

**TEJIENDO EL RUMBO ENTRE CONTABILIDAD Y CULTURA: UNA
RELACIÓN INELUDIBLE**

XIMENA GIRALDO VILLANO
Trabajo de grado para optar al título de
Maestría en Contabilidad (modalidad investigación)

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO MAESTRÍA EN CONTABILIDAD
CALI, 2019

**TEJIENDO EL RUMBO ENTRE CONTABILIDAD Y CULTURA: UNA
RELACIÓN INELUDIBLE**

JORGE MANUEL GIL
PhD. (C) en Ciencias Económicas y Empresariales
Director

WILLIAM ROJAS ROJAS
Doctor en Ciencias de Gestión del Conservatoire National of arts and Officos
Codirector

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO MAESTRÍA EN CONTABILIDAD
CALI, 2019

Dedicatoria...

A mi madre, su amor incondicional siempre me acompañan

A quien se fue y me dejó un camino y una oportunidad

A él, a mi padre, un homenaje

...Denuncia

Viernes, 24 de mayo de 2019, el Estado colombiano en cabeza de un juez de la república

absuelve a los asesinos de mi padre.

“La justicia es tan criminal como los asesinos de mi padre” grita mi hermana mayor con profunda indignación.

Agradecimientos

Agradecer es una oportunidad para recordarle a quienes me acompañan en este andar hace unos años que, de cierta forma, hacen parte de muchos momentos en los que este texto emergió. Quiero empezar agradeciendo a mi madre, quien con sus inagotables formas del amor me enseña razones para insistir; a Martha Lucia Giraldo Villano, por su ejemplo de vida; a Marisel Giraldo Villano, por su persistencia; a mis sobrinas, porque acarician mis días con sus ocurrencias y su vitalidad entera.

También quiero agradecer a los profesores Jorge Manuel Gil quien desde la distancia permanentemente alentó esta idea, que fue tomando forma con el tiempo; William Rojas Rojas, quien ha creído y confiado en el potencial de esta línea de trabajo, además de sus valiosas consideraciones; Diego Hernán Varón Rojas, por su lectura del trabajo y por ofrecer una mirada desde su formación como antropólogo, con quien comprendí que el camino por recorrer aún es largo.

Mi gratitud con la Universidad del Valle, la institución a quien le debo mi formación de pregrado y posgrado. La Universidad ha sido una escuela para el cultivo de un pensamiento crítico sobre la contabilidad. Además, debo agradecer al Grupo de Investigación Nuevo Pensamiento Administrativo porque su apuesta por un pensamiento interdisciplinario y crítico en el abordaje de las ciencias de la administración ha sido una oportunidad para pensar una línea de trabajo alternativo en la contabilidad.

Agradezco a mis amigos, su solidaridad y su compañía cuando la angustia de vivir se ha hecho presente y las ganas de hacer justicia se potencia en medio de las adversidades y, por creer en las causas nobles que solo nos roban satisfacciones: Naila K. Flor Ortega, Claudia Barrios Álvarez, Gregorio A. Giraldo Garcés, Jhonny S. Grajales Quintero, Tatiana Fuquene, Sandra M. Acosta Álvarez, José Gilberto García, Julieth E. Ospina Delgado, Elany Valencia, Angie Marcela Montes, John Jairo Cuevas Mejía, María Victoria

Rodríguez, Driver Ferney Ramírez, Wilson Alexis Usme, Viviana Caicedo Daza, Natalia Romero.

Finalmente, quiero agradecer a los estudiantes con los que he compartido en el salón de clase o por fuera de él, su ímpetu y espíritu inquieto son vitales en la tarea de pensamiento.

Tabla de contenido

Introducción.....	9
Capítulo 1. Consideraciones sobre el problema de investigación	12
1.1 Descripción del problema de investigación	12
1.1.1 Formulación del problema de investigación	14
1.2 Objetivos del proyecto	15
1.2.1 Objetivo General	15
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 Justificación	15
1.4 Metodología de análisis	17
Capítulo 2. La teoría de la cultura	19
2.1 La noción de cultura en los planteos de Boas (1911/1964)	19
2.2 La noción de cultura en los planteos en Harris (1968/1996)	28
2.3 La noción de cultura en los planteos de Kuper (2001)	31
Capítulo 3. Contabilidad como una práctica social e institucional: una visión de la contabilidad	37
3.1 La primacía del cálculo en Occidente.....	38
3.2 Corrientes de pensamiento en contabilidad	42
3.3 Diversidad en la visión de la contabilidad: la contabilidad como una práctica social e institucional.....	45
3.4 La contabilidad y la cultura: agendas de investigación	50
3.5 Una perspectiva del encuentro contabilidad y cultura desde la mirada latinoamericana	53
Capítulo 4. La contabilidad y la cultura: el enfoque cuantitativo.....	56
4.1 Dimensiones de la cultura de Hofstede (1999)	56
4.2 Dimensiones de valor en contabilidad: la adaptación de Gray (1988)	59
4.3 Críticas a las dimensiones de la cultura de Hofstede y Gray.....	61
Capítulo 5. Investigaciones interdisciplinarias en la relación contabilidad y cultura	67
5.1 Relevancia del estudio de la cultura en la investigación contable	67
5.2 Tejiendo el rumbo entre la contabilidad y la cultura: la corriente alternativa	74

5.2.1 Temas centrales abordados en la literatura	74
5.2.2 Marcos teóricos y conceptuales revelados en el estudio de la relación contabilidad y cultura	75
5.2.3 Metodologías	78
5.2.4 Contribución al conocimiento contable.....	80
5.2.5 Apertura de agendas de investigación.....	81
5.2.6 Las limitaciones en la investigación.....	82
5.2.7 Persisten las críticas al modelo de la cultura de Hofstede.....	82
6. A modo de conclusiones.....	84
Bibliografía.....	87

Índice de tablas

Tabla 1. Teorías de la evolución y la causalidad sociocultural en el Sigo XVIII	32
Tabla 2. Áreas de problemas básicos en las sociedades	58
Tabla 3. Hipótesis de la relación entre valores sociales y valores contables.....	61
Tabla 4. Relativismo cultural en contabilidad	71

Introducción

A continuación, se presenta este trabajo de grado que tiene como propósito avanzar en un proceso de investigación que permite a la autora apropiarse de un conocimiento interdisciplinario para pensar la contabilidad y la cultura. Hacerlo ha implicado un trabajo de apropiación de conocimiento en teoría de la cultura que ha exigido afinar la lectura y la escritura como medio de apropiación subjetivamente nueva (Cruz-Kronfly, 2010). De ahí que es necesario señalar que nada aquí está concluido, y que solo se trata de abrir una investigación subjetiva que posibilitará pensar en futuras agendas de investigación.

El contenido del trabajo se centra en estudiar, en la literatura alternativa o heterodoxa, los problemas, marcos de análisis y metodologías que soportan la investigación contable que ha pretendido explicar cómo la contabilidad y la cultura han sido problematizadas. En el primer capítulo se describe algunas consideraciones sobre el problema de investigación y la pregunta en la cual se afina la investigación. Lo anterior se sintetiza en la pregunta que guía la investigación: ¿Cómo se ha problematizado y proyectado la relación entre la contabilidad y la cultura a partir de la corriente alternativa en contabilidad? Es indudable que la delimitación del trabajo se justifica porque es en esta corriente que se ha comprobado el abordaje de la temática.

En el segundo capítulo se alude a la teoría de la cultura para demarcar algunas de las principales ideas, problemas y perspectivas dadas alrededor de la conceptualización de la cultura. Es indudable que este apartado sirve como marco de referencia conceptual para entender que el tema de la contabilidad y la cultura enriquece la crítica de los supuestos con que se proyecta el quehacer económico de las sociedades, en la civilización occidental contemporánea. Este capítulo retoma principalmente algunos de los planteos de Harris (1968/1996), Boas (1911/1964) y Kuper (2001) para señalar las diversas problematizaciones con los que en antropología se ha precisado el significado y el alcance del concepto de *cultura*. Es desde ellos, que una persona no formada en ciencias sociales busca adentrarse en el tema de este trabajo. No se trata de agotar la historia de la teoría de la cultura, se trata de proporcionar un marco de análisis como posibilidad para pensar la contabilidad como una práctica social que opera en contextos locales y diferenciados.

En el tercer capítulo se presentan algunas de las principales visiones de la contabilidad en la que ha predominado la corriente principal. Se inicia aludiendo a los planteos de Crosby (1988) quien irradia, a juicio de la autora, una mirada instrumental a la contabilidad. En un segundo apartado se presenta sucintamente las principales asunciones ontológicas, epistemológicas y metodológicas que están presentes las escuelas contables, desde la mirada Chua (1986/2009). En otro punto, se describe cómo y desde dónde se ha establecido la postulación de la contabilidad como una práctica social e institucional. Esta escuela trabaja en agendas de investigación que muestra como la contabilidad contribuye a establecer prácticas que isomorfizan realidades y actores sociales. Desde esta escuela, se presentan algunas agendas de investigación desde las que no es posible escudriñar y estudiar la contabilidad como un saber neutral, que representa objetivamente la realidad. Para cerrar el capítulo se hace una referencia sucinta, pero muy importante, a la perspectiva latinoamericana que se encarna en las ideas del profesor Jorge Manuel Gil, quien ha trabajado la contabilidad atendido a las necesidades y problemas derivados de acciones humanas. Cuando él piensa el *status* de la contabilidad, lo hace haciendo prevalecer una noción de contabilidad, que no solo es lógica sino deóntica.

En el cuarto capítulo se presenta el modelo de las dimensiones de la cultura de Hofstede (1999) y el trabajo de Gray (1988), quien adapta el modelo a la investigación en contabilidad. A través de las críticas a esta literatura se aclara su inscripción a una investigación de corte cuantitativa, dado que los autores reconocen y evidencian la necesidad de los estudios de la contabilidad y la cultura desde una mirada interdisciplinar. El quinto capítulo, se inicia con algunos de los estudios que sugieren el relacionamiento de la contabilidad con la cultura (Violet, 1983/2008; Riahi-Belkaoui, 1995; Senés, 2002; Yin, 2008). Como se muestra estos trabajos promueven la necesidad de recurrir a marcos teóricos de otras disciplinas (antropología, sociología, etc.) que faciliten favorecer, entre otros, el establecimiento de un verdadero sistema de contabilidad internacional; además de identificar la existencia de un relativismo en los estudios de la cultura en la contabilidad.

Para finalizar este trabajo se presentan algunas de las discusiones abordadas en *Accounting, Auditing & Accountability Journal* considerada como una de las grandes

receptoras de la investigación alternativa –interpretativa y crítica– en contabilidad. Se intentó captar las metodologías y marco teóricos desde los cuales se aborda la contabilidad y la cultura. Es indudable que la contabilidad se ha enriquecido conceptual y empíricamente cuando los investigadores han salido de las fronteras técnicas y conceptuales. Especialmente, cuando se problematizan y buscan explicar las consecuencias que emergen de las prácticas contables, que no se problematizan en las escuelas ortodoxas.

Capítulo 1. Consideraciones sobre el problema de investigación

1.1 Descripción del problema de investigación

El propósito general del tema a investigar ha sido el de apropiarse de una línea de investigación que se ha nutrido al seno de un trabajo interdisciplinario buscando proyectar la interrelación entre la contabilidad y la cultura. El desarrollo del tema es de actualidad y exige la formación en ciencias sociales, pues es desde estas que se problematizan los ideales y los alcances de la dimensión crítica iniciada en los años 70 del siglo pasado (Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009). Observar posibilidades de ampliar la perspectiva que considera que la Contabilidad, como disciplina de conocimiento, va más allá de temáticas convencionales ha sido un reto y un camino elegido para transitar por la investigación. En efecto, y un poco más llevada desde la intuición y el amor al conocimiento, la autora de este trabajo considera que, en los presupuestos de la escuela heterodoxa, la cultura es susceptible de ser representada por fuera de índices de gestión cultural o como inventario del patrimonio cultural.

Ahora bien, lo importante de avanzar en este trabajo es que los estudios que abordan el diálogo entre la contabilidad y la cultura se pueden inscribir tanto en las perspectivas de investigación de la corriente principal o dominante como en la investigación alternativa en contabilidad. El enfoque dominante en contabilidad se consagra en fortalecer y mejorar la investigación empírica bajo presupuestos racionalistas y objetivistas. Así, bajo los supuestos sobre los cuales orbita este tipo de investigación se acepta, primero, que la realidad existe independiente del lenguaje y las prácticas sociales; segundo, que la contabilidad es un bien económico que opera en mercados competitivos; y tercero, que los que elaboran la información contable y sus usuarios, son agentes racionales (Archel, 2007).

En la perspectiva alternativa las líneas de investigación se clasifican en estudios interpretativos, críticos y aquellos centrados en la relación contabilidad-poder (Larrinaga, 1999). Otros autores los clasifican en perspectiva interpretativa y crítica (Chua, 1986/2009) y en perspectiva interdisciplinaria y crítica (Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009). Así, el interés de este trabajo se puede alinear con aquellos

estudios que se aglutinan en los enfoques que se presentan como una alternativa a la perspectiva dominante o funcional de la contabilidad.

A partir de la década de los sesenta se ha avanzado en el mundo académico a dar cabida a otras formas de conocer en la disciplina contable. En ese sentido, la investigación alternativa se constituye en un estímulo para abordar contextos complejos que de una u otra manera buscan ampliar los límites del pensamiento contable (Chua, 1986/2009). Además, provee referentes conceptuales para comprender que la contabilidad tiene su razón de ser en grupos organizados de personas (Larrinaga, 1999) y cumple un rol social, político e institucional (Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, *Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos*, 2009).

Al abordar la contabilidad desde estas perspectivas alternativas, se acepta que el saber y la praxis contable no son un mero instrumento estratégico que reduce la descripción y la interpretación de las transacciones a los fenómenos económicos que determinan el presente (Larrinaga, 1999). De lo que se trata, es de problematizar el pensamiento dogmático que se caracteriza por aceptar que la realidad es representada tal como es y existe independiente de la dimensión cultural de los seres humanos y sus entes económicos. Así las cosas, este trabajo pretende elaborar una revisión de literatura para identificar cómo se ha pensado la relación contabilidad y cultura. Dado que al conocer los trazos de esta temática se comprende los caminos por los que transita la investigación y se vislumbran los posibles retos para esta línea de trabajo, que si bien es cierto, ha sido agenciada desde estudios funcionalistas, también se ha desenmarcado de ellos y ha girado hacia perspectivas más comprensivas del funcionamiento de la contabilidad en su contexto. Dado que la contabilidad de usos y costumbres, como bien lo afirma Gómez (2011), va por un camino diferente al de la regulación contable, esta línea de estudio en contabilidad merece ser estudiada y apropiada. La contabilidad y la cultura, no puede ser abordada bajo los mismos marcos teóricos de la contabilidad financiera, pues cada cultura, de uno u otro modo, ha construido un referencial contable para proyectar sus valores y presupuestos ontológicos y deónticos (Gil J. , 2018).

La orientación de este estudio está centrada en avanzar en la comprensión de cómo ciertos investigadores han intentado captar los contextos sociales en los que la

contabilidad ha operado, por supuesto se admite entonces, que todo contexto moldea sus prácticas contables (Hopwood, 1983). Desde la escuela en la que la contabilidad es vista como una práctica social e institucional se agencian estudios interdisciplinarios en los que se ha identificado agendas de investigación enfocadas en el estudio de la contabilidad, la cultura y la diversidad. La particularidad de estas agendas de investigación es que no hay limitación para el tipo de problemas, marcos teóricos y metodologías abordadas. Por ejemplo se involucran posicionamientos como la etnografía, un campo de trabajo que provee elementos para explicar las relaciones que se tejen en contexto social contable (Miller, 1994).

Para cumplir con el objetivo, antes señalado, se seleccionó literatura académica contable y algunos artículos publicados en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. En la revista mencionada emergen las visiones interdisciplinarias que forjan la perspectiva crítica e interpretativa de la contabilidad. La tradición de las revistas alternativas, desde la década de los setenta, ha consignado y sistematizado los textos que se agrupan en las corrientes heterodoxas del pensamiento contable, cuya principal característica es “la comprensión de la contabilidad como una práctica social, institucional y política interesada” (Hopwood y Miller citados en Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009, pág. 14).

1.1.1 Formulación del problema de investigación

Intentando abordar los marcos teóricos, las cuestiones metodológicas y las contribuciones al conocimiento que se plantean desde el abordaje de la cultura y la contabilidad, se plantea el siguiente interrogante de investigación:

¿Cómo se ha problematizado y proyectado la relación entre la contabilidad y la cultura a partir de la corriente alternativa en contabilidad?

1.2 Objetivos del proyecto

1.2.1 Objetivo General

- Explicar y comprender la problematización y la proyección de la relación entre la contabilidad y la cultura a partir de la corriente alternativa en contabilidad.

1.2.2 Objetivos específicos

- Sistematizar algunos de los principales referentes de la teoría de la cultura que facilitan pensar la contabilidad en los contextos culturales en que ella opera.
- Reconocer que la contabilidad vista como una práctica social e institucional permite el abordaje de la relación contabilidad y cultura.
- Describir la investigación interdisciplinaria en los estudios que se ocupan de la relación contabilidad y cultura.
- Identificar las potencialidades de la investigación interdisciplinaria en la relación establecida entre contabilidad y cultura.

1.3 Justificación

La importancia de esta investigación radica en que permite a la autora y a los interesados en el tema, identificar los presupuestos y las asunciones desde los cuales se ha pensado la relación establecida entre la contabilidad y la cultura. Así, se contribuye a divulgar las líneas de pensamiento que intentan decantar nuevos caminos para el engrandecimiento del saber contable. Avanzar en el camino elegido, posibilita que los estudiosos de la contabilidad puedan entender que no existe una única puerta para comprender como las sociedades (las culturas) entienden la valoración que es inmanente a la representación y el control contable. No está demás señalar, que una investigación

como esta se preocupa por aprehender la emergencia de una temática que ha sido prometedora para la proyección del saber contable.

De otra parte, esta propuesta de investigación busca contribuir a que el grupo de investigación Nuevo Pensamiento Administrativo (NPA) pueda proyectar una línea de trabajo que gire alrededor de la temática: contabilidad y cultura. Para el grupo de investigación ha sido importante entender cómo y desde dónde la administración y la contabilidad se vinculan con las ciencias humanas; amparados en estas, varios de los integrantes del NPA buscan avanzar en perspectivas de trabajo que dinamicen como las ciencias de la administración son saberes instrumentales que deben problematizarse y repensarse.

Dicho de otro modo, el trabajo de investigación es importante porque aporta a la comprensión de los debates, los métodos, los enfoques teóricos y las tendencias, que han permitido configurar la investigación en contabilidad como un trabajo que exige y proyecta la formación intelectual. Apropiarse de las particularidades con las que se ha pensado la relación contabilidad y cultura facilita avanzar en proyectos de investigación que fortalecen el pensamiento crítico de la contabilidad.

Es de resaltar también, que esta actividad investigativa se mantiene en la línea de trabajo que la autora ha venido recorriendo desde la monografía de pregrado titulada *Aproximación a la incorporación de la diversidad cultural en el proyecto educativo del Programa Académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle* (Giraldo-Villano, 2012). Es fundamental seguir allanando un trabajo que desde su inicio se concibió como de largo aliento, en tanto que el tema se ha visto como el abre bocas de un proyecto doctoral que permita contribuir al desarrollo del saber contable y desde el cual proyectar el trabajo, no solo académico sino intelectual.

1.4 Metodología de análisis

El trabajo se constituye en una investigación bibliográfica y documental. A partir de una revisión de contenido sistemático se pretende aprehender y divulgar los referentes y los caminos desde los cuales se ha intentado comprender y explicar algunos de los presupuestos y problematizaciones de la relación entre la contabilidad y la cultura. La revisión sistemática “es un proceso replicable, científico y transparente, es decir, una tecnología detallada, que apunta a minimizar el sesgo a través de búsquedas exhaustivas en la literatura de estudios publicados y no publicados” (Briner & Denye, 2012, pág. 115). Además, requiere que se realice la planificación de la revisión, localización de estudios, evaluación de las contribuciones, análisis y síntesis de la información.

En este sentido, se realiza una revisión de la literatura académica producida sobre contabilidad y cultura, especialmente algunos artículos publicados entre 2012 y 2017 en *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ). Se accedió a la revista a través de la base de datos scopus. La selección de los artículos se hizo utilizando como palabras clave “contabilidad” y “cultura” en el título. Sin embargo, una vez se obtuvo los resultados se realizó una revisión de los resúmenes de los artículos para asegurar que se trataran problemas relacionados con la contabilidad y la cultura.

Valga señalar que se estableció una rejilla de análisis donde se intentó captar y consignar cada una de las categorías a estudiar. Algunas de estas categorías fueron preseleccionadas de acuerdo con Joannides, Berland & Wickramasin (2010), otras emergieron en la revisión de los artículos. Las categorías son: temas centrales abordados, marcos teóricos, metodologías, contribución al conocimiento contable, agendas de investigación, limitaciones y la reiteración de las críticas a Hofstede.

Es importante mencionar que en *Accounting, Auditing and Accountability Journal* se encontró un número especial titulado *Operationalising ethnicity in accounting research*, publicado en el año 2016. Este número incorpora artículos que estudian la contabilidad y la etnicidad desde diferentes enfoques –teoría Bourdeana y teoría de la cultura con base en los desarrollos realizados por la antropóloga Mary Douglas– y metodologías –especialmente la netnografía. Algunos artículos pertenecientes a

este número especial fueron incluidos dado su proximidad a la relación contabilidad y cultura.

Con esta investigación bibliográfica se apropia un conocimiento subjetivamente nuevo, es decir, que se internalizan las teorías antes desconocidas, sus contextos históricos y epistemológicos. De modo que esta apropiación es necesaria para investigar al interior de estos marcos teóricos o para posteriormente, investigar en terreno (Cruz-Kronfly, 2010).

Capítulo 2. La teoría de la cultura

En el presente estudio se exige que se explore los balcones teóricos desde los cuales se ha establecido el estudio de la cultura. Así en este capítulo se trata de sistematizar algunos de los principales referentes de la teoría de la cultura para ubicar en su seno algunos de los principales cambios nocionales. En esta dirección se abordaran los planteamientos de Boas (1911/1964), Harris (1968/1996) y Kuper (2001) para comprender, panorámicamente, algunas de las principales miradas en el tiempo, de la cultura y su teorización.

2.1 La noción de cultura en los planteos de Boas (1911/1964)

Por otro lado, en esa búsqueda de una definición de la cultura, se recurre a los planteamientos de Boas (1911/1964) por considerar que defiende la idea de que el tipo, el lenguaje y la cultura no están permanentemente ligados. Este autor asegura que existen consideraciones históricas y etnográficas que lo prueban. Dado que algunas clasificaciones de las razas humanas se basan totalmente en rasgos anatómicos y consideraciones geográficas, otras se basan en características anatómicas y culturales, o en la observación de idiomas hablados por pueblos con determinado tipo anatómico.

En este sentido, Boas (1911/1964) pone en consideración algunos ejemplos que ayudan a entender y defender su idea de la no existencia de una relación íntima entre raza, idioma y cultura:

- Existen casos en los que hay un cambio completo de lenguaje y cultura sin un cambio correspondiente de tipo físico: es el caso de los negros de Norteamérica que son de origen africano pero son europeos en cultura y lenguaje.
- También se han dado cambios en materia de idioma y cultura sin cambios en la sangre: por ejemplo, los franceses, alemanes, italianos y eslavos centroeuropeos son de tipo semejante, lo que hace que se puede suponer entre ellos un grado de consanguineidad, a pesar de sus diferencias lingüísticas.
- Otros casos prueban que un pueblo ha conservado su idioma a pesar de los cambios esenciales sobrevenidos a su sangre, a su cultura o a ambos: los pueblos

magiares de Europa conservan su idioma, a pesar de mezclarse con pueblos que hablan idiomas indoeuropeos y haber adoptado realmente la cultura europea.

- Los casos de cambio cultural cuando hay permanencia de tipo y de lenguaje son muy comunes: la asimilación de culturas ocurre en todas partes, por efecto de la imitación, sin cruce de sangre.

Boas (1911/1964) considera que las anteriores afirmaciones demuestran que “el tipo anatómico, el lenguaje y la cultura no tienen necesariamente el mismo destino; que un pueblo puede permanecer constante en tipo y lengua y cambiar de cultura; que puede permanecer constante en tipo, pero cambiar de idioma o puede permanecer constante en idioma y cambiar de tipo y cultura” (pág. 158).

Según Boas (1911/1964) la distribución actual de los idiomas comparada con la distribución de los tipos, hace probable que en los primeros tiempos los hombres estuvieran representados en más de un idioma y más de una cultura. Así mismo, sostiene el autor que, si el idioma es independiente de la raza, lo es en mayor medida de la cultura. Sucede que cuando se habla de áreas de cultura para tratar los rasgos generalizados, a lo que se hace referencia es a la identidad de condiciones geográficas y económicas, si esas áreas de cultura se basaran en la religión, el lenguaje u organización social se diferiría de las asunciones generalizadas. Dado lo anterior, Boas (1911/1964) es claro al afirmar que el término cultura no es una unidad que signifique que todos los aspectos de la cultura debieron tener el mismo destino en la historia.

Para Boas (1911/1964) una vez se reconoció como un problema el estudio de las culturas humanas, este se ha explicado como un fenómeno único, sin contar con el suficiente material para su comprensión. Afirma Boas que los esfuerzos por entender la cultura primitiva como un fenómeno, requieren de un análisis cuidadoso antes de aceptar una teoría generalmente aceptada como válida, pues los intentos de seguir el desarrollo de una vida cultural que va desde las formas primitivas a la civilización moderna, en una línea evolutiva única o en un pequeño número de líneas separadas, exige un estudio más cauteloso.

Boas (1911/1964) afirma que las investigaciones de Tylor, Bachofen, Morgan y Spencer en los datos antropológicos dan cuenta del desarrollo gradual y el avance paulatino de la

civilización. Desde el pensamiento de la ciencia antropológica se cree que las manifestaciones de la vida étnica progresaron en una única línea. Boas (1911/1964) identifica que el progreso en el pensamiento de la antropología se encuentra en la obra de Darwin y sus sucesores, pues es desde ellos que se aceptó que existen una especie de ideas esenciales que permiten entender que la cultura se puede concebir como un proceso de evolución biológica que se inserta a los fenómenos mentales desde los cuales se describe una realidad. Así, se ha venido argumentando en favor de esta teoría, en las que las semejanzas de tipos de cultura observados en distintas razas del mundo y la frecuencia de las costumbres peculiar en nuestra civilización se han constituido en los fundamentos de tal teoría.

Siguiendo con los argumentos de Boas (1911/1964) la teoría de un desarrollo cultural unilineal “significa que diferentes grupos de hombres partieron en tiempos muy remotos de una condición general de carencia de cultura; y, debido a la unidad de la mente humana y a la consecuente respuesta similar a estímulos externos e internos, evolucionaron en todas partes aproximadamente de la misma manera, realizando inventos similares y desarrollando costumbres y creencias parecidas” (pág. 184). Las fuentes que aportan las pruebas históricas para la suposición de la teoría en mención son los testimonios de los pueblos civilizados del viejo mundo, las supervivencias en la civilización moderna y la arqueología. En el caso de la última es el único medio para abordar a aquellos pueblos que no tienen una historia, sin embargo, la arqueología no justifica una completa generalización. Boas (1911/1964) es claro al afirmar que los hechos como se conocen en el presente contradicen las hipótesis de la teoría del desarrollo cultural unilineal, pues para que esta tuviera relevancia, sería necesario que en todas las ramas de la humanidad se hubiera seguido un mismo orden en los pasos de la invención, sin que existieran brechas considerables.

El autor reconoce que entre más distintos son los fenómenos, menor será su correlación, de modo que, a pesar de la tendencia al desarrollo histórico en fases únicas de cultura, no se puede hablar de un esquema armonioso para la totalidad de la cultura que sea válido. Así, Boas (1911/1964) afirma que no se puede concluir que todos los pueblos civilizados hayan pasado por todas las etapas de la evolución, ello se puede deducir de la investigación de los diversos tipos de cultura que aparecen en el mundo.

Boas (1911/1964) hace algunas objeciones a la validez de la teoría del desarrollo de la familia, a la teoría del determinismo económico, el determinismo geográfico y el determinismo biológico. En el caso de la teoría del desarrollo de la familia los datos muestran para él, contradicciones y no permiten concluir que la vida económica y organización familiar estén relacionadas respecto a su forma interior. Bajo esta teoría se argumenta que la organización de la familia comenzó con relaciones irregulares y mudables entre los sexos, la madre y los hijos formaron la unidad familiar ligada a los padres, hermanas y hermanos de la madre, solo mucho después el padre era el jefe de la familia. Dado esto Boas (1911/1964) afirma que si la evolución de la cultura precediera en una única línea las formas más simples de la familia se asociarían a los tipos más simples de cultura. Se sabe de tribus primitivas, como los esquimales o los indígenas de las mesetas noroccidentales de Norte América, que cuentan con el doble parentesco por parte de padre o madre, otras tribus, altamente desarrolladas, reconocen la línea materna y, otras con vida económica o industrial más simple solo reconocen la línea paterna.

Para Boas, las costumbres tampoco se desarrollan de la misma manera en todo el mundo. En este caso se puede abordar el ejemplo del incesto y el totemismo. El incesto varía de acuerdo con el sistema de parentesco que predomina y de las ideas afines, así mismo el grupo incestuoso se relaciona íntimamente con su tótem –planta, animal u otro objeto. El totemismo, en la teoría antropológica se ha descrito como una antigua etapa de la sociedad de la que posteriormente se desarrollaron nuevas formas. Explica Boas (1911/1964) que donde existe un grupo incestuoso se puede producir un desarrollo en dos sentido, por un lado, el grupo puede permanecer íntegro a pesar de su crecimiento numérico o, por otro lado, dividirse en un número de grupos separados. Sin embargo, debe producirse una unidad conceptual del grupo, que puede darse por costumbres o funciones comunes reconocibles, o por denominación del grupo, o por medio de una nomenclatura de parentesco que diferenciará a los no miembros de los miembros. En este sentido, si no existe la conceptualización de unidad, el totemismo del grupo en general no puede desarrollarse.

Según lo anterior, Boas (1911/1964) hace reparos a la hipótesis de que los mismos rasgos culturales deben haberse desarrollado de las mismas causas, donde una secuencia de pasos lógica o psicológica representa a su vez una secuencia cronológica, pues afirma que al deducir que las instituciones maternas preceden a las paternas es una

generalización a partir de considerar que en un número de casos las familias paternas se desarrollan de las maternas y en ese sentido ocurre lo mismo con todas las familias paternas. Así Boas (1911/1964) sostiene que no hay evidencias de que la historia de la organización familiar esté gobernada por una secuencia única de condiciones específicas.

Boas (1911/1964) discrepa con aquellos que establecen líneas de evolución de culturas, dada la falta de comparabilidad en los datos, pues se centran en la semejanza de fenómenos étnicos, mientras se descuidan las variaciones individuales, entonces las semejanzas han retenido más la atención que las diferencias, por ejemplo, en los estudios de los rasgos físicos de distintos grupos sociales se manifiesta una actitud mental inversa, entonces las semejanza en las facciones humanas son más evidentes, como lo propone Boas (1911/1964), que las diferencias de estructura.

Otro ejemplo es el de las valoraciones morales, según Boas (1911/1964) puede observarse que con el desarrollo de la civilización ocurre también un cambio en la valoración de las acciones. Así afirma que en el hombre primitivo la vida humana tiene poco valor y se sacrifica a la menor provocación, las acciones altruistas en el grupo social son valederas en una pequeña proporción, en adelante se encuentra una valoración cada vez mayor de la vida humana y un aumento de la aceptación entre los miembros del grupo de las obligaciones altruistas como valederas. Sin embargo, Boas (1911/1964) explica que estas relaciones demuestran que en las naciones modernas esta evolución no ha alcanzado su etapa final. Manifiesta el autor, que un estudio de la conciencia social en relación a los delitos como el homicidio podría ser de interés psicológico esclareciendo el origen de los valores éticos. Entonces, se puede decir que un mismo fenómeno étnico puede derivar de fuentes diferentes y se puede inferir que cuanto más simple es el hecho observado, es más probable que haya derivado de una fuente o de otra en lugares diferentes.

Para Boas (1911/1964) la cultura también es interpretada desde la geografía, pues las formas de cultura se explican como un resultado necesario del medio geográfico. El medio geográfico entonces ejerce una influencia sobre la cultura y puede modificarla pero por sí mismo no puede crearla. Así la vida económica del hombre está limitada por los recursos del país en que se habita; la ubicación de aldeas y su tamaño, que depende

de la provisión de alimentos disponibles; la comunicación de las carreteras o vías fluviales, entre otras. Boas (1911/1964) plantea una cuestión más y es saber si las condiciones exteriores son la causa de nuevos inventos, pues por rico que sea un país en minerales, eso no crea técnicas para la manipulación de los metales.

De lo anterior, Boas (1911/1964) concluye que si el medio geográfico es la única determinante que incide en una mentalidad idéntica de todas las razas de la humanidad, se debe llegar a la deducción de que el mismo medio producirá los mismos resultados en todas partes. Pero esto no sucede así, pues es muy común que las formas de culturas de pueblos que viven en el mismo tipo de ambiente muestren diferencias.

Boas (1911/1964) afirma que la teoría del determinismo económico de la cultura no es más adecuada que la del determinismo geográfico, aunque es más atrayente por cuanto el aspecto económico es una parte fundamental de la cultura y se relaciona íntimamente con todas sus fases, mientras que las condiciones geográficas son un elemento externo. Pero tampoco se puede considerar las demás fases de la cultura como una superestructura construida sobre una base económica, en este orden de ideas, es insostenible la teoría de que las fuerzas económicas precedieron a otra manifestación de vida cultural y que influyeron sobre un grupo, sin otras características de la cultura.

Boas (1911/1964) citando a Bastian, sostiene que “la identidad de las formas de pensamiento que se encuentran en regiones apartadas entre sí, sugiere la existencia de ciertos tipos de pensamientos definidos, cualquiera sea el medio en que viva el hombre y sus relaciones sociales. Estas formas fundamentales del pensamiento "que se desarrollan con necesidad inflexible dondequiera viva el hombre" fueron denominadas por él 'ideas elementales'" (pág. 198).

Finalmente, contrario a lo que sostiene la teoría del determinismo biológico Boas (1911/1964) reconoce que, la constitución biológica no hace la cultura, sino que tan solo influye en las reacciones del individuo hacia la cultura. Asegura que existen muchos ejemplos que contradicen la teoría, como por ejemplo la prueba de que la posición racional de un individuo no obstaculiza su participación en la civilización moderna. Boas (1911/1964) encuentra que los procesos fisiológicos y psicológicos y, especialmente la personalidad no pueden ser reducidos a un tipo absoluto que esté libre

de elementos ambientales, esto lo lleva a sostener que es injustificado que una raza tenga una personalidad definida.

Boas (1911/1964) en el capítulo titulado *La mentalidad del hombre primitivo y el progreso de la cultura*, introduce un idea de lo que son los primitivos, los define como “aquellos pueblos cuyas actividades están poco diversificadas, cuyas formas de vida son simples y uniformes, y cuya cultura en su contenido y en sus formas es pobre, e intelectualmente inconsecuente. Sus invenciones, orden social, vida intelectual y emocional deberían ser asimismo escasamente desarrolladas” (1911/1964, pág. 201). Sostiene que antes de calificar la cultura como primitiva en términos de la pobreza de realizaciones culturales, se deben responder tres preguntas: 1. Cómo se manifiesta la pobreza en los diversos aspectos de la cultura; 2. Si el pueblo en masa puede ser considerado como una unidad respecto a sus posesiones culturales; 3. Cuál es la relación de los diversos aspectos de la cultura, si obligatoriamente su desarrollo debe ser deficiente en todos por igual, o pueden ser algunos avanzados y otros no. Boas asegura que responder estas preguntas acerca de la pericia técnica es muy fácil, por cuanto considera que toda invención técnica es un resultado de logros anteriores. También se cuestiona si se ha de juzgar a un pueblo pastoril más rico en invenciones que una tribu agrícola o si son las tribus pobres del Mar de Okhotsk menos primitivas que los americanos artistas del noroeste porque poseen alfarería, entre otras.

Estas preguntas llevan a Boas (1911/1964) a sostener que al ocuparse de la difusión de los valores culturales se ha demostrado que no hay ningún pueblo que esté enteramente libre de influencias foráneas, sino que cada uno ha copiado de sus vecinos y asimilado inventos e ideas. Afirma que se asigna un valor más alto a una cultura cuanto menor es el esfuerzo que hace en la obtención de lo más indispensable para la vida y mayores los logros técnicos que sirven a las necesidades del día a día. En este sentido, se asigna un valor más alto a una cultura cuanto menor es el esfuerzo en desarrollar sus actividades diarias, en otras palabras, cuanto más variado es el empleo de las técnicas que proporcionan goce a la vida y permitan enrutarse en empeños intelectuales. Para ejemplificar lo anterior, se referencia el caso de los esquimales, quienes poseen la pericia técnica y el ingenio, pero todas su habilidad y energía se deposita en la caza y en procurar protección contra el clima, en contraste con la poca ocasión que les queda para valerse de la técnica con otros propósitos.

Boas (1911/1964) supone que los más antiguos progresos técnicos del hombre son resultado de pequeños descubrimientos accidentales y es probable que las adiciones a los primeros inventos se dieran con mayor rapidez en la medida que más individuos participaran de una ocupación particular. Lo anterior es una de las causas principales del acelerado cambio cultural dado en grupos de población que comparten las mismas ocupaciones.

Según Boas (1911/1964) hay coincidencia en los requerimientos que se aplican a los inventos técnicos y los del trabajo intelectual, pues el trabajo intelectual no se da si las necesidades del momento absorben el tiempo. A su vez la actividad intelectual permite eliminar errores y sistematizar la experiencia y, se expresa en los progresos de la técnica. Se reconoce que la habilidad técnica es una exigencia para que se dé el desarrollo del arte, pues este no existe sino se domina la técnica y el tiempo para hacer uso de dicha técnica. Entonces los empeños intelectuales, la técnica y el arte decorativo son un criterio objetivo para la valoración de las culturas que comparten su dependencia del progreso general de la habilidad técnica y discernimiento (Boas, 1911/1964).

Otra cuestión que se propone abordar Boas (1911/1964) es lo relacionado con la proporción en que las conquistas culturales de un pueblo son compartidas por todos sus miembros. Al respecto explica que, si el hombre adquiere en cualquier lugar una habilidad técnica, él es un artista creador. Es evidente que cuando hombres y mujeres llevan, por separado, sus propias técnicas a un alto grado de perfección, lo que ocurre es que se desarrollen dos estilos, como lo demuestran “tlingit de Alaska, entre quienes las mujeres hacen cestos técnicamente perfectos con diseños complejos de líneas rectas, mientras el arte de los hombres ha logrado figuras animales altamente estilizadas” (Boas, 1911/1964, pág. 208). De tal modo que la diferenciación progresiva de las actividades implique el enriquecimiento cultural de éstas. Sin embargo, puede darse que la diferenciación progresiva de las actividades genere unilateralidad en las actividades de la población, es decir, que las clases separadas sean más pobres en cultura que un pueblo cuyas actividades son menos diferenciadas. Esto ocurre en la civilización moderna, cuando grandes partes de la población tienen que dedicar su energía a conseguir lo indispensable, “en tal caso aunque la productividad cultural del pueblo íntegro pueda ser de alto mérito, la valoración psicológica debe tomar en cuenta la pobreza de cultura de las grandes masas” (Boas, 1911/1964, pág. 208).

Cualquier valoración de la cultura significa que se ha escogido un punto hacia el cual se mueven los cambios, puede decirse que el aumento de la experiencia y de conocimientos sistematizados da cuenta de la ocurrencia de cambios que llamamos progreso, pero esto no quiere decir que las ideas fundamentales hayan sufrido cambios.

Así mismo, Boas (1911/1964) recurre a la prehistoria y al lenguaje como vías de aproximación para aclarar la extensión del período durante el cual puede haber existido una vida mental similar a la nuestra. En el caso de la prehistoria se plantea que al reconstruir las formas de pensamiento del hombre primitivo se debe tratar de seguir la historia de las ideas hasta el período más antiguo posible. Afirma que se puede llegar a comprender las características del pensamiento primitivo comparando las formas más tempranas con las formas del pensamiento moderno. En efecto, afirma que hace más de 7000 años, en Egipto y Asia occidental existían culturas desarrolladas. En este sentido, la agricultura en “Europa es muy antigua y las condiciones culturales que la acompañan son enteramente análogas a las de las tribus modernas que tienen patrones culturales muy complejos” (Boas, 1911/1964, pág. 210). Por ello cree más que justificada la suposición de que 15000 ó 20000 años atrás las actividades culturales generales del hombre no eran diferentes de las de la actualidad.

De otro lado, las múltiples formas lingüísticas y los lentos cambios en la estructura del lenguaje llevan a Boas (1911/1964) a la conclusión de que la vida mental del hombre tal como se expresa por medio del lenguaje debe ser de gran antigüedad. Es bien sabido que existen idiomas en que los numerales no pasan de tres o cuatro y en este sentido se ha argumentado que las poblaciones que hablan estos idiomas no son capaces de formar el concepto de números mayores. Ante esta interpretación, Boas (1911/1964) sostiene que es totalmente errónea por cuanto existen pueblos como los indios sudamericanos o los esquimales que no tienen expresiones de mayor número porque no son muchos los objetos a contar y cuando esta misma gente entra en contacto con la civilización y adquiere tipos de valor que tienen que ser contados, adoptan con perfección numerales más altos de otros idiomas y desarrollan un sistema de contar más o menos perfecto. Boas (1911/1964) asegura “que no es necesario contar mientras no se consideren los objetos en forma tan generalizada que su individualidad se pierde por completo de vista” (pág. 221). Así se aclara que no existe prueba de que no contar con el uso de numerales se relacione en forma alguna con la incapacidad de formar los conceptos de

cifras mayores cuando estos son necesarios. En este sentido “la diferencia principal entre los procesos mentales de los primitivos y los nuestros reside en el hecho de que nosotros hemos logrado desarrollar mediante el raciocinio, partiendo de las categorías imperfectas y automáticamente formadas, un sistema mejor del campo total del conocimiento, paso que los primitivos no han dado” (Boas, 1911/1964, pág. 222).

Cuando se reconoce que ni entre los hombres civilizados ni entre los primitivos el individuo lleva hasta el fin el intento de explicación causal de fenómenos, sino que los mezcla con otros conocimientos previos, se reconoce que el resultado del proceso íntegro depende totalmente del carácter del material tradicional. Así se plantea que la diferencia en el modo de pensar del hombre primitivo y el hombre civilizado consiste más bien en la diferencia de carácter del material tradicional con que una nueva percepción se asocia.

Boas (1911/1964) afirma que existe una tendencia a eliminar los elementos tradicionales del progreso de la civilización –mientras en la civilización primitiva el material tradicional en muy pocos individuos suscita dudas y exámenes–, y a lograr una percepción cada vez más exacta de la base hipotética del raciocinio, por ello no es de extrañar que en la historia de la civilización el razonamiento se torne cada vez más lógico, dado que el material tradicional que se transmite a cada individuo ha sido meditado y elaborado más profunda y cuidadosamente.

Boas, finalmente, alude a la idea que existen civilizaciones “basadas quizás en tradiciones diferentes y en un diferente equilibrio de emoción y razón, que no tengan menos valor que la nuestra, aunque quizá nos, sea imposible apreciar sus valores sin haber crecido bajo su influencia” (Boas, 1911/1964, pág. 227).

2.2 La noción de cultura en los planteos en Harris (1968/1996)

Según Harris (1968/1996) la emergencia de la teoría antropológica se puede encontrar en el periodo llamado la *Ilustración* de la cultura occidental. El tema se inspira en la creencia de que la teoría antropológica comienza con la Ilustración, puesto que para él, los filósofos sociales del siglo XVIII fueron los primeros en hacerse cuestionamientos

centrales de los alcances de lo que puede hacerse al seno de la antropología contemporánea. Harris sostiene que los principales representantes de la *Ilustración* se formularon leyes para explicar el curso de la historia humana y la evolución tanto de las diferencias como de las semejanzas que se hacen presentes en los ambientes socioculturales. Tal pretensión, a juicio de Harris, no logró el éxito esperado.

Harris llama la atención de lo que Alfred Kroeber y Clyde Kluckhohn, sostienen acerca de la aparición del concepto de cultura, pues ellos afirman que, si la cultura se considera como un conjunto de atributos y productos de las sociedades humanas que son extrasomáticos y transmisibles por mecanismos distintos de la herencia biológica, esa concepción no existía en ningún lugar en 1750. Sin embargo, para Harris es claro que antes de la revolución francesa ya existía una versión incipiente del concepto y la teoría de la cultura, lo que sirvió como el principal tema de la efervescencia intelectual de esa época. De modo que el concepto de cultura no se ha manifestado en los antecedentes ideológicos de la Revolución Francesa, sino que la sustancia misma del progreso revolucionario proclama la validez del concepto y además da testimonio de su importancia.

En este sentido, Harris (1968/1996) menciona a Jhon Locke como el precursor de las ciencias que establecen relación entre el medio condicionante, los pensamientos y las acciones humanas, también conocidas como ciencias modernas de la conducta (psicología, sociología, antropología cultural). Los principales argumentos de Locke se encuentran alrededor de que las ideas innatas no existen y que todo es producto de la enculturación. Para Harris, es Locke quien sostiene que el conocimiento humano es producido por las percepciones transmitidas a través de los sentidos, es decir, por la experiencia, por ende, diferentes experiencias producirán diferencias individuales y nacionales en la conducta. Locke y los pensadores de la cultura en el siglo de la Ilustración comulgaban tanto con el carácter ilusorio de las ideas innatas y el carácter de la censura moral, lo que hundía la escena en un relativismo cultural.

Para Harris (1968/1996) uno de los temas más importantes de la Ilustración es la enculturación, veamos textualmente lo que sostiene “Una de sus expresiones técnicas más importantes es la doctrina de la unidad psíquica, la creencia de que en el estudio de las diferencias socioculturales, las diferencias hereditarias (genéticas) se anulan

mutuamente entre sí, dejando a la experiencia como la variable más significativa” (pág. 13). Harris también recurre a Rousseau para apoyar su argumento, pues a su juicio el filósofo sostenía que el poder de la educación era tal que podía lograr la transición del mono al hombre. También, Harris recurre a Monboddó quien sostuvo que los monos superiores eran en realidad seres humanos que carecían de cultura.

Siguiendo a Harris (1968/1996) se puede, entonces, considerar que el concepto de cultura se hizo universal cuando se redujo a las pautas de conducta asociadas a determinados grupos de pueblos, que es lo mismo que las costumbres o la forma de vida de un pueblo. En este sentido, la práctica de describir una cultura, o hacer etnografía no depende de la teoría que sostiene que la costumbre puede ser considerada una herencia cultural. En el siglo XVIII, según Harris, se reconoce a Demeunier como el más grande etnógrafo, pues, aunque no viajó, él recogía y traducía un gran número de informes etnográficos y de viajes, que facilitaban señalar que todos los hombres viven diferencialmente. Harris se pregunta si es posible hacer etnografía sin tener un concepto de cultura, y por supuesto que él mismo consideró que tal relación no es esencial, lo verdaderamente importante, a su juicio, es entender cómo pueden explicarse científicamente las diferencias culturales.

El antropólogo estadounidense, buscando responder su interrogante, recurrió a los planteos socioculturales realizados por Vico en *La ciencia nueva* (1725). En el texto, Vico se preocupa por la ciencia nueva que mostraba las regularidades de la historia y de las fuentes perennes de la ley natural de las naciones. Lo importante de Vico, es que en sus planteamientos encontró que la noción de determinismo natural se formuló por fuera de las condiciones divinas. Es en las condiciones naturales que el hombre se da las múltiples formas de vivir.

Harris (1968/1996) sostiene que la conceptualización de la cultura, se enriqueció desde los modelos materialistas, por ejemplo, resalta la obra titulada *El hombre máquina* (1748) de Mettrie –médico–. El hombre máquina tuvo impacto en las ciencias sociales, al presentarse a favor de la idea que sostiene una continuidad ininterrumpida entre las posibilidades de la conducta del hombre y la de los organismos subhumanos y la materia inerte.

Otra influencia que enriqueció las tesis de la Ilustración, fue para Harris, la postura sistemática de d'Holbach, quien afirmaba que “el universo no consiste en nada más que materia y movimiento” (citado por Harris, pág. 20). Así mismo, pensaba que la materia era la experiencia de la fuerza muscular del hombre. Nos dirá Harris que con sus ideas este estudioso se propuso eliminar de la ciencia los efectos paralizadores de la religión tradicional.

En esa búsqueda de las teorías socioculturales en el siglo XVIII, Harris encuentra que el concepto de evolución es una idea muy importante para la cultura occidental. De hecho, los desarrollos que se suscitaron en el siglo XVIII, se ampararon en el entendimiento de la evolución como un cambio de una forma u otra, y es desde dicho cambio que originó una amenaza al orden ideológico tradicional. La tesis fundamental de Harris es que desde la Ilustración se puede constatar la aparición del evolucionismo sociocultural, que por un lado, contradecía la versión bíblica del origen de las instituciones y, por el otro, consideraba que las transformaciones socioculturales eran producto de relaciones causa-efecto.

En la Ilustración la noción de progreso hacía referencia a la satisfacción moral de las tendencias evolutivas, de ahí que el esclavismo no se consideraba un ejemplo de progreso. Según Harris (1968/1996), se puede decir que un cambio explicativo y/o analítico de lo cultural es progresivo en el siglo XVIII si en realidad modificaba la formas convencionales en que se precisaba el progreso. En la Tabla 1, se detallan algunas teorías de la evolución y la causalidad sociocultural durante la Ilustración.

2.3 La noción de cultura en los planteos de Kuper (2001)

El significado de cultura y civilización se han reconstruido a lo largo de lo que constituye el campo de la antropología. Kuper (2001) citando al historiador francés Lucien Febvre señala que para reconstruir la historia de la palabra francesa *civilisation* “sería necesario intentar captar con rigor las etapas de las revoluciones más profundas por las cuales ha pasado el espíritu francés desde la segunda mitad del siglo XVIII hasta el día de hoy” (pág. 41).

Tabla 1. Teorías de la evolución y la causalidad sociocultural en el Siglo XVIII

Primeras teorías de la evolución sociocultural		Voltaire: evolución del cristianismo en Europa, la evolución de los sistemas feudales europeos, formación del parlamento inglés y francés. Vico: cada nación evoluciona a través de tres estadios: edades de los dioses, los héroes y los hombres Comte: fases teológica, metafísica y positivista. Turgot: la humanidad ha evolucionado a través de tres estadios: la caza, el pastoreo y el cultivo. Robtson: salvajismo, barbarie y civilización Condorcet: sociedad tribal, pastoril y de esta a la agricultura. Su esquema presenta una historia intelectual que pretende la emancipación de la raza humana de la superstición y la ignorancia.	
Causalidad sociocultural	Casualidad sociocultural	Primera fase: estado de naturaleza Última fase: las instituciones y las costumbres	Primera causa: variaciones en la efectividad del raciocinio
	Idealismo cultural	“...explicaciones científicas son proposiciones que enuncian las condiciones precisas para que se produzcan los acontecimientos objeto de predicción o de retrodicción. Explicar las diferencias y las semejanzas socioculturales exclusivamente en términos de pensamientos y de acciones más racionales o menos racionales equivale a omitir todo establecimiento de condiciones” (p. 34).	paradoja: existían leyes de la naturaleza (determinismo) pero tampoco podía abandonar la historia de los antojos de la voluntad humana (idealismo)
	Determinismo geográfico/ causación geográfica	“...las grandes diferencias que (...) existen en el carácter, la formación física, la complexión e igualmente en la mayoría de nuestras costumbres” (p. 36) son producto de la influencia del clima.	
	Materialismo cultural	“Helvetius parte de la suposición de que todas las costumbres y la moralidad son en último extremo expresión de las sensaciones físicas y de necesidades tales como el hambre, la sed y otras exigencias corporales. Estas necesidades físicas implantan en el hombre intereses característicos” (p. 38-39) Millar: “en todos los casos el orden de la historia es un producto de las condiciones materiales y reales y no de la actividad mental” (p. 42)	“«intereses» específicos no concebidos por el espíritu en el vacío, sino por todo el organismo humano enfrentado contra un conjunto de fuerzas naturales que no admiten más que un conjunto restringido de respuestas individuales y sociales” (p. 42)

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con Harris (1968/1996)

Kuper (2001) resalta el hecho de que en 1929 Febvre convocó un seminario y presentó su ponencia intitulada *Civilización: la palabra y la idea*. Dicha ponencia estaba totalmente contextualizada con los intereses de los intelectuales franceses de la época; Kuper señala que todos estaban de acuerdo en que el significado de cultura y de civilización debía volverse a pensar. Lo importante del trabajo de Febvre, según Kuper, es que él explicaba a sus colegas que la palabra civilización obedecía a dos nociones distintas, por un lado, se refería a las características que un observador registraba estudiando la vida colectiva de un grupo humano y, por el otro, la palabra hacía referencia a la propia civilización.

Para Febvre antes de 1776 no se usaba el término *civilisation*, y resalta que solo apareció –también se utiliza *politesse* y *police*– hasta el siglo XVI con el significado de “respetuoso con la ley”, es así que para el siglo XVIII –década de 1770– se incorporó un nuevo sustantivo que describiese un nuevo concepto, el neologismo *civilisation*, que adquiere su inclusión en el Diccionario de la Academia Francesa hacia 1798 (Febvre citado por Kuper, 2001). Para esta época la creciente literatura de los intelectuales franceses consideraba una historia universal en la que del salvajismo se pasaba a la barbarie y de esta a la civilización. Según Febvre en 1819 se introdujo por primera vez la forma plural, *Civilisations*.

Siguiendo con los argumentos de Kuper (2001), la creciente literatura sobre exploraciones y los trabajos sobre culturas exóticas tendieron a reforzar la idea de superioridad de la civilización; idea que fue adquiriendo un tono cada vez menos universalista y más relativo. Va a sostener Febvre, de acuerdo con Kuper (2001) que la civilización era racional y sobre todo progresiva. A medida que el término se hacía más popular se vio sometido a la reflexión teórica. Además, el hecho de que la palabra llegase a ser común al mismo tiempo que el vocablo progreso, estimuló una íntima relación entre las dos, de modo que “el término se podía referir tanto a las sociedades modernas existentes como al ideal de la condición civilizada de vida social” (Kuper, 2001, pág. 46).

Ahora bien, Kuper (2001) también recurre a los intelectuales de Alemania en su abordaje de la cultura y la civilización, en este sentido, va a sostener que el autor representativo para proyectar la cultura, es Norbert Elias –pensador asociado a la Escuela de Frankfurt, grupo de estudiosos marxistas–, quien trazaba su perspectiva comparando la evolución de la noción alemana de *Kultur* y la idea francesa de *Civilisation*. Elias fue alumno de Alfred Weber y Karl Mannheim, y en ambos encontró aproximaciones diferentes al estudio de la cultura. En Weber la cultura representaba el mundo del arte y de la religión, oponiéndose al mundo material de la civilización, por su parte, para Mannheim las producciones culturales se enraizaban en situaciones sociales y se constituían en expresiones de intereses económicos y políticos.

A diferencia de los franceses los alemanes concebían *la civilización* como algo externo y utilitario que se movía hacia adelante con el tiempo y transcendía las fronteras nacionales, en cambio la *kultur* estaba atada en el tiempo y el espacio y la identidad nacional; la *Kultur*, era una palabra usada para referirse a hechos intelectuales, religiosos y artísticos, lo que la separa de los hechos políticos, económicos y sociales.

En Alemania la *Civilisation* se encontraba establecida en los centros del poder político, en contraste con los intelectuales alemanes que estaban en oposición a los príncipes y aristócratas, para ellos en la clase alta estaba ausente la cultura y sus principios morales se derivaban de un código de honor artificial. Estos intelectuales reivindicaron los logros científicos y artificiales, así como la integridad personal, su base era la Universidad que fomentaba una cultura literaria y filosófica. Afirma Kuper que “*Kultur* y *Civilisation* resumen los valores en competencia que, de acuerdo con algunos alemanes, separaban a Alemania y Francia: virtud espiritual y materialismo, honestidad y artificio, moralidad genuina y meras formas, cortesía aparente” (2001, pág. 50).

En Gran Bretaña como en Francia y Alemania la crisis política de los años treinta produjo nuevos debates en torno a la cultura y civilización. Los intelectuales ingleses reflexionaron sobre el lugar de la alta cultura en la vida de la nación y creían que la cultura estaba amenazada por la civilización material y la cultura de masas. Kuper (2001) sostiene que Eliot después de la guerra se vio animado a repensar la cuestión de la cultura, por ello va a recontextualizarla refiriéndola a la forma de vida de una gente particular que vive junta en un lugar, su “cultura se hace visible en sus artes, en su

sistema social, en sus hábitos y costumbres, en su religión. Pero (...) una cultura es más que la reunión de sus artes, costumbres y creencias religiosas. Todas estas cosas actúan las unas sobre las otras y para entender completamente una, debes entenderlas todas” (Boas, 1911/1964, pág. 55), de una u otra manera Eliot consideraba que la cultura incluye todas las actividades características y los intereses de un pueblo, incluyendo grandes latifundistas, los humildes, la élite y lo popular, etc.

Después de la segunda Guerra Mundial Eliot adoptó una posición relativista, así consideraba que “la deliberada destrucción de otra cultura en conjunto es un daño irreparable, una acción casi tan malvada como el tratar a los seres humanos como animales. Se debía valorar la diversidad misma de las culturas” (Boas, 1911/1964, pág. 55).

Kuper (2001) va a decir que al igual que Febvre en Francia y Eliot en Alemania, Williams se situó en la tradición inglesa sobre el pensamiento de la cultura. Según Kuper el mismo Williams argumentó que la idea de cultura y la palabra en sus usos modernos había aparecido en el pensamiento inglés en la Revolución Industrial, se había incorporado al vocablo al igual que «industria», «democracia», «clase» y «arte», fundamentales para la noción de cultura.

Para Williams (citado en Kuper, 2001) los primeros que iniciaron el discurso sobre cultura fueron los poetas románticos –Blake, Wordsworth, Shelley y Keats– y creía que la consecuencia positiva de la idea de arte como una realidad superior era que ofrecía una base inmediata para una crítica importante del industrialismo y la consecuencia negativa era que tendía a aislar el arte. El problema central de Williams se orientaba a entender la relación entre la alta cultura, la cultura popular y el progreso material de la sociedad industrial, y la entendió como una dimensión de un conflicto de clases más fundamental.

Según Kuper (2001), Williams va a decir que Coleridge y Carlyle entendían la Civilización como “modernidad, materialismo, industria y ciencia: el mundo del progreso celebrado por los utilitaristas” (2001, pág. 59). Por su parte, Carlyle basaba su pensamiento en una mirada positivista de la realidad, consideraba que el único camino hacia el mundo interior era el mundo exterior. Coleridge recurría a la distinción entre

cultivo del espíritu y civilización, haciendo una crítica más radical de la sociedad capitalista.

Se puede concluir desde los planteos de Kuper (2001) que los intelectuales ingleses no apelaban a una cultura nacional como los alemanes, ni tampoco se inclinaban por los valores universales de una civilización científica y racional, en cambio escribían sobre una alta cultura que era a un tiempo inglesa y europea.

En síntesis, el estudio de la cultura ha sido diverso en planteamientos y discusiones, y tal recorrido panorámico desde las manos de unos de los más grandes pensadores, ayuda a comprender como en las ciencias sociales, los conceptos se enriquecen según la perspectiva filosófica con la que se busca entender la vida y la acción humana. Hay evidentemente otros recorridos y avances, que se quedan por fuera de este análisis, pero para el propósito de este trabajo, se puede concluir que la cultura ha sido un concepto fundamental para el desarrollo de la ciencia antropológica que se resiste al atascamiento que nace del reduccionismo en que puede caerse si no se acepta que las forma y los valores que emergen de las distintas sociedades, dan múltiples matices a los grupos que conforman la civilización. En este sentido, pensar la contabilidad y la cultura exige reconocer que la civilización es un mundo diferenciado y que por tal razón resulta empobrecedor no pensar las distintas formas en que se puede expresar la contabilidad y la contaduría pública en el marco de lo social.

Capítulo 3. Contabilidad como una práctica social e institucional: una visión de la contabilidad

Reconocemos fácilmente que ni la contabilidad ni los contadores construyeron la esclavitud, pero sí creemos que las prácticas contables reforzaron las relaciones sociales de base racial al convertir los intercambios de esclavos, las tenencias y los resultados en términos monetarios, mientras ignoramos por completo la dimensión cualitativa y humana de la esclavitud [Traducción libre de la autora] (Lombardi citando a Fleischman y Tyson, 2016, pág. 7).

Este capítulo se inicia con una breve referencia a Kuhn (1961/2013) para apropiar lo que este autor llama un cambio en la visión del mundo en términos de la historia del quehacer científico. Kuhn afirma que “el científico con un paradigma nuevo ve de modo distinto de cómo había visto antes (...). Aunque el mundo no cambie con un cambio de paradigma, tras él el científico trabaja en un mundo distinto” (Kuhn, 1961/2013, pág. 262-271). La visión o la mirada del científico es lo que posibilita abrirse a problemas inexplorados. En la contabilidad, especialmente, ha emergido diversidad de visiones, que son agrupadas en escuela o corrientes de pensamiento: principal, interpretativa y crítica (Chua, 1986/2009; Larrinaga, 1999; Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009). La contabilidad ha sido pensada e investigada desde corrientes que se centran en el instrumental y la asunción positivista, en el caso de la investigación funcionalista, hasta corrientes de pensamiento e investigación de corte cualitativo que trabajan los sentidos y los significados humanos, en el caso de la investigación interpretativa y crítica.

En este capítulo en el primer acápite se alude a Crosby (1988) quien irradia una mirada que da primacía al cálculo como motor de la visión que moldea a los sujetos y su entorno. En el segundo acápite se presentan las corrientes de pensamiento desde la mirada de Chua (1986/2009). Se estudian esas visiones, paradigmas o corrientes de pensamiento para comprender al tenor de los supuestos ontológicos, epistemológicos y metodológicos algunos de los referentes sobre los cuales ha girado la investigación contable. En el tercer acápite se recurre a la mirada de la contabilidad como una práctica social e institucional y las agendas de investigación que proponen una variedad de temas, entre ellos el reconocimiento de la investigación que da cuenta del contexto en el que ocurre la contabilidad, es decir, una mirada hacia las prácticas contables y

organizacionales. En el último acápite se destaca el interés por vincular la cultura y la contabilidad como una temática de estudio en la comunidad académica inglesa.

3.1 La primacía del cálculo en Occidente

En Occidente el advenimiento de una economía monetaria exigió, desde muy temprano, que los hombres se centraran en el estudio de lo que puede pesarse y medirse, pues era necesario asirse a una forma de abordar la realidad (Crosby, 1998). Tal vez, el origen de las matemáticas complejas –y por qué no de la Contabilidad– encuentran su origen, como lo describe Crosby (1998), en las mediciones que se requerían al pesar el grano para venderlo o para cuantificar y registrar los animales que se llevaban a los mercados a los alrededores de los ríos Tigris e Indo, desde la antigüedad.

Sin duda, la contabilidad por partida doble, al decir de Crosby, “desempeñó un papel importante al permitir que los europeos del Renacimiento y sus sucesores en el comercio, la industria y el gobierno pusieran en marcha y mantuviesen el control de sus corporaciones y Burocracias” (1998, pág. 180). Sin embargo, si se compara con otros advenimientos cognoscitivos –pueden citarse hombres ilustres como Montaigne, Galileo– la partida doble no cambió el mundo, pero “La teneduría de libros ha ejercido una influencia inmensa y omnipresente en nuestra forma de pensar” (Crosby, 1998, pág. 180). Pues esa práctica propia de mercaderes –quienes cuantificaban sus asuntos, sobre pergamino y papel, con el fin de sobrevivir– encajaba perfectamente con las nuevas formas de percibir el tiempo y el espacio en las que se privilegiaba la visibilidad y la cuantificación del momento. El nuevo modelo exigía la simplificación de aquello en lo que se pensara, de tal modo que se pudiera visualizar sobre el papel o mentalmente, para luego medirlo. Lo que en palabras de Crosby (1998) es una representación cuantitativa precisa que se puede pensar rigurosamente, manipular y experimentar.

Al decir de Callon y Latour, citados por Miller (1992), la contabilidad (moderna), especialmente la contabilidad gerencial, ejerce un tipo de “acción a distancia”. Esta noción se refiere a la capacidad de actuar sobre hechos, lugares y personas que se encuentran por fuera del rango de familiaridad, y sin embargo, están unidos a través de centros de cálculo. Así, por ejemplo:

La colonización, la domesticación y la dominación de los habitantes del pacífico oriental por los navegantes franceses del siglo XVIII era posible porque estos lugares lejanos podían ser “móviles” y unidos en “centros de cálculo” mediante mapas, dibujos, lecturas de movimiento de la marea y las estrellas... (Miller, *Accounting and objectivity: the invention of calculating selves and calculable spaces*, 1992, pág. 65).

Lo anterior muestra la posibilidad de pensar que, con la emergencia del conocimiento contable, se puede advertir que los cálculos hechos en un lugar, consiguen usarse para dirigir la acción de otros. Esto conlleva a formas de dominio que son posibles dada la existencia de los centros de cálculo que requieren no solo la producción de una información específica sobre eventos y personas que actúan en un mismo lugar o en lugares distintos.

Weber (2003) afirma que en la cultura occidental se conocen unas formas y características del capitalismo que no se conocen en ninguna otra parte, se refiere específicamente a la organización racional-capitalista del trabajo formalmente libre, aclarando que esta forma no hubiera sido posible, primero, sin la separación de la economía doméstica y la industria y; segundo, sin la contabilidad racional. El capitalismo, insiste Weber, en estrecha relación con el trabajo libre permite que la comercialización adquiera mayores alcances y, también recurre al cálculo exacto para lograr la autonomía de los modernos establecimientos.

En el mismo sentido Von Martin (1996) plantea que con el renacimiento aparece un nuevo tipo de hombre: el burgués, quien privilegia la experiencia práctica, dando lugar a la aparición del saber técnico, “bien se trate de pensar según las categorías de una técnica científico-natural (...) o bien de una técnica política” (pág. 39). La aparición de una economía monetaria “introduce la idea de cálculo numérico exacto y una interpretación matemática exacta de la naturaleza no es sino la réplica teórica de la economía monetaria” (Von Martin, 1996, pág. 40). La interpretación exacta de la naturaleza es también producto de la actividad de empresa que ahora toma los hechos como objeto de un tratamiento racional en el sentido teórico y de aplicación de conocimiento o aplicación práctica de las ciencias técnicas. En definitiva, se trata de una mirada del mundo en la que se resuelve en ecuaciones matemáticas, es decir, que se limita a un gran problema de cálculo que deja por fuera de los ligamentos naturales. En palabras de Von Martin (1996) lo que sucede es que “la nueva ciencia natural y la nueva

técnica sirve a la voluntad de poder económico e intelectual como expresión de las nuevas tendencias racionales y liberales, opuestas a las viejas tendencias conservadoras” (pág. 41) valga aclarar, de la edad medieval.

En efecto, puede decirse que el advenimiento de la economía monetaria requiere, de una u otra forma, de un saber técnico, de la contabilidad racional y el cálculo exacto para consolidar el proyecto capitalista. Así, el saber técnico que utiliza la contabilidad tiene que ver con el orden de la matemática y su esencia participa del orden de la empresa, en cuatro líneas: previsión, organización, coordinación y control de los valores, operaciones y actividades (Vlaemminck, 1961).

Si bien es cierto que el cálculo incorpora un tipo de racionalidad no es menos cierto que las prácticas de cálculo moldean a los sujetos modernos determinando la relación que establecen las personas con el entorno (Gómez-Villegas, 2011; Flor-Ortega, 2013). De modo que, “La creciente invasión de formas de representación de cálculo puede verse tanto en términos de cuerpos de conocimiento cambiantes como en el surgimiento de una cultura de precisión y control [traducción libre del autor]” (Hopwood, 1994, pág. 301).

Miller (1992) se refiere al yo calculable y al espacio calculable como una característica de las sociedades occidentales en las que ese “...yo calculable ya no es una entidad abstracta atrapada dentro de la teoría económica. Más bien, se ha convertido en un mecanismo clave para operacionalizar un cierto modelo de ciudadanía económica” (Miller, 1992, pág. 67). En este sentido, algunos de los principales instrumentos de la contabilidad pueden verse como unas tecnologías de cálculo que se justifican y se validan organizacionalmente porque actúan como un medio que hace comprensible y factible leer a los actores en el marco de los cálculos que garantizan a lo sumo la sobrevivencia de las organizaciones públicas y privadas. En esta perspectiva, el yo calculable y el espacio calculable puede ser producto de la gestión que enfoca a la contabilidad como un instrumento que garantiza o visibiliza la reciprocidad entre las formas de identidad y el cálculo económico.

En efecto, solo alguien no incorporado a la disciplina académica desconoce que la contabilidad ha sido vinculada a las formas de control de la subjetividad y el cálculo

económico maximalista. Dicho de otro modo, la contabilidad en el marco de la heterodoxia hace parte de un medio indirecto de gobierno y del ejercicio del poder porque es desde ella y con ella que se busca actuar sobre la conducta de los sujetos que dan su consentimiento para participar en las actividades y disciplina de la empresa.

Puede aceptarse o no, pero en la actualidad hay tesis que en el marco de la escuela interpretativa y crítica considera que la contabilidad es una de las tecnologías de cálculo organizacional que crean o mantienen el control (psíquico y físico) de los espacios de producción capitalista. Miller (1992) afirma que para crear el espacio se requiere tan solo de una representación de ese espacio en el que se va a aplicar una tecnología de cálculo. Establecer esos vínculos puede trascender las fronteras geográficas o físicas, por ejemplo “Los costos estándar que alimentan el proceso presupuestario permiten monitorear el desempeño de una línea de productos, un distrito de ventas o una función comercial” (Miller, 1992, pág. 77). Dicho de otra manera, la contabilidad representa e interviene silenciosamente en la vida social y económica.

En esta misma línea Hopwood (1983) ya había afirmado que la contabilidad tiene influencia en la forma de la organización moderna. Reconoce que es necesario un enfoque organizacional –hasta entonces limitado en el alcance y atóxico– para comprender los significados de la contabilidad en los entornos particulares en los que opera. Así los teóricos organizacionales advierten que la contabilidad tiene un rol en la configuración de la organización (Hopwood, 1983). El interés de un enfoque organizacional es ocuparse de comprender la manera en que la contabilidad como un relato ayuda a construir el espacio en el que se encuentre. Además, puede ayudar a:

...entender los roles que desempeña (...) en la creación de patrones particulares de segmentación organizacional y las consecuencias que esto tiene (...). Igualmente, una mayor comprensión de las formas en que las cuentas del desempeño organizacional proporcionan asignaciones particulares tanto del entorno organizacional como de sus procesos y resultados internos podrían ayudar a quienes se preocupan por el diseño de una provisión de información más eficaz en tiempos de cambio y discontinuidad... [traducción libre del autor]. (Hopwood, 1983, pág. 291)

Puede afirmarse entonces, que existe unas escuelas para las cuales la *Contabilidad* como saber y profesión, no es neutral, de ahí que la contabilidad con su variedad de tecnologías y la racionalidad de la partida doble establezca un tipo de gobierno sobre los

individuos y las poblaciones. Así, cuando se anticipa eventualidades, se define un objetivo y el medio para lograrlo requiere la capacidad de calcular (Miller, 1992).

En el siguiente acápite se presentan la corrientes de pensamiento que Chua (1986/2009) identifica en la tradición académica: corriente principal, interpretativa y crítica. Enfatizar en las asunciones de dichas corrientes, permite el reconocimiento de los supuestos y los valores que soportan los discursos por los que ha transitado la investigación contable. Así se pone de presente que los estudios en contabilidad no solo tratan problemas de investigación en los que la realidad se objetiviza, esto es, que se hace uso de mediciones para dar cuenta del objeto de estudio tal cual se presenta en la realidad, o en los que el tratamiento del problema a investigar es de carácter empírico, es decir, que se puede comprobar o corroborar porque existe un sustento en el mundo real. Ni la realidad se encuadra en un modelo en cuyos hallazgos se enuncian las hipótesis para comprobar si a través de la correlación de variables se da cuenta de la corroboración empírica. A partir de las perspectivas alternativas (crítica e interpretativa) queda en evidencia que en la investigación contable también tiene asidero los estudios sobre los significados en contexto y las relaciones de los grupos interesados en la información contable.

3.2 Corrientes de pensamiento en contabilidad

Existen unas corrientes de pensamiento de la contabilidad académica que han enriquecido las diferentes visiones del mundo y las metodologías bajo las cuales ha emergido la contabilidad como un campo del conocimiento. Por ejemplo, se sostiene que la contabilidad ha intentado construir y problematizar la realidad económica y social en la que se contextualiza la producción de la información contable, financiera y social (Chua, 1986/2009). Chua citando a Tinker (1975); Lowe y Tinker (1977) plantea una clasificación de las asunciones fundamentales realizadas por los investigadores contables, reconociendo entonces, que la contabilidad como todo conocimiento que se preocupa por dar cuenta del mundo empírico, ha buscado mediar entre las personas, sus necesidades y el entorno (Chua, 1986/2009).

A juicio de Chua (1986/2009) han existido tres corrientes del pensamiento contable: la primera, es la corriente principal, que está dominada por una creencia en el realismo

físico que acepta radicalmente la distinción entre el sujeto y el objeto; admite que el sujeto puede construir una realidad objetiva porque puede tomar distancia de ella y objetivarla. Bajo esta creencia ontológica Chua considera que se han construido teorías que parten de reconocer que es posible aceptar que la objetividad puede identificar los entornos que dan cuenta de fenómenos relacionados con la evasión y el engaño, entre otros, en la producción de información. Las creencias sobre el conocimiento que siguen los investigadores que se inscriben en la corriente propuesta por Chua, se encuentran familiarizados con el método hipotético deductivo que facilita la discusión sobre la información empírica y la forma de la generalización sobre los hallazgos que se obtienen. En referencia a las creencias sobre el mundo social, Chua considera que se parte de aceptar que el comportamiento humano es intencional y que los seres humanos se caracterizan por una sola meta fundamental: la maximización de la utilidad (Chua, 1986/2009 citado en Giraldo-Villano, 2012).

En esta corriente de pensamiento la asunción sobre el orden social es el control, así el conflicto organizacional no es visto como un reflejo del profundo conflicto social que hay entre las clases y las personas que tienen un acceso desigual a los derechos sociales y económicos. Algunos constructos como la dominación sostenida, la explotación y las contradicciones, no aparecen, a juicio de Chua, en la literatura de esta corriente; por lo anterior, ella sostiene que el conflicto en esencia es concebido como disfuncional en términos de la relación entre teoría y práctica. Insiste en reconocer que existe una dicotomía entre el fin y los medios. Así, la tarea del Contador Público queda planteada en satisfacer las condiciones prescriptivas que lo ponen en la tarea de comunicar y controlar de tal forma que la organización a lo sumo sobreviva. Los investigadores, a juicio de los miembros de esta corriente, solo pueden evaluar los efectos, más no la conveniencia de métodos contables alternativos.

La segunda corriente es la interpretativa, que según Chua (1986/2009) nace y se fortalece por la influencia de Schutz (1967, 1966, 1964, 1962). Con respecto a la creencia de la realidad física y social debe decirse que el sujeto autorreflexivamente es el que atribuye significado a la realidad. Entonces, lo importante es explicar científicamente la intención humana e interpretarla subjetivamente a partir del refinamiento y modificación que dan los actores sociales. Chua sostiene que los autores inscritos en esta corriente han estudiado la contabilidad fundamentalmente para

identificarla como una mediadora simbólica de los juegos organizacionales y sociales. Afirma la autora en mención que estos autores consideran que la contabilidad juega un papel activo en la conformación de la realidad y en ocasiones se ve influenciada por intereses políticos que apoyan o redefinen lo que es aceptable y legítimo. Bajo esta perspectiva la información contable se puede leer desde diferentes formas de significar y “simbolizar” los intereses del contexto. Es de resaltar que para esta corriente resulta fundamental identificar las jerarquías, la autoridad y el poder organizacional, pues “la información contable es particularmente útil para legitimar porque parece estar formada por una racionalidad técnica neutral” (Chua, 1986/2009, pág. 57). Así, la interpretación de las cifras contables es valiosa porque con ella se puede identificar los significados y los roles que la encarnan.

Finalmente, la tercera corriente de pensamiento es la crítica. Basada en los planteamientos Habermas, 1978; Bernstein, 1976 y Fay, 1975 (Chua, 1986/2009). Desde las obras de Platón, Hegel y Marx, se sostiene que los individuos o las sociedades que han existido poseen históricamente unas necesidades sin resolver. En general, aceptan que los seres humanos son libres y universales, que ven restringidas sus necesidades y deseos por sistemas de dominación, que en todo momento alienan a las personas. Cuestionan la distinción entre objeto y sujeto porque ésta, a su juicio, es inseparable. Chua sostiene que para los miembros de esta corriente “la realidad social es, de esta manera, creada subjetivamente y objetivamente real” (pág. 53). Así mismo, Chua expresa que las creencias sobre el conocimiento se caracterizan por considerar que no existe un estándar común para la evaluación de las teorías y se centran en identificar los procesos y las estructuras organizacionales que dan cuenta de los vínculos sociales. Con respecto a las creencias sobre el mundo social, los investigadores consideran que “el discurso contable está activamente involucrado en el control social y en los conflictos entre diferentes clases de personas. Por su parte, las teorías contables no declaran una verdad sin ambigüedad, libre de valores o independiente de los conflictos sociales e históricos” (Chua, 1986/2009, pág. 63). La autora en mención resalta que la investigación contable, como crítica social posee varias características importantes, pues, primero, deja de ser considerada como una actividad de servicio, técnicamente racional que está separada de un conjunto mucho más amplio de relaciones sociales, “en lugar de esto, la contabilidad, como discurso con un modo particular de racionalidad

destinada al cálculo, es entendida como una parte que constituye y que es constituida por los macro-conflictos entre las diferentes clases” (Chua, 1986/2009, pág. 64).

En la corriente crítica los Contadores Públicos hacen parte de un grupo de interés organizado. Así, la profesión contable es vista como un grupo no neutral para dar respuesta a las demandas racionales de información útil, por lo tanto, la profesión contable es vista como un monopolio profesional que busca entender sus intereses sociales y económicos a través de: a) una ideología profesional específica; b) la vigilancia de relaciones cambiantes y ambiguas con otras profesiones, corporaciones y el gobierno (Chua, 1986/2009 citado en Giraldo-Villano, 2012). De modo que, la contabilidad como sistema de información es asumida como una actividad que acepta como prioridad fundamental de su quehacer, las metas que establecen los propietarios del capital.

3.3 Diversidad en la visión de la contabilidad: la contabilidad como una práctica social e institucional

Al reconocer que la contabilidad es una práctica social e institucional se puede ver que en ella existe y se correlacionan un conjunto de ideas que son compartidas por una comunidad que se identifica en y desde un mismo núcleo común¹. Puede decirse que esa mirada posibilita la emergencia de variadas visiones de la contabilidad, dado que para sus miembros lo importante es advertir sobre fenómenos distintos y nuevos problemas a abordar. Esos problemas están asociados a la comprensión de que la gestión y las cuentas financieras “se caracterizan por una increíble diversidad, tanto dentro de una cultura nacional como en diferentes contextos nacionales [traducción libre del autor]” (Horovitz citado en Hopwood, 1983, pág. 289).

En este sentido, Hopwood (1994) comprende que las prácticas de la contabilidad permean diferentes aspectos de la vida cotidiana. Sin embargo,

...hasta la fecha [refiriéndose al momento en que está instalado el autor] los estudios de contabilidad han ignorado la importancia del contexto cultural e interpretativo más amplio de la contabilidad y el contador. Tenemos relativamente pocos conocimientos

¹ Se hace referencia a una noción general de paradigma y posteriormente de matriz disciplinal acuñada Kuhn (1961/2013).

sobre la imagen contable y los discursos culturales y sociales más amplios asociados con las reclamaciones de la contabilidad para su propia efectividad. La representación popular cambiante del contador ha sido poco explorada. Conocemos poco de los procesos de cambio de identidad y de los roles que desempeñan en ellos la movilización consciente de la acción y las transformaciones culturales más generales en la esfera económica [traducción libre del autor]. (Hopwood, *Accounting and everyday life: a introduction*, 1994, pág. 300)

Esta visión de la contabilidad como práctica social e institucional nace al seno de la contabilidad misma y hunde sus raíces en las prácticas contables de gestión, dado el interés de estudiar los contextos de la contabilidad (Miller, 1992; 1994). El trabajo de Hopwood (1994; 1983) y de Miller (1994) se aglutina en este enfoque de la contabilidad como una práctica social e institucional.

La contabilidad tiene un papel esencial en las relaciones sociales y es constitutiva de las mismas. En ese sentido, los investigadores que estudian la realidad social y económica, bajo esta escuela, han puesto su atención en “las maneras en que la contabilidad ejerce una influencia sobre, y a su vez está influenciada por, una multiplicidad de agentes, agencias, instituciones y procesos [traducción libre del autor]” (Miller, 1994, pág. 1).

Bajo esta escuela se contemplan tres aspectos que distinguen a la contabilidad como una práctica social e institucional (Miller, 1994; Potter, 2005). El primero de ellos es el **encuadre de la contabilidad como tecnología**. Así, se entiende como un dispositivo que actúa sobre actividades, individuos y objetos, transformándolos. Es decir, que la contabilidad se constituye en “uno de los medios preeminentes de cuantificación en ciertas sociedades occidentales, (...) concede una forma particular de visibilidad a los acontecimientos y procesos, y al hacerlo ayuda a cambiarlos [traducción libre del autor]” (Miller, 1994, pág. 2). Esa cuantificación ocurre a través de las prácticas contables al construir registros de la realidad social y económica en la que fenómenos abstractos y complejos guardan la apariencia de objetivos y neutrales como los ingresos, gastos, activos, pasivos, entre otros (Potter, 2005)². Si estas actividades, procesos o eventos no son cuantificados, en términos financieros, no emergen a la realidad, es decir, permanecen invisibles.

² Potter (2005) apoya estos argumentos en otros autores, que no han sido revisados por quien escribe este documento, pero que es relevante referenciar: Gowler and Legge, 1983; Hopwood, 1987b, 1988; Hines, 1988, 1989a, 1989b, 1991b; Miller and O’Leary, 1990; Parker and Guthrie, 1990, 1993; Miller, 1992, 1998; Miller and Napier, 1993; McSweeney, 1997.

En efecto, la primacía del cálculo crea **formas de intelegibilidad, significado y comprensión de lo social y lo organizacional**. De tal manera que resulta determinante el lenguaje y los significados intrínsecos de la contabilidad (Miller, 1994; Potter, 2005). Este se convierte en el segundo aspecto distintivo de la contabilidad como una práctica social e institucional, pues la práctica contable incorpora significados en sus representaciones discursivas y en el vocabulario especializado. No son las actividades y procesos en sí mismos los que marcan las formas de conocer y gestionar la organización, sino lo que significan en un contexto particular (Miller, Accounting as social and institutional practice: an introduction, 1994).

El tercer aspecto que Miller (1994) presenta como característico de la contabilidad como una práctica social e institucional, **acepta que la razón económica o el dominio económico se constituye y se reconstituye por las prácticas cambiantes de cálculo que proporcionan su conocimiento**. Es la contabilidad la que hace que los procesos económicos sean visibles en términos financieros. De modo que, “al transformar los flujos físicos de las organizaciones en flujos financieros, la contabilidad crea un ámbito particular de cálculo económico del que se pueden hacer juicios, se toman medidas o se justifican políticas... [traducción libre del autor]” (Miller, 1994, pág. 4).

Miller (1994) afirma que para 1980 la contabilidad ocupaba una posición destacada en las sociedades industriales modernas, esta posición hizo evidente la necesidad de las ciencias sociales para comprender el contexto social y organizacional en el que ella operaba. Esto requería entender que:

...las organizaciones no existen en el vacío. Las organizaciones y las prácticas contables dentro de ellas son entidades intrínsecamente dinámicas y sociales. Las organizaciones están recíprocamente ligadas a una multiplicidad de intereses. Algunos de estos intereses se encuentran principalmente dentro de las organizaciones, algunos de ellos se encuentran en el medio ambiente en el que operan las organizaciones, y algunos se extienden a lo largo de las fronteras entre las organizaciones y sus entornos [traducción libre del autor]. (Miller, 1994, págs. 6-7).

La contabilidad moderna, los procedimientos técnicos de producción, la selección de personal, se consideraron técnicas institucionalizadas que contribuyeron a establecer una concepción racional y moderna de la organización capitalista. La contabilidad

entonces, hace parte de estas técnicas que soportan el isomorfismo entre las prácticas de la organización y las instituciones ambientales. Sostiene Miller (1994) que la contabilidad no solo aportó un conjunto de técnicas para organizar y supervisar ciertas actividades sino que también proporcionó un lenguaje para delinear las metas, los procedimientos y las políticas de la organización.

Miller (1994) relaciona algunos estudios clave, en la década de los ochenta, para entender los diferentes enfoques en los que se agrupa la literatura que busca la comprensión de la contabilidad en su contexto social e institucional. Advierte que es una selección que no pretende ser arbitraria y excluyente, pero que pone sobre la mesa los temas o agendas de investigación alrededor de la perspectiva en mención.

Especial atención merecen los estudios etnográficos de las prácticas contables. Esta perspectiva se centra en los significados y percepciones de quienes hacen uso de la contabilidad, es decir, los actores en situaciones específicas en contextos particulares. Además, Miller (1994) sostiene que “Los análisis de casos deberían abordar la contabilidad como una "experiencia viva" para los actores individuales, y reconocer el uso simbólico de la contabilidad para los individuos, al tiempo que toman una visión crítica de la definición de la situación por parte del actor [traducción libre del autor]” (Boland y Pondy, citados por Miller, 1994, pág. 15). Así, la investigación etnográfica debe entenderse en un sentido amplio. Recurriendo a Chua, Miller (1994) precisa que se trata de la investigación que se ha denominado como interpretativa o que ha sido rotulada como investigación naturalista o humanista (Tomkins & Groves, 1983a).

Tomkins y Groves (1983a) hacen una defensa del enfoque de investigación naturalista (humanista o interpretativo) como una alternativa al enfoque positivista. Ellos presentan el modelo científico o positivo como un tipo de investigación que privilegia la validación cuantitativa y los métodos de las ciencias naturales. Mientras que el enfoque naturalista estudia las intenciones, interpretaciones y significados humanos (Tomkins & Groves, 1983b). A pesar de que se reconocía la necesidad de que el investigador comprendiera la vida cotidiana y alcanzara un conocimiento del comportamiento humano en su ambiente natural, Tomkins y Grove –para 1983–, afirman que hay muy poca investigación contable orientada a la comprensión del comportamiento social y el

reconocimiento de “Los efectos de la contabilidad y las prácticas de los contadores” (pág. 361).

Realmente se recurre a los planteamientos de filósofos y psicólogos sociales –Goffman (1959), Berger y Luckman (1966), Schuzt (1967), Glaser y Strauss (1967) y Grafinkel (1967)– que cuestionan el uso exclusivo del método científico convencional en la comprensión del comportamiento social. Así, el investigador contable que utiliza un enfoque naturalista está más interesado en las influencias de los informe contables en el comportamiento humano, en ver cómo los profesionales entienden su entorno (Tomkins & Groves, 1983a). Además de explorar cómo los contadores y los usuarios de la información contable configuran la vida organizacional (Morgan, 1983).

Siguiendo la clasificación elaborada por Morgan y Smircich³, Tomkins y Groves (1983a) afirman que es necesario comprender los diferentes supuestos ontológicos que subyacen al mundo social para seleccionar los enfoques epistemológicos y metodológicos más acertados. De esta forma el investigador contable podrá dilucidar “Qué cuestiones les conciernen, por qué estas cuestiones les conciernen y cómo perciben que afectan a las prácticas contables y la influencia que la contabilidad tiene [traducción libre del autor]” (Tomkins & Groves, 1983a, pág. 364).

Desde una perspectiva unificadora se identifica que en el escenario de la organización moderna, la contabilidad debe entenderse como un proceso racional y natural que cumple funciones tanto objetivas como simbólicas. En ese sentido, “La contabilidad es un dispositivo racional en el sentido de que las características objetivamente medibles de la organización y su entorno (...) se filtran a través de categorías de contabilidad. Es un dispositivo natural en la medida en que sus categorías imponen una coherencia en los procesos organizativos caóticos, definiendo lo que es real...” (Boland & Pondy, 1983).

Otra de las agendas de investigación se refiere a los conflictos políticos y económicos que están en juego en la contabilidad, es decir, la economía política de las prácticas

³ Tomkins y Groves (1983) se apoyan en los seis supuestos ontológicos (visiones del mundo) para abordar la realidad planteados por Morgan y Smircich: 1. Realidad como una estructura concreta, 2. La realidad como un proceso, 3. La realidad como campo de información contextual, 4. La realidad como discurso simbólico, 5. La realidad como una construcción social, 6. La realidad como una proyección de la imaginación. Morgan (1983) incluye otros dos paradigmas que puede usarse para entender la teoría y la práctica contable: el radical humanista y el estructuralista radical.

contables. Al seno de quienes participan de la agenda se entiende que la contabilidad es un mecanismo a través del cual se ejerce el poder y además se erige como un lenguaje parcial e interesado que privilegia a grupos particulares o individuos. En efecto, en este enfoque entonces, prevalece el bienestar social por encima del equilibrio de mercado. Finalmente, se identifica una tercera agenda de investigación alrededor de la contabilidad como una práctica social e institucional. Esta agenda se refiere a las cuestiones de diseño organizativo y los entornos, y sus relaciones con los sistemas de contabilidad.

3.4 La contabilidad y la cultura: agendas de investigación

En este acápite se presenta muy sucintamente la agenda de investigación en que se interrelacionó la contabilidad y la cultura, es desde esta que la autora se motivó a escudriñar y estudiar la contabilidad por fuera de los presupuestos que permiten pensar que ella es una técnica neutral que representa objetivamente la realidad.

Pensar la relación entre la contabilidad y la cultura no es nuevo. En 1985 se llevó a cabo en Ámsterdam el primer *Workshop* sobre contabilidad y cultura, organizado en el Instituto Europeo de Estudios Avanzados en Gestión. El segundo taller se desarrolló en Bruselas –Bélgica– en diciembre del año 1987, liderado por Hofstede, Hopwood, & Schreuder (1987), y se convocó con la pretensión de reunir estudios, organizacionales o nacionales, con enfoques teóricos que hicieran contribuciones conceptuales para comprender la relación entre la contabilidad y la cultura; se resalta en este evento, la presentación de estudios de caso u observaciones participativas; estudios comparativos de la contabilidad y su contexto; estudios históricos, institucionales, sociológicos o psicológicos. En la convocatoria a este evento se puede leer:

Given the early development stage of work in this area, we know very little about the ways in which accounting both reflects and plays a role in creating the context in which it operates. Therefore, any empirical paper or "think piece", however preliminary or idiosyncratic, is welcome if it throws a light upon the relationship between accounting and culture⁴ (Hofstede, Hopwood, & Schreuder, Announcemnet and call for papers. Worshop on accounting and culture, 1987, pág. 1).

⁴ “Dada la temprana etapa de desarrollo del trabajo en esta área, sabemos muy poco sobre las formas en que la contabilidad refleja y juega un papel en la creación del contexto en el que opera. Por lo tanto,

El tema sobre contabilidad y cultura fue abriéndose camino en diferentes esferas académicas. Así, también la Asociación Americana de Contabilidad (AAA) realizó su congreso de 1986 bajo la temática Contabilidad y cultura, en el marco de la 71ª reunión anual celebrada en la ciudad de Nueva York.

En una síntesis realizada al documento editado por Cushing en 1987 –publicación resultado de la reunión anual realizada en agosto de 1986 por la AAA en New York⁵–, se afirma que el tema contabilidad y cultura fue elegido por Steve Zeff quien fuera el presidente de la AAA durante 1985-1986. A su vez Zeff argumenta que el “propósito de estas sesiones es ayudarnos a “mirar fuera de nuestros hábitats intelectuales y estudiar el panorama más amplio. Explica que las sesiones plenarias se ocupan de tres preocupaciones culturales: 1. Culturas nacionales y contabilidad, 2. Culturas organizativas y contabilidad, e 3. Investigación de subculturas en contabilidad” [traducción libre del autor]” (Gomaa, Lynch, Martin, Martínez, & Reed, 2002, párr. 2).

Interesa destacar que en el primer tópico, Culturas nacionales y contabilidad⁶, Hofstede participa con un texto denominado *El contexto cultural de la contabilidad*. También lo hace Schreuder con *Investigación contable, práctica y cultura: una perspectiva europea*. Las preocupaciones de estos autores yacían alrededor de la relación existente entre la contabilidad y la cultura y presentan ideas que son puestas a discusión, por otros participantes. En la síntesis aparece la definición de cultura que Hofstede ha defendido, se trata de la programación colectiva de la mente, una especie de software invisible o si se quiere un conjunto de respuestas compartidas por una categoría particular de personas. Además, se identifican como ejemplos de las capas de la cultura: cultura nacional, corporativa, ocupacional, gerencial, clase y familia; cuatro niveles de cultura como símbolos, héroes, rituales y valores. Así mismo, se explicitan cuatro dimensiones

cualquier *paper* empírico o “pieza de pensamiento”, por preliminar o idiosincrático que sea, es bienvenido si arroja luz sobre la relación entre contabilidad y cultura [traducción libre del autor]”.

⁵ En *Management and accounting web*, estudiantes del doctorado en contabilidad de la primavera de 2002 y el editor de la página web, profesor emérito de la Universidad del Sur de la Florida, publican la síntesis en mención.

⁶ Otro de los trabajos presentados en las siguientes sesiones: March: *Ambigüedad y contabilidad: el escurridizo vínculo entre la información y la toma de decisiones* y Hopwood: *contabilidad y acción organizacional*; Demski: *Investigación (teórica) en contabilidad (gerencial)* y Kaplan: *Culturas de investigación en contabilidad gerencial: investigación empírica*.

de valor: distancia del poder, evitación de la incertidumbre, individualismo y masculinidad (Gomaa, Lynch, Martin, Martínez, & Reed, 2002). Estas afirmaciones de Hofstede son, en parte, resultado del análisis de las encuestas aplicadas a empleados de IBM en 50 países⁷.

Schreuder, por su parte, presenta una reflexión de la contabilidad y la cultura desde una perspectiva europea. Esta reflexión referencia un estudio desarrollado en empresas contables holandesas y oficinas locales de firmas internacionales⁸, en él se utilizó la encuesta de Hofstede para medir los valores relacionados con el trabajo de los contadores. Las preguntas que guiaban la investigación pretendían responder a si se podría “¿...detectar una influencia de la cultura estadounidense en los valores relacionados con el trabajo de los empleados de las ocho grandes, en los Países Bajos? y de ser así, ¿qué efecto cultural es dominante: la cultura nacional o las culturas organizacionales particulares de estas empresas” (Gomaa, Lynch, Martin, Martínez, & Reed, 2002, párr. 23).

Montagna afirma que los documentos presentados por Hofstede y Schreuder no hacen énfasis en las dinámicas sociales de la cultura (Gomaa, Lynch, Martin, Martínez, & Reed, 2002). En su crítica plantea preguntas que evidencian la limitada utilidad del análisis de los trabajos mencionados anteriormente: “¿Hasta qué punto el lenguaje de la contabilidad –sus conceptos, reglas, convenciones– afecta la cultura nacional y la cultura internacional?” (Gomaa, Lynch, Martin, Martínez, & Reed, 2002) o ¿en qué medida se afecta la cultura organizacional?

Las disertaciones de Hofstede, Schreuder y Montagna, si bien es cierto ponen sobre la mesa algunos de los problemas bajo los cuales se puede abordar la relación contabilidad y cultura, dejan ver la prelación de los estudios cuantitativos para explicar el fenómeno de la cultura en las organizaciones. Se hace evidente la idea de la cultura nacional, internacional y organizacional, siempre como un todo, sin permitirse, al menos por el

⁷ En el capítulo siguiente de este trabajo se encuentra un acápite para explicar en qué consiste el estudio desarrollo por Hofstede.

⁸ Stevens (1981) afirma que las ocho grandes nacieron como firmas contables y eran las firmas de profesionales más extendidas del mundo, estas son: Arthur Andersen; Arthur Young; Coopers & Lybrand; Deloitte Haskins & Sell; Ernst & Whinney; Peat, Marwick, Mitchell; Price Waterhouse y Touche Ross.

momento, el estudio de casos específicos. Esto no es menos importante, dado que se identifica que, a pesar de los esfuerzos en encontrar el puente entre cultura y Contabilidad, se puede hallar un cierto “hueco” conceptual en la línea de investigación nascente. Puede entenderse entonces que hay una emergencia de estudiar la contabilidad en el contexto en que esta se produce.

Para cerrar este acápite es clave reiterar el papel del contexto en el que opera la contabilidad (Miller, 1992; Hopwood, 1983; 1994; 1999). En efecto, 1980 se marca como un momento en el que la investigación contable se acerca a las ciencias sociales para captar no solo los contextos organizacionales sino también los socio-culturales. Así, el rol social de la contabilidad, hasta ese momento se marca como una dimensión que había sido inexplorada y muy necesaria de seguir explorando. Como lo anunciara Miller (1994) “El surgimiento, la distribución, la ubicación y la intensidad de las prácticas contables son, por lo tanto, temas de investigación que prometen decirnos algo sobre el tipo de relaciones sociales que se obtienen en diferentes entornos nacionales y en diferentes momentos [traducción libre del autor]” (pág. 2).

3.5 Una perspectiva del encuentro contabilidad y cultura desde la mirada latinoamericana

La contabilidad es un conocimiento social que debe enriquecerse intentando pensar las “necesidades y problemas derivados de acciones humanas concretas organizadas y desarrolladas bajo la forma de transacciones, entre los actores económicos (cualquiera sea su tamaño, origen y naturaleza) o de ellos con su contexto (entre los que se incluye el medio ambiente natural)” (Gil, 2004, pág. 1).

La contabilidad es un conocimiento social que a juicio de Gil –uno de los principales pensadores latinoamericanos– debe enriquecerse intentando al tenor de las “necesidades y problemas derivados de acciones humanas desarrolladas bajo la forma de transacciones, entre los actores económicos (cualquiera sea su tamaño, origen y naturaleza) o de ellos con su contexto (entre los que se incluye el medio ambiente natural)” (Gil, 2004, pág. 1).

Gil afirma que la contabilidad es una tecnología social y toma distancia de quienes consideran que ella tiene un estatus científico, las razones principales que esgrime es que la contabilidad se ancla al marco legal, a la política económica del contexto y a la toma de decisiones macroeconómicas. Además, no acepta que la teorización de la contabilidad busque *per se* la formulación de leyes generales como las ciencias formales o naturales. Para Gil (2004), considerar la contabilidad como una tecnología implica reconocer que en su seno existe una compatibilidad con lo científico y por supuesto con el método científico; además precisa que la contabilidad se potencia si se acepta que sus productos son fundamentales si sus pensadores hacen que sus teorías puedan “usarse para controlar, transformar o crear cosas o procesos, naturales o sociales” (Gil, 2004, pág. 5).

Así quien posee el conocimiento de la contabilidad, el tecnólogo social es “capaz de derivar –dado el contexto cultural, político y económico– cierto tipo de información racional (útil para ese contexto), que se espera que sea utilizada en los procesos decisorios (individuales y colectivos) para el análisis, interpretación y control de las acciones concretas” (Gil, 2004, pág. 5).

Bajo el encuadre científico de la contabilidad como tecnología, Gil argumenta que en la contabilidad se diseñan y crean modelos con relación al sistema contable, y cuestiona la lógica de la información que emerge de los sistemas, pues es una lógica finalista, donde los usuarios bajo sus intereses particulares ya han predefinido como se sistematiza y ordena la información que les será útil para la toma de decisiones (Gil, 2004). Entonces, la lógica que acepta es la de la realidad social. El autor aclara que todo conocimiento produce información y los modelos-estados contables como una simplificación de la realidad comunican un tipo de información, pero no son solo información, “los estados contables son información que transforma en comunicable al «modelo-estados contables» como estructura emergente de la realidad económica de una empresa” (Gil, 2004, pág. 8).

Entonces el interés social que tiene el tipo de conocimiento que es la contabilidad es incidir en las decisiones del colectivo y de los individuos, advirtiendo que las sociedades no son homogéneas, tienen sus especificidades, y lo que trata son problemas sociales que en sí mismo son complejos. La contabilidad entonces, como tecnología que

construye sus artefactos (modelos-estados contables) tiene que ver con la solución de problemas concretos que se explicitan en su dominio que es “dado por la representación de la realidad económica, financiera y patrimonial emergente de las transacciones y de la gestión de las macro y micro organizaciones públicas (incluido el propio Estado) y privadas (incluidas las empresas unipersonales), económicas y sociales” (Gil, 2004, pág. 10).

Como se mostró en este capítulo, puede pensarse que la contabilidad y la cultura hoy en día, son un campo de estudio que goza de reconocimiento académico so pena de sus puzzles y heurísticas negativas. En el siguiente capítulo se abordan los planteamientos de Hofstede quien trabaja las dimensiones de la cultura nacional y, la influencia que su investigación ha tenido en la investigación contable, a través del estudio de Gray.

Capítulo 4. La contabilidad y la cultura: el enfoque cuantitativo

En este capítulo se presentan tres acápites. El primero aborda el modelo de las dimensiones de la cultura de Hofstede (1999), la distancia del poder, el individualismo versus el colectivismo, masculinidad versus feminidad, evasión de la incertidumbre y la orientación a corto plazo versus orientación a largo plazo. En el segundo, se presentan la adaptación que se realizó en la contabilidad de esas dimensiones culturales. En el tercer acápite se ubican algunas críticas realizadas al trabajo de Hofstede. Estas críticas permiten conocer que la investigación de la relación entre contabilidad y cultura tenía una marcada dependencia en las dimensiones de la cultura creadas por Hofstede. Las críticas se convierten en una forma de romper con una tradición de investigación para girar hacia investigaciones alternativas. Los estudios que se presentan muestran que la investigación ha avanzado de una corriente principal que privilegia los estudios cuantitativos a un enfoque donde se reconoce el valor de la interdisciplinariedad en el estudio de la contabilidad en contextos determinados.

4.1 Dimensiones de la cultura de Hofstede (1999)

Geert Hofstede realizó estudios en la Universidad Técnica de Delft en Ingeniería Mecánica. Además, hizo sus estudios de doctorado en la Universidad de Groningen, alcanzando el grado de Doctor en Ciencias Sociales –tituló su tesis *El juego de control de presupuesto*. Entre 1985 y 1993 fue profesor de Antropología Organizacional y Gestión Internacional en la Universidad de Maastricht en los Países Bajos (Hofstede, s.f.).

El estudio de Hofstede se desarrolla entre 1967 y 1973 con la aplicación de encuestas en a empleados de empresas subsidiarias de IBM (International Business Machines Corporation) en 66 países (Baskerville, 2003) –en Hofstede (1999) se afirma que son 50 países y tres regiones multipaís.

Como resultado de esa investigación publica el libro *Culture's Consequences* en 1980 (Baskerville, 2003). Esa encuesta se constituyó en una herramienta de gestión de IBM, a partir de los índices culturales contruidos por Hofstede. Estos índices analizados y

vistos desde un marco teórico proporcionaron las cuatro dimensiones de la cultura: la distancia del poder, el individualismo versus el colectivismo, masculinidad versus feminidad y evasión de la incertidumbre. Sin embargo, con la creciente investigación en este campo, el modelo de las dimensiones ha contemplado adiciones y hoy se cuentan seis dimensiones (Hofstede, s.f.).

El libro *Culture's Consequences* aparece en un momento de escasez de datos empíricos dado el ascenso en la investigación de las diferencias culturales entre naciones y entre organizaciones (Hofstede, 1999). El profesor holandés asimila la cultura a la programación mental, haciendo una analogía con la programación de los ordenadores. Se trataba de poder entender los modelos de pensamiento, los sentimientos y la actuación desde lo que él llama programas o software mental. Diferencia dos tipos de cultura, una asociada a la civilización o refinamiento de la mente a través de la educación, el arte y la literatura; y la otra es la cultura como software mental. Esta última es considerada un fenómeno colectivo en la medida que es compartido en un entorno social. En ese sentido, la cultura o programación mental colectiva es lo que diferencia a los miembros de un grupo de los de otro.

Hofstede (1999) afirma que “las personas llevan dentro de sí varias capas de programación mental que corresponde a diferentes niveles de cultura” (pág. 42). Los niveles de cultura que Hofstede (1999) refiere son: la cultura nacional, la afiliación regional y/o étnica y/o religiosa, un nivel de género, un nivel de generación y un nivel de clase social. En el primer nivel, la cultura nacional, Hofstede (1999) va a decir que según los estudios estadísticos y experimentos de campo de los antropólogos sociales de la primera mitad del siglo XX, las sociedades tienen problemas que les son comunes o que enfrentan los mismos problemas básicos⁹. En consonancia con lo anterior, Hofstede encontró, en su estudio, a partir del análisis estadístico de las respuestas de los empleados de IBM de diferentes países, los problemas que les eran comunes:

⁹ Hofstede (1999) se refiere a los estudios del sociólogo Alex Inkeles y el psicólogo Daniel Levinson (1954), donde identificaron los problemas comunes básicos con efectos sobre el funcionamiento de las sociedades, los grupos y los individuos.

Tabla 2. Áreas de problemas básicos en las sociedades

Inkeles y Levinson (1969)	Hofstede (1999)
1. Relación con la autoridad	1. Desigualdad social, incluyendo la relación con la autoridad
2. Concepción del yo, en particular: a. Relación entre individuo y sociedad	2. Relación entre individuo y grupo
b. Concepción de masculinidad y feminidad	3. Conceptos de masculinidad y feminidad: implicaciones sociales de haber nacido niño o niña
3. Formas de tratar los conflictos	4. Formas de tratar la incertidumbre, relacionadas con el control de la agresión y la expresión de las emociones.

Fuente: elaborada con base en lo planteado por Hofstede (1999, pág. 47)

Las áreas de problemas es lo que Hofstede va a llamar dimensiones de la cultura. Así “una dimensión es un aspecto de una cultura que puede medirse en relación con otras culturas” (Hofstede, 1999, pág. 48). Las dimensiones al tomarse en conjunto forman un modelo de diferencias entre culturas nacionales. Las dimensiones son “la *distancia jerárquica* (de pequeña a grande), *colectivismo* frente a *individualismo*, *feminidad* frente a *masculinidad* y *control de la incertidumbre* (de débil a fuerte)” (Hofstede, 1999, pág. 48). Una quinta dimensión es la *orientación a largo plazo* en la vida frente a una *orientación a corto plazo*, encontrada por Michael Harris, un canadiense que estudió los valores de personas del mundo, con un cuestionario diseñado por orientales (Hofstede, 1999).

El nivel de cultura regional, étnica y religiosa, Hofstede (1999) afirma que pueden describirse con las mismas dimensiones con las que se estudian las diferencias en las culturas nacionales. En el nivel de género se diferencia entre cultura masculina y femenina para explicar los roles tradicionales. En cuanto a la cultura generacional Hofstede (1999) se refiere a las diferencias en símbolos, héroes, rituales y valores de las personas, especialmente de los abuelos, los padres y los hijos. Finalmente, al tratar la cultura de clase social Hofstede (1999) lo asocia con las oportunidades en la educación y la profesión de las personas.

4.2 Dimensiones de valor en contabilidad: la adaptación de Gray (1988)

El trabajo de Gray (1988) ha sido referenciado, con frecuencia, en las investigaciones que asocian la cultura y la contabilidad. Estas investigaciones se han orientado a la elaboración de trabajos de investigación con el ánimo de generar teorías o modelos que expliquen la influencia cultural en el desarrollo de los sistemas de contabilidad o en la identificación de cómo la cultura afecta las decisiones de las personas en materia de contabilidad.

Para Gray (1988) hasta el momento de elaboración de su estudio, la investigación contable estaba lejos de contemplar la importancia de la cultura en las clasificaciones internacionales de los modelos de contabilidad. El autor en mención sostiene que las diferencias en los sistemas contables nacionales se explicaban por las diferencias en factores ambientales, dada esta tendencia los esfuerzos en la investigación se centraron en la clasificación internacional de los sistemas contables, a partir de dos enfoques: por un lado, el deductivo, en el que se “identifica los factores ambientales y se propone relacionarlos con las prácticas de la contabilidad nacional y las clasificaciones internacionales” (Gray, 1988, pág. 2); y por el otro, el enfoque inductivo, que analiza las prácticas y se plantea explicaciones de acuerdo a una variedad de factores económicos, sociales, políticos y culturales. Así las cosas, los factores culturales, a juicio de Gray, no recibieron atención y quizás quedaron incluidos en otros factores, sin que se hiciera explícito.

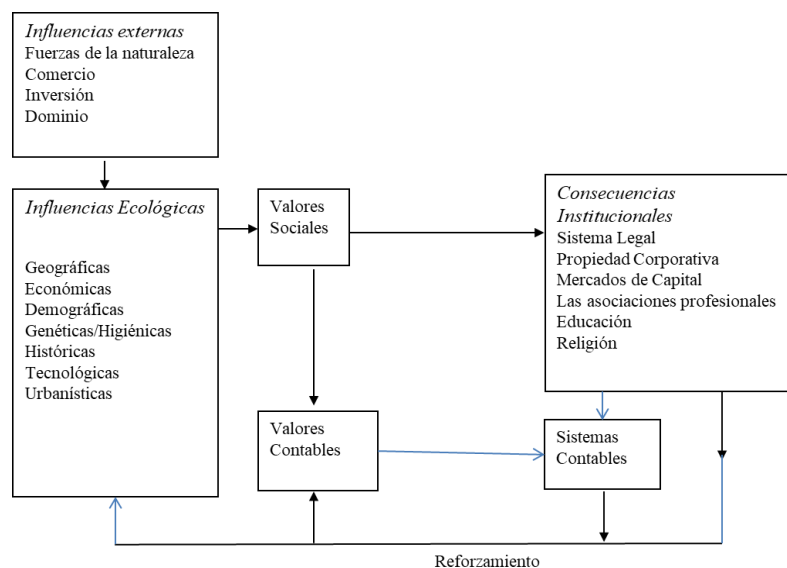
Gray referencia el trabajo de Hofstede (1980), porque desde él se plantea que “una característica esencial de los sistemas sociales se percibe como la inclusión de un sistema de normas sociales, que consiste en los sistemas de valores compartidos por los grupos principales dentro de una nación. Los valores se definen como “una amplia tendencia a preferir ciertos estados de cosas sobre otras”” (Hofstede citado por Gray, 1988, pág. 4). En este sentido, se plantea como hipótesis la existencia de una estrecha relación entre las orientaciones sociales de la cultura y los modelos de los sistemas de contabilidad internacional, dado que los valores permean el sistema social de una nación y por ende, el desarrollo de sistemas de contabilidad a nivel subcultural. En otras palabras, se trata de explorar a fondo la relación entre cultura y sistemas de contabilidad

en el contexto internacional (Gray, 1988). Valga entonces señalar lo que el mismo autor plantea:

Con el fin de explorar más a fondo la relación entre cultura y sistemas de contabilidad en un contexto internacional, es necesario identificar el mecanismo por el cual los valores a nivel social están ligados a los valores a un nivel sub-cultural de la contabilidad ya que son estos últimos, los que influyen directamente en el desarrollo de los sistemas contables en la práctica [traducción libre del autor]. (Gray, 1988, pág. 5).

En la siguiente figura se presenta un modelo del proceso que se ha descrito en el párrafo anterior. De esta manera se adapta y amplía el modelo propuesto por Hofstede. Puede decirse que en este modelo los valores contables –la contabilidad es una subcultura– se derivan de los valores sociales y estos a su vez impactan los sistemas de contabilidad. Como puede observarse los valores sociales reciben influencias ecológicas – geográficas, económicas, demográficas, genéticas, higiénicas, históricas, etc. – transformadas por las influencias externas –fuerzas de la naturaleza, comercio, inversión y el dominio–, que derivan en consecuencias institucionales –Sistema legal, propiedad corporativa, mercados de capital, Las asociaciones profesionales, Educación, Religión y asociaciones profesionales. merados de capital, educación, religión y asociaciones profesionales.

Figura 1. Cultura, valores sociales y la subcultura contable



Fuente: tomado de Gray (1988)

Para establecer la relación entre los valores sociales y los sistemas de contabilidad, Gray determina los valores de la subcultura contable, a través de una revisión de la literatura

y de la práctica contable. Los resultados muestran que las dimensiones de valor contable ampliamente reconocidas son: profesionalismo, uniformidad, discrecionalidad y conservadurismo (Gray, 1988, pág. 5)

El autor en mención plantea cuatro hipótesis, advirtiendo que no se han corroborado empíricamente, ni han sido verificadas, simplemente se trata de un primer paso para contribuir a una teoría de la influencia cultural en el desarrollo de los sistemas de contabilidad internacional. En el siguiente cuadro se resume los planteamientos de cada hipótesis a partir de analizar la relación de cada uno de los valores contables con los valores sociales.

Tabla 3. Hipótesis de la relación entre valores sociales y valores contables

Hipótesis	H1	H2	H3	H4
	Profesionalismo	Uniformidad	Conservadurismo	Discrecionalidad
Relación de los valores contables con los valores sociales	A mayor individualismo en un país y más baja la categoría de evasión de la incertidumbre, estará en los primeros lugares en profesionalismo	A mayor evasión de la incertidumbre y la distancia del poder; y más baja la categoría de individualismo en un país, estará en los primeros lugares en uniformidad	A mayor evasión de la incertidumbre y un bajo grado en la categoría de individualismo y masculinidad en un país, estará en los primeros lugares en conservadurismo	A mayor evasión de la incertidumbre y la distancia del poder; y un bajo grado en la categoría de individualismo y masculinidad en un país, estará en los primeros lugares en Discrecionalidad

Fuente: elaboración propia con base en los planteamientos de Gray (1988)

4.3 Críticas a las dimensiones de la cultura de Hofstede y Gray

Algunos investigadores de la contabilidad y la cultura han realizado críticas al modelo de las dimensiones de la cultura de Hofstede y Gray (Bhimani, 1999; Harrison & McKinnon, 1999; Baskerville R. , 2003; Yin, 2008). Estos autores críticos consideran necesario hacer un giro de la investigación en el tema, pues a su juicio se debe transcender los estudios meramente cuantitativos y posibilitar el ingreso de discursos antropológicos y sociológicos, entre otros. Para el 2010 Joannides, Berland &

Wickramasin encuentran que se ha incorporado una variedad de debates, marcos teóricos y métodos que contribuyen al conocimiento contable. En breve, se exponen las principales ideas que acentuaron el debate.

Baskerville (2003) afirma que *Culture's Consequences* de Hofstede se ha utilizado con frecuencia en disciplinas relacionadas con la gestión y la psicología, más que en sociología y antropología. El trabajo de Hofstede se ubica en una tradición psicológica social en América del Norte enfocada en la organización (Según Chapmam citado por Hofstede, 2003).

Baskerville (2003) en su artículo *Hofstede nunca estudió cultura* pone en cuestión la relevancia de los estudios impulsados por el autor holandés, a su juicio tal investigación carece de base teórica sólida. La investigación en el campo no debería reducirse a describir la cultura desde un grupo de valores nacionales que se encierra en contenidos dimensionalmente cuantificados. Baskerville (2003) promueve una precisión del concepto de cultura que permita poner en juego categorías que no se asemejen a los valores de nación. En tal caso afirma que la identidad étnica no se puede confundir con nacionalidad¹⁰. En efecto, al tener de referencia los estudios etnográficos se encuentra que los antropólogos pueden describir más de una cultura en una nación. Esta debilidad teórica, según Baskerville (2003) es una de las razones por las cuales en la investigación en antropología y sociología no se hace uso de la teoría de Hofstede e incluso hay desacuerdo con esta teorización.

Siguiendo con la revisión crítica de Baskerville (2003) se pone en cuestión la explicación de la cultura a través de los enfoques cuantitativos. A su juicio estos privilegian el uso de índices numéricos y limitan su comprensión. En los estudios sobre cultura realizados por antropólogos "...la cultura no se divide en sistemas de componentes o diferentes valores en un estilo cuantitativo, en cambio, es vista como un patrón integrado de símbolos y significados. [traducción libre del autor]" (pág. 2). Así mismo, "la cultura no es una variable dependiente (...). La variable "cultura" sigue

¹⁰ Hofstede (2003) publica un texto breve titulado *¿Qué es cultura? Una respuesta a Baskerville*, en el que refuta las críticas de Baskerville (2003). Sin embargo, acepta que aunque las naciones no son la mejor unidad para estudiar las culturas resulta conveniente para las comparaciones que se refuerzan por la robustez estadística.

siendo eso: variable y dinámica, cualitativa, no cuantitativa. [traducción libre del autor]” (Sahlins citado por Baskerville, 2003, pág. 11).

Hofstede comparó las dimensiones de la cultura con otras mediciones nacionales, tales como crecimiento económico, tamaño de la organización, Producto Nacional Bruto, tamaño y crecimiento de la población, entre otras. Así se identificaron características de las naciones del orden socioeconómico que no son un reflejo de la cultura (Baskerville, 2003).

Hofstede (2003) y Baskerville (2003) sostienen que es a través del trabajo de Gray (1988) que en la investigación contable se han incorporado algunas o todas las dimensiones de la cultura nacional para explicar diferencias internacionales en el comportamiento y la práctica contable. Yin (2008) afirma que los trabajos Gray (1988) –pero también los de Hofstede (1980)– son usados como referencia cuando se estudia la influencia de la cultura en la interpretación y aplicación de conceptos en la práctica contable.

Por un lado, frente a la propuesta de Hofstede se considera que las dimensiones de la cultura nacional son incapaces de explicar la influencia de la cultura en la contabilidad, y por el otro, lo que hace Gray (1988) es desarrollar un marco que identifica la contabilidad como una subcultura de la cultura nacional y se apoya en las dimensiones de la cultura nacional de Hofstede para proponer el conjunto de dimensiones de valor contable. Así identifica que los sistemas de valores o actitudes de los contables que se derivan de los valores sociales tienen un impacto en el desarrollo de los sistemas de contabilidad y muestran la interacción entre los valores de la sociedad, la estructura institucional y la práctica contable. Sin embargo, la utilidad de sus estudios en la explicación de la influencia de la cultura en la práctica contable ha sido cuestionada (Yin, 2008).

Yin (2008) sostiene que cuando se asocia la cultura a la nacionalidad se puede caer en una reducción excesiva, pues se debe tener en cuenta la existencia de múltiples culturas que coexisten en una nación, que no comparten los mismos valores (citando a Matsumoto y Juang, 2004). Hofstede (1980) teoriza acerca de los valores de la sociedad y la influencia que ejercen el entorno físico y social de una nación. Lo que Hofstede

llama la cultura nacional o valores sociales es lo que determina la estructura y el funcionamiento de las instituciones de la sociedad como de su sistema político, legislativo y educativo. La cultura nacional se mantiene relativamente estable a menos que haya interferencias de factores externos, como las fuerzas de la naturaleza o el comercio internacional y la inversión (Yin, 2008).

Puede decirse, entonces, que las hipótesis de Hofstede y Gray no permiten dar cuenta de la subcultura de la contabilidad. Ello se debe a que los investigadores han adoptado el modelo de los autores en mención y han visto una imposibilidad para romper con ese paradigma. Yin (2008) insiste en que la dependencia de las dimensiones de valores culturales de Hofstede para predecir los valores contables es objetable porque los resultados de su estudio se limitan a los lugares y a organizaciones particulares.

Harrison y McKinnon (1999) habían encontrado que las dimensiones de la cultura se han utilizado ampliamente por los investigadores de los Sistemas de Control de Gestión. Inclusive, desde finales de 1980 se identifica una dependencia de la obra de Hofstede, centrada en los valores dimensionales de la cultura, ignorando otras perspectivas que trabajan la cultura, como la sociología, la antropología y la historia.

Harrison y Mckinnon (1999) también encontraron debilidades teóricas y metodológicas en los estudios que se dedican a la cultura y la contabilidad. Así, concluyen que en las investigaciones no se considera la totalidad de la cultura en el desarrollo teórico. Se realiza de forma arbitraria la selección de ciertas dimensiones culturales. Además, se encuentra una tendencia a no diferenciar las normas y valores de las distintas naciones, al tratarlas con el mismo grado de importancia. Finalmente, afirman que la cultura es tratada de forma simplista, dado que se limita a unas dimensiones determinadas y se parte del supuesto uniforme y unidimensional de las mismas. La consideración de las dimensiones como universales reduce la cultura a una concepción funcionalista que no permite captar sus especificidades, es decir, que una perspectiva funcionalista “no captura fenómenos simbólicos como el ritual, el mito, la narrativa, la metáfora, el lenguaje y el código. [Traducción libre del autor]” (Alexander and Seidman citados por Harrison y Mckinnon, 1999, pág. 498).

La comprensión de la cultura a partir del actor y/o las estructuras sociales es la centralidad en los enfoques post-funcionalistas. En efecto, tales enfoques contribuyen a abandonar la reducción de la investigación de los Sistemas de Control de Gestión a modelos de dimensiones de valor. Harrison y Mckinnon (1999) hallaron que el método predominante en los estudios es la encuesta por correo. Sin embargo, se han descuidado otros métodos etnográficos y conceptualizaciones de la cultura que ofrece la investigación transdisciplinaria y que permite trascender las limitaciones en la comprensión de significados.

La globalización, sostienen Harrison y Mckinnon (1999), ha dado la posibilidad y necesidad de realizar operaciones internacionales a empresas que solo operaban en su país de origen. Derivando en una cuestión práctica para los Sistemas de Contabilidad de Gestión, en la que se pregunta si se puede trasladar el modelo de un país a otro o si este debe diseñarse nuevamente de acuerdo con su cultura. Lo anterior es una razón que explica la tendencia a comprender las especificidades nacionales y la cultura contable, pues es una forma de presionar hacia la internalización (Hopwood citado en Baskerville, 2003; Senés, 2002, Violet, 1983).

De acuerdo con Joannides, Berland y Wickramasinghe (2010) la aparición de dos investigaciones en 1999 –Bhimani y Harrison y Mckinnon– critican los estudios desarrollados con base en el pensamiento de Hofstede. Afirman que el modelo de cinco dimensiones (Hofstede, 2003; Gray, 1988) influyó en la dinámica de la investigación que se hacía hasta ese momento. Los autores realizan una revisión de la literatura sobre contabilidad y cultura publicada en el año 2009 en las revistas internacionales de contabilidad, diez años después de las publicaciones de Bhimani (1999) y Harrison y Mckinnon (1999). Su objetivo es comprender cuál es la contribución al conocimiento contable de quienes trabajan los estudios sobre cultura y diversidad.

Joannides, Berland y Wickramasinghe (2010) concluyen que después de las críticas a los estudios basados en Hofstede –Bhimani, 1999) y Harrison y Mckinnon, 1999– la investigación en contabilidad cultural/diversidad incorporó una variedad de debates, sitios empíricos, marcos teóricos y métodos que evidencian una lejanía de la corriente principal en la que se ubican los estudios de Hofstede.

La revisión de la literatura publicada en 2009 lleva a Joannides, Berland y Wickramasinghe (2010) a afirmar que se estudian una multiplicidad de escenarios culturales y organizacionales –empresas cotizadas y mercados de capitales, comunidades indígenas y subalternas, organizaciones del sector público y sin ánimo de lucro, entre otros–, a diferencia de los estudios basados en Hofstede, concentrados en organizaciones que cotizaban en bolsa. Así mismo, se estudian contextos poco o nunca investigados como Turquía, Gaza, Sri Lanka, Iraq, Galicia, Noruega o Italia. No solamente Estados Unidos, China y Japón como se había hecho en las investigaciones siguiendo el modelo de Hofstede. La tercera contribución de la literatura producida en 2009 es la proliferación de marcos teóricos aplicados a contextos culturales determinados. Entre las teorías que se encuentran en las investigaciones se mencionan: la neoinstitucional, del actor-red, de la legitimidad, de las partes interesadas, del proceso laboral y el enfoque de Deleuze y Guattari (Joannides, Berland y Wickramasinghe, 2010).

Finalmente, Joannides, Berland y Wickramasinghe (2010) sostienen que los estudios en mención aportan pluralidad de datos empíricos y métodos de recolección y análisis. Ya Harrison y Mckinnon (citados por Joannides, Berland y Wickramasinghe, 2010) habían advertido sobre el descuido en el uso de métodos como el etnográfico que ayudaban en la comprensión de la variación de las prácticas en diferentes entornos. En este sentido, los estudios cualitativos ofrecen una comprensión profunda de las especificidades de cada contexto.

Capítulo 5. Investigaciones interdisciplinarias en la relación contabilidad y cultura

Avanzar en el reconocimiento de una contabilidad relacionada a la cultura obliga a revisar algunos de los trabajos que se han elaborado en este campo de conocimiento. En el primer acápite de este capítulo, se realiza un panorama de las investigaciones que se han desarrollado bajo la perspectiva en mención (Violet, 1983/2008; Riahi-Belkaoui, 1995; Senés, 2002; Yin, 2008; Jeacle I. , 2012). La particularidad de estos trabajos es que desde ellos se entiende la necesidad –que requiere el tema– de recurrir a marcos teóricos de otras disciplinas del orden social. Por ejemplo, a la teoría de la cultura, las teorías de la cultura popular y la etnografía; tal abordaje facilita comprender la relación entre los individuos y las instituciones sociales, en este caso, la contabilidad. En un segundo apartado se estudian algunos artículos publicados en *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, dado que la literatura que se publica en la revista, en el campo de la contabilidad y la cultura, puede inscribirse en un enfoque alternativo o interdisciplinario.

5.1 Relevancia del estudio de la cultura en la investigación contable

Según los autores presentados en este acápite la cultura vinculada a lo contable muestra un panorama amplio en el que se le ha dado relevancia a la influencia de la cultura tanto en los sistemas de contabilidad internacional, como en las decisiones que toman los individuos en materia contable y en auditoría. Así mismo, la contabilidad es entendida como una manifestación cultural y se incursiona en su relación con la cultura popular.

En 1983, año en que Violet publica su texto *The development of international accounting standards. An anthropological perspective*, identifica que, las demandas de información financiera por parte de los usuarios de la información –inversionistas, propietarios, entre otros–, y además el crecimiento de las transacciones de las corporaciones internacionales, ha generado conciencia en los empresarios de la importancia de la contabilidad en la presentación de esta información financiera.

El *International Accounting Standard Committee* (IASC)¹¹ era el organismo encargado de promulgar las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad, IAS por sus siglas en inglés). Las NIC, al decir de Violet (1983/2008), eran la base “estandarizada” (las comillas están en el texto original) para lograr uniformidad en la contabilidad al informar sobre transacciones comerciales complejas, especialmente de multinacionales a nivel internacional. Sin embargo, esa pretensión de uniformidad en las normas emitidas por el IASC había despertado serias críticas. De modo que Violet advierte que “...las variables culturales y los intentos de delinear varios factores determinantes que influyen en la promulgación y la aceptación de las teorías y normas de contabilidad internacionales [traducción libre del autor]” (1983/2008, pág. 85) son una limitante para el desarrollo de las NIC.

Violet (1983/2008) defiende una perspectiva de relativismo cultural de los sistemas de contabilidad internacional. Sostiene que un punto de vista antropológico favorece el estudio de la cultura para establecer un verdadero sistema de contabilidad internacional. La contabilidad, entonces, se entiende como un producto de la cultura. Cada cultura produce una estructura de contabilidad única constituida por sus propias variables culturales.

En este orden, la cultura es definida como un “sistema integrado de patrones de comportamiento aprendido que son característicos de los miembros de una sociedad y que no son el resultado de la herencia biológica. La cultura es, por lo tanto, un comportamiento adquirido [traducción libre del autor]” (Hoebel, 1972 citado por Violet, 1983/2008). En efecto, los postulados de una cultura determinan las elecciones de la sociedad para explicar los fenómenos sociales, estos a su vez, se utilizan para crear o adaptar costumbres que se desarrollan como instituciones sociales. Estas instituciones incorporan diversas costumbres que contribuyen a la adaptación de la sociedad a los postulados que ya ha determinado.

Una variable cultural es el idioma. Sin lenguaje, afirma Violet (1983/2008) es prácticamente imposible la cultura, de hecho “los idiomas se crean, desarrollan y evolucionan en el marco de los postulados culturales establecidos por una sociedad en

¹¹ El *International Accounting Standard Committee* fue el organismo encargado de promulgar las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad). A partir de 2001 y hasta hoy se conoce como IASB

particular” (pág. 89). La contabilidad es un lenguaje simbólico que ocurre entre los individuos de una cultura y las entidades. Este lenguaje contiene los postulados culturales de una sociedad, es decir, que la contabilidad al ser parte de un sistema cultural está influenciada por el lenguaje de esa sociedad.

Violet considera (1983/2008) que a través de las teorías socioculturales de la antropología se explican los fenómenos sociales que se producen entre los individuos y las instituciones. “la contabilidad es una institución social establecida por la mayoría de las culturas para informar y explicar ciertos fenómenos sociales que ocurren en las transacciones económicas [traducción libre del autor]” (pág. 92). Esta idea se refuerza en la idea de que:

Como una institución social, un sistema de contabilidad debe reflejar los postulados de su cultura. Al examinar y estudiar los postulados normativos y existenciales de una cultura, se puede definir y comprender el sistema contable de la sociedad y su uso en la comunicación de datos financieros a varios usuarios. Es esencial comprender los postulados de una cultura determinada antes de poder formular un análisis o un juicio sobre un sistema particular. Un sistema de contabilidad representa sus postulados y como un lenguaje refleja esos postulados [traducción libre del autor]. (Violet, 1983/2008, pág. 89)

Ya en 1983 Violet creía que las Normas Internacionales de Contabilidad en el futuro se aplicarían en la mayoría de naciones. En ese sentido, la comunidad contable mundial al comprender las diferencias culturales puede acelerar su adopción, además de garantizar su credibilidad. La forma en que se creía que se llegaría a ello es a través de los estudios etnográficos realizados por antropólogos culturales, dado que “...al menos una perspectiva etnográfica proporcionará una conciencia de las diferencias culturales. Esta toma de conciencia contribuirá a una flexibilidad general en el establecimiento y aplicación de las NIC dentro de los parámetros culturales propios de cada sociedad [traducción libre del autor]” (Violet, 1983/2008, pág. 95).

Por otra parte, es importante resaltar que Riahi-Belkaoui (1995) pone en evidencia que la cultura a través de sus elementos y dimensiones determina la estructura organizacional, la función cognitiva de las personas, el comportamiento micro-organizacional y el entorno de la contabilidad. La cultura afecta las decisiones de las personas en materia de contabilidad o cuando estas se enfrentan a una auditoría.

Riahi-Belkaoui (1995) propone un modelo de relativismo cultural en el que argumenta que la contabilidad es determinada por la cultura de un país dado. De este modelo interesa resaltar que incorpora elementos, que se suponen intervienen en la gestión de los negocios, como son el idioma, religión, valores y actitudes, leyes, política, entre otros. También contempla las dimensiones que reflejan la variabilidad, complejidad, hostilidad, heterogeneidad y la independencia cultural de un país.

Entre las variables del entorno contable que analiza se incluye la percepción de la información contable, y se remite al estudio elaborado por Belkaoui, Kahl y Peyrard, quienes examinaron las necesidades de los analistas financieros que influyen en las decisiones de los inversores en Canadá, Estados Unidos y Europa. Otras variables del entorno contable analizadas son la zona de influencia, relacionada con los factores ambientales y como estos se vinculan a las prácticas nacionales de contabilidad.

Autores como Senés (2002) han trabajado en explorar la relación entre contabilidad y cultura. Senés (2002) pone en consideración, la cultura en su significado antropológico y una vez ha hecho camino en el significado del término cultura y sus componentes, analiza la relación entre cultura y contabilidad. Es así que la investigación contable, según Senés, ha venido utilizando la palabra cultura asociada a la contabilidad y sostiene que “la contabilidad como cultura” es un enunciado llamativo, una idea sugerente, muy sugerente” (Senés, 2002, pág. 130). Así mismo, se reconoce que es tal la importancia de la cultura asociada a la contabilidad que en los últimos años, se le ha dedicado especial atención en los congresos internacionales de contabilidad.

Senés (2002) pone sobre la mesa, la idea que la contabilidad constituye relaciones sociales y en ese sentido, debe entenderse que las prácticas contables no son neutras, a través de ellas “se hacen visibles unas transacciones económicas para un determinado grupo social más o menos amplio, al cual, de esta forma, se le abren vías para ejercer el control sobre otros individuos” (2002, pág. 134). Entonces, si la contabilidad puede entenderse como una forma de relación entre los hombres, también puede entenderse como cultura. La autora intenta construir la idea de contabilidad como una manifestación cultural. Argumenta que un aspecto que ha dinamizado la vinculación del término cultura al de contabilidad, en la investigación contable, han sido los procesos de internacionalización que emergen del contexto globalizador contemporáneo.

Concluyendo que estos procesos normalizadores tendrán mayor éxito en la medida en que se conozca con amplitud las circunstancias particulares o factores culturales de cada nación y las diferencias de los sistemas contables allí implicados.

Senés (2002) afirma contundentemente que las investigaciones internacionales –al respecto la profesora cita a Gray, 1985; Nobes y Parker, 1986; Bromwich y Hopwood, 1983; Choi y Mueller, 1992; entre otros– han hecho uso de la antropología, para explicar cómo los factores culturales de un país influyen en el entorno contable y cómo la contabilidad afecta la cultura de ese país.

Desde la mirada de Yin (2008) el papel de la diversidad cultural en el desarrollo de diferentes sistemas y prácticas de contabilidad ha recibido atención por los investigadores de la contabilidad, se interesa especialmente en el estudio de la influencia de la cultura en la interpretación y aplicación de conceptos en la práctica contable. En este sentido, Yin (2008) sostiene que existe un relativismo en los planteamientos sobre la cultura en la contabilidad. Así, presenta una revisión de cada uno de los enfoques en los que se vislumbra un interés creciente por la influencia de la cultura en la contabilidad, como se puede observar en la siguiente tabla:

Tabla 4. Relativismo cultural en contabilidad

Autores	Visión de la influencia de la cultura en la contabilidad
Harrison y McKinnon (1986)	La contabilidad es vista como un sistema social. Estudiaron la influencia de la cultura en las prácticas contables en Japón y se encontraron que la cultura afecta a la práctica contable a través de su influencia sobre las normas y valores mantenidos por individuos y grupos dentro del sistema social.
Gray (1988)	Existe contabilidad como una subcultura dentro de la cultura nacional o sistema social. El individuo aprende el lenguaje especial de la contabilidad y adopta principios y tradiciones que son únicas en la contabilidad. Entonces puede decirse que las actitudes y valores contables distinguen la subcultura de contabilidad.
Perera (1989)	La cultura influye en la práctica contable porque la contabilidad es una actividad humana y no meramente un proceso físico. La contabilidad es dependiente de la cultura porque el elemento humano en la contabilidad está influenciado por factores ambientales que incluyen la cultura. La cultura entonces es un factor importante para explicar las diferencias en la práctica

Autores	Visión de la influencia de la cultura en la contabilidad contable
Belkaoui y Picur (1991)	Los diferentes grupos culturales en la contabilidad crean diferentes sistemas de aprendizaje y de pensamiento que llevarían a diferente comprensión de las relaciones contables y conceptos.
Belkaoui (1995)	La cultura determina la manera en que las instituciones están estructuradas y gestionadas, el comportamiento de los individuos dentro de estas organizaciones, así como la forma en que estos individuos piensan. La cultura afecta los juicios y las decisiones tomadas por los individuos. Así, el resultado del proceso de juicio y la decisión es relativa a la cultura en la que se hace.
Doupnik y Salter (1995) y Nobes (1998)	Cultura interactúa de manera compleja con la estructura institucional de un país como su ordenamiento jurídico y financiero para influir en la práctica contable. Tres elementos determinan el desarrollo de la contabilidad de una nación: el entorno externo, los valores culturales y la estructura institucional
	La comprensión de cómo la cultura afecta la diversidad contable entre países puede contribuir a los esfuerzos para reducir la diversidad y mejorar la comparabilidad de la información contable en todo el mundo.

Fuente: elaborada con base en los planteamientos de Yin (2008)

Una cuestión en la que Yin (2008) hace hincapié es que la convergencia de normas contables nacionales a un conjunto único de Normas Internacionales de Información Financiera reduce la diversidad en la práctica contable. Puede existir diferencias en la aplicación por parte de los contadores de ese conjunto de normas únicos, pues estos están influenciados por factores culturales. Para Yin (2008) la cultura puede entenderse como:

... Un sistema dinámico de reglas, explícitos e implícitos, establecidos por grupos con el fin de asegurar su supervivencia, que implica actitudes, valores, creencias, normas y comportamientos compartidos por un grupo pero albergado de manera diferente por cada unidad específica dentro del grupo, comunicada a través de generaciones, relativamente estables, pero con el potencial de cambiar a través del tiempo. (Matsumoto y Juang citado en Yin, 2008, pág. 18)

De modo que la cultura existe de forma individual o como un constructo social global. En este sentido, las diferencias individuales se hacen evidentes cuando se adoptan actitudes, valores, creencias y comportamientos que se comparten entre las personas y que se constituyen en fenómenos psicológicos individuales. Dicho de otro modo, son manifestaciones subjetivas de la cultura y estas son más importantes que aquellas que se

estiman como objetivas –símbolos, héroes y rituales–, en el análisis de la influencia cultural en el comportamiento.

Otro aspecto importante que hay que trabajar al abordar la cultura, en la dimensión que se acaba de señalar, es la diversidad de la cultura, pues algunos trabajos sobre estudios culturales en la contabilidad (Tsui, 2001; Haniffa & Cooke, 2002 citados por Yin, 2008) identifican cultura agrupando a los individuos de acuerdo a la etnia a la que pertenecen. Los estudios sobre la relación de la contabilidad y la cultura también han abordado otros aspectos que se comparten en una cultura como la nacionalidad, el género, las creencias religiosas y el idioma. La cultura, en efecto, ha de entenderse como una variable compleja que aporta en la comprensión de la práctica contable.

Yin (2008) encuentra que la nacionalidad ha sido asociada con la cultura en los estudios de Bagranoff et al. (1994), Schultz y López (2001) y Patel et al. (2002). Estudios en los que se ha hecho referencia a las dimensiones nacionales de valores culturales relacionados con el trabajo desarrollado por Hofstede (1983). En este sentido, Hofstede y Hofstede (2005) argumentan que el concepto de cultura común debe ser aplicado a las sociedades en lugar de las naciones. Cuando se hace referencia al género, se recuerda que es Hofstede (2001) quien defiende, según Yin (2008), que las mujeres y hombres tienen diferentes valores. Él es quien descubre la dimensión cultural masculinidad-feminidad que da cuenta de la división de roles emocionales entre hombres y mujeres.

La religión, también se ha vinculado con los estudios que examinan el efecto de la cultura en las prácticas contables. Para Yin (2008) la religión puede ser vista como un proceso de socialización que influye en la dirección de los asuntos comerciales y económicos. Al referirse al idioma, como uno de los aspectos que comparte una cultura, Yin (2008) reconoce que en el trabajo de Belkaoui (1980) se examina la importancia de que diferentes idiomas pueden dar lugar a diferentes interpretaciones de conceptos contables, así “la proposición de Belkaoui fue que diferentes grupos lingüísticos crean diferentes códigos lingüísticos que afectan a los procesos cognitivos de percepción y, por consiguiente, influirán en la comprensión e interpretación de los conceptos contables” (Yin, 2008, pág. 28). Por su parte, Doupnik y Richter (2003) estudian el efecto de la lengua en la cultura y cómo las diferencias entre los hablantes pueden tener diferentes interpretaciones de las expresiones verbales de incertidumbre que se

encuentran en las normas internacionales de contabilidad. En esta misma dirección Yin referencia a Matsumoto y Juang (2004), quienes sostienen que la forma en que una persona ve el mundo depende de la lengua utilizada y, por tanto, el lenguaje se puede analizar como una manifestación de la cultura.

5.2 Tejiendo el rumbo entre la contabilidad y la cultura: la corriente alternativa

En este acápite se presentan las discusiones abordadas en la revista *Accounting, Auditing & Accountability Journal* que es considerada uno de aquellas en las que se publica la investigación alternativa –interpretativa y crítica– en contabilidad. Lo primero que hay que advertir es que, en la literatura publicada en esta revista se plantean metodologías y marco teóricos diversos en torno al abordaje de la contabilidad y la cultura. El objetivo es poner sobre la mesa estas particularidades de la investigación contable, dado que se constituyen en una ayuda conceptual y empírica para la explicación de los fenómenos que el contexto le impone a la práctica contable. La investigación contable entonces ha incorporado problemas muy sugerentes y plausibles, como por ejemplo el estudio de la cultura popular. Además, de sitios empíricos virtuales, atendiendo a los problemas encontramos en la actualidad.

En este acápite se encontrará primero, una explicación de los temas centrales abordados en la literatura, los marcos teóricos revelados en la revisión, las metodologías, la contribución al conocimiento contable; seguidamente las agendas de investigación que se abren dada las potencialidades de este campo de estudio; las limitaciones y, finalmente, la reiteración de las críticas a Hofstede.

5.2.1 Temas centrales abordados en la literatura

Los temas que aglutinan la investigación contable asociada a la contabilidad y cultura, están asociados a la transformación de la financiarización en Reino Unido y Alemania (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016), a las diferentes metodologías para operacionalizar la etnicidad (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016), la etnicidad y la contabilidad en Australia (Lombardi, 2016), la investigación contable interdisciplinaria (Jeacle & Carter, 2014), el estereotipo contable a través de la

caracterización del contador en la cultura popular en los chistes contemporáneos y el teatro (Miley & Read, 2012), relación contabilidad y cultura popular Jeacle (2012).

5.2.2 Marcos teóricos y conceptuales revelados en el estudio de la relación contabilidad y cultura

En el proceso de revisión de la literatura se encontró un artículo de editorial de un número especial titulado *Operationalising ethnicity in accounting research* de AAAJ (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016). En el texto los autores exploran los enfoques teóricos y metodológicos utilizados en los artículos publicados en el número al que se hace referencia. De modo que los marcos teóricos identificados son el esquema de Mary Douglas de Cuadrilla y Grupo; y los conceptos de campo, capitales y habitus desde Bourdieu.

El estereotipo del contador se puede estudiar a partir de los chistes, dado que estos muestran cómo se perciben los contadores, por la sociedad, en un espacio y en un tiempo particular. En ese sentido, los chistes son una manera útil de identificar estereotipos, es decir, como se describe al contador en la cultura popular (Miley & Read, 2012). Sin embargo, tal y como lo afirman los autores Miley & Read (2012) no existe una teoría del humor desarrollada. Se referencia la literatura que aborda el concepto de estereotipo y a la luz de los hallazgos de los estudios se compara con lo encontrado al analizar los chistes. Así mismo, el estereotipo del contador es comparado con el estereotipo del médico en la *commedia dell'arte* (forma italiana de teatro de improvisación que comenzó en el siglo XV).

Al recurrir a la cultura popular como una fuente de nuevos escenarios para incursionar en la investigación contable, Jeacle (2017) y Jeacle & Carter (2014) encuentran que las opiniones de usuarios en línea son un medio en el que se ofrecen juicios personales y se obtiene asesoramiento. Jeacle (2017) recurre al trabajo de Power sobre la sociedad de la auditoría, especialmente el artículo publicado en 1996 y que se tituló *Making things auditable*. Al abordar el caso de Amazon, una tienda electrónica, identifica las tres formas que operan en la auditoría según Power: la primera es el vínculo entre la auditoría y la medición; la segunda es la existencia de un sistema de control y, finalmente, la confianza en los expertos. Lo que revela la investigación es que Amazon

es un claro ejemplo de que la auditoría ha trascendido la organización y la tradicional auditoría financiera, posicionándose en el mundo virtual. En efecto es una muestra del poder de la sociedad de la auditoría en la vida contemporánea (Jeacle I. , 2017). También se encuentra que al ampliar el ámbito de aplicación de la contabilidad se recurre a la literatura de los estudios culturales para abordar la cultura popular (Jeacle I. , 2012).

Jeacle (2012) sugiere dos perspectivas teóricas que pueden ser de utilidad para la investigación de la contabilidad y la cultura popular. La primera hace referencia a la gubernamentalidad, desde la que se puede comprender la manera en que los derechos económicos, sociales y personales se forman, pues como una forma indirecta de gobierno, en la que gracias al despliegue de las tecnologías de gobierno las personas se inscriben en una red de intereses a través de la cual son autorreguladas. En ese mismo sentido, la contabilidad puede ser entendida como una tecnología de gobierno, pues funciona como un dispositivo en la configuración de la vida social y económica.

Por su parte, la relación de la gobernabilidad con el contexto de la cultura popular, se enuncia en cuatro posibilidades, la primera, reconoce que las vidas de las personas se gobiernan de forma indirecta por los modos de poder que no tienen relación con el Estado, dada la infinidad de interacciones que se establecen en la sociedad de la cultura; la segunda, comprende la gobernabilidad como un proceso que regula el espacio privado del individuo; la tercera, está vinculada a la noción de ciudadanía que se concibe desde la gubernamentalidad, pues el ciudadano, a partir de la década de 1980 es considerado en las democracias liberales como autónomo y libre –Miller y Rose, citados por Jeacle (2012). El individuo de pensamiento autónomo y libre también es permeado por la cultura de masas, relación en la que se observa una forma de autorregulación. Finalmente, la perspectiva ayuda a comprender los vínculos entre micro y macro prácticas, por ejemplo, los aspectos personales y sociales de comprar ropa, lo que quiere decir que para entender la moda hay que lograr la comprensión de conjunto, de espacios personales, sociales, económicos, etc. (Jeacle I. , 2012).

La segunda perspectiva teórica referenciada por (Jeacle I. , 2012) se refiere a la sociedad de la auditoría, cuyo alcance ha desbordado los asuntos financieros y ha migrado a una amplia variedad de contextos organizacionales. Las nociones de confianza, confort,

legitimidad y riesgo han provocado el crecimiento de la importancia en la auditoría, pues ésta ha ampliado su ámbito de aplicación, ahora se dirige la mirada hacia, por ejemplo, el crecimiento de rankings de internet, las tablas de clasificación que definen la era de la gestión pública, etc. (Jeacle I. , 2012).

Los estudios revisados han utilizado la teoría institucional neo-durkheimiana, desarrollada por la antropóloga Mary Douglas. Esta se ha constituido en una base adecuada para enmarcar teóricamente las investigaciones contables interculturales (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016; Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016). El enfoque teórico se puede utilizar para estudiar grupos o comunidades de cualquier contexto. Aunque puede ser utilizado para comprender las prácticas contables en las comunidades indígenas, no debe limitarse al estudio de los pueblos indígenas, comunidades, grupos étnicos o comunidades subalternas (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016).

Mary Douglas desarrolló una tipología de grupo de cuadrícula que explican cuatro formas de vida distinta: individualista, jerarquista, aislada y enclave, con ello busca describir la vinculación entre preferencias, relaciones sociales y modos de vida (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016), dado que las cuatro solidaridades no operan aisladamente sino que son dinámicas y coexisten. El esquema de cuadrícula de Douglas se ha utilizado para estudiar diferentes procesos de financiarización en el espacio y en el tiempo. Además de que ha posibilitado, en los grupos sociales y entre grupos, la forma de conceptualizar el discurso cultural y el cambio cultural (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016). Explicar el cambio cultural alude a conocer “cómo y por qué la solidaridad dominante en cualquier organización o sociedad puede llegar a ser suplantada por una solidaridad diferente y, en forma relacionada, cómo y por qué los individuos cambian el compromiso de una solidaridad a otra [traducción libre del autor]” (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016, pág. 9). En este sentido, para producir un cambio cultural los diálogos culturales son determinantes en la teoría institucional neo-durkheimiana.

Los conceptos de campo, capital y habitus de Bourdieu se utilizan para dilucidar el papel empoderado y / o desempoderado de la contabilidad en un contexto indígena australiano (Lombardi, 2016). Con los conceptos tomados de Bourdieu se analiza

críticamente la función de empoderamiento de la contabilidad. Los estudios contables han enfatizado en la contabilidad “para” los pueblos indígenas en lugar de “por” los pueblos indígenas. De modo que, cuando la contabilidad se utilizó “para” los pueblos indígenas fue una herramienta de exclusión social y económica y empoderó a los colonizadores (Lombardi, 2016). En cambio, la contabilidad “por” los pueblos indígenas los reconoce como sujetos con agencia en lugar de objetos sin poder.

Lombardi (2016), siguiendo a Neu, afirma que la contabilidad no ha sido neutral frente a las prácticas de colonización que desempoderaron a los pueblos indígenas. Funciona como una herramienta o tecnología que promueve operaciones y políticas de los gobiernos coloniales. En este sentido, “la contabilidad se analiza como una de las técnicas que (...) tradujo las políticas a la práctica y cómo estas traducciones se pueden vincular a ciertos resultados genocidas” (Lombardi citando a Neu, 2016, pág. 1323)

5.2.3 Metodologías

Los estudios se realizaron bajo una metodología cualitativa con estudio de campo, historia oral (Lombardi, 2016), revisión de bibliografía utilizando la sociología histórica (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016), netnografía (Miley & Read, 2012; Jeacle I. , 2017) y estudios de revisión utilizando fuentes secundarias (Jeacle & Carter, 2014)

Bajo la modalidad de artículo reflexivo y analítico (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016) –como ha sido catalogado por los autores– se estudia el abordaje teórico y metodológico de la etnicidad en la investigación contable. Para operacionalizar la etnicidad y la adopción de la teoría de la cultura, específicamente la teoría institucional neo-durkheimiana, desarrollada por la antropóloga Mary Douglas o la teoría de Bourdieu la cuestión metodológica se ha enfocado a capturar la autodeterminación étnica individual (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016)

Utilizando la teoría institucional neo-durkheimiana a partir del esquema de grupo de cuadrícula de Douglas en la investigación contable y financiera, se produce un reporte de investigación que toma como fuente un análisis secundario de datos históricos sobre

Alemania y el Reino Unido (Linsley, Linsley, Beck, & Mollan, 2016). La historia de la financiarización es puesta bajo una interpretación comparativa entre ambos países utilizando la teoría institucional neo-durkheimiana.

La historia oral también se cuenta como uno de los métodos para compartir conocimiento y cultura. En efecto, resulta un método idóneo cuando se trata de estudiar, en el caso del estudio de Lombardi (2016) los aborígenes australianos, dado que la historia oral es tradicionalmente usada para contar la historia y la cultura. Así se entrevistaron 18 australianos indígenas autoidentificados y 13 australianos no indígenas para conocer la experiencia de los contadores en Australia. El proceso de análisis de los datos se hizo a través de un software de datos cualitativos, NVivo.

La netnografía o etnografía virtual es un estudio etnográfico de culturas y comunidades, exclusivamente, en entornos en línea. Estas culturas y comunidades se crean a través de las comunicaciones que surgen en los entornos virtuales (Miley & Read, 2012; Jeacle I. , 2017). La netnografía se utiliza para identificar el estereotipo del contador representado en chistes en sitios de redes sociales (Miley & Read, 2012) y en el caso de Amazon (Jeacle I. , 2017). Para llevar a cabo las investigaciones la fuente fue, en el estudio de Miley & Read (2012), un sitio web de chistes contables de un australiano Michael Southwell-Keely, coleccionista de chistes contables. A través del sitio web se identifica el estereotipo que domina en la cultura popular. Esa caracterización del contador se compara con una caracterización similar encontrada en *commedia dell'arte*, un tipo de teatro de improvisación en el que los personajes representaban un estereotipo común tomado de estereotipos populares y en el que la audiencia ya estaba familiarizada con la trama y los personajes (Miley & Read, 2012).

En la investigación realizada por Jeacle (2017) utilizando la netnografía como enfoque metodológico cualitativo, aplicado al caso Amazon, se debía familiarizar en primera instancia con las características operativas del sitio y después pasar a analizar su discurso textual. El estudio se centró, especialmente, en uno de los productos clasificado como *best sellers* y como uno de los más vendidos. La netonografía se realiza a las revisiones publicadas por los principales revisores de Amazon y los críticos del Salón de la Fama –revisores que han sido reconocidos por los usuarios del sitio por la alta calidad de sus revisiones.

5.2.4 Contribución al conocimiento contable

Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons (2016) identifican que hay un debate que tiene implicaciones epistemológicas y metodológicas en la investigación intercultural en contabilidad. En términos epistemológicos, dependiendo, si la investigación es de corte positiva o constructivista, genera desafíos en lo metodológico cuando se está estudiando la etnicidad. Se advierte que no es lo mismo, abordar etnicidad como un grupo preexistente que las mismas personas se nombren, se crean y se caractericen como pertenecientes a un grupo. De modo que, para capturar la subjetividad de la etnicidad, se consideran métodos como por ejemplo teoría fundamentada o etnometodología (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016).

El estudio de Lombardi (2016) contribuye a la literatura contable existente al teorizar que la contabilidad puede potencialmente ser una herramienta de empoderamiento cuando la contabilidad es “por” los pueblos indígenas. En consecuencia, el cambio solo se produce cuando la práctica contable dada por sentada es cuestionada, lo que necesariamente lleva a la emancipación. De este modo, la contabilidad puede abordarse desde el proyecto crítico, de tal forma que se movilice hacia el desafío de las tradiciones y la evidencia de las desigualdades, la opresión y la explotación. Así, la que se conoce como contabilidad emancipatoria es aquella que potencia el cambio, es decir, un modo diferente de hacer las cosas. Para Lombardi (2016) cuando existen normas reciprocidad y confianza en un grupo no es necesaria la contabilidad, esta pierde su utilidad.

Siguiendo con los aportes que realizan los autores en sus estudios, el concepto de auditoría también se reposiciona al abordar la auditoría a través de un sitio web. Como lo afirma Jeacle (2017) citando a Power, se requiere un cambio amplio en la filosofía del control, en las formas de verificación a larga distancia, las formas de diálogo locales, las realizadas en tiempo real, etc.

5.2.5 Apertura de agendas de investigación

Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons (2016) sostienen que la investigación contable interdisciplinaria y crítica ha logrado el estudio de métodos dirigidos a captar la autodeterminación étnica de los individuos. Sin embargo, continúa siendo un desafío para la antropología. Dado que la antropología es fundamental para la comprensión de lo local y subvertir la investigación enfocada en lo financiero. En este sentido, se constituye como un campo de investigación la contabilidad para la emancipación (Lombardi, 2016).

La investigación contable se amplía al estudiar la cultura popular a través de los chistes de una página web para capturar el estereotipo del contador (Miley & Read, 2012). También se analiza el repositorio de opiniones de usuarios de un producto comercializado por Amazon a través de su página web (Jeacle I. , 2017). Esto pone sobre la mesa las posibilidades que brinda el mundo virtual en la investigación en contabilidad. Revelando la necesidad de estudiar esas realidades emergentes más allá de la auditoría financiera tradicional. En estos sitios en línea la cultura popular se hace evidente a través de las opiniones de los usuarios, lo que sugiere una investigación asidua para la comprensión del concepto de auditoría.

Jeacle & Carter (2014) identifican que la cultura popular, presente en la vida cotidiana, se ha constituido en un nuevo ámbito de conocimientos, lo que demanda que la investigación contable interdisciplinaria amplíe sus agendas de investigación. Estudiar las actividades populares de las masas está vinculado a la comprensión de la contabilidad como práctica social y organizativa, dado que las tecnologías contables y de cálculo moldean la cultura popular. En sintonía con lo anterior se identifican otros espacios creativos hacia los que debe extenderse la investigación contable, estos son el espacio de los medios de comunicación y el espacio virtual. Jeacle & Carter (2014) argumentan que la contabilidad está estrechamente relacionada con el tipo de contenido de medios como la televisión, dado que se sostienen decisiones de costos frente a creatividad. Al referirse al mundo virtual afirman que la revisión de los usuarios en línea expresa una opinión, positiva o crítica, de productos y servicios, y de ello se puede extraer ideas sobre el proceso de auditoría.

Linsley, Linsley, Beck & Mollan (2016) llama la atención sobre la posibilidad que existe de utilizar el enfoque teórico de Mary Douglas en otros grupos o comunidades diferentes a los indígenas o las comunidades subalternas. Además, consideran que la investigación contable en lo referente a los grupos étnicos requiere más énfasis en el trabajo empírico, dado que ello permite un fuerte apoyo a la teoría. Así mismo se

5.2.6 Las limitaciones en la investigación

Los autores se enfrentan al dilema de apoyarse en categorías antropológicas existentes aplicadas a los informantes o permitir el surgimiento de categorías étnicas a través de escuchar a sus participantes. En este sentido, hay una dificultad en el equilibrio entre la teoría y la operacionalización metodológica de las cuestiones de la etnicidad, dicho de otra manera, “La ejecución de la investigación sobre etnicidad (...) se ve acosada por este dilema metodológico y epistemológico” (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016, pág. 7).

5.2.7 Persisten las críticas al modelo de la cultura de Hofstede

Se insiste en que los estudios de Hofstede se han enfocado en contextos nacionales similares como EE. UU., Reino Unido, China y Francia, dejando por fuera entornos culturales desconocidos. Estos estudios tienen un enfoque cuantitativo y utilizan los mismos cuestionarios cerrados (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016). Así mismo, el remitirse a la nación y nacionalidad como la cultura, limita conceptual y empíricamente la investigación (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016).

Linsley, Linsley, Beck, & Mollan (2016) sugieren que los análisis de grupos étnicos requieren una teoría con poder explicativo para reconocer las complejidades propias de la investigación intercultural. De modo que, la asociación entre naciones y cultura propuesta por Hofstede no es pertinente para analizar comportamientos de diferentes grupos y comunidades de acuerdo con los análisis sobre un país o entre países. En este sentido, se reivindica la mirada antropológica para la comprensión de lo local y como alternativa al nacionalismo metodológico de las ciencias sociales en general.

Ciertamente, se reivindica la etnicidad como un sustituto para la nación y la nacionalidad.

6. A modo de conclusiones

En este apartado se presentan algunas ideas finales que han devenido en la realización del trabajo de investigación. Estas ideas se fueron aclarando, confirmando o descubriendo a medida que se avanzaba. Se presentan a modo de conclusión, pero más allá de pretender un cierre del trabajo se cuentan como la continuidad de una línea de trabajo que se ha posicionado en las publicaciones a nivel internacional y que es necesario estudiar, profundizar e impulsar, como un campo de investigación en Colombia.

La contabilidad y la cultura se constituyen en un campo de estudio que exige el uso de las ciencias sociales y humanas como son la antropología, la sociología, la historia, la filosofía, entre otras. Abordar las teorías que proveen estas disciplinas permite entender las culturas en su contexto histórico. Los estudios de la contabilidad y la cultura han bebido de la teoría de la cultura para comprender las prácticas contables en contextos diferenciados.

A esta altura del estudio, en la literatura encontrada sobre la contabilidad y la cultura, es claro que la investigación cuantitativa ha predominado y se han extendido las particularidades de este tipo de investigación al estudio de la práctica contable en la diversidad social y organizacional. Sin embargo, la investigación en el campo también se ha desarrollado hacia lo cualitativo en aras de lograr comprensión de un conjunto de relaciones sociales que se cuecen alrededor de la cultura. Así mismo, puede afirmarse que la contabilidad, en la investigación alternativa, deja de ser vista como un saber técnico, tal y como la corriente principal u ortodoxa lo plantea, para comprender que representa e interviene silenciosamente en la vida social y económica de las sociedades o las organizaciones.

En este sentido, la investigación contable que se articula al abordaje de la contabilidad y la cultura ve la contabilidad como una práctica social y contextual. Esto se hace evidente en los estudios sobre el papel de la contabilidad en la vida cotidiana y el fenómeno popular (Jeacle, 2017), también al trabajar la contabilidad y la etnicidad (Baskerville, Jacobs, Joannides de Lautour, & Sissons, 2016) o en el reconocimiento de la contabilidad como una experiencia viva (Miller, 1994).

Queda explícito que hay una variedad de marcos de análisis, sitios empíricos y metodologías cuando se trata de estudiar la contabilidad y la cultura. De esta forma se aplican marcos teóricos como el de Mary Douglas y el concepto de campo, capital y habitus de Bourdieu. Predominan las metodologías cualitativas, como netnografía y algunas técnicas de investigación como la historia oral. Estos marcos teóricos y metodologías potencian la pluralidad de concepciones de la contabilidad: contabilidad emancipadora, contabilidad intercultural. Además de permitir el estudio de relaciones entre la contabilidad y la cultura popular, y la contabilidad y la etnicidad.

Así mismo, se evidencia que existe un campo inexplorado por los investigadores de la contabilidad, se trata de la cultura popular. Entonces, es necesario trascender los marcos teóricos de la contabilidad de empresa, inscrita en un saber tradicional inmerso en la práctica profesional, para abordar los marcos conceptuales de los estudios culturales y así explicar la relación entre contabilidad y cultura popular.

En las páginas anteriores ha quedado explícito que a través de la práctica contable se cuantifican realidades sociales y económicas. Pero queda una cuestión por abordar y es la utilidad de la contabilidad cuando los significados humanos se estudian en la vida cotidiana, en su ambiente natural. En este sentido, se ha planteado sucintamente que cuando existen normas de reciprocidad y confianza en un grupo no es necesaria la contabilidad, ya no es útil (Lombardi, 2016). Desde otra arista se entiende que si los procesos o eventos no son cuantificados no emergen a la realidad. Entonces, ¿es necesario estudiar los contextos donde no se utiliza la contabilidad?, ello posibilitaría ampliar la tesis anterior y de paso cuestionar los supuestos en los que la contabilidad la atraviesa todos los escenarios de la vida social y económica.

En la literatura revisada persisten las críticas a las dimensiones de la cultura planteadas por Hofstede cuando son utilizadas para abordar los problemas identificados en la relación de la contabilidad y la cultura. En 1999 se publican dos estudios –Bhimani y Harrison & McKinnon– que ponen en cuestión la investigación sobre contabilidad y diversidad basada en Hofstede, que hasta ese momento se imponía con un enfoque cuantitativo. A partir de las críticas, se encuentran estudios cualitativos que ofrecen una oportunidad para comprender las prácticas contables en diversos escenarios, no solo los

organizacionales, también étnicos y virtuales. Las críticas reiteran el uso de los mismos sitios empíricos, de la encuesta como la herramienta de investigación preponderante y la equiparación de nación con cultura, ocultando las particularidades de cada contexto y encerrando en una categoría generalizante las dinámicas propias del entorno donde ocurre la práctica contable.

En el trabajo ha sido permanente afirmar que se deben reconocer las prácticas contables del contexto en los que opera la contabilidad. Dada que cuando ocurren los procesos de adopción de modelos contables internacionales a los contextos nacionales no se estudian las prácticas contables locales y esto entra en disonancia con los modelos nacionales y por su puesto con los valores del grupo o comunidad que los incorpora.

Por último, se señala que este trabajo trata de promover la divulgación de una literatura que facilita la divulgación de la contabilidad como un saber que podría potenciar el reconocimiento de los múltiples actores que expresan la variopinta contextual pública y privada. Una educación que no promueva el conocimiento de los procesos identitarios conlleva a que sus profesionales se desempeñen bajo una inmovilidad consciente o “inconsciente” que niega las tensiones y los conflictos de los sujetos que actúan en el marco de las múltiples esferas de la sociedad. En este orden, ¿qué sentido puede tener una educación-formación que no ayude a cuestionar las prácticas contables atrincheradas en el absolutismo de la maximización de lo financiero?

Bibliografía

- Archel, P. (2007). *Teoría e investigación crítica en contabilidad. Estudio de caso*. Madrid, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Baskerville, R. (2003). Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 1-14.
- Baskerville, R., Jacobs, K., Joannides de Lautour, V., & Sissons, J. (2016). Ethnicity as inclusion and exclusion: Drawing on concept and practice in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1262-1269.
- Bhimani, A. (1999). Mapping methodological frontiers in cross-national management control research. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 413-440.
- Boas, F. (1911/1964). *Raza, lenguaje y cultura. Cuestiones fundamentales de la antropología cultural*. Argentina: Solar y Hachette.
- Boland, R., & Pondy, L. (1983). Accounting in organizations: a union of natural and rational perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 223-234.
- Briner, R., & Denye, D. (2012). Systematic Review and Evidence Synthesis as a Practice and Scholarship Tool. En D. Rousseau, *The Oxford Handbook of Evidence-Based Management* (págs. 112-129). New York: Oxford University Press.
- Chua, W. (1986/2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez-Villegas, & C. Ospina-Zapata, *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad. Textos Paradigmáticos de las Corrientes Heterodoxas* (págs. 37-78). Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia y Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- Crosby, A. (1998). *La medida de la realidad. La cuantificación y la sociedad occidental, 1250-1600*. Barcelona: Crítica.
- Cruz-Kronfly, F. (2010). Producir conocimiento es mirar de otro modo. En C. Barrios, & W. Rojas, *Conjunciones y diserTaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI* (págs. 13-17). Cali: Facultad de Ciencias de Ciencias Económicas y Administrativas, Pontificia Univerisdad Javeriana Cali y Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Valle.
- Flor-Ortega, N. (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuadernos de la Contabilidad*, 14(34), 133-158.
- Gil, J. (2004). *Enfoque de la contabilida basado en la tecnología: un apunte. Siguiendo a Bunge en "Seudociencia e ideología"*. Inédito.
- Gil, J. (2018). Elogio de la Contabilidad (crítica). *Teuken Bidikay*, 9(12), 23 - 54.

- Giraldo-Villano, X. (2012). Aproximación a la incorporación de la diversidad cultural en el Proyecto Educativo del Programa Académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle (tesis de pregrado). Cali, Colombia: Universidad del Valle.
- Gomaa, M., Lynch, A., Martin, J., Martínez, M., & Reed, A. (2002). *Management And Accounting Web*. (J. Martin, Editor) Recuperado el 22 de enero de 2018, de <https://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumAccountingCulture.htm>
- Gómez , M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lumina*(12), 120-150.
- Gómez-Villegas, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lumina*(12), 120-150.
- Gómez-Villegas, M., & Ospina-Zapata, C. M. (2009). Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos. En M. Gómez-Opsina, & C. Ospina-Zapata, *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad. Textos Paradigmáticos de las Corrientes Heterodoxas* (págs. 13-35). Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia y Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- Gray, S. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abaus*, 24(1), 1-15.
- Harris, M. (1968/1996). *Desarrollo de la teoría antropológica. Historia de las teorías de la cultura*. México: Siglo Veintiuno Editores.
- Harrison, G., & McKinnon, J. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 483-506.
- Hofstede, G. (1999). *Culturas y organizaciones. El software mental, la cooperación internacional y su importancia pra la supervivencia* (Vol. Ed. Cast.). (Escola Universitària de Turisme (ESMA), Trad.) Madrid, España: Alianza Editorial.
- Hofstede, G. (s.f.). *Geert Hofstede*. Recuperado el 10 de 06 de 2018, de <http://www.geerthofstede.nl/>
- Hofstede, G., Hopwood, A., & Schreuder, H. (1987). Announcemnet and call for papers. Worshop on accounting and culture. *Accounting Organizations and Society*, 12(4), 405-406.
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.
- Hopwood, A. (1994). Accounting and everyday life: a introduction. *Accounting, Organisations and Society*, 19(3), 299-301.
- Hopwwod, A. (1999). Situating the practice of management accounting in its cultural context: an introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 377-378.

- Hosftede, G. (2003). ¿Qué es la cultura? Una respuest a Baskerville. *Accounting, Organizations and Society*(28), 811–813.
- Jeacle, I. (2012). Accounting and popular culture: framing a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 580-601.
- Jeacle, I. (2017). Constructing audit society in the virtual world: the case of the online reviewer. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 18-37.
- Jeacle, I., & Carter, C. (2014). Creative spaces in interdisciplinary accounting research . *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8), 1233-1240.
- Joannides, V., Berland, N., & Wickramasin, D. (2010). Post-Hofstede diversity/cultural studies: what contributions to accounting knowledge? *APIRA Sexto InterdisciPlinary Research in Accounting Conference*, (págs. 1-93). Sidney, Australia.
- Kuhn, T. (1961/2013). *La estructura de las revoluciones científicas*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Kuper, A. (2001). *Cultura y civilización: intelectuales franceses, alemanes e ingleses, 1930-1958. En Cultura la versión de los antropólogos*. España: Paidós.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revistas de Contabilidad* , 2(3), 103-131.
- Linsley, P., Linsley, A., Beck, M., & Mollan, S. (2016). Employing neo-Durkheimian institutional theory in research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1270-1293.
- Lombardi, L. (2016). Disempowerment and empowerment of accounting: an Indigenous accounting context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1320-1341.
- Miley, F., & Read, A. (2012). Jokes in popular culture: the characterisation of the accountant. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 703-718.
- Miller, P. (1992). Accounting and objectivity: the invention of calculating selves and calculable spaces. *Annals of Scholarship*, 9(1), 61-86.
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institucional practice: an introduccion. En A. Hopwood,, & P. Miller, *Accounting as social and institucional practice* (págs. 1-39). Reino Unido: Cambridge University Press.
- Morgan, G. (1983). Social science and accountning research: a commentary on Tomkins and Grijoves. *Accounting, Organizations and Society*, 4(8), 385-388.
- Ospina-Zapata, C., Castaño, C., Alzate, J., & Fernández, J. (2012). *El campo de la teoría contable. En: Huellas y devenir contable*. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Potter, B. (2005). Accounting as social and institucional practice. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Riahi-Belkaoui, A. (1995). Cultural relativism in accounting. En A. Riahi-Belkaoui, *Cultural Shaping of accounting* (págs. 1-27). Westport, CT: Quorum Books.

- Senés, B. (2002). Las relaciones entre la cultura, en sentido antropológico, y la contabilidad. *Revista Legis del Contador*(6).
- Stevens, M. (1981). *Las ocho grandes*. Caracas: Editorial Planeta S.A.
- Tomkins , C., & Groves, R. (1983b). “The everyday accountant and researching his reality”: further thoughts. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 407-415.
- Tomkins, C., & Groves, R. (1983a). The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 361-374.
- Violet, W. (1983/2008). The development of international accounting standards. An anthropological perspective. En D. Alexander, & C. Nobes, *International financial reporting standards: context, analysis and comment* (Vol. II:The early years of the International Accounting Standards Committee, págs. 85-96). London: Routledge.
- Vlaemminck, J.-h. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Index Editorial.
- Von Martin, A. (1996). *Sociología del renacimiento*. Bogotá, Colombia: Fondo de Cultura Económica.
- Weber, M. (2003). *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Yin, F. (2008). *A cross-cultural study of accounting concepts applied in international financial reporting standards*. Universidad de Victoria, Escuela de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Negocios y Derecho, Melbourne.