

**LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL E INSTITUCIONAL: UNA
INTRODUCCIÓN.
Peter Miller.**

En el espacio de poco más de una década, se ha producido una profunda transformación en la comprensión de la contabilidad. La contabilidad ha llegado a ser considerada como una práctica social e institucional, que es intrínseca y constitutiva de las relaciones sociales, en lugar de ser derivada o secundaria. Esta preocupación por los aspectos sociales e institucionales de la contabilidad ha implicado un paso más allá por los investigadores en las organizaciones, tomando este factor como un nivel exclusivo de la investigación. La atención se ha dirigido a las formas en que la contabilidad influye, y a su vez, esta influenciada por una multiplicidad de agentes, organismos, instituciones y procesos. Los eventos particulares de la contabilidad han sido analizados en términos de sus condiciones de posibilidad, así como de sus consecuencias. La manera en que la contabilidad se ha instalado en tantas áreas de la vida social y económica ha sido una preocupación constante. Y el enfoque de todo ha sido la contabilidad como una práctica, una visión de que la contabilidad esta presente en todo, un intento para intervenir, para actuar sobre los individuos, entidades y procesos, para transformarlos y lograr sus fines específicos.

Desde tal perspectiva, la contabilidad ya no es considerada como un dispositivo neutral que se limita a los documentos e informes de "los hechos" de la actividad económica. La Contabilidad de ahora puede ser visto como un conjunto de prácticas que afectan el tipo de mundo en que vivimos, el tipo de realidad social en que habitamos, la forma en que entendemos las opciones de negocios en las empresas y los individuos, la forma en que gestionamos y organizamos las actividades y los procesos de diversos

tipos, y la forma en que administramos las vidas de otros y la de nosotros mismos.

Para ver la contabilidad de esta manera es importante atender a la compleja interacción entre las formas del cálculo y las formas de gestión de la vida social y organizacional. A partir de las técnicas contables que van desde la partida doble y el mantenimiento de libros hasta los costos, inventar una manera particular de entender y actuar sobre los eventos y procesos. Existen complejas relaciones entre las prácticas del cálculo de la contabilidad y otras prácticas administrativas. Estas calculadoras prácticas contables no son más que espejos imperfectos de la realidad económica. Hacen más que distorsionar o modificar los resultados después del evento. Las prácticas contables crean los costos y los rendimientos cuyos actores y agentes de la realidad se les pide reconocer y responder a ellos. Las prácticas contables definen las ganancias y las pérdidas en las que reaccionan varias partes. Las prácticas contables constituyen el reino de los flujos financieros a los que ciertas sociedades occidentales han llegado a reconocer una vital importancia. Y, como un cuerpo de conocimiento la contabilidad compete y se introduce en terrenos ocupados por otros cuerpos de conocimiento, ya sea los terrenos del ingeniero, el abogado, el economista, o el estratega de negocios. En todas estas diferentes formas, el dispositivo calculador de la contabilidad ha dado forma a las posibilidades de acción en muchas organizaciones. Es en estos múltiples aspectos en que la contabilidad puede ser analizada como una práctica social e institucional. La emergencia, la distribución, la ubicación y la intensidad de las prácticas de contabilidad son por lo tanto los temas de investigación que prometen decirnos algo sobre el tipo de relaciones sociales que existen en los diferentes contextos nacionales, y en los diferentes espacios de tiempo.

Al menos tres aspectos distintivos de esta visión de la contabilidad como práctica social e institucional pueden ser identificados.

Primero, hay un énfasis en la contabilidad como una tecnología, una forma de intervenir, un dispositivo para actuar sobre las actividades, los individuos y los objetivos de tal forma que el mundo pueda ser transformado. Como uno de los medios preeminentes de la cuantificación de determinadas sociedades occidentales, representa y otorga una forma particular de la visibilidad a los eventos y procesos, y al hacerlo les ayuda a cambiar. Es esta capacidad de transformación que se enfatiza aquí. Calcular y registrar los costos de una actividad es alterar la forma en que se puede pensar, y en consecuencia actuar. Reconfigurar una organización in centro de beneficio, centro de costos, centros de inversión, unidades estratégicas de negocio o cualquiera que cambie las líneas de responsabilidad y las posibilidades de acción para un cambio en la forma de visibilidad. Evaluar el desempeño en relación a los rendimientos normalizados de la inversión, o por los costos de la evaluación comparativa con los de la competencia, es cambiar las estructuras de incentivos y de imponer el requisito de que las acciones se ajustan a los cálculos que se harán de ellas. Para insistir en que las oportunidades de inversión se cuantifican por el uso de técnicas de descuento y alteran las formas en que las opciones que se abren a los gerentes están representadas y evaluadas. Incluso si las personas tratan de evitar o subvertir los cálculos hechos de y para ellos, la norma económica instalada por estos cálculos se mantiene en su lugar y ofrece un punto de referencia más o menos duradero.

Es esta, una capacidad singular de la contabilidad para poder cambiar el mundo en estas diferentes formas. Mientras que las acciones de la contabilidad con los demás medios de cuantificación como las estadísticas

en la capacidad de traducir las cualidades en cantidades, lo hace en gran parte por la traducción de estas diferencias cualitativas en los valores financieros que se buscan sin más referente. En las sociedades occidentales que han dado un nivel de importancia a los resúmenes financiero, esta capacidad de la contabilidad ha tenido efectos de largo alcance. Mediante la reducción de diversas actividades y procesos al final de una simple figura, la contabilidad hace comparable las entidades en las cuales produce los cálculos. En los procesos, la contabilidad ayuda a hacer posible una forma particular de gobernar a individuos y actividades. De esta manera, los números pueden ser usados para evaluar y comparar los individuos, los departamentos o divisiones. Estos también pueden ser usados para por los mismos individuos para comparar donde ellos están con respecto a donde ellos deben estar, lo que ellos han logrado con respecto a lo que ellos deberían haber logrado. Si esta figura sólo toma la forma de un retorno de la inversión, un valor presente neto de una oportunidad de inversión, las ganancias por acción, el beneficio, o la variación de la eficiencia del trabajo de un departamento, la contabilidad se basa gran parte de su autoridad social de la objetividad y la neutralidad de acuerdo a la única figura financiera en algunas sociedades occidentales. Por este recurso, la contabilidad puede reclamar una legitimidad que esta por encima de la problemática, alejada de intereses e intrigas políticas. Incluso si esta objetividad y neutralidad es cuestionable y siempre abierta a discusión, la elegancia de la figura única proporciona una legitimidad que, al menos en algunas sociedades occidentales, parece difícil de perturbar o molestar.

En segundo lugar, hay un enfoque en el complejo lenguaje e intrínsecos significados de la contabilidad. Los términos a largo plazo pueden ser utilizados para designar este Aspecto a la contabilidad como una práctica social e institucional. Para las prácticas contables son más que los cálculos

numéricos de costos, beneficios, pérdidas y retornos. Las prácticas contables incluyen en particular las representaciones discursivas y vocabularios. Éstos se montan en los diferentes niveles colectivos, articulados en diversos lugares, y en relación a las preocupaciones dispares. Son estas razones, a menudo tomadas de cuerpos de conocimiento, que movilizan a las tecnologías del cálculo de la contabilidad. Es a través de tales acepciones que las prácticas contables son dotadas de un significado que va más allá de la tarea a la cual es aplicado, todavía sin determinar las consecuencias y los resultados de su implementación en cualquier entorno en particular.

Por ejemplo, los cálculos de los costos están íntimamente relacionados con el lenguaje de la riqueza y la eficiencia. Las evaluaciones de las oportunidades de inversión están recíprocamente relacionadas con el valor de la opción, incorporada en la noción de la toma de decisiones gerenciales. Y la selección de los costos y beneficios muestra como las formas de organizar las actividades están mutuamente relacionadas con el vocabulario de la responsabilidad. Recíprocamente nociones tales como la eficiencia y la competitividad con frecuencia vienen a ser traducidas y requeridas por el aparato calculador de la contabilidad. A través de tales medios las nociones del discurso económico se hacen calculables y conocibles.

Una comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional plantea la necesidad de atender a estas razones, así como a las prácticas del cálculo que componen la contabilidad. Por estas razones, que se plantea un factor específico a las actividades y los procesos en cuestión, el cual venga a articular las formas de conocer y administrar las organizaciones. Y son estas razones las que sirven de base para una elaboración y difusión más amplia de los dispositivos del cálculo que componen la contabilidad. Las razones

de riquezas y eficiencia, de toma de decisiones, de responsabilidad, de competitividad y muchas más que además vienen a constituir verdades en nombre de las cuales las organizaciones se han rediseñado, reconfigurado procesos y han hecho intentos para redefinir la identidad de los individuos. Una vez establecidas estas verdades vienen a ser tomadas como esenciales para el apropiado gobierno de la vida económica y social.

En tercer lugar, al referirse a la contabilidad como un práctica social e institucional. Se busca llamar la atención sobre las formas en las cuales el dominio “económico” es constituido y reconstituido por las cambiantes prácticas del cálculo que proveen un conocimiento de este¹. Por ello, es a través del mecanismo del cálculo de la contabilidad que las dispares formas de la producción y el suministro son conocibles en términos económicos. Las tecnologías del cálculo de la contabilidad se hacen ejecutables a nivel de las empresas, organizaciones, departamentos, divisiones y personas que abstraen las imágenes de la teoría económica. Estas entidades pueden ser interpretadas como corrientes de flujos de efectivo descontados, costo de diversos tipos, ingresos definidos en diferentes formas, colecciones de bienes y créditos, opciones interpretadas como decisiones, y muchas otras cosas. En lugar de empezar desde la suposición de que existe un ámbito irreductible de los acontecimientos económicos siempre distinto de la práctica social, la perspectiva se invierte si se entiende la contabilidad como una práctica social e institucional. El dominio de los procesos económicos es en sí mismo visto como una parte importante del resultado de las prácticas y fundamentos del cálculo. Es de esta forma, la contabilidad la que hace visible estos procesos en términos financieros. La contabilidad es la que

¹ Ver Hopwood (1986,1992)

crea los flujos financieros en los cuales las organizaciones vienen a ser transformadas.

Mediante la transformación de los flujos físicos de las organizaciones en flujos financieros, la contabilidad crea un particular reino del cálculo económico del cual, los juicios pueden ser realizados, las acciones tomadas y justificadas, las políticas elaboradas y las disputas generadas y adjudicadas. Esta experiencia calculadora cambia con el tiempo. Al hacer hincapié en la constitutiva y cambiante naturaleza de estos cálculos, la atención se centra en las relaciones recíprocas entre las prácticas técnicas de la contabilidad y las relaciones sociales que forma y busca administrar. Son los conjuntos históricamente específicos, las frágiles relaciones que se forman entre una multiplicidad de prácticas y las tensiones que atraviesan estas complejidades lo que le permite a la contabilidad alcanzar una mayor importancia en momentos particulares. La práctica técnica de la contabilidad es intrínseca e irremediabilmente social.

Estas tres dimensiones de la contabilidad son complementarias. Las tecnologías dependen de razones como una forma de establecer los fines y objetivos de formas particulares del cálculo. Las razones específicas pueden implicar una mayor exigencia por parte de la contabilidad, o una nueva forma de contabilidad. Y, en diferentes puntos en el tiempo o en diferentes contextos, una particular tecnología del cálculo puede ser vinculada a lógicas diferentes. El efecto combinado de las tecnologías del cálculo junto con las razones que le dan un significado más amplio pueden constituir y reconstituir el ámbito de los flujos financieros en los que las organizaciones pueden ser transformadas.

Identificar estas tres dimensiones de la contabilidad es en parte para formular hipótesis de trabajo, en parte para ofrecer una descripción empírica de lo que es y hace la contabilidad. Dirigir estas tres dimensiones juntas, es dirigir las condiciones, capacidades y consecuencias de la contabilidad. Es este el planteamiento de esta agenda distintiva y aún en desarrollo, la cual se desarrollará a continuación.

LOS CONTEXTOS DE LA CONTABILIDAD.

La preocupación por la contabilidad como una práctica social e institucional surgió en gran parte dentro de la misma disciplina contable. Que se debió principalmente a las prácticas de gestión contables que sirvieron de punto de referencia para esta nueva agenda de investigación. El punto de partida aquí es una preocupación con los contextos de la contabilidad.

Las prácticas contables han sido estudiadas por un grupo de científicos sociales, al menos desde la década de 1950². Pero estos pioneros estudios se mantuvieron relativamente descuidados por los investigadores interesados en analizar como la contabilidad operaba en determinados ambientes de la organización. Más tarde en 1978. Hopwood (1978:4) pudo argumentar³ que:

“Incluso en los casos en que la contabilidad se ha estudiado en su contexto organizacional, el énfasis todavía se centra en obtener una comprensión

² Ver por ejemplo los estudios de Argyris (1952); Bower (1970); Roy (1969); Simon, Guetzkow and Tyndall (1954); Whyte (1955); Wildavsky (1964). Ver Birnberg, Turopolec and Young (1983) para una útil descripción.

³ Estas reflexiones estuvieron en el contexto de un ensayo introductorio de una colección de artículos, la mayoría de los cuales fueron presentados inicialmente en el seminario sobre “El diseño de sistemas de contabilidad de gestión para las organizaciones en un cambio ambiental”, celebrado en San Francisco en 1976, bajo el auspicio de Contabilidad, Organizaciones y Sociedad. Los artículos son publicados en Contabilidad, Organizaciones y Sociedad 3(1)(1978).

relativamente estática de los aspectos individuales, o en la mayoría de los casos, en aspectos del proceso”

El presupuesto, un objetivo clave investigación contable durante la década de 1970, tuvo la tendencia de ser examinado sin tener en cuenta sus aspectos sociales y organizacionales, de acuerdo con Hopwood (1978). El Estudio sobre la participación en los procesos presupuestales, uno de los principales objetos de investigación en esta área, tuvo una gran concepción estática de la relación entre la participación y las actitudes y estilos de gestión (Hopwood, 1978). Hubo pocos intentos para analizar las dinámicas organizacionales por las cuales el presupuesto era interrelacionado con otras estrategias y estructuras de control organizacional.

Esta llamada a una apreciación más dinámica de la contabilidad en su contexto organizacional iba a ser una de muchas, pero, en 1980, el llamado para estudiar la contabilidad en los contextos en los cuales ella se encontraba se dio en un marco más amplio de las ciencias sociales. Por esta fecha, un punto de vista fue emergiendo a un paso más rápido del que se requería. Esto fue importante para que la contabilidad se situara tanto en su contexto social como en el organizacional. Pero no era suficiente con desarrollar y ampliar los análisis de la contabilidad en sus contextos organizacionales. Era necesario mirar más allá de los límites de las organizaciones, y direccionar las interrelaciones entre las prácticas del cálculo particular y otras prácticas de gestión⁴. Por otra parte, un concepto cambiante de las organizaciones y de las formas en que fueron vinculadas a

⁴ Un paralelo, y relativo desarrollo se produjo en torno al mismo tiempo en relación con el concepto multidisciplinario de “Control de Gestión”. El seminario de Control de Gestión en Reino Unido, y el seminario de sistemas de información y de control de gestión en Europa sirvieron de orientación para trabajar en esta área. Al respecto, véase Lowe y Machin (1983). Para un ejemplo de trabajo en este enfoque véase Lowe, Puxty y Laughlin (1983).

sus “entornos”, estaba en proceso de formulación⁵. Una más, y hasta ahora ignorada dimensión iba a ser vinculada al estudio de la contabilidad. El estudio de los papeles sociales y organizacionales de la contabilidad fue declarado. Portentosamente pero con precisión, para ser “un área de enorme y gran complejidad desconocida” (Burchell y otros, 1980:22).

Como la contabilidad había llegado a ocupar una posición cada vez más importante en el funcionamiento de las modernas sociedades industriales, se había convertido en uno de los modos más influyentes de la gestión de las disposiciones organizacionales y sociales (Burchell y otros, 1980). Ya sea dentro de empresas del sector privado, el sector público, o en la gestión de los recursos financieros de manera más general, la contabilidad se había convertido en una característica dominante de la vida social y económica. La investigación contable, se argumentó, debe reconocer estos aspectos más amplios de la operación del trabajo de la contabilidad. Y para ello, este tipo de investigación necesitaba recurrir a un rango más amplio de las herramientas de las ciencias sociales, e implementar estas a través de un terreno más extenso.

Este llamado a estudiar las funciones de la contabilidad en sus contextos sociales y organizacionales conllevó a una comprensión distintiva de las condiciones y las consecuencias de las tecnologías contables. Estas fueron entendidas como dispositivos que constituyeron y formaron particulares disposiciones organizacionales y sociales, frecuentemente con otras prácticas. La contabilidad fue considerada fundamental para la creación de patrones específicos de visibilidad organizacional, la articulación de ciertas formas de estructura y segmentación organizacional, y la formación y

⁵ En este punto, véase Miller y O`Leary (1993).

refuerzo de las relaciones de poder (Burchell y Otros, 1980). Fueron estos, los roles más distintivos de la contabilidad, los que iban a ser introducidos en el cuadro. Las rutinas mundanas del cálculo de la contabilidad estaban acordes a la importancia que su rol social merecía. Si la contabilidad era un mecanismo de gestión económica y social, entonces esta debería ser estudiada como tal. Ya no era suficiente estudiar la contabilidad más o menos completa dentro de los límites de las organizaciones.

El llamado para estudiar la contabilidad en sus contextos sociales y organizacionales, tomó como punto de partida la forma en que la contabilidad operaba dentro de las organizaciones. Pero añadió una cláusula que ahora puede parecer evidente: Las organizaciones no existen en un vacío. Las organizaciones, y las prácticas contables dentro de ellas, son entidades intrínsecamente dinámicas y sociales. Las organizaciones están recíprocamente vinculadas a una multiplicidad de intereses, algunos de estos intereses están localizados primordialmente dentro de las organizaciones, algunos están localizados en el entorno dentro del cual las organizaciones operan y otros difuminan los límites entre las organizaciones y sus entornos.

La dinámica de las relaciones de la agencia, un tema de investigación con sus propias tradiciones y preocupaciones, fue identificado como un ejemplo clave de tales procesos (Hopwood, 1983). Un enfoque en las relaciones de la agencia, debe, o al menos así se argumentó, hacer posible un análisis de las formas en las cuales la relevancia de la información contable fue determinada dentro de los contextos en los cuales fue usada, en lugar de limitar la investigación a la propiedad formal y declarada de los sistemas de contabilidad. El funcionamiento de las instituciones reguladoras se observó con el fin de ofrecer una nueva oportunidad para el análisis de la

contabilidad como una práctica social y organizacional. En este caso, se podría investigar las dimensiones políticas de la formulación de la política contable. Los componentes técnicos de la regulación contable, y la búsqueda de “soluciones técnicas”, pudieron ser estudiados como aspectos claves de un complejo patrón de influencias institucionales y políticas. Dentro de estas diferentes formas, una apreciación puede ser adquirida de la manera en la cual las funciones de la contabilidad fueron moldeadas por las presiones y demandas para la innovación contable, en lugar de tener que recurrir a una esencia presunta o función puramente técnica de la contabilidad.

La cuestión de los intereses y su influencia en las prácticas contables, proporcionaron un punto focal para los investigadores interesados en la contabilidad financiera. Esto le dio más soporte a la idea de que la investigación contable debe moverse más allá de los límites de las organizaciones. Había una preocupación con la aparición de la noción de consecuencias económicas⁶. Esto se refiere al impacto de los informes de contabilidad sobre el comportamiento de la toma de decisiones de negocios, gobierno, sindicatos, inversores y acreedores. Una preocupación por las “consecuencias económicas” implicó un cuestionamiento de la hipótesis de que la formulación de la política contable era neutral en sus efectos, o al menos que no era responsable por algunos de tales efectos. El establecimiento de normas contables por lo tanto, llegó a ser visto como una práctica que trascendió las cuestiones tradicionales de la medición contable y la presentación razonable. De esta forma, es visto como un proceso impregnado fundamentalmente de “consecuencias económicas”.

⁶ Cf. Zeff (1978)

La cuestión de los intereses, se constituyó en una característica clave de la agenda de investigación relacionada, la cual ha sido definida como “contabilidad positiva”⁷. El modelo aquí fue extraído de una teoría económica de procesos políticos, que considera a la política como una competencia entre los individuos para transferir riqueza. Dentro de tal modelo, los políticos y burócratas, así como otros individuos, buscan obtener incentivos para buscar transferencias de riqueza a través del proceso político. Los números en los informes contables pueden ser usados por los políticos en la creación o resolución de las “crisis”, reportando utilidades que reciben una atención particular. La fijación de precios y tasas por parte de las agencias regulatorias del gobierno se lleva a cabo más oportunidades para los intereses para influir en la política contable. Porque, en aquellos casos en que las tasas o los precios se establecen sobre la base de las fórmulas que utilizan determinados contabilidad de costos, los incentivos se llevan a cabo para ser creados para los directores de empresas para presionar a las agencias reguladoras y los organismos de establecimiento de normas para los procedimientos de contabilidad que producen las tasas más favorables⁸.

Pero a pesar de estos avances, la agenda de investigación a principios de la década de 1980, todavía tendía a ser ponderada a favor de los aspectos organizacionales de las prácticas contables. Una conferencia celebrada en la Graduate School of Management de la universidad de California en Los

⁷ La colección más accesible de este material se encuentra en Watts and Zimmerman (1986)

⁸ Estas agendas de investigación se centran en la cuestión de los intereses, y típicamente invocan un modelo económico de procesos políticos, provee una excepción a la generalización de que la preocupación por la contabilidad como una práctica social e institucional se desarrolló en relación a la contabilidad de gestión. Sin embargo, hasta la fecha no se ha desarrollado una investigación sobre contabilidad financiera comparable a la que aparece en este volumen. Esto es curioso, para la contabilidad financiera parece ser tan conveniente para tal investigación, como para la contabilidad de gestión.

Ángeles en julio de 1981. Bajo el auspicio de la revista Contabilidad, Organizaciones y Sociedad, señaló el carácter todavía incipiente de la investigación en los contextos sociales de las prácticas contables⁹. De hecho, el tema de esta conferencia fue “La Contabilidad en su contexto organizacional”. Se presentaron ponencias que se basaron en una amplia gama de enfoques, incluida la teoría de la contingencia, los análisis de las relaciones de poder interinstitucionales, los estudios sobre la implicación de la contabilidad en otros procesos de la organización y los análisis históricos de las formas en que la contabilidad ha contribuido a la aparición de la empresa moderna¹⁰.

Sin embargo, una agenda más amplia también se presentó, una que centro su atención con firmeza y de forma explícita a los contextos sociales e institucionales en los cuales la contabilidad operaba¹¹. Se sugirió que la investigación debería centrarse en lo simbólico, a diferencia de los usos técnicos de la contabilidad. En la medida en que las funciones simbólicas de la contabilidad ayuden a definir lo real, y dar legitimidad a las prácticas existentes, entonces la vida organizacional puede ser modificada en el nombre de las funciones simbólicas. Y hubo más llamados en general, para una mayor apreciación de los factores sociales e ideológicos que han contribuido al origen de la contabilidad.

Estos llamados para hacer frente a los contextos sociales e institucionales de la práctica contable fue en parte, el resultado de una observación empírica: en la medida en que las agencias del mundo moderno crecientemente apelan

⁹ Véase Contabilidad, Organizaciones y Sociedad 8(2/3)(1983) para los trabajos publicados que se originaron de esta conferencia.

¹⁰ Véase por ejemplo: Birnberg, Turopolec y Young (1983); Boland y Pondy (1983); Johnson (1983); Markus y Pfeffer (1983).

¹¹ Véase en particular los artículos de Cooper (1983) y Meyer (1983)

a la contabilidad como una forma de demostrar la naturaleza racional de los procesos organizacionales, de esta forma, la investigación contable debe abordar tales presiones institucionales. Estas presiones se originaron de organismos tales como el estado, los medios de comunicación y las instituciones profesionales. Fueron también el resultado de una manera mucho más difusa de apelar a nociones tales como “eficiencia”, “eficacia”, “valor del dinero” y muchas otras más. La contabilidad fue, y aún lo es, frecuentemente entendido como el medio por el cual tales ideales podrían ser operables.

Las propuestas para estudiar las dimensiones sociales e institucionales de la contabilidad fueron también en parte, el resultado de agendas intelectuales desde disciplinas tales como la sociología y las ciencias políticas permeando la investigación contable. Estas disciplinas partieron desde la presunción de que el estudio de las prácticas discretas, eventos y procesos necesitaban ser conducidos en relación a la naturaleza cambiante de las instituciones sociales, estructuras, funciones y procesos. Como la contabilidad busco establecerse cada vez más como una disciplina social de amplia base, entonces esta tomo nota de tales agendas intelectuales.

Reflexionando sobre las distintas agendas presentes en la conferencia de la UCLA en el año de 1981, Hopwood habló de “los orígenes externos de los términos organizacionales” (Hopwood, 1983: 302). La paradoja de esta conclusión en una conferencia dedicada a explorar la naturaleza de organización de la contabilidad no fue accidental. Más bien, era una manera de poner de relieve las complejas presiones, demandas e influencias que operaban en las prácticas contables. Era una forma de señalar cuanto más necesitaba desarrollar la investigación contable, si esta era dirigida a tales factores. Y era una forma de registrar las severas limitaciones que

resultarían de continuar con un enfoque exclusivamente intraorganizacional para estudiar la contabilidad. Para restringir el estudio de la contabilidad a eso bajo lo cual tomo lugar dentro de las organizaciones, había que limitar arbitraria y erróneamente el terreno de la investigación contable.

Los factores que influyen en la innovación y el cambio contable, las dinámicas de la contabilidad en sus relaciones con otros procesos organizacionales y las más amplias consecuencias de la contabilidad, no respetaron los límites organizacionales. Si uno estaba interesado en la realización de estudios sobre el terreno de la contabilidad en la acción, los análisis históricos de las formas cambiantes de las prácticas contables, o incluso los análisis convencionales sobre la base de la teoría de la contingencia. La conclusión era la misma. La contabilidad no podía y no debe ser estudiada como una práctica organizacional en aislamiento de otros contextos sociales e institucionales más amplios dentro de los cuales ella operaba.

LOS ENTORNOS CONTABLES E INSTITUCIONALES.

Una preocupación por los aspectos sociales e institucionales de la contabilidad surgió también en disciplinas que estaban más allá de lo contable. Más notablemente, y con efectos duraderos, esto ocurrió en un momento particular entre la sociología y la teoría de la organización. Aquí, los teóricos institucionales representaron la contabilidad como un elemento clave en el “mito estructural” de las sociedades racionalizadas (Meyer y Rowan, 1977). A parte de su posible eficacia, los mitos de los contadores que se llevaron a cabo, se han convertido en parte de los medios que se dan por sentados para lograr los fines organizacionales. Los mitos de los contadores- ya sean con respecto a determinadas categorías de los costos, o el valor ceremonial más general vinculado a los valores financieros en una

sociedad racionalizada- se colocaron en una posición similar a la de los mitos del médico y de otras profesiones racionalizadas.

Los teóricos institucionales argumentaron que las organizaciones formales se ven obligadas a incorporar las prácticas y procedimientos definidos por los conceptos prevalecientes de lo que es racional (Meyer y Rowan, 1977). Las etiquetas del organigrama, las convenciones de la contabilidad moderna y los vocabularios de personas expertas fueron identificados como mecanismos claves para el isomorfismo entre las instituciones ambientales y las practicas organizacionales. Los teóricos organizacionales argumentaron que en la medida en que las organizaciones incorporen tales prácticas y procedimientos, ellas incrementarán su legitimidad y sus perspectivas de supervivencia. En los procesos, ellas transforman las estructuras formales de las organizaciones con poderosas reglas institucionales. Estas reglas, pueden llegar entonces a constituirse de obligatorio cumplimiento para las organizaciones particulares. Las estructuras formales de las organizaciones, pueden por lo tanto reflejar los mitos de sus entornos institucionales, en lugar de las demandas de sus actividades laborales.

Este proceso por el cual las organizaciones formales llegan a asumir más y más los aspectos racionalizados de su entorno se considero de carácter general. Las profesiones fueron identificadas como un aspecto de este proceso. Individualmente las profesiones establecen normas y procedimientos para llevar a cabo actividades fuera del ámbito de los “misterios morales”, y llevarlos dentro del ámbito de las técnicas impersonales. Tomado como un sistema, las profesiones fueron también vistas para ser altamente institucionalizadas. Las obligaciones legales, la delegación de actividades, y las disputas sobre las jurisdicciones, demostraron la importancia de la asignación de actividades al dominio profesional apropiado. Diversos programas para las organizaciones formalizadas fueron también identificados como una gran influencia en las concepciones institucionalizadas de los medios apropiados para la realización de diversas funciones. Estos van desde los programas que se estimen convenientes para una universidad. Dichos

programas tendían a ser formulados, para ser considerados relevantes para cualquier organización de un determinado tipo. Las técnicas institucionalizadas también fueron vistas como una pieza clave de los procesos por los cuales las organizaciones tomaban los aspectos racionalizados de sus entornos. Los procedimientos técnicos de producción, contabilidad, selección de personal y mucho más fueron parte de este proceso. Aparte de su posible eficiencia, tales técnicas institucionalizadas ayudaron a establecer una concepción de una organización como racional, responsable y moderna.

Desde una perspectiva institucional, la contabilidad fue vista como una de las formas en las que las organizaciones llegan a incorporar concepciones racionales de los medios de organización. La contabilidad no era la única. Pero era sin embargo, un aspecto cada vez más central del proceso de institucionalización de las sociedades modernas. La contabilidad proporcionó un conjunto de técnicas para organizar y monitorear ciertas actividades. La contabilidad proporcionó también un lenguaje o un vocabulario, mediante el cual se delinear los objetivos de la organización, procedimientos y políticas. Estos vocabularios de motivo, se llevaron a cabo de forma análoga a los vocabularios de motivo utilizados para dar cuenta de las actividades de los individuos. Como comentaron Meyer y Rowan (1977:31):

Así como los celos, la ira, el altruismo, y el amor son mitos que interpretan y explican las acciones de los individuos, los mitos de los doctores, los contadores, o de la línea de montaje explican las actividades organizacionales.

Este punto de vista irreverente de una práctica que se había llevado a cabo durante mucho tiempo bajo el título de “profesión” era mucho más que el mero cinismo. La contabilidad pudo ahora ser estudiada con muchas herramientas similares, y de una manera similar, a la forma en que los teóricos organizacionales y los sociólogos habían estudiado de forma fructífera otras prácticas profesionalizadas tales como el derecho, la

medicina, y la psiquiatría. Se podría estudiar la contabilidad moderna, como una función ceremonial que legitima las organizaciones con los míticos usuarios de la información contable: los participantes internos, los accionistas, el público y con organismos tales como la comisión de mercado de valores. Se podría estudiar los orígenes de las prácticas contables particulares en relación con sus funciones como mitos racionales mitos institucionales. Se podría estudiar el impacto de las formas particulares de la contabilidad en las organizaciones como un proceso institucional, en lugar de limitarse a hacer preguntas de sus presuntos efectos eficientes. Se podría tratar de explicar el cambio organizacional en términos de las tendencias isomórficas con elementos valorados colectivamente. Y se podría estudiar las formas en las cuales los diferentes entornos determinan la cantidad de la contabilidad aplicada en una sociedad u organización particular, determinada, en lugar de aceptar tácitamente que esto se deriva de los procesos de trabajo técnicos intrínsecamente necesarios (Meyer, 1986).

La idea de que la contabilidad era parte de la estructura de un mito institucionalizado y racionalizado de una sociedad contribuyó a una ampliación significativa de la agenda de investigación contable¹². Esto ayudó a reforzar y elaborar el cambio emergente en el centro de atención de la contabilidad, vista como una respuesta funcional y neutral a los imperativos de la organización.

¹² En un caso relacionado, Gambling (1977,1987) sugirió que la contabilidad podría ser entendida como una actividad ritual. En la medida como Gambling argumentó, después de Cleverley (1973), que tales rituales era parte de “las respuestas en la edad antigua del hombre a la incertidumbre” (Gambling, 1977), sus preocupaciones son distintas de las de los teóricos institucionales para analizar la influencia de las prácticas históricamente específicas.

Más recientemente, una serie de estudios han demostrado que la contabilidad puede ser entendida de esta forma, como parte del aparato cultural de una sociedad. Covaleski y Dirsmith (1988 a, 1988, b) examinaron Cómo, Por quién y Con qué propósitos, las expectativas sociales de las prácticas presupuestarias aceptables fueron articuladas, forzadas y modificadas durante un período de declive organizacional.

El énfasis estaba en la agencia política activa involucrada en el proceso de institucionalización del presupuesto dentro de un particular aparato administrativo universitario. Fligstein (1987,1990) estudió el incremento del dominio del personal financiero en el control de las grandes corporaciones señalando de esta forma los cambios en la estrategia y la estructura de las organizaciones, los cambios en las leyes antimonopolio, y un proceso de imitación de las empresas en entornos similares. En esta instancia, una teoría estructural del poder ilustró como poder fundamental, el aumento de los actores clave, como resultado de eventos fuera de sus organizaciones y como resultado de su definición de problemas claves dentro de ellas. Este proceso fue institucional, Fligstein argumentó que se constituyó en una de las principales formas en que se produjo un cambio en el poder intraorganizacional en favor de los profesionales de las finanzas. En una línea similar, Mezas (1990), estudió los factores que explican las prácticas de información financiera utilizadas por las grandes empresas con ánimo de lucro, y trató de explicar estos a través de la adopción de un nivel interinstitucional de análisis. Un estudio de las prácticas de información financiera debe, según Mezas, centrarse principalmente en el entorno institucional de las empresas, en lugar de focalizarse en las empresas mismas.

Otros estudios se diseñaron más libremente desde la perspectiva institucional, al tiempo que reforzaron la importancia de analizar los efectos

de los entornos institucionales en los sistemas contables y en otras prácticas organizacionales. Berry y otros. (1985), en un estudio, que se diseñó en parte en un marco de referencia institucional, demostró que el control de gestión en un área de la JUNTA NACIONAL DE CARBÓN pudo ser utilizado para mejorar la ambigüedad y proporcionar legitimidad en y sobre la organización. En este contexto, los estados contables eran documentos ambiguos con bien conocidas incertidumbres con respecto a la confiabilidad de los datos y la extensión de la capacidad de control. Pero la ambigüedad de estos documentos permitió la gestión para hacer frente a los conflictos y a las demandas contradictorias e inconsistentes de los sindicatos y los gobiernos. Espeland y Hirsh (1990), también dirigieron las funciones de la contabilidad en pro de legitimar y facilitar ciertas formas de organización. el enfoque aquí fue el movimiento conglomerado empresarial estadounidense durante la década de 1960. Una proliferación de las fusiones conglomeradas contribuyó, según Espeland y Hirsh, a una reconceptualización de la naturaleza de la corporación que hacía énfasis en la parte financiera, en lugar de sus capacidades productivas. Y la idea de que los sistemas contables pueden ayudar a proporcionar una legitimidad externa se soportó aún más en el longitudinal estudio de campo de Ansari y Euske (1987) sobre los patrones de información que se usan en una organización militar, la introducción de un particular sistema de costeó, se argumentó, para ser una forma de demostrar al congreso y otras entidades externas la racionalidad de los procesos de control interno.

En sus diferentes formas, estos estudios refuerzan la tendencia hacia el análisis de la contabilidad como una práctica social y la institucional. Para los teóricos institucionales, la idea era hacer frente a esas presiones en el entorno que llevó a las organizaciones a incorporar las actividades institucionalizadas, y por ende, establecer o mejorar la legitimidad. Para

entender las prácticas contables desde esta perspectiva, se necesitaba localizar los procesos causales que vincularon a la contabilidad con su entorno institucional. La naturaleza y la dirección de estos procesos causales iban a ser el objeto de la investigación. Pero las implicaciones de este programa de investigación eran de mayor alcance que la simple demostración que los factores institucionales necesitaban para ser dirigidos en busca de explicar la emergencia, persistencia y transformación de las prácticas contables. Los teóricos institucionales reforzaron sustancialmente el caso intelectual para la investigación contable, más allá de los confines de la empresa y la organización, para dirigir todos los aspectos de la contabilidad entendida como una práctica social e institucional.

CÁLCULO ECONÓMICO, POLÍTICA ECONÓMICA Y DISCURSO ECONÓMICO.

La evolución de las fronteras entre la economía y la sociología dio mucho más soporte a lo que concierne con las formas culturalmente específicas del cálculo económico (Cutler y otros, 1978). Sin embargo, los debates aquí estaban más localizados, y tendían a desarrollarse en paralelo con la investigación dentro de la disciplina de la contabilidad, en lugar de establecer una estrecha relación con esta. No obstante, la preocupación en esta literatura con la capacidad constitutiva de formas particulares del cálculo era notablemente similar a la que comenzó a surgir dentro de la contabilidad a finales de 1970.

El cálculo empresarial, se argumentó, necesitaba ser analizado en las condiciones concretas de determinadas economías capitalistas nacionales, más que por referencia a las leyes generales o las tendencias de las economías capitalistas. (Cutler y otros, 1978). La atención necesitó ser

dirigida en las formas de la organización y condiciones de operación de las empresas. Para los criterios del cálculo y las formas que tomaron, fueron formados dentro de determinados ámbitos institucionales y sociales. La medición de los rendimientos, el cálculo de los costos, la forma en que se determinaba la magnitud del capital involucrado, el modo de evaluación de los activos de la empresa, y la evaluación global del rendimiento de una empresa en términos de" beneficios "eran potencialmente variables. Las diferentes formas del cálculo producirían diferentes resultados. La categoría de beneficio se ve como un resultado de formas particulares de medición, en relación con la elección de determinados períodos de tiempo de su aplicación. Las normas del cálculo se vieron por lo tanto potencialmente amenazadas por la existencia de normas alternativas y competitivas.

Esta preocupación por los efectos de formación de determinadas técnicas de cálculo estaba vinculada a una preocupación por la política económica, una preocupación que fue de nuevo establecida en el trabajo de los investigadores contables¹³. La política de aquí se define como mucho más amplia que la política simplemente estatal o gubernamental. La política fue tomada, para incluir los objetivos y prácticas de cualquier agente en la esfera económica. También se tuvo para incluir a los medios e instrumentos a través del cual estos objetivos iban a llevarse a cabo, este enfoque sobre los medios e instrumentos de la política dio especial importancia a las técnicas del cálculo económico. Pero, si las políticas son articuladas y hechas operables a través de determinadas prácticas del cálculo, y si dichas prácticas definen los costos, los ingresos y los beneficios de la empresa, entonces resulta difícil la política económica y el cálculo económico. Además, la política y el cálculo requieren de algún agente o agencia que

¹³ Cf. Thompson (1986,1987) y Burchell, Clubb and Hopwood (1985). Vale la pena señalar que este último círculo en forma manuscrita en la década de 1980.

calcule. Puesto que dichos agentes siempre se localizan institucionalmente, se argumentó que el estudio de la contabilidad como una forma particular del cálculo económico se encuentra igualmente como una práctica institucional. Los análisis de las prácticas contables deben abordar la dispersa matriz organizacional dentro del cual operan (Thompson, 1986:9).

En una distintiva y relativa forma, la atención se centró en la naturaleza histórica de las categorías del discurso económico. El punto aquí es que no son sólo las prácticas de medición y el cálculo económico los que cambiaron con el tiempo. Las categorías, los conceptos y los significados del discurso económico también cambiaron, y estos cambios se vincularon a los intentos para gobernar los dominios en cuestión, en diferentes formas. en la medida en que la gestión de un dominio tal como la economía, dependa de manera particular de conceptualizar los procesos y entidades que se incluirán dentro de ella, entonces la atención a las categorías del discurso económico puede tener importantes implicaciones para la comprensión de las formas cambiantes de cálculo económico.

El análisis de tales categorías, aparentemente inmutables como “la tierra” y “el trabajo” demostraron los vínculos entre las categorías del discurso económico, y las formas particulares del cálculo económico. Por ejemplo, en lugar de los principios morales o teológicos sobre el buen desempeño de la frecuente agricultura en el siglo XVII, surgió a mediados del siglo XVIII, una concepción de la granja como un proceso (Tribe, 1978). En esta nueva formación discursiva, en esta nueva formación discursiva, el beneficio se llevó a cabo como resultado de la buena gestión del proceso de cultivo, en lugar de la diligencia de las personas que se ocupaban de los recursos proporcionados por dios. El agricultor se entendía como parte de una serie de intercambios en la economía, que se combinaron para afectar la

circulación del producto. La granja fue entendida como una unidad de producción, y pudo ser comparada con otras unidades.

Dentro de esta nueva formación discursiva, la contabilidad vino a ocupar un número de funciones importantes, esta fue la manera por la que los textos fueron validados, la razón por la que el granjero organizó y registró sus actividades, y el medio por el cual un propietario controla las acciones de sus administradores. Más en general, un principio numérico proporcionó un medio de validación discursiva (tribu, 1978:71). El cálculo fue el medio por el cual los textos en administración agrícola fueron validados. Y una vez que la granja había llegado a ser considerada como una unidad de producción, los argumentos pudieron avanzar de acuerdo a la forma apropiada de tales empresas. Se podía calcular las proporciones más rentables para la hierba y su cultivo en las granjas, con diferentes capitales disponibles, y se podía construir las “granjas ideales”. Una plétora de cálculos podría ser realizados, los cuales tendrían significado, solo a través de la formación discursiva dentro de la cual ellos emergieron.

En diferentes formas, y en las disciplinas en los márgenes de la contabilidad, surgió la preocupación por la contabilidad como una práctica social e institucional. Un número de nuevas agendas de investigación fueron abiertas. La contabilidad pudo ahora ser estudiada con la misma variedad de herramientas de las ciencias sociales que estaban disponibles para otras disciplinas establecidas.

MULTIPLES AGENDAS.

La preocupación por analizar la contabilidad como una práctica social e institucional ha tomado muchas formas. Hasta el momento, el objetivo ha

sido exponer algunas de las coordenadas que ayudaron a moldear el tipo de la presente investigación en este volumen. Pero allí, han surgido en años recientes, una multiplicidad de enfoques para el estudio de la contabilidad en su contexto social e institucional. El presente volumen solo muestra una selección de algunos de los estudios claves de esta lectura. Antes de proceder a considerar algunas de las cuestiones planteadas por los capítulos de este volumen, puede ser útil identificar brevemente algunos de los programas de investigación los cuales han emergido en la literatura contable más o menos en la última década. Por supuesto, alguna revisión de esta amplia literatura es inevitablemente selectiva. Esto es necesario para caracterizar los grandes temas o agendas y así evitar la simple enumeración de todo lo que se ha dicho o hecho en la zona. Pero si uno es cuidadoso de no considerar estos temas o agendas como categorías mutuamente excluyentes, una revisión puede ser de valor como una forma de indicar la multiplicidad de formas en que la contabilidad puede ser analizada.

Un programa en esta literatura puede ser llamado una etnografía de las prácticas contables, para indicar un problema con la investigación contable que presta especial atención a los significados y las percepciones de los actores que desarrollan y utilizan técnicas o sistemas contables en entornos particulares¹⁴. La primera investigación en este modo identificó la importancia de la investigación empírica del funcionamiento real de los sistemas contables, y la necesidad de comenzar a partir de situaciones

¹⁴ A veces este tipo de investigación es denominada "naturalista". Para el propósito de la exposición aquí, la investigación "naturalista" y "etnográfica" se consideran equivalentes. Véase por ejemplo, Tomkins y Groves (1983), y los comentarios en su artículo por Abdel-Khalik y Ajinka (1983); Morgan (1983); Willmott (1983). El término "etnográfico" es utilizado aquí para referirse a una literatura más amplia que la que convencionalmente se definió como etnografía. El término "interpretativo" también provee una etiqueta para designar esta línea de investigación; Chua (1988).

específicas del mundo real¹⁵. Tal investigación iría más allá de describir las transacciones de un sistema contable, y estudiaría las condiciones y las consecuencias de las actuales prácticas contables en organizaciones específicas. El análisis de caso debe abordar la contabilidad como una experiencia vivida por los actores individuales, y debe reconocer el uso simbólico de la contabilidad para las personas, teniendo una visión crítica de la definición de la situación del actor (Boland and Pondy, 1983). La investigación de este tipo, o por lo que se esperaba, hace posible la comprensión de la forma en que las prácticas contables contribuyen a la producción y reproducción de la vida organizacional (Roberts y Scapens, 1985).

Este amplio mandato para comprender y explicar las prácticas contables en situaciones concretas que han de hecho ocurrido, centrarse en lo que fue dicho y hecho en tales situaciones, puede ser implementado en una amplia variedad de contextos. Esto puede ser utilizado cuando se busca entender la aparentemente cuestión técnica de las relaciones de cambio entre los costos y los volúmenes en el contexto de los avanzados sistemas de producción (Jonsson and Gronlund, 1988). En tales contextos, las prácticas y los procedimientos se resuelven en los ámbitos locales. Son estos ámbitos locales los que necesitan ser analizados e investigados. Igualmente, la preocupación por los significados que las personas conectan a su mundo social puede ser muy valiosa pues se busca entender el cambio de contabilidad dentro de una organización en particular, tal como Nahapiet (1988) ha demostrado. Nuevas formas de la contabilidad tienen que ser entendidas y sentidas. Incluso si la asignación de recursos es considerada como una actividad esencialmente rutinaria, cuando las nuevas prácticas del

¹⁵ Véase por ejemplo: Boland y Pondy (1983,1986); Colville (1981); Roberts y Scapens (1985); Tomkins y Groves (1983).

cálculo son introducidas, existen comprensiones que pueden llegar a ser problemáticas. De igual forma, el surgimiento de una nueva cultura organizacional, basada en la contabilidad más que en la ingeniería, puede ser analizada en un marco interpretativo (Dent, 1991).

Una etnografía de las prácticas contables abre nuevas posibilidades para la investigación contable. Un cuento alegórico de aprendizaje puede transmitir el punto de que, en la contabilidad financiera, la comunicación de la realidad es también la construcción de la realidad (Hines, 1988, 1989). Un drama en cinco actos puede transmitir los procesos en los cuales las prácticas de presupuesto clínico son elaboradas y articuladas (Pinch y otros, 1989). El proceso de los presupuestos de fabricación se puede rastrear mediante el examen de las cadenas de razonamiento y los mecanismos de influencia que participan en la construcción de un nuevo sistema de presupuesto (Preston y otros, 1992). Los procesos contables internos pueden ser comprendidos como poderosamente influenciados por los procesos de inspección y revisión de la hacienda británica (Preston, 1989).¹⁶ Y una etnografía a posteriori del sistema de exámenes profesionales de un cuerpo profesional de la contabilidad puede indicar algunas de las condiciones y consecuencias de "convertirse" en un contador profesional (Power, 1991).

Una segunda agenda puede ser definida como economía política de las prácticas contables. Al igual que con la etnografía de la contabilidad, se trata de un programa variado, en lugar de un enfoque o método unitario. Como su nivel más general, una economía política de la contabilidad significa llamar la atención sobre los conflictos de intereses políticos y económicos que están

¹⁶ Preston (1989) se basa explícitamente en el concepto de la disciplina según lo establecido en la obra de Foucault. pero la atención detallada a los sentidos y significados unidos por los individuos a sus acciones justifica el uso del término "etnografía" para caracterizar este estudio.

en juego en la contabilidad. Esto significa enfatizar la interrelación fundamental entre las fuerzas políticas y económicas en la sociedad. En lugar de un punto de vista de la contabilidad como el suministro de información neutral y técnica para la toma de decisiones, un enfoque de economía política insiste en que los sistemas de contabilidad a menudo son un mecanismo mediante el cual se ejerce el poder. En lugar de una imagen de la contabilidad como la representación objetiva de la realidad, esto sustituye la opinión de que la contabilidad es un lenguaje parcial e interesado, que favorece los intereses de determinadas clases y grupos ocupacionales. Y en lugar de una noción abstracta del equilibrio del mercado, un enfoque de economía política destaca las cuestiones de distribución y bienestar social¹⁷.

El enfoque de economía política en la contabilidad ha consistido en gran parte en una crítica a otras posiciones, en particular la economía marginalista. También ha habido un número de sustantivos estudios realizados, utilizando dicho marco. Los informes anuales han sido tenidos en cuenta para cambiar en forma y contenido en relación con las estrategias de acumulación de capital (Neimark y Tinker, 1986). Los modos de regulación de las prácticas contables se han celebrado para variar en función de las estructuras institucionales y políticas en determinados países (Puxty y Otros., 1987). Las interrelaciones entre la contabilidad y las relaciones industriales en un contexto local particular han sido estudiadas, a través de un análisis de los vínculos formados entre la contabilidad y una variedad de prioridades de la organización, estructuras y procesos (Bougen, 1989). Ha habido un llamado para dar mayor atención a los conflictos de

¹⁷ Para los argumentos a favor de una economía política de la contabilidad, véase, por ejemplo: Cooper y Hopper (1987); Cooper y Sherer (1984); Hopper, Storey y Willmott (1987), Tinker (1980, 1984, 1985); Tinker, Merino y Neimark (1982).

intereses que dividen a las partes negociadoras en contextos tales como las negociaciones de fijación de salarios, ilustrado por el ejemplo de las relaciones laborales en las cuencas mineras británicas (Bougen, Ogden y Outram, 1990)¹⁸. La importancia relativa de los controles contables sobre el proceso de trabajo en el capitalismo británico se ha abordado en términos del "proyecto de movilidad colectiva" de la profesión contable en el Reino Unido (Armstrong, 1985). Este proyecto de movilidad a su vez, ha sido analizado en términos de los principales problemas que enfrenta el capitalismo británico, y como estos permitieron a la profesión contable alcanzar una posición dominante dentro de las "funciones económicas" de la función global del capital (Armstrong, 1987). Y un método histórico-comparativo ha sido utilizado para analizar la propagación diferencial de las prácticas de costeo estándar, presupuesto y el uso de informes de desempeño en los Estados Unidos y Gran Bretaña (Wardell y Weisenfeld, 1991).

Otros estudios se han llevado a cabo en un modo relacionado. Ha habido un análisis de la interacción entre las acciones del Estado y de las consecuencias distributivas de las políticas contables adoptadas por los programas de seguro médico de los Estados Unidos (Arnold, 1991). Los vínculos entre las técnicas de la contabilidad de costos y los intentos históricamente diferentes para controlar los procesos laborales han sido dirigidos (Hopper y Armstrong, 1991). Laughlin (1987) ha abogado por el uso de la teoría crítica de Habermas en el análisis del cambio contable de manera más general¹⁹. La contabilidad ha sido diseñada para desempeñar un papel activo en la mejora de los conflictos sociales, especialmente en un contexto de crisis (Gallhofer y Haslam, 1991). Y, más concretamente, las cuestiones políticas que intervienen en el cálculo económico se han abordado en relación con el tema de los precios de transferencia (Picciotto, 1992). Los precios

¹⁸ Véase también Ogden y Bougen (1985). Para una perspectiva diferente de la cuestión del adversario contable, véase McBarnet, Weston Y Whelan (1993)

¹⁹ Véase también a Dillard (1991) en el uso de la teoría crítica en la investigación contable.

de transferencia son de acuerdo a este análisis, una cuestión política dentro de la empresa en relación a los factores estratégicos que afectan los precios, y es una cuestión externamente política, en relación a la regulación del estado y el sistema tributario internacional.

Una tercera agenda implica una preocupación por las cuestiones del diseño organizacional y los entornos, y sus relaciones con los sistemas contables. Emitida en los términos particulares de la teoría de la contingencia, esta ha sido por supuesto, una antigua preocupación de los investigadores en contabilidad. La teoría de la contingencia demostró la importancia de llevar factores tales como la tecnología, el entorno, y las estructuras administrativas dentro del campo de la investigación²⁰. Pero la teoría de la contingencia tendió a tener una comprensión restrictiva y estática de las formas en las cuales los sistemas contables fueron influenciados por un número de factores (Hopwood, 1983). La teoría de la contingencia dio una pequeña atención a los procesos a través de los cuales la contabilidad y las formas de organización fueron recíprocamente relacionadas.

Una tradición de investigación distinta, que se asocia sobre todo con el trabajo de James March, ayudó a dar una nueva y fructífera dirección a lo que concierne en la contabilidad con los problemas del entorno y el diseño organizacional²¹. Esta investigación había demostrado su valor en los campos de la teoría de la organización y el análisis por más de una década que se implementó en la literatura contable. A partir de los modelos de la toma de decisiones racional, March debilitó la racionalidad de los supuestos de tales modelos, pero lo hizo mediante la retención de una noción de la acción intencional de los individuos. Los individuos podrían no ajustarse a los modelos idealizados e ingenuos de la conducta racional. Pero sus acciones podrían no obstante ser comprendidas por medio de conceptos

²⁰ Véase por ejemplo Waterhouse y Tiessen (1978) para una exposición clásica de esta investigación, véase Cooper (1981) y Otley (1980) para una útil evaluación y revisión de esta bibliografía.

²¹ Por supuesto, muchos investigadores más han contribuido, con frecuencia en asociación con March, a esta investigación. Véase March (1988) para una útil colección de algunas de sus piezas claves de esta bibliografía.

tales como racionalidad limitada, racionalidad contextual, racionalidad del juego, y el proceso de la racionalidad (March, 1978).

Tales conceptos tienen implicaciones considerables para la contabilidad, para los textos de contabilidad están adornados con imágenes de los individuos racionales quienes buscan por una información completa para así evaluar su razonabilidad y luego tomar decisiones (Miller y O`Leary, 1990). March demostró de manera concluyente que los individuos y las organizaciones no operan en esta forma. Los individuos son mucho más constreñidos y mucho más inseguros de sus preferencias que los sueños que los escritores de libros de contabilidad sugieren. La noción de “anarquías organizadas” transmite este sentido de las organizaciones que se caracteriza por preferencias problemáticas, tecnología sin claridad, y participación fluida (Cohen, March and Olsen, 1972)²². Entendidas por medio de tales conceptos, las decisiones pueden ser vistas como resultados o interpretaciones de varias corrientes relativamente interdependientes o procesos en las organizaciones. Las soluciones no resultan de problemas en una simple forma de uno a uno. Las soluciones y los problemas están relativamente desacoplados en uno del otro. Los problemas, las soluciones y los participantes pasan de una oportunidad elegida a otra. Las decisiones sólo son tomadas cuando una combinación cambiante de problemas, soluciones y tomadores de decisiones pasan a hacer la acción posible.

Estas ideas tienen mucha relevancia para los investigadores contables. El mismo March, en un discurso para la asociación americana de contabilidad en 1986, establece las implicaciones de su investigación para la contabilidad sobre las ambigüedades que rodean la toma de decisiones individual y organizacional (March, 1987). Argumentando que los conceptos de “racionalidad limitada” y “conflicto de intereses” son una completa representación de los problemas de la toma de decisiones: ambigüedades de preferencia, ambigüedades de relevancia, ambigüedades de inteligencia y ambigüedades de significados. En términos

²² En contabilidad, Cooper, Hayes y Wolf (1981), Hedberg y Jonsson (1978)

similares a los de los teóricos institucionales, March argumentó que las teorías de selección racional, y de procesos de decisión, son manera de celebrar los valores centrales de una sociedad, en particular la idea que la vida ésta bajo el intencional control humano, y que ese control es ejercido a través de opciones individuales y colectivas basadas en una explícita anticipación de alternativas y sus probables consecuencias (March, 1987). En la medida en que la toma de decisiones en las organizaciones está rodeada por las cuatro ambigüedades identificadas, March argumentó que el diseño de los sistemas de información debe ser atento a tales características, aún cuando ellas son desconcertantes.

Dentro de la contabilidad, otros desarrollaron ideas relativas. Swieringa y Weick (1987) abordaron el papel de una técnica como el retorno de la inversión, en términos de sus efectos en la acción, más que como una ayuda para la toma de decisiones. Los sistemas contables y las técnicas son demasiado poderosos, ellos argumentaron, porque ellas pueden iniciar y mantener medidas de fuerza. Esta distinción entre acción-generación de procesos y proceso de toma de decisiones fue hecha por otros. Brunsson (1982) sugirió que un proceso efectivo de decisión que facilite la generación de acción rompe casi todas las reglas para la toma de decisiones racional: pocas alternativas son analizadas, únicamente las consecuencias positivas son consideradas y los objetivos no son formulados con anticipación. En una línea similar. Hedberg y Jonsson (1978) argumentaron que los sistemas contables tienden a estabilizar las organizaciones, mediante el establecimiento de repertorios fijos y estándar en el tiempo. Pero las organizaciones en entornos cambiantes, argumentan, necesitan sistemas de información que sean demasiado flexibles para hacer frente a acontecimientos inesperados. Los sistemas contables se necesitan para que puedan ser utilizados para estimular la curiosidad organizacional, facilitar la novela de los procesos de decisión e incrementar la capacidad de hacer frente con variedad y cambio en los entornos. Y la noción de “anarquías organizadas” fue usada como una forma de comprender como los presupuestos en particular, y los

sistemas contables en general, pueden proveer una base para la racionalización de la conducta, más que como un insumo dentro de las decisiones.

En sus distintas formas y en distintos niveles, todas estas tres agendas de investigación indican una preocupación por la contabilidad como una práctica social e institucional. Sin embargo, también ponen en relieve las preocupaciones o problemas en una forma que es distintiva. El enfoque etnográfico sugiere la importancia de tratar las prácticas contables como un “alien”. En esta medida, las prácticas contables necesitan ser explicadas en las mismas formas, y posiblemente con algunas de esas mismas herramientas, como las utilizadas por los antropólogos para comprender prácticas y culturas desconocidas. El enfoque de la economía política hace un considerable énfasis en el interés abierto y los conflictos, y en los vínculos entre tales factores y los sistemas contables. Este aspecto de la contabilidad continúa para permanecer relativamente subdesarrollado en la investigación contable. Y un enfoque en las cuestiones del diseño organizacional y los entornos ponen en relieve la importancia de asistir a los procesos actuales que ocurren dentro y entre las organizaciones, los entornos y los sistemas contables. Las cuestiones del diseño organizacional y los sistemas contables ya no deben ser subordinadas a las imágenes abstractas e idealizadas de la racionalidad. En sus respectivas formas, estas tres agendas de investigaciones apuntan a diferentes posibilidades para desarrollar y extender lo que concierne a la contabilidad como una práctica social e institucional.

ANÁLISIS DE LA EMERGENCIA DE LAS PRÁCTICAS DEL CÁLCULO.

Los análisis de la contabilidad como una práctica social e institucional en este volumen son inicialmente históricos. Pero ellos son históricos en un sentido particular. Yendo más allá de los anteriores análisis de la contabilidad en su contexto organizacional, los estudios coleccionados aquí se enfatizan en la emergencia social e institucional de la contabilidad. Esto no sugiere que el análisis de la contabilidad dentro de las organizaciones sea insignificante. Pero si sugiere

que si nosotros estamos para entender completamente como las formas particulares de la contabilidad han emergido, y por qué tal importancia está acorde a ellas, nosotros tenemos que movernos más allá de los límites de la organización y examinar la práctica social e institucional de la contabilidad. Lo que vincula los capítulos a este volumen es esta preocupación por analizar las relaciones entre las prácticas particulares del cálculo y otras prácticas de gestión y organización. Es la aparición de tales prácticas en determinados contextos históricos localizados, el "cómo" de tales procesos que es el foco de atención. Para la contabilidad esta frecuentemente formada por un conjunto de técnicas que solo vienen a ser llamadas "contabilidad" después del acto. Es el análisis de este proceso de emergencia que en otros lugares ha sido denominado "genealogía del cálculo"²³ es una de las principales preocupaciones de los estudios aquí recopilados.

Una preocupación por los múltiples sitios de emergencia de la contabilidad sugiere que la contabilidad no tiene "esencia". Por lo que nosotros llamamos "contabilidad" es una entidad que ha sido formada a partir de técnicas y prácticas diseñadas desde diversas disciplinas y dominios. La contabilidad cambia tanto en contenido como en forma a través del tiempo, solo logra una estabilidad temporal. Tales argumentos son más persuasivamente ilustrados por la contribución de Hoskin y Macve (Capítulo 3). Hoskin y Macve se enfocan en la invención de esa práctica que tan a menudo ha llegado a ser en núcleo o la esencia de la contabilidad: La partida doble. Ellos argumentan que nosotros necesitamos mirar el campo aparentemente marginal de la educación si nosotros vamos a entender la emergencia de la partida doble. Y esta es, ellos argumentan, una práctica en particular que debe ser dirigida: el examen. Ellos se enfocan primero en el examen oral y sin clasificar del duodécimo siglo. A continuación abordan el examen escrito y clasificado de finales del siglo XVIII. A partir de la disciplinaria perspectiva de Foucault, ellos argumentan que un enfoque en las instituciones educativas hace posible comprender la emergencia de la contabilidad, y su función como un mecanismo disciplinario. La contabilidad necesita ser entendida en este sentido

²³ Véase a Miller y Napier (1993) para esta noción.

institucional como una nueva poderosa forma de “escribir el mundo”, no como un medio de registro de datos para las decisiones económicas racionales.

Un enfoque en la matriz institucional dentro de la cual las prácticas contables particulares emergieron está también presente en el capítulo de Thompson (Cap. 2). Pero es a principios del siglo XVI al cual él dirige su atención. Él se dirige a tres instituciones contingentes e históricamente específicas: la iglesia, los aparatos pedagógicos y las editoriales. Juntas, Thompson argumenta, estas instituciones proveen las condiciones de posibilidad de la contabilidad en su forma particular “moderna”. Entendido en estos términos, la partida doble es un efecto de las configuraciones institucionales y organizacionales. La contabilidad toma su lugar junto a otros discursos políticos y económicos. La contabilidad es retórica, pero lo retórico en este contexto está institucionalmente bien fundado²⁴.

La emergencia de la contabilidad de costos es lo concerniente del capítulo de Loft (Capítulo 5). Dirigiendo el origen de la contabilidad de costos durante la primera guerra mundial, Loft dio apoyo adicional a la visión de que es importante asistir a las condiciones locales bajo las cuales las técnicas contables particulares emergen y se difunden. Loft denomina este proceso “entrar en la luz” de la contabilidad de costos. El acontecimiento decisivo aquí es la adición por el gobierno de una cláusula para la defensa de la Ley de terreno en 1916. Esta cláusula fue adicionada en respuesta a las acusaciones del mercantilismo en la parte de las manufacturas de municiones y otros suministros para la guerra. La nueva cláusula concernía al precio bajo el cual los ministerios de defensa pagarían a los fabricantes por los suministros de guerra que se les compraban. Este precio fue el costo de fabricación de los elementos en cuestión, más una asignación para el beneficio. En lugar de dejar que el mercado fije los precios, los costos iban a ser de ahora en adelante el árbitro. Por esta vía, la contabilidad estaba para ganar un estatus social y un grado de aceptación en los cuales había estado ausente antes de la

²⁴ Para un enfoque diferente para analizar lo retórico en la contabilidad, véase Arrington y Francis (1989)

guerra. El conocimiento sobre la contabilidad de costos, y la experiencia en el uso de sus técnicas fue difundido a través de los libros técnicos y revistas, así como los pocos cursos en contabilidad de costos estuvieron disponibles en las universidades al tiempo.

La contabilidad de costos mantiene el enfoque de la contribución de Miller y O'leary (Capítulo 4), pero en este caso es el costeo estándar y el presupuesto el objeto de atención. Es el período entre 1900 y 1930 que es de interés para Miller y O'leary. Porque es a través de este período que la contabilidad de costos fue transformada y su dominio masivamente expandido por la emergencia del costeo estándar. A partir de ahora la contabilidad de costos debía preocuparse por el futuro como también por el pasado. Con el costeo estándar fue posible rutinariamente calcular las varianzas a nivel de la empresa en su conjunto, y a nivel de cada persona con la empresa, esto fue más que una modificación técnica para la contabilidad. Como una forma de hacer visible las ineficiencias de la persona dentro de la empresa, el costeo estándar hizo posible una nueva forma de gobernar los individuos dentro del ente económico, una nueva forma de gobernar la vida económica dentro de la empresa. Pero el costeo estándar no fue un fenómeno aislado. Dentro de la empresa, se alió estrechamente a ese vasto proyecto de la estandarización y normalización que ha sido definido la "administración científica". Detrás de la empresa, esto se vinculó a un número de otras iniciativas de normalización incluyendo un programa de "eficiencia nacional" y de pruebas de inteligencia. Juntas, estas diversas estrategias ayudaron a articular el ideal de una administración racional de orden social en la cual la eficiencia se hace visible en ambos niveles individual y colectivo.

El vínculo entre las técnicas particulares del cálculo y los más amplios fundamentos y políticas están dirigidos por Tomlinson (Capítulo 7). La preocupación aquí es con las técnicas para medir la productividad del trabajo, y el aumento general del "problema de la productividad" en el Reino Unido a finales de 1940. Como se argumentó anteriormente, los intentos por cambiar las prácticas

contables, o para inventar nuevas, están típicamente vinculados a significados o fundamentos particulares. Y estos procesos de invención son con frecuencia vacilantes e inciertos, ellos involucran la experimentación y el descarte de técnicas medianamente formadas a favor de otras. Tomlinson demuestra la complejidad de tales procesos con respecto a los intentos por desarrollar técnicas para mediar la productividad del trabajo a finales de 1940 en el Reino Unido. El punto aquí es el origen de la prominencia que en este tiempo tuvo el concepto de "Productividad". Esto tuvo una doble preocupación: A nivel macroeconómico, hubo una preocupación que incrementó con la medición de la economía nacional como parte del crecimiento de la medida económica nacional; a nivel de la empresa, hubo un rápido ascenso en los intentos para regular la empresa en nombre del aumento de la producción y la eficiencia. Las empresas debían ser incentivadas para dar cuenta por sí mismas en una nueva forma, para medir la productividad del trabajo como parte de su actividad administrativa de cada día. Para este período en el Reino Unido las técnicas tales como el costeo estándar estaban aún débilmente desarrolladas dentro de las empresas. Pero los intentos para transformar las prácticas contables de las empresas a través de diversos medios no siempre fueron exitosos totalmente. No obstante lo dispuesto para comprender el origen del "problema de la productividad" a finales de los 40, la reforma de las prácticas contables administrativas de las empresas por los gobiernos fue para permanecer con una meta exclusiva.

Los vínculos entre las preocupaciones macroeconómicas de los gobiernos y las técnicas particulares del cálculo están dirigidos también en el capítulo de Hopwood, Burchell y Clubb (Capítulo 9). Estos autores abordan el repentino aumento de interés en el valor agregado que ocurrió en el Reino Unido a finales de los 40s. El concepto de valor agregado aparece como un indicador del valor creado por las actividades de una empresa en un número de sitios diferentes, incluyendo compañías privadas, periódicos, organismos del gobierno, sindicatos, asociaciones de empleados y órganos profesionales de la contabilidad. El concepto se le dio forma en un número de prácticas diferentes, incluyendo la información

financiera, los sistemas de pagos, esquemas de reparto de utilidades, análisis económico y divulgación de información a empleados y sindicatos.

Hopwood y sus colegas dirigieron su interés en el cálculo del valor agregado para identificar tres ámbitos: El establecimiento de estándares de información financiera empresarial, la administración macroeconómica y el sistema de relaciones industriales. En cada uno de estos tres ámbitos, ellos trazan los patrones de cambio de las relaciones entre las diversas agencias que funcionan en los respectivos campos – la profesión contable, el gobierno, y los sindicatos – y los cambios en sus modos de operación y objetos de interés. En conjunto, se argumenta, estos tres distintos ámbitos pueden ser dirigidos como una “constelación contable”, un determinado grupo de actores y agencias que persiguen un interés y producen consecuencias sin intención. La especificidad histórica del valor agregado es mucho más demostrada por el descenso repentino del interés en el valor agregado a principios de los 80s. Como cada uno de los tres ámbitos dentro de los cuales emergió el valor agregado fueron transformados, la importancia que se había unido a la idea ya no parecía relevante. El concepto de valor agregado declinó casi tan repentinamente como había aparecido.

Pero centrándose en los ámbitos más amplios dentro de los cuales las técnicas particulares del cálculo emergen no debe ocultarse las condiciones específicas de la empresa las cuales pueden unirse al cambio contable. También, un énfasis en las capacidades “constructivas” y constitutivas de la contabilidad no debe conllevar a un abandono de su potencial “destructivo”. Bougen (Capítulo 6) examina el sistema de reparto de utilidades que emergió en una empresa particular durante la década de 1920. El examina cómo y por qué la contabilidad llegó a estar integrada por las relaciones laborales tales como los niveles salariales, bonos de pago, vigilancia y control de gestión de las prácticas laborales, cambios en las prácticas laborales y despidos. El discute como la contabilidad se enredó en una red de elementos heterogéneos, incluyendo las prácticas y procedimientos de la administración científica, una filosofía de gestión paternalista, las didácticas de los

mercados financieros y los discursos administrativos de la ciencia comercial. Y él considera los enfrentamientos de las verdades y los conocimientos que la contabilidad que la contabilidad puede llegar a vincular dentro de esto, formas de definir lo que en contabilidad es hacer, y lo que no es hacer, sus legitimidades e ilegitimidades, sus continuidades y discontinuidades. Como Bougen demuestra, la contabilidad es capaz no solamente de integrar a nivel técnico diversas actividades y recursos organizacionales, la contabilidad también es capaz de silenciar la voz del trabajo o confinarlo a los márgenes de interés y validez. Sin embargo, el éxito de tales estrategias no es garantizado. Tal como un conjunto solamente puede ser temporalmente estable. El descenso de la repartición de utilidades estudiado por Bougen puede entenderse en gran parte de la misma forma como emerge: por referencia a los múltiples vínculos esto se hizo explícito entre diversos procedimientos y estructuras organizacionales, y por referencia a la táctica de permitir que las voces y conocimientos de la fuerza de trabajo sea articulada.

Los vínculos entre la contabilidad y las relaciones industriales se muestran también en la contribución de Armstrong (Capítulo 8). El interés aquí, esta con el control corporativo en las grandes compañías británicas, en particular la intersección de la contabilidad administrativa y las relaciones industriales en el período de posguerra. Armstrong analiza los cambios en la estructura de la compañía y los sistemas de control contable que proveen el contexto para las relaciones industriales de posguerra británica. El estipula la influencia incrementada de los sistemas de control contable en la conducta administrativa de las relaciones industriales desde los mediados de los 70s en adelante. Lo que se ha desarrollado, el argumenta, es un vínculo dual del nivel de establecimiento de las relaciones industriales con la política corporativa, por un lado, la política corporativa de relaciones industriales se promulga a través de la administración local del personal, por otro lado, los indicadores contables de desempeño, en particular los objetivos presupuestarios, conectan los gestores locales de línea con un proceso de planeación corporativa que en gran parte excluye las consideraciones de las relaciones industriales. La tendencia de la política durante los años 80s y 90s, Armstrong sugiere, ha sido

hacia una descentralización de la negociación colectiva, acompañado por una dependencia en la restricción presupuestaria como un medio de retener el control. La iniciativa de la gestión local es, pues, cada vez más probable que tenga lugar bajo la égida de la presión presupuestaria, y no bajo el marco general de la política de las relaciones industriales.

Una de observaciones más consistentes que emerge de los estudios aquí reunidos es que la contabilidad ha alcanzado un crecimiento ascendente sobre otras prácticas administrativas en el Reino Unido en el siglo XX. En ninguna parte esto ésta más claramente demostrado que en los recientes cambios del sector público en el Reino Unido. Como McSweeney (Capítulo 10) demuestra, la noción de buena gestión en el sector público de Reino Unido ha llegado a ser sinónimo con la “gestión de la contabilidad”. Si en los departamentos de servicio civil, o un número incrementado de las organizaciones del sector público, la contabilidad ha venido a ser vista como la incuestionada piedra angular de la “buena gestión”. McSweeney examina las etapas del origen de la contabilidad a tal posición dominante. El comienza por el recorrido de la iniciativa de la administración financiera puesta en marcha en mayo de 1982. Esta iniciativa hizo de la contabilidad el mecanismo central en intentos para identificar y asignar las responsabilidades entre los administradores, para definir los objetivos y evaluar claramente los costos y los resultados. Pero McSweeney advierte contra los peligros de localizar la emergencia de la administración por la contabilidad únicamente en relación al origen de la entidad que ha sido llamado “Thatcherismo”. Como lo muestra, la gestión de la contabilidad antes de la llegada al poder de Margaret Thatcher. La trayectoria de la gestión de la contabilidad puede ser trazada al informe del comité de Fulton en 1968, y los subsecuentes intentos para modernizar el servicio civil. La gestión de la contabilidad puede también ser trazada en la era post-Fulton del “análisis programático”, y su intensificado interés con la eficiencia en el servicio civil. En la medida en como el sector público fue identificado como “ el corazón de las dificultades económicas de Gran Bretaña” que el gobierno conservador que llegó al poder en 1979, la estrategia de la

gestión de la contabilidad fue mucho más reforzada por los programas tales como “Rayner scrutinies”, un “sistema de información de gestión para los ministros” (MINIS), una investigación de la tesorería y el comité del servicio civil, entre otros. No obstante lo dispuesto data la diversidad de tales esquemas, hay, argumenta McSweeney, un tema común presente en todos estos programas. Este tema común es la “performatividad”, el imperativo para reducir las diversas actividades y servicios dentro de una serie de relaciones de entradas-resultados.

La profesión contable no ha pasado sin críticas. Como Cooper y otros demuestran en el capítulo 11, la legitimidad de los practicantes de la contabilidad que reclaman el estado de “profesional” ha sido cambiada repetitivamente en años recientes. En el Reino Unido, se han producido cambios en el marco legal, un incremento en la competencia entre los mayores jugadores de la industria y una serie de escándalos. En conjunto, estos acontecimientos han puesto en duda las reclamaciones existentes para la independencia y la objetividad. Cooper y otros, examinan las dinámicas de estos procesos para analizar tres episodios en la regulación de la contabilidad. Las negociaciones sobre el alcance y el impacto de la EC 8th Directive; las reacciones de los organismos contables a la ley de servicios financieros de 1986; y los continuos esfuerzos de los organismos contables profesionalizados para asegurar el poder de autorregulación que les confiere el estado. Localizadas las condiciones históricas de cada una de estas cuestiones son abordadas. Ellos también son tomados como ejemplo de la relación de cambio entre la “profesión” contable y el “estado”. Esta relación de cambio, ellos argumentan, está en el corazón de la regulación contable. Cada uno de estos tres episodios examinados indica las tensiones asociadas con el paso de la contabilidad dentro de nuevos mercados. Por ejemplo, en diferentes formas, la EC8th Directive y la ley de servicios financieros tuvieron la consecuencia no deseada de elevar la operación de la visibilidad de los contadores en áreas como la consultoría y la venta de servicios financieros, áreas de las cuales ellos habían estado previamente ausentes. Tales acciones pueden comprometer o perturbar las reclamaciones existentes a la legitimidad. La pretensión para la neutralidad y la objetividad tan

característica de los organismos de conocimiento tiene que ser restablecida, y en relación a las nuevas tareas y auto-imágenes. En el proceso esta autoimagen se somete a una transformación. Los tres episodios mencionados por Cooper y otros, inadvertidamente exponen el grado al cual la contabilidad se ha convertido en una importante industria. Cooper y otros, analizan las formas en las cuales los contadores han buscado neutralizar las diversas amenazas a su propia imagen como profesionales responsables e independientes. Mientras que la “industria” contable ha buscado reafirmar el concepto de auto-regulación profesional, los organismos contables han tenido a su vez que aceptar nuevas estructuras de regulación que amenazan los ideales de neutralidad e independencia.

Todavía, la contabilidad crecientemente viene a aparecer como la imagen en la cual las organizaciones y las actividades son formadas en ciertas economías occidentales. Como argumenta Power en el capítulo 12, esto se ha desarrollado hasta tal punto que podemos hablar ahora de la “sociedad de auditoría” como un principio constitutivo de la organización social. La palabra “auditoría” no es en gran forma la prerrogativa de la auditoría financiera. Nosotros ahora escuchamos de auditorías ambientales, valor para las auditorías de tesorería, auditorías de gestión, auditorías de calidad, auditorías forenses, auditorías de información, auditorías de propiedad intelectual, auditoría médica y además de muchas otras. Hay más en juego aquí que la adopción en diversos ámbitos de una etiqueta de moda. A pesar de que las prácticas de auditoría son heterogéneas, y a pesar de la utilidad descriptiva del concepto es puesto en duda por los practicantes, el concepto de auditoría ha llegado a ser una práctica social generalizable. La variabilidad de las prácticas de auditoría es menos importante que las formas en las cuales la idea de auditoría es apropiada y movilizada, La auditoría, Power argumenta, puede ser entendida como el “control del control”, la función de las auditorías está en una distancia temporal y frecuentemente espacial de los procesos organizacionales a los cuales ellas son aplicadas. Como una distintiva racionalidad administrativa, la auditoría abarca tres principios. Primero, la invisibilidad de la auditoría; pues a pesar de la retórica de transparencia que ha acompañado el crecimiento de la

auditoría, el proceso de la auditoría sigue siendo públicamente invisible. Segundo, las políticas de “regulación de fallas”, para las prácticas de la auditoría están constantemente buscando reproducir e intensificarse ellas mismas. Tercero, y quizás el más importante, la construcción de auditado; para la sociedad de auditoría está caracterizada por un incesante deseo de construir ambientes auditables, un esfuerzo para estructurar organizaciones, actividades y procesos de tal manera que ellos conformen al imperativo de la vigilancia más que a sus propias agendas intrínsecas. En estas diferentes formas, Power demuestra que la auditoría es un tanto un principio distintivo de la organización social y económica, ya que es una práctica técnica.

Los estudios recopilados en este volumen comparten un interés por examinar la contabilidad como una práctica social e institucional. En sus diferentes formas, ellos reflejan las condiciones y las consecuencias de la contabilidad. Ellos demuestran los múltiples, y con frecuencias campos marginales en los cuales las prácticas contables emergen. Analizan las frecuentemente formas ad hoc en las cuales la contabilidad se desarrolla. Ilustran el grado en el cual las tecnologías del cálculo de la contabilidad han llegado a ser demasiado centrales para diversos intentos de gobernar las organizaciones, los individuos y las relaciones sociales más generalmente. Ellos exploran las tensiones y los enfrentamientos que están intrínsecos en tales procesos, como toman forma dentro de organizaciones particulares y en relación a las diversas agendas. Y finalmente, ellos documentan el crecimiento y difusión de la contabilidad a través del siglo XX en un contexto nacional particular. La autoridad social de la contabilidad no ha sido cuestionada en el proceso. Pero las escaramuzas sobre la objetividad y legitimidad de la contabilidad no han impedido que se convierta en un preeminente dispositivo para gobernar la vida social y económica en ciertas nacionales occidentales.

LOGROS Y AGENDAS.

Como los capítulos en este volumen demuestran, una distintiva agenda de investigación ha emergido dentro de la contabilidad. Esta nueva agenda, basada en el estudio de la contabilidad como una práctica social e institucional, amplia y extiende los interés existentes en la contabilidad con respecto a su contexto organizacional y social. Los numerosos llamados para estudiar la contabilidad en acción en determinados contextos organizacionales son reforzados. Pero hay un mandato judicial más: para ir más allá de las organizaciones para incluir la matriz social e institucional dentro de las cuales las distintas organizaciones busquen innovar²⁵. La innovación contable se entiende para analizar la compleja interacción entre los múltiples ámbitos dentro de los cuales las nuevas formas de la contabilidad emergen. En lugar de hacer una distinción clara entre lo “interno” y lo “externo” de las empresas, la atención se dirige a las relaciones recíprocas formada entre los distintos lugares.

Pero la investigación que es novedosa pronto llega a ser considerada como rutina. En este sentido, vale la pena registrar los logros importantes de las tradiciones de investigación esbozados aquí. Menos de 20 años antes, Las investigaciones reunidas en este volumen no hubieran sido posibles²⁶. Nuevas formas de plantear preguntas sobre la contabilidad han transformado el terreno de la investigación contable. Como se ha sugerido anteriormente, esto es más que una cuestión de la importación de las metodologías de las disciplinas vecinas, ya sea desde la antropología, la sociología, la teoría de la organización, la historia, o análisis culturales más generalmente. En gran parte, los logros han sido el resultado de innovaciones dentro de la disciplina de la contabilidad. Las nuevas formas de

²⁵ Las conferencias de “las perspectivas interdisciplinarias en la contabilidad” llevada a cabo en 1985, 1988 y 1991 han proveído un foro internacional permanente para la investigación de este tipo. Véase a Miller, Hopper y Laughlin (1991) para una introducción a algunos de las ponencias de la conferencia de 1988.

²⁶ Aunque las herramientas intelectuales para llevar a cabo este tipo de investigación son ahora ampliamente disponible, fuera de las condiciones previas del Reino Unido no son igualmente ampliamente disponibles en los departamentos de contabilidad

entender la emergencia y la funcionabilidad de la contabilidad que están ahora disponibles fueron desarrolladas en gran forma de los análisis de los dispositivos del cálculo y de un interés por entender como las formas particulares del cálculo, en alianza con otras prácticas y procesos, ayudaron a transformar el mundo. El estudio de la contabilidad ha tomado así su lugar dentro de las ciencias sociales de una manera no muy diferente a la tempranamente ciencia social del siglo XX: fuera del análisis de la práctica²⁷.

Nuevos temas está comenzando a aparecer dentro de la investigación contable. La retórica del conocimiento contable está llegando a ser un importante dominio de análisis²⁸. La contabilidad es tan rica en significado como imbuida en valores e importancia cultural como alguna otra práctica social. Pero es más que los significados de contabilidad que vayan a tratarse. Los vínculos intrínsecos entre la contabilidad y la “razón económica” están siendo tratados²⁹. En la medida en que presupone capacidad económica para calcular, y en la medida en que tales cálculos tienen consecuencias, la contabilidad puede contribuir al eclipse u oscurecimiento de los juicios de valor explícitos. A su alcance, la contabilidad puede ser un punto clave de un proceso de auto-cumplimiento en el cual la razón económica llegue a ser calculable, y así validar sus propios términos de referencia. Ya que cada vez es posible establecer relaciones sociales conforme a los modelos de la racionalidad económica, entonces los modelos en sí mismos son declarados como vindicados. Y en la medida en que el conocimiento contable dependa de las inscripciones, la orientación cuantitativa de la contabilidad puede ser entendida en

²⁷ Hay analogías aquí entre el desarrollo de los estudios de la contabilidad, y los estudios de un número de otros cuerpos de conocimiento tales como la estadística, la psiquiatría y las ciencias naturales. En la historia de las estadísticas, Véase: Hacking (1990); Porter (1986). Véase Power (1992^a) en el uso de las técnicas estadísticas en la contabilidad. En la historia de la psiquiatría, Véase Castel (1976); Foucault (1972); Miller y Rose (1986). En la sociología de la ciencia y la tecnología, Véase Bijker y otros (1987); Latour (1988); Pickering (1992).

²⁸ Véase por ejemplo Arrington y Schweiker (1992)

²⁹ Véase Gorz (1989); Hopwood (1992); Power (1992b)

relación a los intentos para actuar y transformar las relaciones sociales, actuando a una distancia³⁰.

Los límites entre la contabilidad y otros cuerpos de conocimiento, en particular el derecho, se les está dando una atención creciente³¹. Este puede ser atribuido en parte al cambio institucional del territorio de estas dos prácticas profesionales, su cambio exige competencia y el crecimiento interdisciplinario entre ellas en el nivel de sus bases de conocimiento. El fenómeno de las “sociedades multidisciplinarias” y la apertura de nuevos mercados internacionales da origen a nuevas batallas territoriales que son más que juegos de suma-cero, desde que ellos tienen el potencial para transformar la práctica de la contabilidad y el derecho.

Otros temas ganan relevancia dentro de la contabilidad, una vez que es entendido en los términos sociales e institucionales. El tema del género demasiado marginalizado en la contabilidad, pasa a primer plano³². Por ello, la contabilidad ayuda a construir y hacer gobernable las formas particulares de la subjetividad, analiza en términos de género que ayuda a expandir la cuenta que tenemos actualmente de la contabilidad. Los estudios feministas se centraron inicialmente en esas prácticas sociales y conocimientos institucionalizados- medicina, biología, psicoanálisis - que están más abiertamente e íntimamente relacionados a la condición y experiencia del género individual. Pero la contabilidad está ahora siendo estudiada en términos relativos. La posición de la mujer en el conjunto de la función contable, más que en la sola profesión contable, está siendo abordada. Esto significa analizar históricamente el desarrollo de la situación donde las mujeres son predominantes en los bajos niveles de la función (llevar libros), y en una minoría en

³⁰ Véase Robson (1992) y Miller (1991, 1992)

³¹ Véase por ejemplo, Freedman y Power (1991) y Dezalay (1991, 1992).

³² Véase la colección de ensayos en “contabilidad y género” en *Accounting, organizations and society* 12(1) (1987). Véase también la colección de ensayos en “perspectivas feministas en la investigación contable en *Accounting, Organizations and Society* 17(3/4) (1992). Véase también Hammon y Preston (1992); Shearer y Arrington (1993); Kirkham y Loft (1993); y la colección de artículos en *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5(3) (1992).

los niveles más altos (contaduría). Esto significa también analizar las diferentes formas de discriminación contra la mujer que ocurre en los ambientes específicos de la contaduría. Mientras uno podría esperar patrones de discriminación comparables a los que existen en otras ocupaciones, las imágenes particulares y las normas que sirven para discriminar las mujeres en el campo de la contaduría necesitan ser analizadas. Más generalmente, los roles de la contabilidad para hacer posible modos específicos de género para gobernar los individuos es un importante tema para un estudio más.

La contabilidad puede ser considerada como un componente intrínseco y constitutivo de gobierno de la vida económica³³. El crecimiento y despliegue de la contabilidad puede ser entendido en relación a la emergencia de los sistemas políticos particulares, y de las formas en que se busca gobernar la conducta de los individuos. Para la contabilidad es una de las formas claves en las cuales se han hecho intentos para ejercer influencia en los individuos a través de medios indirectos. Tales modos de gobernar pueden ser considerados como característica de las sociedades democráticas liberales. En la medida en que tales sociedades marquen la economía como una esfera distintiva con sus propias leyes y regularidades y construya en el individuo un fundamental lugar de responsabilidad, la contabilidad tiene un papel central. Entendida como un modo de gobierno de la vida económica, la contabilidad puede ser apelada como una forma de buscar actuar sobre la conducta de los individuos para remediar los déficits de la racionalidad y la responsabilidad. La contabilidad hace posible acciones en las acciones de otros, recurriendo a la única figura que es producto final de muchos de las tecnologías del cálculo contable. En esta figura, está localizada la neutralidad y objetividad reclamada por su experiencia. Mediante este dispositivo, la contabilidad busca acordar una legitimidad basada en una exigencia que está por encima de la lucha, a parte de la esfera de la política y la intriga.

³³ Véase Miller y Rose (1990). También véase Miller y O'leary (1993)

Entendida en tales términos, los estudios recopilados en este volumen tienen potenciales implicaciones más allá de la disciplina contable. Tiene una particular relevancia por los relativos campos de estudio de la gestión y la organización. Pues a pesar de los desarrollos teóricos recientes³⁴, muchas de estas investigaciones dentro de estas disciplinas afines siguen reteniendo un enfoque intraorganizacional. Cuando se mueve más allá de la organización, como en los escritos de los neo-institucionalistas por ejemplo, tales investigaciones tienden a invocar distinciones convencionales como aquellas entre el nivel macro y micro, y entre las organizaciones y los entornos³⁵. Sin embargo, como indican los capítulos de este volumen, hay mucho campo por extender y desarrollar agendas de investigación en el ámbito de la gestión, a través de un diálogo entre las diferentes tradiciones y enfoques investigativos.

Y si la contabilidad es entendida como una práctica social e institucional, entonces esto tiene implicaciones para la forma en la cual la política es comprendida y operada. Porque desde esta perspectiva cuestiones tales como la armonización contable dentro de la Comunidad Europea ya no puede separarse de las distintas historias institucionales y culturales de los estados miembros. Los intentos para poner en lugar nuevas formas de contabilidad para sistemas de fabricación avanzada necesitan ser comprendidas en relación a los profundos cambios que están tomando lugar en las amplias concepciones de la ciudadanía económica en sociedades industriales avanzadas. Los debates concernientes a los límites de una práctica tal como lo es la contabilidad de gestión necesitan reconocer la manera en que este límite ha sido redefinido con el tiempo. Y la regulación de la contaduría necesita ser comprendida de las formas históricamente específicas en las cuales se han hecho intentos en las agencias de gobierno para actuar indirectamente sobre los individuos, las organizaciones y los cuerpos de conocimiento.

³⁴ Véase por ejemplo: Burrell (1988); Clegg (1989,1990); Cooper y Burrell (1988).

³⁵ La colección más accesible de este material es Power y DiMaggio (1991). Para una evaluación de los medios en los cuales la tradición neo-institucional puede ser extendida y desarrollada, véase Miller y O'Leary (1993).

Pero esta no es una cuestión meramente de extrapolación de los análisis presentados aquí y por otra parte de las implicaciones políticas. Esto sería trivializar los procesos políticos, y confundir que significa analizar la contabilidad como una práctica social e institucional. La matriz de actores, agencias, objetivos e inspiraciones en cualquier tema de política individual es una complejidad para las acciones que son poco probables de ser contenidas en un estudio particular. Por otra parte, una de las principales implicaciones del material reunido en este volumen es que el pasado no es probablemente una guía confiable para el futuro. Las múltiples condiciones de la emergencia de una práctica particular del cálculo esta institucionalmente localizada e históricamente específica. Los patrones pueden surgir como otros estudios que se llevan a cabo, y las clases de factores particulares pueden llegar a ser identificados, pero esto no equivale a una predicción de cómo ellos pueden operar bajo diferentes condiciones.

Una observación final puede ser apropiada. El estudio de la contabilidad como una práctica social e institucional es solo en sus primeras etapas. Mucho se ha logrado. Pero el material discutido aquí a pesar de sus logros, hasta ahora solo ha comenzado a abrir posibilidades para el estudio de la contabilidad. Se ha producido un florecimiento de temas, cuestiones y metodologías. Cada uno de ellos es digno de desarrollo y más exploración.