



## La estructura internacional de la investigación crítica e interpretativa en contabilidad

### The international structure of critical and interpretative research in accounting



Charles Richard Baker\* - Invitado de honor – Adelphi University

Documento derivado de una disertación con traducción simultánea.  
Edición y corrección de estilo: Juan David Arias S.

- ❖ Artículo producto de la transcripción de la traducción al español de la conferencia otorgada en idioma inglés en la ciudad de Medellín-Colombia, en el marco de la III Congreso Latinoamericano de Investigadores Contables CLAICON.18. La versión final fue editada, revisada y autorizada por el autor.

**Resumen:** El presente artículo analiza el desarrollo histórico, las principales características y el alcance que ha tenido la estructura internacional de la investigación crítica e interpretativa en contabilidad, haciendo distinciones con las tendencias normativas y positivistas de la investigación contable. En el documento se analizan las distinciones teóricas y prácticas de las corrientes de investigación, la construcción editorial de las revistas de mayor impacto internacional y algunas tendencias de sus editores. El documento tiene un alto valor contextual para resaltar las formas de investigar y de publicar en contabilidad, haciendo hincapié en algunas experiencias y recomendaciones para lograrlo.


**Palabras clave:** contabilidad, investigación interpretativa, investigación crítica, revistas contables.

**Abstract:** This article analyzes the historical development, the main characteristics and the scope of the international structure of critical and interpretative research in accounting, making distinctions with the normative and positivist tendencies of accounting research. The paper analyzes the theoretical and practical distinctions of research currents, the editorial construction of journals of greatest international impact and some trends of its editors. The document has a high contextual value to highlight the ways of researching and publishing in accounting, emphasizing some experiences and recommendations to achieve it.

**Keywords:** accounting, interpretive research, critical research, accounting journals.

\* Ph.D. and M.S. in Accounting Information Systems, University of California; B.A. in Economic Geography, University of California.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5336-958X> - baker3@adelphi.edu

Artículo de reflexión. Invitado de honor. Sección: Teoría, historia y epistemología de la contabilidad  
Recibido: 21/04/2018 Aceptado: 15/08/2018 JEL: M41. **Licensed under a:** 

**Citación:** Baker, C. R. (2018). La estructura internacional de la investigación crítica e interpretativa en contabilidad. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 17-24.

## Contexto histórico de la contabilidad

En este espacio analizaré algunos desarrollos específicos de la contabilidad que se han llamado investigación interpretativa y crítica, pero también revisaré los distintos tipos de investigación en contabilidad: normativa, positiva, interpretativa y crítica, además de la histórica, sobre la cual he estado trabajando últimamente.

Enseño historia de la contabilidad día tras día y observo, realmente descubro, que la contabilidad existe en cada forma de civilización humana; la mayoría de los historiadores no pensaría que la escritura fue inventada para hacer contabilidad, pero ésta no fue inventada para escribir poesía, relatos históricos u obras religiosas, lo que puede ser sorprendente para muchos. De hecho, muchos antropólogos y arqueólogos lo dudan, cuando la primera escritura que apareció en medio oriente, unos 2000 o 3000 años a.c., fueron registros de contabilidad.

Para que la contabilidad exista, se requieren de tres elementos:

- 1) el dinero en sus diferentes formas (money): la forma más común en China eran las conchas de mar, en África era el ganado, pero normalmente interpretamos el dinero con la plata, el cobre o el oro, que son las formas principales.
- 2) sistemas de registro o tecnologías (a recording system): todos estamos familiarizados con los sistemas de registro, en América Latina se recordarán los quipus Incas, como elementos de registro contable.
- 3) un marco legal (legal framework): este elemento puede presentarse de varias formas, las cuales se ejemplificarán a continuación.

En las civilizaciones de la Mesopotamia antigua (actual Irak), donde la mayoría de las culturas occidentales ubican y rastrean su historia remota, hace unos 5.000 años existían sistemas de negocios y actividades financieras eficaces. Ellos producían algunos registros de contabilidad como el 'Shekel'; hoy en Israel utilizan el shekel, pero el shekel se utilizó a lo largo del medio oeste alrededor del año 1.000 a.c, era la manera común en esa época.

**Figura 1.**  
Shekel. Moneda de  
Mesopotamia 1.000 a.c.



Otro sistema de contabilidad fue el cuneiforme y de hecho también era el sistema de registro de esa época. Esta fotografía (figura 2) particularmente es una transacción para la venta de un terreno, es decir que los registros de contabilidad datan de más allá del código de Hammurabi que es el sistema legal.

**Figura 2.**  
Registro de contabilidad  
cuneiforme mesopotámico



Han existido miles de estos artefactos alrededor del mundo, los he visto en el Metropolitan Museum of Art en Nueva York, en París, en el British Museum. Hammurabi fue un rey que existió en la región de Mesopotamia alrededor del año 1.000 a.c y este código particular, es un código legal que está escrito en basalto negro y está ubicado en el Museo de Louvre en París; trata, entre otras cosas, con transacciones corrientes y cotidianas de un negocio, como por ejemplo cuanto debería cobrar un peluquero por un corte de pelo.

**Figura 3.**  
Normas legales y contables del  
Código de Hammurabi 1.000 a.c.



Fuente: The Learning Company, Inc. 1997.

Lo que podemos aprender sobre la historia de la contabilidad es que se utiliza para los gobiernos y sistemas de contabilidad de gobiernos que han existido por miles de años en todas las civilizaciones, en China antigua, en la India, en África, y en Sudamérica, como bien sabemos de los Incas.

La contabilidad básicamente e históricamente es una disciplina pragmática, fue desarrollada primariamente por comerciantes con productos para propósitos comerciales e impositivos.

En un análisis más contemporáneo, quizá hasta hace unos 200 años, es cuando la profesión de la contabilidad se desarrolla en sus aspectos más comunes; como profesión, la contabilidad como la pensamos hoy se dio en Inglaterra al final del siglo XVIII. La primera ley de contabilidad de los Estados Unidos solamente llegó en 1.895, por lo que entonces la profesión de la contabilidad es realmente muy joven según este contexto histórico. Además, la enseñanza de la contabilidad en las universidades también es extremadamente joven; los primeros cursos de contabilidad en los Estados Unidos se enseñaron a finales los 1.800 en la Universidad de Pennsylvania, en Warren. Según mis estudios, la investigación en contabilidad no existía profesionalmente antes de 1.820 y la muestra clásica es la que llamamos 'normativa' en la que se discute la naturaleza de los ingresos y como contabilizar y dar respuesta a los activos, los pasivos y el capital.

## **Teoría e investigación en contabilidad**

Los teóricos más importantes del siglo XIX en los Estados Unidos eran profesores de economía en universidades en los Estados Unidos, aunque también hubo algunos italianos e ingleses como teóricos de gran reputación. En los Estados Unidos estos teóricos de la contabilidad, particularmente William Paton, eran de gran influencia en la práctica de la contabilidad; el modo en que los contadores hacían registros de contabilidad fue influenciado grandemente por estos profesores, quienes también influenciaron la creación de estándares de contabilidad y la evolución del Consejo Directivo de Contabilidad; esto no es decir que no había de ellos en muchos países que trabajaron con la contabilidad, de hecho lo había en Alemania, Italia, España y probablemente en el continente latinoamericano del imperio español había formas normativas de contabilidad.

La investigación de contabilidad era básicamente normativa hasta los años 70, donde comenzó la investigación positiva o positivista (ambos términos se utilizan), la cual fue un intento por parte de las personas involucradas en hacer investigación más similar al método científico, que consistía en utilizar técnicas econométricas y estadísticas que se pudiesen comprobar; esta investigación está muy aceptada universalmente, en los Estados Unidos también y cada vez más en Asia; los chinos son muy devotos a esto así como los japoneses y en algunas partes de Europa, lo que básicamente es investigación positiva versa en información numérica y en métodos sofisticados para analizar esta información, de las estadísticas y la tesis de hipótesis de que provienen de investigaciones positivistas anteriores. Muchas de estas investigaciones con tendencias positivistas son publicadas en revistas como *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research* y *Journal of Accounting and Economics*.

Un ejemplo diferente son las publicaciones sobre investigaciones en historia de la contabilidad, ya que son muy pocos los desarrollos en los últimos 20 años acerca de artículos con base en obras tempranas de Pacioli.

Hacia los años 70, cuando hice un doctorado en contabilidad en la Universidad de California, no había investigación positivista, ni interpretativa ni crítica; de hecho, solo había investigación contable; si te dedicabas a la investigación contable debías conocerlo todo sobre contabilidad. No se te identificaba con ninguna metodología; allá trabajé sobre un estudio interpretativo para observar auditores en práctica en la oficina de una gran firma de contabilidad como PricewaterhouseCoopers, en Los Ángeles.

Mi disertación no tenía números (lo que era extremadamente raro), pero tuve la suficiente suerte para publicar un artículo del tema en el año 76, probablemente fue uno de los últimos artículos interpretativos y normativos que se publicaron en *The Accounting Review*. En esa época no había investigación crítica.

## **Sobre investigación crítica e interpretativa**

La investigación interpretativa y crítica se desarrolló en Inglaterra en los años 70, principalmente en reacción a la investigación positivista. Los profesores y las universidades tenían visiones críticas porque muchos estaban entrenados como sociólogos y no como contadores, por ejemplo, Peter Miller, un sociólogo, Keith Hoslin, un filósofo, Peter Armstrong, un

especialista en organización industrial, Robin Roslender, otro round de sociólogo; ellos desarrollaron este tipo de investigación y publicaron primariamente en la revista *Accounting, Organizations and Society (AOS)*, fundada por Anthony Hopwood a finales de los años 70.

Interesantemente Hopwood fue a la Universidad de Chicago y fue un estudiante especial de muy alto nivel desde que salió de la escuela de economía. Desde allí a finales de los años 60 y 70 se hacían muchos intercambios con la London School of Economics y uno de ellos fue Anthony Hopwood.

Hopwood hizo su doctorado en la Universidad de Chicago a principios de los años 70 y casi lo expulsan porque quería desarrollar una investigación de economía con comportamiento y contabilidad, y en la universidad le decían que no podía hacerlo, pero sí pudo terminarlo y regresó a Inglaterra para fundar la revista AOS. Hopwood fue muy astuto y en el Consejo Editorial de la revista la mitad eran de Estados Unidos (de investigación positivista) y si lo estudian a través de los años, hay muchos títulos positivistas, pero jamás han publicado ninguna investigación contable positivista, sino solamente gerencial, hacen mucha investigación crítica e interpretativa y mucha investigación de contabilidad gerencial positivista.

La investigación crítica normalmente no es tan numérica, sino información más cualitativa, más observaciones, más análisis de contenido. Hoy día se utiliza muchos softwares como NVIVO para hacer investigación cualitativa, pero a veces no saben diferenciar lo cuantitativo de lo cualitativo. Su punto clave está en que la información obtenida debe ser interpretada, quizá los desarrollos académicos de Foucault, de Latour, de Piaget, la teoría estructuralista y la teoría institucional son claves para estos análisis.

La antropología, la sociología, las ciencias políticas y la historia son disciplinas que nutren la investigación crítica en contabilidad, y sus artículos se publican en revistas como *Critical Perspectives on Accounting (CPA)*; aparentemente los dos editores de CPA, que son David Cooper y Tony Tinker establecieron estas revistas, ambos eran socios muy cercanos con Anthony Hopwood en "AOS", pero se salieron, por lo que decidieron establecer su propio *staff*, con el propósito principal de las perspectivas críticas era seguir la Escuela de Frankfurt.

En general, la investigación crítica en la contabilidad sigue la misma metodología a través de los años, que ha sido la misma de la investigación

interpretativa, pero la clave, el aspecto clave es que debe que ser crítico del *statu quo* y debe expresar una necesidad de cambio para la sociedad; los artículos deben mostrar la necesidad de cambio social. Otros enfoques de contabilidad crítica están en la responsabilidad social corporativa, aunque la mayoría de las publicaciones en esta área han utilizado metodologías positivistas y están siendo publicados en lo que se llaman 'revistas generalistas'.

Brevemente puede hacerse una distinción entre investigación normativa, positivista, interpretativa y crítica; esencialmente la normativa era lo que se hacía hasta los años 1980 y aborda preguntas sobre la práctica de la contabilidad profesional; la investigación positivista sigue un modelo de investigación económico utilizando métodos econométricos con datos e información; en mi opinión, las preguntas que se hacen en esta línea de investigación a menudo pueden ser triviales con respuestas obvias.

La investigación interpretativa, normalmente, estudia un entorno de la práctica profesional, por ejemplo, revisar como una empresa como Michelin ha implementado la responsabilidad social corporativa a su estrategia de gerencia y gestión. En esas investigaciones se ingresa al entorno, se observa y se hace un estudio detallado, ojalá sea longitudinal, es decir, procurar entender las prácticas de ese entorno, típicamente no hay ningún intento de generalizar. La investigación crítica de la contabilidad utiliza, en general, los mismos métodos que la interpretativa, pero el investigador tiene el objetivo de revelar opresión, dominación o algo que encuentre negativo; en ese campo el investigador a menudo está muy interesado en realizar cambios o transformaciones a ese asunto en particular; allí se necesita escoger un campo de investigación y luego se debe decidir cómo va a tener acceso a este entorno, este es quizá el punto principal, ya que es muy difícil de lograr hoy en día. Luego hay que decidir en la metodología de recolectar información, entrevistas, revisar documentos históricos o quizá todos ellos, y comenzar la investigación, grabar, mantener buenos registros de información, grabar entrevistas, organizar notas, temáticamente categorías, también discutir las categorías con colegas y buscar su consejo. Luego deberían volver al entorno de investigación, quizá varias veces deben volver para obtener más información mientras analizan los resultados iniciales, una vez que hayan hecho eso se debe redactar una aclaración muy específica de ese entorno, analizando la inclusión de citas directas de las entrevistas, que son un punto central en la investigación cualitativa hoy en día.

En una investigación es mejor hacer primero el trabajo empírico y luego la teoría, muchos lo hacen al contrario y luego no saben cómo obtener los datos pragmáticamente. Por ejemplo, en *Accounting Review* no son muy abiertos a publicar investigación crítica o interpretativa; incluso a veces los mismos editores de las revistas críticas dicen que deben ser críticas del capitalismo, pero si esa es una limitación, entonces puede que quieran evitar las perspectivas críticas.

Por último, es importante mencionar que la mayoría de las revistas solamente publicarán resultados de estudios, es decir, entrevistas y observaciones, etc., lo que se podría llamar estudios empíricos, aunque no involucren datos numéricos, ellas no publicarán artículos teóricos. Algunas de mis recomendaciones son presentar sus artículos en seminarios en sus universidades y pedirle a sus colegas que los retroalimenten, puede que normalmente ya lo hagan, pero sé que aun en mi universidad los profesores que son mis colegas, quizá seamos buenos amigos pero no necesariamente leemos los trabajos del otro. Además, se debe seleccionar con mucho cuidado la revista a la que van a presentar sus artículos, lean los artículos de esas revistas, comprendan el estilo, especialmente el estilo de referencia; yo estoy en el comité editorial de 7 revistas diferentes, y soy el primero que miro si el autor sigue el estilo de referencia de la revista, si no lo hace hago lo que se llama una reprobación de escritorio, es decir, el artículo regresa al autor hasta que se corrija ese punto. Algunas personas dicen que éticamente no es buena esa idea, pero solamente les digo que citen a los editores de esa revista y a los artículos de esa revista; si ustedes son revisores y ven que no hay citas de esa revista los van a negar, no los van a aceptar, y cuando les den un concepto, respondan de inmediato lo mejor que puedan y procuren estar de acuerdo con los revisores, no peleen con los revisores, ese es el secreto, ser persistentes.