable, viajó por dos semanas a una aldea cristiana de Kenia, como parte de una misión médica y de educación enviada desde Canadá. El objetivo particular del educador dentro de la misión fue promover la ICC por fuera de los confines de la academia, dentro de la práctica, al proporcionar conocimientos contables básicos a los habitantes de la aldea, que les ayudara a comprender la importancia de la integridad financiera para mejorar la estabilidad social, respetando los valores y la cultura locales. Se trató de una intervención en la que se transmitieron los conceptos contables básicos desde un enfoque práctico focalizado exclusivamente en pasajes bíblicos (Chung & Windsor, 2012). Curiosamente, este es otro ejemplo en el que la religión aparece como aliada potencial de la ICC.

Como puede verse, la ICC se ha expandido más allá de sus espacios originales en el Reino Unido (Inglaterra y Escocia, especialmente), para llegar a culturas tan diversas como las que se pueden encontrar en los diferentes países africanos, en los diferentes países musulmanes, e incluso en Japón. África se ha identificado como un contexto apropiado para la ICC por su riqueza cultural, histórica y por su inestabilidad política; así mismo, en el mundo musulmán, se ha avanzado realmente poco, pero se ha identificado un pensamiento crítico regional con potencial para desarrollar investigación contable. Así mismo, un grupo de académicos de Japón viene trabajando desde una década atrás en procesos de investigación interconectados con la ICC.

VI. Conclusiones

El método de revisión sistemática de literatura permite construir, con criterios reproducibles, un panorama general de la investigación contable crítica en el contexto anglosajón. Lo primero que se encuentra es que si bien *Scopus* incluye información de 121 publicaciones seriadadas relacionadas con la contabilidad, la aplicación de los criterios de selección conduce a las tres revistas consideradas como “emblemáticas” de esta corriente: AOS, AAAJ y CPA. Las discusiones se centran particularmente en CPA y la revista colombiana *Innovar* también está empezando a hacer parte de la corriente.

Entre las teorías de base reconocidas colectivamente por los integrantes de la corriente, se destacan la perspectiva posmoderna, la etnografía crítica, la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, varios conceptos de Michel Foucault (como gubernamentalidad), de Jürgen Habermas (racionalidad comunicativa, comunidades del habla ideal, facticidad y validez) y Karl Marx (estructura de clases, teoría del valor). Desde los métodos se destaca el estudio de caso con características específicas, el uso de la fotografía y recientemente se está proponiendo el uso de métodos cuantitativos y mixtos en ICC. De todos estos marcos de análisis se presenta información general a lo largo del numeral tres del artículo.

Como era de esperarse, los 16 temas presentados son bastante diversos. Van desde abordajes relativamente simples de educación contable, como la formación de criterios críticos en los estudiantes, hasta temas tan complejos como la crisis de la contabilidad por su incapacidad de valoración y las guerras privadas entre actores poderosos que estas limitaciones generan. En algunos temas el interés es casi exclusivo de la academia, como el caso de la historia; pero en otros hay un claro enfoque político, como el Banco Mundial o los impactos negativos de la globalización. También hay espacio en la ICC para temas tradicionales, de interés más profesional, como costos ABC, contabilidad de gestión, gobierno corporativo, auditoría y medición del valor. Pero es claro que hay un profundo interés social en la ICC al abordar temas como género, discriminación racial, crimen, reflexiones espirituales y religiosas, desastres naturales y migraciones.

Si bien la ICC se originó en el Reino Unido, con participación de Australia y Nueva Zelanda, paulatinamente ha venido incorporando académicos de países y regiones no angloparlantes. En el numeral correspondiente a los territorios donde se ha expandido esta investigación, se presentaron los casos del Reino Unido y de Escocia, pero también de territorios africanos, musulmanes y de Japón. África ha sido identificada por algunos académicos como un espacio propicio para la ICC por su contexto empírico: cultural, histórico y político; pero además, es un espacio propicio para analizar el tema de las privatizaciones y para hacer trabajo de campo con grupos poblacionales particulares, como el caso de una aldea en Kenia. Así mismo, se presentaron los avances en el mundo musulmán y se identificó el pensamiento crítico local como un soporte potencial para la ICC desarrollada en diferentes territorios. De otro lado, se presentó la ICC en Japón, que contó con un número especial de la revista *Critical Perspectives on Accounting* en 2005 y donde se han identificado paralelismos con la investigación contable occidental. Tanto en África, como en Japón es claro el vínculo de los académicos contables locales con el profesor Tony Tinker.

Referencias Bibliográficas

- Agyemang, G., & Lehman, C. R. (2013). Adding critical accounting voices to migration studies. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4), 261-272.
- Annisette, M. (2004). The true nature of the World Bank. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 303-323.
- Archel, P., & Gómez Villegas, M. (2014). Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. *Innovar*, 24(52), 103-116.
- Arrington, C. E., & Puxty, A. G. (1991). Accounting, interests, and rationality: a communicative relation. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(1), 31-58.
- Arrington, C. E., & Watkins, A. L. (2002). Maintaining "critical intent" within a postmodern theoretical perspective on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 139-157.

- Baker, C. R. (2011). A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History*, 16(2), 207-221.
- Baker, C. R., & Owsen, D. M. (2002). Increasing the role of auditing in corporate governance. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(5-6), 783-795.
- Boussebaa, M. (2015). Professional service firms, globalisation and the new imperialism. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(8), 1217-1233.
- Broadbent, J. (2002). Critical accounting research: A view from England. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4), 433-449.
- Brown, J. (2010). Accounting and visual cultural studies: Potentialities, challenges and prospects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(4), 482-505.
- Chung, J. O., & Windsor, C. A. (2012). Empowerment through knowledge of accounting and related disciplines: participatory action research in an african village. *Behavioral Research in Accounting*, 24(1), 161-180.
- Cooper, C. (1997). Against postmodernism: Class oriented questions for critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(1-2), 15-41.
- Cooper, C. (2002). Critical accounting in Scotland. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4), 451-462.
- Cooper, D. J., & Hopper, T. (2006). Critical theorising in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 207-245.
- Everett, J., Neu, D., Rahaman, A. S., & Maharaj, G. (2015). Praxis, Doxa and research methods: Reconsidering critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 37-44.
- Fleischman, R. K., Mills, P. A., & Tyson, T. N. (1996). A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. *Accounting History*, 1(1).
- Froud, J., Williams, K., Haslam, C., Johal, S., & Williams, J. (1998). Caterpillar: two stories and an argument. *Accounting, Organizations and Society*, 23(7), 685-708.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (1997). Beyond accounting: the possibilities of accounting and "critical" accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(1-2), 71-95.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2006). The accounting-globalisation interrelation: An overview with some reflections on the neglected dimension of emancipatory potentiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(7), 903-934.
- Hara, Y., Oguri, T., & Tinker, T. (2005). Introduction to Japanese critical accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), 73-75.
- Hopper, T., & Bui, B. (2015). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research*, In Press, Corrected Proof.
- Ishikawa, J. (2005). A social science of contemporary value-based accounting: economic foundations of accounting for financial instruments. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), 115-136.
- Jacobs, K. (2011). Enlightenment and emancipation: Reflections for critical accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(5), 510-515.
- James, K. (2008). A Critical Theory and Postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(5), 643-676.

- Jinnai, Y. (2005). Towards a dialectical interpretation of the contemporary mode of capitalist accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), 95-113.
- Jönsson, S., & Macintosh, N. B. (1997). Cats, rats, and ears: Making the case for ethnographic accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 367-386.
- Josiah, J., Burton, B., Gallhofer, S., & Haslam, J. (2010). Accounting for privatisation in Africa? Reflections from a critical interdisciplinary perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 374-389.
- Kamla, R. (2009). Critical insights into contemporary Islamic accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), 921-932.
- Kamla, R. (2015). Critical Muslim intellectuals' thought: Possible contributions to the development of emancipatory accounting thought. *Critical Perspectives on Accounting*, 31, 64-74.
- Kirkham, L. M. (1997). Through the looking glass: Viewing sexual harassment within the accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(3), 273-283.
- Lee, T. A. (2006). The war of the sidewardly mobile corporate financial report. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(4), 419-455.
- Lehman, C. R. (2013). Knowing the unknowable and contested terrains in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 136-144.
- Lehman, C. R., & Okcabol, F. (2005). Accounting for crime. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5), 613-639.
- Lehman, C., Anisette, M., & Agyemang, G. (2016). Immigration and neoliberalism: three cases and counter accounts. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(1), 43-79.
- Lodh, S. C., & Gaffikin, M. J. (1997). Critical studies in accounting research, rationality and Habermas: a methodological reflection. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(5), 433-474.
- Lukka, K., & Granlund, M. (2002). The fragmented communication structure within the accounting academia: The case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 165-190.
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477.
- MacLulich, K. K. (2003). The emperor's "new" clothes? New audit regimes: insights from Foucault's technologies of the self. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(8), 791-811.
- McKinlay, A., & Pezet, E. (2010). Accounting for Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(6), 486-495.
- McPhail, K. (2011). A review of the emergence of post-secular critical accounting and a provocation from radical orthodoxy. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(5), 516-528.
- Merino, B. D. (1998). Critical theory and accounting history: Challenges and opportunities. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(6), 603-616.
- Modell, S. (2015). Making institutional accounting research critical: Dead end or new beginning? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(5), 773-808.
- Oguri, T. (2002). A theoretical survey of critical accounting studies in Japan. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4), 477-495.

- Oguri, T. (2005). Functions of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), 77-94.
- Parker, L. D. (2009). Photo-elicitation: An ethno-historical accounting and management research prospect. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(7), 1111-1129.
- Poullaos, C. (2004). Globalisation, accounting critique and the university. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5), 715-730.
- Power, M., & Laughlin, R. (1996). Habermas, law and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 441-465.
- Rahaman, A. S. (2010). Critical accounting research in Africa: Whence and whither. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 420-427.
- Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67-77.
- Sargiacomo, M., Ianni, L., & Everett, J. (2014). Accounting for suffering: Calculative practices in the field of disaster relief. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), 652-669.
- Scapens, R. W. (2005). Reactions on reading "The withering of criticism". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 147-149.
- Tinker, T. (1999). Mickey Marxism rides again! *Critical Perspectives on Accounting*, 10(5), 643-670.
- Tinker, T. (2002). Beyond the brilovian critique: Traditional vs. organic intellectuals in critical accounting research. *Accounting and the Public Interest*, 2(1), 68-87.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing evidence-informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14(3), 207-222.
- Upton, D. R., & Arrington, C. E. (2012). Implicit racial prejudice against African-Americans in balanced scorecard performance evaluations. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(4-5), 281-297.
- Warren, S. (2005). Photography and voice in critical qualitative management research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(6), 861-882.
- Yamaji, H. (2005). Accounting discourse as a process of implanting a social consciousness into the public mind: A re-reading of American accounting theories as mythology. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), 137-150.