

¿Qué es la contabilidad? ¿Qué debe ser? ¿Qué debemos profesar y enseñar?^o

*Trevor Hopper**

RESUMEN

Las diferencias entre los investigadores contables y muchos profesionales e instituciones profesionales de la contabilidad sobre lo que constituye el dominio de la contabilidad han aumentado considerablemente en los últimos cincuenta años. Frente a las frecuentes acusaciones de que los investigadores contables no prestan suficiente atención a las necesidades y los problemas de la práctica, este artículo sostiene lo contrario, a saber, que la educación y la formación contables en las universidades y los cursos profesionales descuidan la investigación contable. Esto tiene consecuencias para la legitimidad de la contabilidad como profesión, impide el desarrollo de las competencias que buscan los futuros empleadores y puede cegar la práctica ante la aparición de nuevos problemas importantes.

Recientemente, los académicos han hecho un llamamiento para redefinir la contabilidad. Además de incluir prácticas técnicas, buscan un mayor énfasis en la ética, la moral, la teoría, la sostenibilidad y la rendición de cuentas. Este enfoque más amplio e interdisciplinario se centra en los intereses públicos más que en los privados; busca una información más amplia, a menudo no financiera, sobre los objetivos de sostenibilidad; atender a una gama más amplia de grupos de interés; e idear nuevos procesos de rendición de cuentas, especialmente para empoderar a los grupos de la sociedad civil. En el documento se exploran ejemplos de estos temas. Concluye proponiendo formas de reformar los cursos de contabilidad. Lo ideal sería que los responsables académicos y profesionales diseñaran, en pie de igualdad, cursos conducentes a la cualificación como contable profesional que respondan mejor a las necesidades de los empleadores y utilicen la investigación académica científica. En su defecto, las universidades podrían ofrecer dos carreras de contabilidad, una que haga hincapié en el material técnico y en las exenciones de los exámenes profesionales, y otra más orientada a la investigación contable contemporánea y que desarrolle las competencias buscadas por los empleadores en relación con la comunicación, el aprendizaje continuo, el análisis crítico y el trabajo en equipo multifuncional.

Palabras clave: contabilidad, ética, moralidad, educación, sostenibilidad, rendición de cuentas

^o Traducción del original titulado “What is accounting? What should it be? What should we profess and teach?” En: *Accounting and Management Review* (Revista de Contabilidad e Gestao), No. 27, 2023, pp. 9-31. DOI <https://doi.org/10.55486/amrrgg.v27i1.1>. Elaborada por CP Mg. Fabián Leonardo Quinche Martín.

* Universities of Sussex, Essex, and Victoria, Wellington E-mail address: t.h.hopper@sussex.ac.uk

1. Introducción

Dentro del mundo académico ha habido un movimiento creciente para redefinir lo que es la contabilidad, lo que debería ser y lo que debería enseñarse, como se refleja en artículos anteriores de esta revista, especialmente McPhail (2022), Parker y Troshani (2022) y Sangster (2022). Juntos reflexionan sobre las tensiones y divisiones dentro de las universidades que investigan y enseñan contabilidad sobre su relación con las instituciones profesionales contables, especialmente en lo que respecta al contenido de los cursosⁱ. En contraste con los comentarios que alegan cómo el mundo académico desatiende las necesidades de la práctica, este artículo argumenta que la continua desatención de muchas profesiones contables a la investigación contable y el hecho de no incorporarla a los cursos, especialmente pero no sóloⁱⁱ para el acceso a la profesión contable, amenaza las credenciales de la profesión contable. Sus técnicas deben basarse en el conocimiento científico y la falta de compromiso con la investigación contemporánea puede obstaculizar las oportunidades de avanzar en la práctica de la contabilidad.

Gran parte de la profesión contable difiere de muchas otras profesiones, especialmente el derecho y la medicina, ya que sirve principalmente a los intereses de clientes privados y corporativos en lugar de a otros grupos de interés, como los empleados, y a la sociedad en general. Esto aumenta las tensiones entre la profesión y el mundo académico, que está más orientado a servir al interés público y a fomentar y difundir el conocimiento, en lugar de poseerlo de forma privada para obtener beneficios comerciales. Además, a diferencia de los conocimientos de otras grandes profesiones, gran parte de la contabilidad que se enseña y practica carece de una base teórica sólida y generalmente aceptada. Sin embargo, la investigación académica contable de los últimos cincuenta años ha avanzado mucho en este sentido, aunque sin llegar a ningún consenso sobre la determinación de un único enfoque teórico dominanteⁱⁱⁱ.

2. ¿Qué es la contabilidad?

Unas definiciones claras, aceptadas y precisas de la contabilidad son esenciales para definir sus fines, alcance y propósito (Carnegie et al., 2021); y de ahí lo que enseñan las instituciones profesionales y los departamentos universitarios de contabilidad y lo que entra dentro del dominio de la práctica contable. Sin embargo, la definición de contabilidad se ha vuelto

ⁱ La perspectiva del autor sobre la profesión contable se deriva principalmente de sus experiencias como académico en el Reino Unido, EE.UU., Australia y Nueva Zelanda, aunque ha investigado y trabajado en muchos otros países de todo el mundo. Las cuestiones que aquí se plantean pueden ser menos prominentes en otras jurisdicciones aunque, no obstante, siguen siendo dignas de consideración.

ⁱⁱ Este problema se extiende a muchas carreras de contabilidad en las universidades, en parte debido a que las profesiones contables estipulan lo que debe enseñarse para obtener exenciones en sus exámenes.

ⁱⁱⁱ Si la investigación contable es una ciencia social, como normalmente se supone, esto no es sorprendente. La mayoría de las disciplinas de las ciencias sociales contienen multitud de escuelas teóricas, a veces contradictorias. Esto no es invariablemente una desventaja, ya que puede ampliar la gama y la comprensión de los fenómenos estudiados. La elección teórica puede reflejar los valores del investigador, sus objetivos o la naturaleza del problema analizado. El autor de este artículo tiene desde hace mucho tiempo un compromiso con los enfoques críticos y sociopolíticos y, sin duda, esto influye en el contenido y los argumentos que aquí se exponen.

controvertida. Carnegie et al. (2021) se quejan de que las definiciones actuales, a pesar de sus variaciones, necesitan actualizarse porque hacen demasiado hincapié en las cuestiones técnicas. De ahí que su definición alternativa presente la contabilidad como "una práctica técnica, social y moral que se ocupa de la utilización sostenible de los recursos y de la adecuada rendición de cuentas a los grupos de interés para permitir el florecimiento de las organizaciones, las personas y la naturaleza" (Carnegie et al., 2021, p. 69). Si la contabilidad se concibe así, afirman que su base de conocimientos debe incorporar estudios contables contemporáneos, especialmente trabajos interdisciplinarios y multidisciplinarios. Argumentan que estos cambios ayudarían a desafiar el estigma de que la contabilidad es aburrida, de que el trabajo contable es tedioso y conlleva horas desalentadoras; y ayudarían a atraer y formar a futuros líderes que deseen cambiar el mundo a mejor. Otros han abogado por un ejercicio similar para la investigación y los cursos en los departamentos universitarios (Hopper, 2013, 2019). Junto a esto están las conclusiones de larga data de que gran parte de la educación contable, ya sea en cursos universitarios o para la cualificación profesional, no logra desarrollar las habilidades que desean los posibles empleadores. Pocos empleadores potenciales estarían en desacuerdo con que hay que impartir conocimientos técnicos, pero también valoran mucho las habilidades sociales, como la comunicación y el trabajo en equipo, y la capacidad de análisis crítico, la resolución de problemas, el aprendizaje continuo y el trabajo en grupos multifuncionales. Sin embargo, el desarrollo de estas habilidades suele descuidarse en la formación orientada a lo técnico (American Accounting Association, 1986).

En resumen, existen divisiones entre los investigadores académicos y las asociaciones profesionales sobre lo que es la contabilidad, ya que los investigadores contables han ampliado su ámbito más allá de los dominios normales de las tareas, cuestiones y sistemas contables; y sobre lo que debería ser la contabilidad, especialmente si debería servir principalmente a intereses privados o públicos, y concentrarse fundamentalmente en la información financiera o proporcionar también información no financiera sobre objetivos de sostenibilidad. Las respuestas a estas preguntas tienen profundas implicaciones para lo que profesan y enseñan las asociaciones profesionales y los departamentos universitarios de contabilidad.

3. La profesión contable y el olvido de la investigación

A menudo se critica a los investigadores contables por su escasa repercusión en la práctica contable o en la formación contable. Como comenta Lee (1989, p. 238), "las actividades de investigación contable no parecen haber desempeñado un papel importante en la configuración del contenido de los programas de formación profesional o en la realización de la práctica contable, a pesar de la continua preocupación por que ocurra lo contrario. Una parte considerable de la investigación parece existir cada vez más aislada de la enseñanza y la práctica". Reproduce la presunción común de que la investigación debe estar al servicio de la práctica, a menudo para resolver problemas acuciantes a corto plazo. Esta afirmación debe cuestionarse.

Hasta finales de los años sesenta, la investigación contable era fundamentalmente normativa: pretendía mejorar la práctica y estaba relativamente exenta de teoría. El artículo

seminal de Ball y Brown (1968) fomentó un cambio importante, especialmente entre los académicos contables norteamericanos, de la investigación normativa a la descriptiva y economicista. La investigación basada en el mercado que empleaba métodos matemáticos y estadísticos, teóricamente basada sobre todo en la economía neoclásica y centrada principalmente en la información financiera, creció considerablemente, por ejemplo, investigando el impacto del contenido de la información financiera en los precios de las acciones de las empresas. Este importante cambio de enfoque académico, especialmente en EE.UU., se acentuó con el auge de la investigación de la teoría positiva, popularizada inicialmente por Watts y Zimmerman (1978), que se extendió a la contabilidad de gestión. También ésta adopta un enfoque económico, a saber, la teoría de la agencia, para estudiar la contabilidad, describiendo las relaciones como esencialmente contractuales y presumiendo que los directivos actúan en su propio interés. En conjunto, estas investigaciones tratan de explicar y predecir qué empresas utilizarán o no un determinado método contable y sus efectos, pero no prescriben cuál debe utilizarse ni cuál puede ser de interés público. No toda la investigación contable económica, empírica y altamente cuantitativa desde finales de la década de 1960 ha adoptado explícitamente la teoría positiva, pero normalmente afirma que es científica, objetiva, descriptiva, libre de valores y persigue métodos estadísticos basados en datos. Se ha centrado en las empresas, los mercados de capitales, la gobernanza y los controles. Esta investigación basada en el mercado ha hecho contribuciones significativas, por ejemplo, la identificación de los efectos en el precio de las acciones de los cambios en la información financiera, y los factores que influyen en los contratos de remuneración de los directivos, y la estructura de capital de las empresas. Ha influido, por ejemplo, en las políticas de los organismos internacionales de normalización contable y los reguladores financieros, y desde la década de 1970 domina los contenidos de las primeras y prestigiosas revistas de investigación contable de Estados Unidos, especialmente el *Journal of Accounting Research* y el *Accounting Review*.

Otros académicos, especialmente de Europa y Australasia, han criticado esta tendencia y la consiguiente exclusión de teorías alternativas (sobre todo dentro de las ciencias sociales), temas importantes (por ejemplo, historia, cuestiones de comportamiento) y otros métodos de investigación (especialmente cualitativos) por parte de estas revistas. Cuestionan su afirmación de que la investigación cuantitativa, basada en la economía, está libre de valores, es objetiva y neutral, señalando cómo es imposible evitar los juicios de valor a la hora de elegir los temas de investigación y de diseñar y ejecutar los estudios de investigación. Además, la afirmación de que sólo explica y *predice* lo que las personas podrían hacer^{iv} ignora lo que *deberían* hacer, es decir, no tiene en cuenta lo que puede ser de interés público. Por ejemplo, concentrarse en los efectos de la información contable en el mercado de capitales y asumir que los gestores y propietarios persiguen invariablemente sus propios intereses (a menudo contradictorios) para maximizar su riqueza, pasa por alto sus posibles efectos adversos y no reconoce cómo la contabilidad es un instrumento de poder y control que ayuda a crear, moldear y legitimar concepciones del mundo que favorecen a las empresas y a sectores privilegiados de la sociedad. Por ejemplo, la información financiera sobre el valor agregado, que hace más transparente la contribución de los empleados, se

^{iv} Filosóficamente, esto es erróneo, ya que este tipo de investigación crea y reproduce una versión de la realidad (Hopper & Powell, 1985).

abandonó en jurisdicciones como Italia, debido en parte a las restricciones de los organismos de normalización que persiguen políticas contables basadas en el mercado.

Los críticos del statu quo, entre los que se encuentra el autor, abogan por una contabilidad al servicio de un abanico más amplio de los grupos de interés y de las cuestiones relacionadas no sólo con las empresas y los mercados de capitales, sino también con la sociedad civil y las instituciones no privadas, como los gobiernos y las organizaciones no gubernamentales (ONG). Ha florecido la ampliación del ámbito de las cuestiones investigadas, especialmente la contabilidad para mejorar la rendición de cuentas y fomentar la sostenibilidad. En la década de 1980 surgieron importantes revistas de investigación especializadas en estos temas o dispuestas a incluirlos, como *Accounting, Organisation and Society*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* y *Critical Perspectives on Accounting*, así como redes académicas asociadas, especialmente de Europa y Australasia. A éstas les han seguido otras nuevas revistas de índole similar, demasiadas para enumerarlas, que simpatizan con vías alternativas de investigación. Gran parte de esta investigación se engloba dentro del término "investigación contable interdisciplinar". En la actualidad, algunas de estas nuevas revistas tienen un alto índice de impacto y de citas a nivel internacional.

El crecimiento de la investigación contable interdisciplinar ha tenido un gran impacto en los temas que investigan algunos investigadores contables académicos; en los métodos de investigación adoptados; en los países, regiones y tipos de organizaciones investigados; en los grupos de interés a los que se atiende; y en los enfoques teóricos adoptados. Los temas abordados son demasiado numerosos para enumerarlos por completo, pero incluyen enfoques conductuales y de teoría de la organización a la contabilidad de gestión; la investigación de la corrupción; el desarrollo de la contabilidad de los derechos humanos, los empleados y el trabajo decente; la medición y concepción del riesgo; el papel de la contabilidad en la ayuda al desarrollo en los países pobres; cómo los actores de la sociedad civil pueden crear contra-cuentas para cuestionar los informes del gobierno y de las empresas, e. g., y si han resultado eficaces los nuevos principios de gestión del sector público que incorporan prácticas del sector privado, como la externalización, y medidas de rendimiento contable basadas en los resultados, en algunos sectores de la Administración, como la sanidad y la educación. Entre otras cosas, ha revelado cómo los cambios contables pueden tener consecuencias imprevistas y a veces indeseables, a menudo ignoradas en los cursos de contabilidad convencionales y tradicionales. Puede que no siempre refuercen la eficiencia y la racionalidad, como se pretende en los libros de texto. Por el contrario, pueden utilizarse para la legitimación externa, la racionalización posterior a la toma de decisiones, la criminalización de los oponentes políticos y para ayudar a la resolución creativa de problemas.

En la actualidad, la investigación contable interdisciplinar ha ampliado el ámbito de lo que es y debe ser la contabilidad más allá del ámbito tradicional que se enseña y practica ampliamente. En consecuencia, lo que muchos académicos consideran contabilidad y lo que debería ser, puede diferir sustancialmente de lo que consideran los profesionales. La comunidad interdisciplinar de investigación contable sostiene que actuar de forma moral, ética y en interés público debería ser fundamental para la contabilidad, ya sea en el mundo académico o en la profesión, y que ambos deberían perseguir una misión social más amplia.

Sin embargo, la incorporación de este trabajo en las titulaciones profesionales y en muchas titulaciones universitarias ha sido a menudo mínima, en parte porque los académicos y contables profesionales con una formación estrecha carecen de exposición a este trabajo, o lo han descartado por irrelevante, poco práctico o económicamente improductivo. A veces esto está justificado, pero hay muchos casos en los que la investigación contable ha identificado e investigado ampliamente nuevos temas que posteriormente se convirtieron en apremiantes para la práctica. Por ejemplo, la investigación contable social y medioambiental que surgió en los años 70, se consideraba entonces marginal e incluso excéntrica en los círculos dominantes.

Ahora la profesión empieza a incorporarla a su ámbito. Si las nuevas vías de investigación y práctica creadas por la investigación contable interdisciplinar no se incorporan a la educación y formación contables, la evolución de la práctica puede verse obstaculizada.

Desgraciadamente, la brecha entre las concepciones del conocimiento contable que tienen las profesiones, los profesionales, y algunos profesores de contabilidad, y los investigadores contables, especialmente los del movimiento interdisciplinario, es con frecuencia grande y posiblemente esté creciendo. Esto es preocupante, ya que la contabilidad, al ser considerada una profesión, descansa en sus prácticas que se apoyan en un conjunto de conocimientos complejos y determinados científicamente. Si las prácticas promulgadas y enseñadas descuidan la investigación que emplea métodos de investigación rigurosos, entonces pueden carecer de validación teórica y empírica. Las teorías son vitales para comprender qué métodos contables pueden ser eficaces o no, y por qué. Por ejemplo, la investigación sobre la división y los precios de transferencia basada en teorías operativas, económicas y de comportamiento indica claramente cómo, por qué y en qué circunstancias los tratamientos contables serán eficaces o no. Que los conocimientos contables carezcan de base teórica no significa que carezcan de valor, sino que, como observó Gambling (1977), relegan sus técnicas a propiedades afines a la brujería: hechizos, lociones y recetas contables que pueden funcionar a pesar de no saber por qué. Esto es problemático para una profesión que reivindica una pericia única y derechos exclusivos para realizar algunas tareas. Su reputación descansa en la creencia de que sus prácticas derivan de una sólida base de conocimientos, pero esto no es invariablemente así. Por ejemplo, hay una larga historia de innovaciones en contabilidad de gestión, como el cálculo de costos basado en actividades y los cuadros de mando integral, que se adoptan rápidamente en los planes de estudio de contabilidad y que las empresas de contabilidad prescriben para las empresas antes de que se hayan probado rigurosamente. Esto sería inaceptable en profesiones como la medicina con respecto a nuevos medicamentos o tratamientos.

Si la educación y la formación en contabilidad no incorporan la investigación contemporánea, se puede producir un estancamiento intelectual y práctico. A menudo transcurre mucho tiempo entre la incorporación de la investigación pionera y de "cielos azules", si es que se produce, en la enseñanza de la contabilidad orientada a la técnica y a la práctica. Sin embargo, si los estudiantes no están expuestos a este tipo de investigación y sólo se les enseña material técnico, entonces se inhibirá el desarrollo del análisis crítico, la resolución de problemas y las habilidades de aprendizaje continuo valoradas por los posibles empleadores, y puede hacer que los profesionales sean incapaces de acceder, apreciar, evaluar o aplicar los nuevos desarrollos.

4. ¿Qué debemos profesar y enseñar?

4.1 *Prácticas técnicas*

La definición revisada de contabilidad de Carnegie et al. (2021) reconoce que las prácticas técnicas forman parte del conocimiento contable. Probablemente pocos implicados en la enseñanza de la contabilidad negarían que su enseñanza es esencial. Más bien, el argumento de los reformadores es que dominan excesivamente los cursos, son innecesariamente detallados y demasiado numerosos. En cambio, sostienen que el objetivo importante es comprender los sistemas y conceptos básicos. Una comprensión más completa de éstos puede adquirirse a través de la experiencia y de una reflexión académica rigurosa durante el curso sobre cuestiones prácticas que se plantean en el lugar de trabajo. Con demasiada frecuencia, los planes de estudios de contabilidad adoptan un enfoque de "marcar casillas" para tratar de abarcar múltiples normas, reglamentos y sistemas, algunos de los cuales es poco probable que se encuentren en la práctica, pueden cambiar o ser similares. Además, dado el auge de los sistemas de información empresarial y de los paquetes contables informatizados, los métodos contables utilizados pueden estar predeterminados y ser difíciles de cambiar. El peligro de hacer demasiado hincapié en las cuestiones técnicas es que los conocimientos adquiridos pueden ser superficiales, transitorios y dejar de lado otros temas importantes. Dado el gran volumen y la constante expansión de nuevos sistemas, normas, reglamentos y cuestiones, el objetivo pedagógico más importante es impartir una comprensión básica de los conceptos y teorías que los sustentan e impartir habilidades de aprendizaje continuo.

4.2 *La contabilidad como práctica social y moral*

La contabilidad como práctica social y moral es un ámbito en el que resulta pertinente, sobre todo para desarrollar el pensamiento crítico y la creatividad. La investigación interdisciplinaria ha ilustrado cómo la contabilidad puede ser un instrumento de poder y control. No es ni neutral ni objetiva, como a menudo se describe, sino que ayuda a crear, dar forma al mundo y legitimar prácticas (Hopper et al., 2015), por ejemplo, sobre qué se informa y cómo: ¿por qué se priorizan los datos financieros y los beneficios sobre el valor agregado por empleado?

La incapacidad de ser totalmente neutral y objetivo no es atribuible a intenciones maliciosas por parte de los contables u otros (aunque puede serlo), sino a que filosófica y psicológicamente esto es imposible, aunque podemos esforzarnos por serlo más. Tomamos decisiones sobre qué sistemas profesamos y ejercemos, a quién servimos, con qué fines; y somos propensos a las percepciones selectivas y a buscar el equilibrio cognitivo. De ahí que tendamos a excluir e ignorar opiniones contrarias a las nuestras. Un objetivo importante de la enseñanza superior es contrarrestar esta tendencia exponiendo a los estudiantes y haciéndoles más receptivos a puntos de vista opuestos sobre el papel y la naturaleza de la contabilidad, algunos de los cuales pueden ser contrarios a sus propias creencias.

Según Tsahuridu y Carnegie (2018: 1)^v, "La contabilidad está gravemente tergiversada... si... se ve solo como una práctica técnica. La contabilidad es una práctica que subyace y permite la acción organizativa y gran parte de la actividad humana. De este modo, la contabilidad es fundamentalmente una práctica social, que guía e influye en el comportamiento de las personas en las organizaciones y en la sociedad, repercutiendo así en nuestras vidas, así como en el funcionamiento y el desarrollo organizativo y social. Cuando comprendemos todas las dimensiones de la contabilidad, también llegamos a apreciar cómo la moralidad está en su núcleo".

La mayoría de las asociaciones de contabilidad lo reconocen y han adoptado o adaptado códigos deontológicos recomendados por federaciones internacionales para regir el comportamiento de sus miembros. Por ejemplo, el código ético de la Asociación Internacional de Contadores (AIA)^{vi} establece que cada miembro de la AIA debe seguir cinco principios:

- Integridad: Debe ser directo y honesto en todas las relaciones profesionales y comerciales.
- Objetividad: no se debe comprometer el juicio profesional o empresarial por parcialidad, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.
- Competencia profesional y diligencia debida: Debe mantener conocimientos y habilidades profesionales (en la práctica, la legislación y las técnicas) para garantizar que un cliente o empleador reciba un servicio profesional competente.
- Confidencialidad: No debe revelar información profesional o empresarial confidencial ni utilizarla en beneficio propio, a menos que tenga permiso explícito para revelarla, o un derecho o deber legal o profesional de revelarla.
- Comportamiento profesional: Debe cumplir las leyes y reglamentos pertinentes y evitar cualquier acción que pueda desacreditar a la profesión.

El documento afirma: "Los sólidos requisitos de afiliación y el marco disciplinario de la AIA añaden una garantía y protección adicionales a las empresas que confían en los servicios de contabilidad. Todos los profesionales de la contabilidad deben actuar en el interés público utilizando su juicio profesional y sus habilidades para generar confianza en la profesión. Por estas razones, se espera que los miembros de AIA se comprometan y apliquen los principios éticos fundamentales para garantizar:

- Se satisfagan las necesidades del cliente.
- El interés público no se vea comprometido.
- El riesgo se gestiona adecuadamente.
- Todas las partes reciban un trato justo.

Lo anterior es admirable y razonable, pero limitado. No satisface a quienes desean que la contabilidad esté al servicio de más grupos de interés e instituciones (véase Taylor & Williams, 2021). Los únicos clientes que se mencionan son las empresas y hay poco sobre la

^v <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/accounting-social-and-moral-practice>. Consultado el 5/9/23.

^{vi} <https://www.aiaworldwide.com/insights/ethics/>. Consultado el 4/9/2023.

búsqueda del interés público, aparte de no actuar de forma deshonesta y respetar las leyes y reglamentos.

Según mi experiencia, los planes de estudios de contabilidad de las asociaciones profesionales y de algunas universidades abordan cada vez más la ética, aunque de forma algo superficial, informando a los estudiantes de los códigos deontológicos profesionales o, de forma más extensa, exigiendo a los estudiantes que analicen casos prácticos que contengan cuestiones éticas. Esto es bienvenido, pero es discutible que cambie significativamente el comportamiento potencial en el lugar de trabajo. Es probable que resulte más eficaz un planteamiento más global que impregne todo el plan de estudios. Sin embargo, para reforzarlo, los planes de estudios necesitan cursos con información filosófica, ética, sociológica y de otras ciencias sociales. Tras las investigaciones académicas sobre contabilidad de los últimos cincuenta años, en la actualidad abundan los trabajos pertinentes para un curso de este tipo.

A diferencia de la abogacía y las facultades de Derecho, la contabilidad no ha creado una rama del conocimiento equivalente a la jurisprudencia, es decir, la filosofía y la teoría del Derecho. Esto abarca principalmente lo que la ley es y lo que debería ser. Incluye cuestiones sobre cómo se entienden las personas y las relaciones sociales en términos jurídicos; los valores que se ejercen en el derecho; sus sistemas, instituciones y principios; cómo se deriva el conocimiento jurídico -ya sea implícita o explícitamente de la teoría y la ciencia-; y su aplicación dentro del sistema jurídico y las sociedades. Sus raíces se remontan a dos mil años atrás en diferentes jurisdicciones de todo el mundo. Muchas de sus escuelas, como en la mayoría de las ciencias sociales, son diversas y a veces contradictorias. La investigación académica en contabilidad, aunque mucho más reciente, tiene escuelas de pensamiento parecidas a las de la jurisprudencia, por ejemplo, también tiene escuelas positivistas, críticas e interpretativas, por nombrar algunas. No se trata sólo de una búsqueda académica. El enfoque filosófico adoptado por los responsables profesionales tiene consecuencias prácticas. Por ejemplo, la división entre las teorías del constitucionalismo vivo y el originalismo en los tribunales de EE.UU., incluido el Tribunal Supremo, no es un mero debate esotérico entre jueces, sino que afecta a decisiones judiciales controvertidas, como las leyes sobre el aborto. La regulación contable se ve afectada de forma similar, aunque la formación contable le presta poca atención. Por ejemplo, el marco conceptual actualizado del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2018) pretende proporcionar una base teórica para la formulación de normas contables, pero esto ha suscitado críticas entre los académicos. Por ejemplo, Zhang y Andrew (2022), argumentando desde una perspectiva crítica, afirman que alinea "el propósito de la información financiera con las demandas del capitalismo dominado por las finanzas" (p. 3) y cuestionan "si [sus] nociones del interés público orientadas al mercado financiero serán alguna vez capaces de abordar los grandes desafíos a los que se enfrenta la sociedad contemporánea, como la desigualdad de la riqueza y la crisis climática" (p. 4).

El propósito de este artículo no es dirimir quién tiene razón en tales disputas, sino más bien reforzar cómo la moralidad está en el núcleo de la contabilidad, y actuar éticamente y servir al interés público es fundamental para una profesión. Además, la contabilidad es inevitablemente una práctica social, ya que implica tomar decisiones que tienen repercusiones socioeconómicas para diferentes grupos de interés. Por ejemplo, algunos

críticos, como Sikka et al. (1989), han argumentado que a menudo la contabilidad se concentra en satisfacer los intereses de información (financiera) de los responsables de la toma de decisiones sin evaluar moralmente sus consecuencias sociales, por ejemplo, el efecto de los sistemas de evasión fiscal que aumentan la desigualdad en las sociedades, y sus efectos sobre los empleados y las comunidades. El hecho de que en los cursos de contabilidad no se examinen con rigor los fundamentos teóricos, filosóficos y morales de la práctica, a pesar de la gran cantidad de trabajos realizados al respecto por académicos, es preocupante y pone en entredicho las pretensiones de la contabilidad de ser una profesión basada en el conocimiento científico y en un código ético riguroso. Además, impide que los estudiantes desarrollen una capacidad crítica de análisis y formulen nuevas concepciones y técnicas de contabilidad.

4.3 Abordar la sostenibilidad

En 2015, la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para suceder a los Objetivos de Desarrollo del Milenio, la mayoría para su consecución en 2030, aunque algunos no tienen fecha de finalización. Pretenden conseguir *en 15 años un mundo libre de pobreza y hambre, y a salvo de los peores efectos del cambio climático*. Los ODS abarcan: erradicar la pobreza; hambre cero; buena salud y bienestar; educación de calidad; igualdad de género; agua potable y saneamiento; energía limpia y asequible; trabajo decente y crecimiento económico; promover la industria, la innovación y las infraestructuras; reducir la desigualdad; ciudades y comunidades sostenibles; consumo y producción responsables; medidas contra el cambio climático; proteger la vida bajo el agua y en la tierra; paz e instituciones fuertes; y alianzas para alcanzar los objetivos.

Los organismos de normalización, la profesión contable y sus empresas han empezado a incluir los informes de sostenibilidad entre sus competencias. Esto es bienvenido porque la experiencia de los contadores es potencialmente relevante para auditar los informes sociales de las empresas; medir e informar sobre los objetivos de sostenibilidad, especialmente por parte de las empresas; garantizar que sus informes sean precisos, uniformes y transparentes; incorporar exhaustivamente los riesgos medioambientales; y proporcionar análisis de costos de las decisiones medioambientales. La pericia auditora de la contabilidad puede desenmascarar el "lavado verde". Desde el punto de vista ético, los profesionales deberían denunciarlo, no facilitarlo. Sin embargo, determinar y supervisar los objetivos es difícil debido a su escala, complejidad, falta de datos, problemas de agregación y desagregación y diferentes métodos según las jurisdicciones. De ahí que resulte difícil establecer comparaciones. Dado el alcance, la escala y la complejidad de los ODS, la elaboración y el seguimiento de los objetivos requiere competencias de muchas disciplinas. Los contadores no pueden hacerlo solos, sino que deben trabajar eficazmente en equipos multidisciplinares. En este sentido, la capacidad de aprendizaje continuo es un imperativo, ya que los objetivos clave de información y las teorías subyacentes a la información sobre sostenibilidad son un campo dinámico que cambia rápidamente. Afortunadamente, en el mundo académico de la contabilidad existe actualmente un corpus sustancial de investigación académica relevante en el que pueden basarse los profesionales (por ejemplo, véase Adams, 2022b).

Sin embargo, la determinación de las normas descansa en la teoría y la postura moral de los preparadores. Éstas pueden diferir sustancialmente entre los profesionales y los académicos y dentro del mundo académico. Las normas están siendo formuladas por distintas fuentes. El IASB ha dejado claro que los riesgos materiales del cambio climático deben incorporarse a las Normas Internacionales de Información Financiera que rigen la información financiera. Su Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de la Sostenibilidad ha elaborado normas de sostenibilidad aplicables a escala mundial y específicas para cada sector, aunque su adopción por las empresas no es obligatoria en la actualidad. El objetivo es proporcionar una base global de información sobre sostenibilidad que permita a las empresas proporcionar información exhaustiva sobre sostenibilidad a los mercados mundiales de capitales y satisfacer las necesidades de información de los inversores. Así, el cometido es informar a los mercados de capitales y a los inversores de los riesgos financieros derivados de los factores del cambio climático, que pueden afectar sustancialmente a las valoraciones de las empresas.

Muchos académicos han criticado duramente este enfoque centrado en las empresas (Gray, 2010). La mayoría coincide en que "gran parte del bagaje realista y procedimental asociado a la contabilidad convencional ya no es adecuado cuando se trata de dar cuenta de la sostenibilidad" Gray (2006, p. 47). Se ha afirmado que el Consejo ignoró la investigación académica y las propuestas de los académicos durante la fase de consulta (Adams & Mueller, 2022). Carol Adams, una destacada investigadora en este campo, ha llegado a acusar a la Junta de ser enemiga de la sostenibilidad (Adams, 2022a). Los colaboradores de su libro de revisión de la investigación académica sobre la elaboración de informes de sostenibilidad avanzan pistas sobre cómo puede cambiar esta situación. Las normas y los sistemas basados en una teoría sólida y en la investigación basada en pruebas ocupan un lugar destacado. Lamentablemente, los esfuerzos de las profesiones contables y los organismos de normalización contable por desarrollar un marco conceptual que sustente sus recomendaciones han sido lamentables. Pueden ser contradictorios, filosóficamente ingenuos y prestan poca o ninguna atención a los trabajos académicos no orientados al mercado de capitales en este ámbito. Las críticas de Hines (1988, 1991) siguen siendo acertadas. No se puede evitar tomar decisiones sociales y morales a la hora de establecer normas. La falta de cursos profesionales del tipo de jurisprudencia, como ya se ha mencionado, agrava los problemas en este ámbito.

En contraste con el IASB, otras instituciones están elaborando normas de sostenibilidad contable que emplean otra concepción de lo que es la contabilidad. Muchas de ellas adoptan un enfoque multigrupo de interés que abarca todos los ODS. La Global Reporting Initiative (GRI), una organización internacional independiente de normalización, fundada en 1997, ayuda a empresas, gobiernos y otras organizaciones a hacer transparente su impacto en cuestiones como el cambio climático, los derechos humanos y la corrupción. Pronto obtuvo el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente. A raíz de la creciente presión ejercida por diversos grupos de interés, como gobiernos, consumidores e inversores, para que las empresas sean más transparentes sobre su impacto ambiental, económico y social, muchas multinacionales, grandes y pequeñas y medianas empresas, gobiernos, ONG y grupos industriales han adoptado el marco voluntario de elaboración de memorias de sostenibilidad del GRI, y sus normas de elaboración de memorias de sostenibilidad son las más utilizadas en todo el mundo.

En enero de 2023, la Unión Europea (UE) adoptó la Directiva sobre Informes de Sostenibilidad de las Empresas^{vii}. Esta requiere que las empresas de la UE y de fuera de la UE con actividades en la UE presenten informes anuales de sostenibilidad junto con sus estados financieros. La intención es ayudar a las empresas a aumentar la transparencia y rendición de cuentas de sus informes, y ayudar a los múltiples grupos de interés mediante el análisis, la evaluación comparativa y la auditoría. Las normas se basan en el asesoramiento técnico del Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, órgano consultivo independiente y multilateral. Los inversores, las empresas, los auditores, la sociedad civil, los sindicatos, el mundo académico y los organismos nacionales de normalización han participado estrechamente en la elaboración de normas para la divulgación de información medioambiental sobre la contaminación, los recursos hídricos y marinos, la biodiversidad y los ecosistemas, los recursos y la economía circular, por ejemplo, en relación con el agua limpia y el saneamiento (ODS 6), la energía asequible y limpia (ODS 7), las ciudades y comunidades sostenibles (ODS 11), el consumo y la producción responsables (ODS 12), la acción por el clima (ODS 13) y la vida bajo el agua y en la tierra (ODS 14 y 15).

Sin embargo, los ODS van más allá de las cuestiones medioambientales: no a la pobreza (ODS 1), hambre cero (ODS 2), buena salud y bienestar (ODS 3), educación de calidad (ODS 4), igualdad de género (ODS 5), trabajo digno y crecimiento económico (ODS 8), industria, innovación e infraestructuras (ODS 9), reducción de las desigualdades (ODS 10), paz y justicia, instituciones fuertes (ODS 16) y asociaciones para alcanzar los objetivos (ODS 17). De ahí que las normas de elaboración de memorias de la GRI y la UE exijan a las organizaciones que presenten información social sobre los empleados, los trabajadores de la cadena de suministro, las comunidades afectadas, los clientes y usuarios finales y la gobernanza. El cambio a normas más amplias pone en juego la investigación contable sobre temas actualmente desatendidos en gran parte de la enseñanza de la contabilidad (Hopper, 2019), por ejemplo, la ausencia de la presupuestación basada en el género en la mayoría de los cursos de contabilidad, y la contabilidad de los derechos humanos. Aunque muchas empresas proporcionan ahora informes a sus empleados con información sobre la reducción de la pobreza, los salarios, la creación de empleo, los derechos en el trabajo, la protección social y el diálogo social, y la igualdad de género, los avances siguen siendo decepcionantes, por ejemplo, un estudio de GlobalData (2022) basado en las transcripciones de las llamadas de ganancias del primer trimestre de 2022, no encontró menciones sobre factores relacionados con el ODS 1 (pobreza cero) y el ODS 17 (asociaciones). Asimismo, el ODS 16 sobre alianzas tiene implicaciones para la práctica contable y lo que se enseña. Implica dar más voz a la sociedad civil, no solo con respecto a las empresas, sino también a las instituciones gubernamentales, las ONG y las organizaciones benéficas. Sin embargo, esto también se descuida en los cursos de contabilidad. Por ejemplo, la participación en la elaboración de presupuestos, que surgió en Brasil y se ha generalizado en todo el mundo, rara vez aparece en los programas de estudios.

^{vii} Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) nº 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, relativas a los informes sobre la sostenibilidad de las empresas.

Los ejemplos de la GRI y la UE ilustran cómo los informes de sostenibilidad van más allá de la determinación de los efectos materiales de los cambios climáticos sobre el valor de las empresas. Existen muchos otros enfoques, pero quedan fuera del alcance de este artículo^{viii}; por ejemplo, Bebbington y Rubin (2022) exploran un enfoque de administración. Además, se plantean cuestiones éticas y morales cada vez más importantes, por ejemplo, ¿debería concederse personalidad jurídica a los fondos marinos y los animales y constituir a los grupos de interés con derechos? Sin embargo, lo que distingue a los ejemplos de la GRI y la UE es que la presentación de informes abarca todos los ODS, el proceso de formulación de normas es participativo e implica a un amplio abanico de grupos de interés, la financiarización no reduce cada cuestión a una medida monetaria, el mundo académico y la investigación académica han desempeñado un papel destacado, y predominan los intereses públicos y no los privados. Esto contrasta con el enfoque del IASB. Los académicos y profesionales de la contabilidad deben conocer mejor la investigación sobre contabilidad y sostenibilidad, lo que revierte en la necesidad de que este tipo de material ocupe un lugar más destacado en los planes de estudio.

4.4 Rendición de cuentas

La contabilidad, la rendición de cuentas y el gobierno corporativo están interconectados y deben combinarse eficazmente para alcanzar los fines deseados (Carnegie & Napier, 2023). La rendición de cuentas, un subconjunto del gobierno corporativo, debe supervisar y evaluar si la organización sirve a los intereses de los grupos de interés. En las dos últimas décadas, la rendición de cuentas de las organizaciones privadas, gubernamentales y sin ánimo de lucro de todo el mundo se ha convertido en un importante tema de investigación en muchas disciplinas de las ciencias sociales, incluida la contabilidad. Anteriormente, la rendición de cuentas dentro de la contabilidad se asociaba con la presentación de informes financieros que hacen a las empresas responsables de sus acciones y resultados, principalmente ante los accionistas y los mercados de capitales. La contabilidad facilita esto preparando estados financieros precisos y comprobando que son correctos mediante auditorías. Sin embargo, como ya se ha dicho, cada vez hay más presión para que la rendición de cuentas de las empresas incluya la responsabilidad por su impacto en la sociedad y el medio ambiente, además de revelar los riesgos materiales de los factores ecológicos sobre el valor de las empresas, algo vital para los inversores y accionistas. Sea cual sea la gama de factores por los que se pide rendición de cuentas a la organización, la transparencia es vital para evaluar los resultados y protegerse de posibles abusos de poder. Es triste que gran parte de la profesión contable no esté a la vanguardia de la defensa de una mayor transparencia.

Los investigadores contables han presionado cada vez más a favor de una comprensión más amplia de la rendición de cuentas de las organizaciones, en particular en lo que respecta a la sostenibilidad, por ejemplo, Brown et al. (2015), Busco et al. (2018). Sin embargo, Dillard y Vinnari (2019) observan que la investigación sobre contabilidad social y medioambiental muestra que el aumento de los niveles de este tipo de informes no ha incrementado la rendición de cuentas. Atribuyen esto a los actuales sistemas de contabilidad (rendición de cuentas basada en la contabilidad) que limitan lo que se divulga. El aumento de la

^{viii} Véase Bebbington y Unerman (2018) para una revisión útil.

divulgación de información para garantizar una mayor rendición de cuentas social y medioambiental representa simplemente cambios incrementales en los informes contables tradicionales diseñados para satisfacer las necesidades de los proveedores de capital financiero. Para Dillard y Vinnari (2019, p. 19), "la rendición de cuentas es un sistema y un oficio para hacer visibles las actividades de un actor. La rendición de cuentas implica limitar o renunciar al poder proporcionando información, siendo transparente respecto a la toma de decisiones, las acciones y los resultados y estando sujeto a las consecuencias de la evaluación de los mismos. La rendición de cuentas implica aceptar la obligación (exigencia) de actuar de forma responsable ante los grupos afectados, o verse coaccionado a ello". Esbozan cómo los sistemas alternativos de rendición de cuentas (contabilidad basada en la rendición de cuentas) podrían abordar mejor los objetivos de los grupos interesados, acosados por intereses múltiples y a menudo contradictorios, que operan en una sociedad pluralista. El sistema dialógico crítico de rendición de cuentas propuesto, inspirado en Brown (2009), reconoce que la rendición de cuentas para algunos grupos de interés se ve limitada por las asimetrías de poder. La rendición de cuentas dialógica pretende reconocer estas diferencias de poder y las múltiples y a menudo contrarias orientaciones ideológicas de los grupos de interés, así como la necesidad de ofrecer procesos participativos eficaces en los que todos los grupos de interés participen en el ejercicio de la rendición de cuentas y en la negociación de un cambio aceptable. Para ello es necesario hacer accesible la información a los no expertos, reconocer su subjetividad, no reducirlo todo a una forma monetaria y reconocer el potencial de transformación a través del debate y la reflexión (Godowski et al., 2020). El deseo es reconocer que la democracia pluralista a veces debe extenderse más allá de las resoluciones monológicas, es decir, dictadas por una única fuente, o de los enfoques (habermasianos) por los que las partes llegan a una solución consensuada racional^{ix}, a los enfoques dialógicos por los que los grupos de interés con objetivos múltiples, conflictivos e irreconciliables pueden negociar resoluciones aceptables, aunque quizás inestables y temporales, a sus diferencias.

Un ejemplo de esta línea de investigación figura en Tanima et al. (2020, 2023). Se trata de un estudio longitudinal, continuo y fundamentado sobre el empoderamiento de mujeres pobres y marginadas en Bangladesh que reciben préstamos de microfinanciación de una ONG reformista local. Además de emplear enfoques de contabilidad dialógica y rendición de cuentas, se basa en trabajos de estudios de género y desarrollo que cuestionan los discursos neoliberales basados en el mercado que afirman que los pequeños préstamos que permiten a las mujeres emprender actividades empresariales pueden empoderarlas. Descubrió que los mecanismos de rendición de cuentas de la ONG hacían hincapié en los objetivos financieros, especialmente en el reembolso de los préstamos, y frustraban el deseo de la ONG de conceder a las mujeres oportunidades de ejercer una rendición de cuentas significativa hacia arriba. A la cuidadosa participación con las mujeres, inicialmente para ganarse su confianza y revelar las principales dificultades a las que se enfrentan, siguieron debates sobre modelos alternativos de microfinanciación, rendición de cuentas y las causas socioeconómicas y políticas de sus problemas. Las fases posteriores han fomentado alianzas entre las mujeres, ONG simpatizantes, grupos de poder dominantes y expertos y activistas externos para defender y movilizar el cambio político.

^{ix} Tienen valor, pero no pueden abordar situaciones en las que las partes tienen objetivos contrapuestos y aparentemente irreconciliables.

Este ejemplo de rendición de cuentas dialógica no se ofrece como una panacea ni necesariamente como la investigación más significativa actualmente sobre la rendición de cuentas, pese a la adhesión del autor a la misma. Más bien se ofrece para ilustrar cómo la investigación contable contemporánea está planteando cuestiones significativas sobre lo que la contabilidad es y debería ser tanto para la práctica como para la enseñanza de la contabilidad. En primer lugar, ilustra cómo los límites de lo que es la contabilidad varían considerablemente entre lo que se practica y lo que se enseña en cursos técnicos y profesionales, y lo que están investigando muchos de los principales investigadores contables. En segundo lugar, pone de relieve cómo la orientación al interés público de los investigadores contables, en contraste con la orientación más circunscrita al interés privado de los profesionales y de muchas asociaciones y empresas contables profesionales, conduce a la búsqueda de temas diferentes. Dado que gran parte del trabajo contable se financia con fondos privados, es poco probable que se pague a los profesionales por aplicar enfoques dialógicos, e incluso si son instituciones públicas y se financian con fondos públicos, es poco probable que los gobiernos paguen por trabajos que cuestionen sus políticas. En tercer lugar, se plantea la cuestión de "¿quién lleva la contabilidad? La contabilidad en el ámbito académico puede ir más allá de lo que hacen los contadores cualificados y puede considerar que cualquiera es potencialmente un contador, especialmente dentro de los procesos de rendición de cuentas. Estas cuestiones plantean dilemas sobre lo que se enseña en los cursos para cualificarse como contador profesional y en las carreras universitarias de contabilidad.

5. Perspectivas de futuro

En este artículo se ha argumentado que el mundo académico y la práctica tienen concepciones cada vez más diferentes de lo que es y debe ser el dominio de la contabilidad. Es cierto que estas diferencias existen dentro de cada sector (no hay que demonizar a toda la profesión contable), pero la división es, supuestamente, mayor entre los investigadores académicos y los profesionales. Los profesionales y la profesión contable tienden a mantener una concepción más estrecha, centrada principalmente en la información financiera y la auditoría para servir a los intereses privados de unos pocos grupos de interés, aunque algunos líderes dentro de la profesión "han abrazado con entusiasmo los ODS, viendo un papel fundamental para los contadores y la contabilidad en el apoyo a su realización". (Bebbington & Unerman, 2018, p. 1). Sin embargo, muchos investigadores contables han adoptado una concepción más amplia de la contabilidad que sus homólogos en la profesión y la práctica. Esto abarca un enfoque de múltiples grupos de interés; hace hincapié en el interés público; cubre, entre otras cosas, la moralidad y la ética, las teorías sociales, los ODS y las nuevas formas de rendición de cuentas que incorporan datos no financieros y procesos vigorosos de compromiso. Sin embargo, este tipo de investigación a menudo no se ha incorporado en muchas titulaciones universitarias de contabilidad debido al predominio profesional en la determinación de los planes de estudio, por ejemplo, las universidades sudafricanas enseñan predominantemente con planes de estudio principalmente técnicos establecidos por la profesión y, en consecuencia, se lleva a cabo poca investigación o se transmite a los estudiantes (Verhoef y Samkin, 2017). Las profesiones contables, los organismos de normalización y las grandes empresas de contabilidad dedican cada vez más esfuerzos y recursos considerables a la contabilidad para la sostenibilidad. Sin embargo, si

los cursos no incorporan enfoques más amplios destacados en la investigación contable, existe el peligro de que las profesiones, los reguladores y los profesionales de la contabilidad tengan dificultades para adaptarse y aceptar los enfoques de múltiples factores y múltiples grupos de interés. Esto no es trivial, dado que los legisladores parecen adoptar cada vez más tales enfoques.

Puede ser inevitable y deseable que cada sector persiga concepciones diferentes de lo que es la contabilidad. El mundo académico debe cuestionar y ampliar la práctica, y los académicos tienen opiniones diferentes sobre si la brecha entre lo que se investiga y lo que se enseña es problemática. Tucker y Parker (2014), en un estudio transnacional, descubrieron que los principales departamentos de contabilidad de gestión y las opiniones de sus académicos estaban muy divididos al respecto. Sin embargo, la falta de influencia de la investigación contable en la práctica y la profesión es preocupante. Por ejemplo, Fraser y Sheehy (2020) estudiaron las diferencias en la utilización de la investigación por parte de los profesionales de la contabilidad, la ingeniería y la medicina en Australia. Descubrieron que respecto a ellos "la lectura de material académico, la tasa de contabilidad disminuye drásticamente al 21,3%, siendo la de ingeniería del 56% y la de medicina del 91,5% [es decir,] ... casi el 80% de los contadores rara vez o nunca leen material académico. Esto contrasta con menos del 45% de los ingenieros y menos del 10% de los médicos. Otra prueba de la falta de interés de los contadores por el material académico es... que la mayoría (51,3%) nunca lee material académico. Esto contrasta con el 11,1% de los ingenieros y el 3,4% de los médicos. Si uno de cada dos profesionales no puede entender el título de la investigación contable y sólo uno de cada cuatro está interesado en leer ... artículos de investigación populares, entonces se podría concluir que la conexión entre la práctica y el mundo académico es, en el mejor de los casos, problemática".

Las razones del nivel de desconexión entre la práctica y el mundo académico en contabilidad son controvertidas y múltiples. No es la intención de este artículo revisarlas, sino más bien reflexionar sobre cómo la educación y los cursos universitarios y profesionales pueden proceder en el futuro. Se parte de la base de que existe una necesidad apremiante de cambiar los objetivos y el contenido de la educación y la formación en contabilidad para incorporar su consideración como una práctica social y moral; abarcar las cuestiones sociales y medioambientales y de interés público que prevalecen en la investigación contable contemporánea; atender las necesidades de una gama más amplia de mandantes; y hacer hincapié en su papel y aplicación en los procesos democráticos pluralistas.

Lo ideal sería que la cualificación como contable profesional se basara en cursos profesionales y universitarios integrados, como en profesiones punteras como el derecho, la ingeniería y la medicina. El contenido y los objetivos de los cursos requieren un respeto mutuo y una negociación igualitaria entre los responsables académicos y los expertos de los sectores profesional y universitario; un deseo de desarrollar no sólo las capacidades técnicas de los estudiantes, sino también sus capacidades críticas, analíticas, de aprendizaje y sociales^x; y, posiblemente, de reflexionar sobre las experiencias académicas y laborales y su

^x Los cursos universitarios suelen estar demasiado preocupados por calificar a los estudiantes. En cambio, los cursos profesionales suelen tener un resultado de aprobado/desaprobado, a veces con medallas para los candidatos excepcionales. Si las universidades tuvieran sistemas de calificación similares, podrían desarrollar más eficazmente las habilidades sociales, comunicativas y de análisis crítico que desean los empresarios.

interrelación. De la observación casual, especialmente en los países escandinavos, se desprende que esto es factible.

Sin embargo, en algunas jurisdicciones, como el Reino Unido, esto puede ser imposible debido a la falta de voluntad de las profesiones para incorporar una investigación contable más amplia en los cursos, y a su deseo de reclutar aprendices de todas las titulaciones, no sólo de contabilidad. Esto plantea un dilema, especialmente para los departamentos de contabilidad dirigidos por la investigación y, como se ha argumentado anteriormente, para las credenciales y la legitimidad percibida de la profesión contable. Dada la indeseabilidad del statu quo, y la aparente imposibilidad de lograr cursos integrados, una solución pragmática podría ser que los departamentos universitarios de contabilidad ofrecieran un título de orientación profesional y técnica diseñado para cumplir los requisitos de acreditación y exención profesional, junto con otro que incorporara material técnico básico pero se concentrara en los temas más amplios de la investigación contable contemporánea, especialmente en lo relativo a la ética, la moralidad, la sostenibilidad y la rendición de cuentas. Sería una innovación interesante. ¿Qué titulación atraería a más estudiantes? ¿Difieren las características de los estudiantes de cada una de ellas? ¿Qué titulación desarrolla (o no) habilidades específicas? ¿Qué titulados buscarían más los empresarios? Las respuestas a estas preguntas serían reveladoras.

Referencias

- Adams, C. A. (2022a). Accounting and sustainability: An introduction. In C. A. Adams (Ed.), *Handbook of accounting and sustainability* (pp. 1-8). Edward Elgar Publishing Ltd.
- Adams, C. (Ed.) (2022b). *Handbook of accounting and sustainability*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781800373518>
- Adams, C., & Mueller, F. (2022). Academics and policy makers at odds: The case of the IFRS Foundation Trustees' Consultation Paper on Sustainability Reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1310–1333. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-10-2021-0436>
- American Accounting Association Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education (The Bedford Committee). (1986). Future accounting education: Preparing for the expanding profession. *Issues in Accounting Education*, 1(1), 168–195.
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159–178. <http://dx.doi.org/10.2307/2490232>
- Bebbington, J., & Rubin, A. (2022). Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship. *Accounting and Business Research*, 52(5), 582–596. <https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2079780>
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1), 2–24. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313–334. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.08.002>

- Brown, J., Dillard, J., & Hopper, T. (2015). Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies: Taking multiple perspectives seriously. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(5), 626–650. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2015-199629>
- Busco, C., Giovannoni, E., Granà, F., & Izzo, F. (2018). Making sustainability meaningful: Aspirations, discourses and reporting practices. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(8), 2218–2246. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2017-2917>
- Carnegie, G., & Napier, C. (Eds.) (2023). *Handbook of accounting, accountability and governance*. Edward Elgar Publishing.
- Carnegie, G., Parker, L., & Tsahuridu, E. (2021). It's 2020: What is accounting today? *Australian Accounting Review*, 31(1), 65–73. <https://doi.org/10.1111/auar.12325>
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.10.003>
- Fraser, K., & Sheehy, B. (2020). Abundant publications but minuscule impact: The irrelevance of academic accounting research on practice and the profession. *Publications*, 8(4), 46. <https://doi.org/10.3390/publications8040046>
- Gambling, T. (1977). Magic, accounting and morale. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 141–151. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(77\)90031-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(77)90031-9)
- GlobalData. (2022). *Company filings analytics trends & signals AR 2022*. <https://www.globaldata.com/reports/company-filings-analytics-trends-signals-ar-2022/>
- Godowski, C., Nègre, E., & Verdier, M.-A. (2020). Toward dialogic accounting? Public accountants' assistance to works councils: A tool between hope and illusion. *Critical Perspectives on Accounting*, 69. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102095>
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 793–819. <https://doi.org/10.1108/09513570610709872>
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.00630>
- Hines, R. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- Hines, R. (1991). The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 313–331. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90025-A](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90025-A)
- Hopper, T. (2013). Making accounting degrees fit for a university. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 127–135. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.07.001>
- Hopper, T. (2019). Stop accounting myopia - think globally: A polemic. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(1), 87–99. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2017-0115>
- Hopper, T., Ashraf, J., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2015). Social theorisation of accounting: Challenges to positive research. In S. Jones (Ed.), *Routledge companion to financial accounting theory*, 452–471. Routledge. <https://doi.org/10.13140/RG.2.1.4708.5526>
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal*

- of *Management Studies*, 22(5), 429–465. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1985.tb00007.x>
- International Accounting Standards Board. (2018). *IFRS conceptual framework project summary*. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2018/conceptual-framework/>
- Lee, T. (1989). Education, practice and research in accounting: Gaps, closed loops, bridges and magi accounting. *Accounting and Business Research*, 75, 237–253. <https://doi.org/10.1080/00014788.1989.9728854>
- McPhail, K. (2022). From stakeholder to rightsholder perspectives: The UNGPs, SDGs and new paradigms for corporate accountability. *Accounting and Management Review*, 26, 111–131. <https://doi.org/10.55486/amrrcg.v26i.5a>
- Parker, L. D., & Troshani, I. (2022). Pursuing big issues in Covid: World accounting. *Accounting and Management Review*, 26, 13–48. <https://doi.org/10.55486/amrrcg.v26i.2aa.31>
- Sangster, A. (2022). Revolutionising the accounting curriculum in higher education: A vision of the future. *Accounting and Management Review*, 26, 49–75. <https://doi.org/10.55486/amrrcg.v26i.3a>
- Sikka, P., Willmott, H., & Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: Evidence and issues of accountability in the UK accountancy profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(2), 47–71. <https://doi.org/10.1108/09513578910132286>
- Tanima, F., Brown, J., & Dillard, J. (2020). Surfacing the political: Women’s empowerment, microfinance, critical dialogic accounting and accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 85. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2020.101141>
- Tanima, F. A., Brown, J., & Hopper, T. (2023). Doing critical dialogic accounting and accountability research: An analytical framework and case illustration. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, forthcoming. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2020-5046>
- Taylor, E. Z., & Williams, P. F. (Eds.) (2021). *The Routledge handbook of accounting ethics*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429490224>
- Tsahuridu, E., & Carnegie, G. (2018). *Accounting as a social and moral practice*. International Federation of Accountants.
- Tucker, B., & Parker, L. (2014). In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting: An academic perspective. *Accounting and Business Research*, 44(2), 104–143. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.798234>
- United Nations General Assembly. (2015). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*. <https://sdgs.un.org/2030agenda>
- Verhoef, G., & Samkin, G. (2017). The accounting profession and education: The development of disengaged scholarly activity in accounting in South Africa. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(6), 1370–1398. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2015-2192>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112–134.
- Zhang, Y., & Andrew, J. (2022). Financialisation and the conceptual framework: An update. *Critical Perspectives on Accounting*, 88. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102322>