

# La Arqueología de los Sistemas Contables<sup>∂</sup>

Anthony G. Hopwood

## Abstract:

Accounting Systems change over time. However relatively little is known of the preconditions for such change, the process of change or its organizational consequences. Existing perspectives on accounting change are reviewed and evaluated in this article. Thereafter three examples of accounting change are discussed. Based on these cases, a number of theoretical issues relating to the understanding of the process of accounting change are examined. Emphasis is placed on the diversity of factors implicated in accounting change, the constitutive as well as reflective roles of accounting and the ways in which accounting change can shift the preconditions for subsequent organisational change.

## Resumen:

Los sistemas contables cambian a través del tiempo. Sin embargo, relativamente poco se conoce de las precondiciones de tal cambio, el proceso de cambio o sus consecuencias organizacionales. Perspectivas existentes sobre el cambio contable se revisan y se evalúan en este artículo. A partir de allí tres ejemplos de cambio contable se discuten. Basados en estos casos, un número de aspectos teóricos relacionados con el entendimiento del proceso del cambio contable se examinan. El énfasis se ubica sobre la diversidad de factores implicados en el cambio contable, el papel constitutivo así como el reflexivo de la contabilidad y las formas en que el cambio contable puede transformar las precondiciones para cambios organizacionales consecutivos.

La contabilidad no es un fenómeno estático. A través del tiempo, repetidamente ha cambiado. Nuevas técnicas han sido incorporadas en el oficio contable. Se ha recurrido a atender una gran variedad de propósitos diferentes y cambiantes. Diferentes recuentos se han proveído de las actividades, los procesos y los resultados organizacionales. Diferentes énfasis se han incorporado en las prácticas contables. A través del tiempo, la contabilidad se ha implicado en la creación de muy diferentes modelos de segmentación organizacional. Nuevos modelos de autonomía organizacional e interdependencia se ha

---

<sup>∂</sup> El soporte financiero de la Anglo-German Foundation for the Study of Industrial Society y la Foundation for Management Education es ampliamente reconocido. El artículo se ha beneficiado enormemente de las discusiones con Stuart Burchell, Colin Club, John Hughes y Janine Nahapiet. Los comentarios más específicos de Shahid Ansari, Simon Archer, Mark Covalesski, Mark Dirsmith, Graeme Harrison, Pat Keating, Brendan McSweeney, Peter Miller, Ted O'leary, Charles Perrow y Ross Stewart han asistido ampliamente en el proceso de revisión. Finalmente, deseo agradecer el entorno facilitativo proveído por mis colegas de verano en la Pennsylvania State University que ayudo a la preparación de la versión final del artículo. Publicado originalmente como 'The Archaeology of Accounting Systems' en *Accounting, Organizations and Society* 12(3), pp. 207-234. Traducción hecha por Fabián Leonardo Quinche Martín, Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia.

ilustrado, si no creado, más activamente por medios contables. Diferentes funciones gerenciales han llegado a ser enfatizados mediante la cambiante representación contable de ellas.

Cuando se ve en tales términos, la contabilidad continuamente ha tenido una tendencia a llegar a ser lo que ella no era. Un oficio fluido y emergente, sus técnicas y sus concurrentes perspectivas han sido implicados en un número de formas muy diferentes en las transformaciones organizacionales y sociales. Desafortunadamente, sin embargo, muy poco se conoce acerca de los procesos de cambio contable. Tanto que ahora tenemos solamente un entendimiento limitado de las condiciones que proveen la posibilidad de concepciones particulares del oficio contable, las fuerzas que ponen a la contabilidad en movimiento, los procesos que acompañan la elaboración y la difusión contable, y las variadas consecuencias humanas, organizacionales y sociales que pueden provenir de los regímenes de cambio contable.

Aunque una gran cantidad de atención se ha dispuesto a la historia de la contabilidad (American Accounting Association, 1970; Baladouni, 1977; Parker, 1977, 1981), la mayoría de los estudios disponibles ha adoptado una perspectiva más allá de lo técnico delineando los residuos del pasado contable más que una prueba activa dentro de los procesos y fuerzas fundamentales del trabajo. El anticuarianismo tiene un reinado supremo. Parte de la significación para la contabilidad del amplio conjunto económico y social de la organización ha sido ignorada. Los papeles que las cuentas organizacionales pueden haber jugado en la emergencia de las organizaciones tal como las conocemos ahora, los límites externos e internos que ellas conciben tener, y las relaciones que tienen con otros cuerpos e intereses han sido a la vez formas en las que la contabilidad ha llegado a estar implicada en y, a su vez, transformada por, la emergencia de los procesos de gobierno y gestión organizacional. Dado que hasta recientemente (Armstrong, 1985, 1987; Hoskin y Macve, 1986; Loft, 1986a; Merino y Neimark, 1982; Miller y O'leary, 1987) la mayoría de los análisis históricos del fenómeno contable, si no han adoptado una postura bastante ateórica, se han contentado con ver el cambio contable como un proceso de elaboración y, casi de modo invariable, de mejoramiento técnico.

En vez de ser percibida como producto de procesos que pueden hacer de la contabilidad lo que antes no era, la contabilidad ha sido vista con mayor frecuencia como en vías de llegar a ser lo que debería ser. Una trayectoria teleológica de desarrollo ha proveído una base para el entendimiento de los cambios en el oficio contable. Las concepciones discursivas de la racionalidad y propósitos técnicos y económicos han sido invocadas para dar sentido a la emergencia de desarrollos prácticos en la arena contable<sup>1</sup>. En lugar de ser

---

<sup>1</sup> Para una discusión un poco más detallada de la relación entre los discursos de la contabilidad (y asociados) y la práctica contable ver Hopwood (1984b). También ver Miller y O'leary (1986, 1987). Una consideración completa de las consecuencias prácticas del discurso contable también probaría la cohesión discursiva dada para despreciar las prácticas contables por los libros de texto y los manuales, los papeles de difusión servidos por estas fuentes, y la importancia del desarrollo de una retórica contable y la extensión del discurso contable en la arena de los usos organizacionales y, particularmente, de gestión de las técnicas

interrogada en nombre de los factores que afectan la contabilidad o que cambian como resultado de ella, un interés relativamente no problemático, progresivo y funcionalista ha sido impuesto fácilmente sobre los residuos del pasado contable.

Una perspectiva no diferente también ha tendido a difundir muchos de los intentos que han sido hechos para obtener un entendimiento organizacional más explícito del fenómeno. Relativamente poco se ha hecho para adelantar nuestro entendimiento de las presiones que afectan la práctica contable; hemos comprendido poco sobre como la misma práctica de la contabilidad puede por sí misma crear una dinámica para el cambio y la reforma de la contabilidad; y poco se sabe de las relaciones precarias y frecuentemente inciertas que la práctica de la contabilidad tiene con el potencial en el nombre del cual se ha promovido<sup>2</sup>. A pesar del hecho de que la contabilidad ha llegado y aún llega a ser lo que no era, a pesar del hecho de que la contabilidad puede permanecer centralmente implicada en los amplios procesos de funcionamiento organizacional y a pesar del hecho de que la contabilidad se moviliza en nombre de fines que no entran en su propia justificación (Burchell *et al.*, 1980), muchas indagaciones organizacionales han tendido a verla y estudiarla de tal forma que esté desconectada de los contextos en que opera. Aún se percibe como fenómeno técnico relativamente estático que permite el funcionamiento organizacional más allá de formar parte activa de él tal y como la conocemos hoy.

Sin embargo, la necesidad de una visión alternativa de la contabilidad en acción es ahora más real. Por otro lado, hay un número de presiones importantes sobre la contabilidad para que cambie. Las preguntas aumentan sobre la relación que la contabilidad puede tener con diferentes formas y procesos organizacionales (den Hertog, 1978; Hodberg y Jonson, 1978; Hopwood, 1987, 1979). Cada vez más, la contabilidad es interrogada en nombre de una concepción más estratégica de la gestión organizacional (Goold, 1986; Simmonds, 1983). Las cuentas son demandadas por diferentes organizaciones, no menos aquellas que se encuentran por fuera del dominio 'privado' (Hopwood, 1984a). Diferentes tecnologías de información están creando el potencial para los cambios continuos en la

---

contables. Los discursos contables también han jugado un papel influyente en la interpretación de la naturaleza heterogénea de la práctica, aislándola entre la diversidad de ejemplos de 'buena' y 'mala'. Apelando así a concepciones de la práctica que no están en algún sentido en el oficio mismo, el discurso contable articula una lógica normalizante que se preocupa por el logro de lo que es visto como una mejora contable y organizacional. Para una discusión adicional de este punto, ver Hopwood (1986a).

<sup>2</sup> Aunque muchas indagaciones han debido identificar los aspectos disfuncionales del funcionamiento contable, usualmente estos se han visto como fenómenos que requieren ser confrontados y cambiados en nombre de un potencial contable más que por manifestaciones de las tensiones y conflictos organizacionales creados por la crecientes invasión del oficio contable en otros aspectos de la vida organizacional. De igual forma, los análisis de las disfunciones han tendido a decirnos más sobre las concepciones del ideal del que la práctica se ha desviado profundamente así como lo hacen sobre el funcionamiento de los sistemas contables en la práctica. Además, tal interés inicial sobre el potencial de la contabilidad más que en su actualidad se refleja también en los intentos cada vez más sofisticados que se han hechos para utilizar los entendimientos comportamentales para afinar las prácticas contables. Más que buscar la confrontación con la práctica técnica de la contabilidad, y los objetivos que se atribuyen a ella, con aproximaciones obtenidas de una apreciación de su emergencia, funcionamiento y consecuencias organizacionales, muchos estudios comportamentales y organizacionales han tendido a ser usados para movilizar el interés técnico.

importancia local y organizacional del oficio contable. Y, no menos en importancia, la contabilidad está siendo examinada cada vez más en términos de las consecuencias que actualmente tiene más que en términos de aquellas a las que puede aspirar (Hopwood, 1986; Kaplan, 1985). Así que aunque lentamente, los factores implicados en el cambio contable, su avance organizacional y las consecuencias actuales del oficio contable están empezando a ser incluidos en la agenda de investigación. Por otro lado, las perspectivas de investigación desde las que la contabilidad también se examina han empezado a cambiar. Más allá de buscar necesariamente avanzar solamente en la racionalidad técnica del oficio, hay signos de posturas más apreciativas y más críticas surgiendo dentro de la comunidad investigativa. Relacionado a esto, preguntas muy diferentes se hacen a la contabilidad. En vez de aceptar su racionalidad técnica, tal investigación ha empezado a probarse en los amplios orígenes organizacionales y sociales de la contabilidad como la conocemos ahora. Las preguntas se realizan sobre la variedad de presiones organizacionales y lógicas que subyacen en el oficio contable. La consideración se está dando hacia los modos en que el conflicto de intereses interviene con el desarrollo de formas de cálculo económico, tal como lo es la contabilidad. Y con la contabilidad no vista ya como un oficio desinteresado, sino como uno que crea una visibilidad y modelo muy particular de importancia organizacional, una atención más explícita se ha dado a sus consecuencias tanto para la acción organizacional como social.

Cuando se ve en estos términos, la agenda de investigación se amplía. El énfasis técnico y estático del pasado permanece en un contraste escueto con el interés emergente en una visión amplia de la dinámica contable. Empero, reconociendo que esta agenda está más allá del ámbito de cualquier análisis y revisión singular, la presente discusión tiene un número de objetivos más particulares. Inicialmente se revisan algunas perspectivas existentes sobre el cambio contable de manera tanto explícita como implícita. El objetivo es considerar su pertinencia en el entendimiento de las fuerzas que ponen a la contabilidad en movimiento así como de las formas en que el oficio contable se vincula con la acción social y organizacional. Posteriormente, se hace una apelación a un número de casos ilustrativos, tanto históricos como contemporáneos, en orden a iluminar al menos algunas de las presiones y procesos envueltos en el cambio contable. En lugar de intentar presentar análisis comprensivos de una contabilidad que ha llegado a ser lo que no era, el objetivo de las discusiones de casos es más tentativo al tratar de atacar algunas bases para un cuestionamiento alternativo del oficio contable. Basado en estos análisis de casos, un número de temas importantes relevantes para un entendimiento del cambio contable se identifican y se discuten. La pretensión del análisis en general es mover hacia una más cuestionante y más organizacional y hacia un entendimiento más dinámico del oficio contable.

## **ALGUNAS PERSPECTIVAS SOBRE EL CAMBIO CONTABLE**

### **La contabilidad y el mejoramiento organizacional**

Como ya se ha hecho evidente, la mayoría de discusiones convencionales acerca del cambio contable se ve en términos de reformas y mejoras organizacionales. La contabilidad cambia en orden a ser mejor. Aunque lentamente, el oficio ha sido visto como progresivo. El análisis, la indagación y el aprendizaje experimental han sido vistos como resultado de la creciente realización de un potencial de la contabilidad. Llegando a ser lo que no era, la contabilidad ha sido ubicada en el proceso de llegar a ser lo que debería ser.

Tales caracterizaciones del cambio contable apelan invariablemente al papel que se observa que la contabilidad cumple en el mejoramiento del desempeño organizacional. La economía organizacional, la eficiencia y la efectividad no son vistas solamente como capaces de mejorar por medios contables sino también como poseedoras de una existencia independiente de la contabilidad u otras representaciones cualitativas de ellas. Más aún, las funciones positivas que la contabilidad cumple en el funcionamiento organizacional también tienden a ser definidas anteriores e independientes de las prácticas organizacionales específicas mediante las cuales ellas se efectúan. La contabilidad se considera como implicada en procesos de dirección, planeación, toma de decisiones, coordinación, control y gestión de la motivación, entre otras cosas. En todas estas áreas las prácticas específicas de la contabilidad pueden ser, y en realidad son, comparadas con conceptualizaciones abstractas de lo que ellas esencialmente deberían hacer.

En estas formas los cuerpos conceptuales de conocimiento juegan una poderosa función en la formación de nuestro entendimiento del oficio contable. La contabilidad, aún dentro de una visión convencional, no es simplemente una técnica. El conocimiento no está alejado de la contabilidad. Nuestras apreciaciones de la naturaleza técnica de la contabilidad son infundidas por una retórica de la racionalidad y funcionamiento económico y gerencial. Las apelaciones hechas a una 'red conceptual' (Foucault, 1972) de ideas, categorías y teorías que son vistas para iluminar y dar guía a la tarea pragmática de la contabilidad. Las prácticas contables actuales de este modo pueden ser vistas como manifestaciones de la realización o frustración de estos imperativos abstractos. Pueden ser vistas como más o menos adecuadas en formas que no son solamente dependientes de su funcionamiento específico en organizaciones específicas. Y a causa de esto, pueden hacerse intentos de mejorar en el nombre de lo que deberían ser en vez de lo que son.

Como una disciplina, la contabilidad ha invertido demasiado en la articulación de cuerpos abstractos de conocimiento relacionados con lo que debe ser<sup>3</sup>. Existen ideas como la

---

<sup>3</sup> Tales entendimientos no solamente orientan hacia el futuro. Muchas apreciaciones particulares sobre el pasado también han dado forma a nuestra visión acerca de lo que la contabilidad es y puede llegar a ser. Como ya se discutió, bastantes trayectorias de emergencia específicas han sido impuestas sobre los desarrollos de la contabilidad, creando al tiempo una base para una continuidad poderosa entre lo que la contabilidad era y lo que la contabilidad debe llegar a ser. Por discusiones más generales sobre la movilización de entendimientos del pasado ver Hobsbawn y Ranger (1983), Lowenthal (1985) y Wright (1985).

buena, en realidad 'mejor', práctica de costeo, buena planeación, buenas formas de reporte de gestión y buenos enfoques de valoración de las nuevas posibilidades de inversión. Los intentos se han hecho para cuestionar las características abstractas de la buena coordinación y dirección y sus implicaciones para la reforma de la práctica contable. Tanto las concepciones económicas como cognitivas de la toma de decisiones y su racionalidad se han relacionado a la contabilidad concreta. Por tanto, regímenes de pensamiento se han desarrollado que tienen una existencia y dinámica de cambio que no son dependientes de la práctica del oficio contable. A través del delineamiento de cuerpos de conocimiento desde discursos más autónomos como el económico, la teoría política, la administración pública y la psicología o nociones emergentes de la gestión estratégica, así como por la abstracción de la práctica y el funcionamiento del oficio mismo, la contabilidad puede ser evaluada en términos de lo que no es. Las prácticas específicas pueden ser valoradas sobre la base de su conformidad con nociones más generales de gestión y de lo que se puede gestionar. Un cuerpo de conocimiento externo abstracto puede ser impuesto sobre ellas en orden a evaluar su adecuación y a reformular de tal modo que lleguen a ser lo que realmente deberían ser. La contabilidad se ve como capaz de ser movilizada y cambiada en nombre de una imagen de su potencial real<sup>4</sup>.

Indudablemente, gran parte del cambio contable ha resultado de concepciones tales de un potencial contable. Sin embargo, como una base para el entendimiento tanto de procesos como de las consecuencias de tal cambio, las visiones convencionales son severamente limitadas. Por que en vez de proveer una historia de la emergencia de la contabilidad como es ahora, proveen una base para la compilación de una historia de la inadecuación, la ignorancia y la obsolescencia cuando la contabilidad no era lo que debería ser, salpicada con solo momentos ocasionales de ilustración cuando la contabilidad se acercaba a la realización de su potencial. Presumiendo que las funciones de la contabilidad existen independientemente de su práctica, que su práctica está orientada hacia objetivos particulares que son ellos mismos autónomos de los contables que son hechos de ellos y que el problema de la práctica es reformar procedimientos organizacionales de modo que sus objetivos intrínsecos se logran, el cambio contable se describe y se evalúa con referencia a un cuerpo de conocimiento que es asumido como externo a la contabilidad misma. Así, mientras la realización del potencial contable puede ser problemático, el potencial mismo es solo visto, si se ve, raramente como algo laboriosamente construido, su esencia no. En vez de indagar en sus propios modelos de emergencia, los medios por los que han obtenido una importancia actual y las circunstancias bajo las cuales han llegado a estar vinculados con especificidades del cambio técnico, la contabilidad ha considerado verdaderos los discursos que son acreditados con el cambio contable.

Tal visión del desarrollo contable también ignora la dualidad de las interacciones entre la contabilidad y las ideas de su potencial. En términos históricos y organizacionales el

---

<sup>4</sup> En el área de la contabilidad financiera, los debates sobre la contabilidad de la inflación proveería un espacio interesante en el cual estudiar tal proceso en funcionamiento.

aparato de organización ha jugado un profundo papel al influenciar sobre nuestras concepciones de la organización. Las ideas sobre los objetivos, funciones y funcionamiento organizacional han surgido en medio del desarrollo de medios específicos de acción y cálculo organizacional. Igualmente, los participantes organizacionales no han sido definidos externamente a las prácticas que ellos realizan. Los conceptos de gestión y de gerente fueron construidos activamente de un modo particular en una coyuntura socio-histórica particular y son inseparables de los medios prácticos de administración y cálculo que estuvieron, y aún están, implicados en su emergencia y funcionamiento. No hay un gerente *a priori* ante el cual uno pueda apelar como poseedor de intereses y necesidades que pueden movilizar el desarrollo de prácticas de gestión. Igualmente, no hay un concepto primitivo de contabilidad que comparta el desarrollo de la contabilidad actual. La contabilidad ha surgido en un modo más positivo que la mera realización de una esencia. Además, en parte, los imperativos actuales de la contabilidad que pueden guiar y guían su desarrollo han surgido de la práctica del oficio. Y, en términos similares, la práctica contable necesita ser vista como un elemento que juega un papel más activo en la creación más que en la habilitación del esfuerzo organizacional. El cambio contable es tanto una historia de construcción organizacional así como la realización y la habilitación de la organización<sup>5</sup>.

No hay que negar que los discursos externos de un potencial contable pueden movilizar y movilizan el cambio contable. Proveen un incentivo para la acción y un entendimiento de los blancos organizacionales específicos para la intervención pueden ser construidos en sus bases (Nahapiet, 1984). También proveen criterios para la medición de las necesidades presupuestales para el cambio y la lectura de sus efectos. Pero tales apreciaciones de las funciones servidas por los discursos que pueden dirigir y facilitar el cambio aún no nos ayuda a entender los mecanismos de cambio, las fuerzas movilizándolo el despliegue de diferentes contabilidades y diferentes retóricas contables, las prácticas precisas implicadas, las resistencias que engendran y las consecuencias organizacionales actuales que han aumentado. Por que podría ser inapropiado asumir que hay alguna relación invariante entre una retórica y un discurso de la contabilidad y un programa de intervención en la organización conducida en nombre de ella. La variedad de formas que tal relación puede tomar es un problema para la investigación más que la presunción.

### **La contabilidad y la construcción de un orden organizacional**

Cada vez más la práctica contable ha llegado a ser ella misma centro de interés para la investigación. Haciendo realidad la ambigua relación entre el discurso abstracto de un potencial contable y lo específico de la contabilidad como funciona en las organizaciones, la investigación ha llegado a estar más interesada en el análisis y el entendimiento de la contabilidad en funcionamiento (Hopwood, 1978, 1983; Kaplan, 1983; Scapens, 1983,

---

<sup>5</sup> Tal punto es enfatizado por Litterer (1963) en su discusión de la emergencia de una gestión sistemática en las firmas manufactureras estadounidenses. Él establece que “en efecto, son sistemas tales como aquellos que hemos discutido y muchos otros como aquellos que constituyen la gran masa de actividades gerenciales” (p. 388, también ver p. 391).

1984). En la gran mayoría de tales investigaciones, sin embargo, el fenómeno de cambio contable no ha sido enfatizado explícitamente. La consideración principal se ha dado a la diversidad actual del oficio contable y el uso hecho de las contabilidades resultantes en cualquier punto del tiempo.

Aunque los estudios han empezado a investigar las tensiones organizacionales engendrados por el uso de los sistemas contables, comparativamente poca consideración se ha dado al cómo estas pueden proveer bases para una revaluación y un cambio del oficio contable. Algunas historias de la resistencia y las disfunciones contables se han escrito, pero, con relativamente pocas excepciones (Argyris, 1977; Berry *et al.*, 1985), poca o ninguna consideración se ha dado a las historias alternativas de la elaboración y el cambio contable con intentos hechos para asegurar la integridad, legitimidad, efectividad y poder continuados del oficio. Así, aunque la contabilidad ha empezado a ser examinada en su contexto organizacional, la perspectiva subyacente permanece en un estado estático. Los análisis que se han hecho de la diversidad contable no son diferentes. Aunque las diferencias en la práctica contemporánea del oficio han proveído un incentivo para el análisis de algunos de los factores que afectan las formas que toma la contabilidad, el análisis contingente resultante tiene muchas de las características de un ejercicio en estudios comparativos (Otley, 1980). La contabilidad es vista como fue y como es más que en el proceso de llegar a ser. Más aún, los cálculos organizacionales implícitos en la adaptación contable aún son aquellos que son postulados sobre los papeles funcionales que juega la contabilidad en la ampliación de un concepto altamente generalizado de desempeño organizacional. Pocos papeles son reconocidos por la discreción y la elección gerencial (Child, 1972; Thompson, 1987), sin mencionar el ejercicio activo de la política y el poder (Cooper, 1981; Pettigrew, 1972). El cambio contable también es visto como un reflejo más que un intento organizacional constructivo. Con la contabilidad concebida como un acontecimiento organizacional habilitador más que como activamente transformador, otros factores organizacionales son vistos como influyentes en ella, pero la contabilidad al parecer es vista como no poseedora de un papel similarmente activo que jugar. Las diferentes contabilidades son vistas como un reflejo de diferentes circunstancias más que estar por sí mismas implicadas en un proceso más positivo mediante el cual la contabilidad llegue a ser lo que no era. El análisis de la diversidad contable, por lo tanto, ha resultado solamente en una presunción de cambio contrario a un análisis más específico de los procesos envueltos que no hacen prioritarios los supuestos como las lógicas subyacentes en el funcionamiento así como los papeles organizacionales y las consecuencias del oficio contable.

Aún, tales apreciaciones organizacionales han sido útiles. A pesar de los muchos problemas para los que son sujetos (Dent, 1986; Otley, 1980), la contabilidad al menos es mostrada como un oficio que está implicada en el funcionamiento de la organización, coexistente e interdependiente con otros aspectos de la organización tal como su estrategia, estructura, enfoques para la segmentación del trabajo y otras tecnologías y prácticas organizacionales. No existente como un oficio aislado, la contabilidad es mostrada como una práctica organizacional que es construida y utilizada entre la



configuración de una cultura específica, ya sea organizacional o nacional (Horovitz, 1980), de un entorno organizacional específico y de un conjunto específico de enfoques para la gestión de las tareas organizacionales. La contabilidad por lo menos se ha basado en los contextos organizacionales en que opera. Y mediante la visión como un fenómeno que es tan interdependiente de su contexto y sujeto, por lo tanto, a las vicisitudes de otras prácticas e intereses organizacionales, al menos está abierta la posibilidad de que la contabilidad no es necesariamente adecuada a los fines en nombre de los cuales ella avanza (Argyris, 1977; Kaplan, 1983). Así, aunque las perspectivas se ubican en concepciones abstractas preliminares y parciales del potencial del oficio están, sin embargo, enfrentadas a un entendimiento creciente de sus prácticas.

### **La Contabilidad y la Construcción de un Orden Social**

Aunque son preliminares, las ideas organizacionales en la contabilidad aún ven la contabilidad como una práctica que tiene una lógica que puede ser entendida simplemente en términos de necesidades y requerimientos de las organizaciones específicos en los que ella funciona. Se ven los orígenes de la contabilidad ubicados dentro de los problemas creados por la necesidad de coordinar y controlar un proceso complejo de transformación dentro del contexto de un régimen particular de limitaciones y objetivos organizacionales. Sin embargo, indagaciones más recientes están empezando a cuestionar esta visión organizacionalmente aislada. Cada vez más los orígenes de la contabilidad han llegado a ser ubicados en los conflictos sociales que están representados en el espacio organizacional (Cooper, 1980, 1981; Hopper *et al.*, 1986; Tinker, 1980; Tinker *et al.*, 1982). En lugar de ver las cuentas organizacionales como un reflejo técnico de imperativos económicos predispuestos sobre la administración organizacional, ahora son vistas como construidas de un modo más activo en orden a crear una visibilidad económica particular dentro de la organización y como un poderoso medio para la positiva habilitación del gobierno y el control de la organización a lo largo de las líneas económicas (Clawson, 1980). La contabilidad, cuando es vista en estos términos, no es un instrumento pasivo de administración técnica, un medio neutral para la simple revelación de los aspectos dados del funcionamiento organizacional. Al contrario, sus orígenes son ubicados en el ejercicio de un poder social dentro y fuera de la organización. Es vista como implicada en el fraguamiento, aún en la creación activa, de un régimen particular de cálculo económico dentro de la organización con el fin de hacer reales y poderosas concepciones bastante particulares de fines económicos y sociales.

Desde tal perspectiva, las opciones, decisiones y acciones organizacionales son vistas como formadas positivamente a través de las formas en que se interceptan con las prácticas contable. Se ve entonces que la contabilidad ha jugado un papel muy positivo en la creación de un dominio organizacional controlable. Un régimen de visibilidad y cálculo económicos han habilitado positivamente la creación y la operación de una organización que facilita el ejercicio de concepciones de poder sociales particulares. Los motivos económicos se han hecho reales e influyentes mediante su incorporación en hechos económicos legítimos y aceptados. El proceso de trabajo en la organización se ha

expuesto, ordenado y distribuido física y socialmente. Los hechos, cálculos, itinerarios y planes organizacionales resultantes han habilitado positivamente la construcción de un régimen de gestión abstraído y distanciado de la operación del proceso de trabajo mismo.

Así, aunque funciona dentro de la organización, la contabilidad es vista mejor desde tal perspectiva como un artefacto residente en el dominio de lo social en lugar de lo estrechamente organizacional. Ha sido implicada en la transformación radical de la organización en nombre de lo social. Además, la contabilidad es considerada como uno de los más importantes medios por los cuales la organización se incorpora al dominio social.

El cambio contable es claramente un foco específico de atención desde este punto de vista. No solo el desarrollo de la práctica contable ha sido dirigido bastante explícitamente sino también una trayectoria particular de desarrollo algunas veces se ha impuesto sobre ella. Además, en algunos sentidos, la contabilidad, cuando se ve desde esta perspectiva, aún tiene una esencia, una misión que moviliza su desarrollo. La contabilidad desde tal estancia, es aún un intento revelador, haciendo reales, a través de la construcción de la organización tal como la conocemos, intereses que son independientes tanto de la contabilidad como de la representación organizacional de ellos. Y, al igual que los supuestos más convencionales acerca de la contabilidad en movimiento, puede aún ser vista como un esfuerzo que es adecuado para los fines en nombre de los cuales se lleva a cabo. La contabilidad es vista tan propositiva como poderosa.

### **Hacia una Visión de la Contabilidad en Movimiento**

Aunque lentamente, nuestro entendimiento del cambio contable avanza a pesar de todo. Se han hecho intentos para confrontar la visión convencional del mejoramiento contable con ideas desde el análisis del funcionamiento organizacional y social del oficio. La contabilidad está en proceso de ser vista como una práctica organizacional en movimiento, los cambios y las consecuencias de las que son dependientes sus intervenciones con otros enfoques en la creación de un régimen organizacional manejable. Un inicio muy real se ha hecho en la localización de la construcción y el funcionamiento de la contabilidad en los dominios de lo organizacional y lo social más allá de lo simplemente técnico.

Sin embargo, como se discutió antes, los enfoques existentes aún son preliminares. Se han hecho relativamente pocos intentos de confrontar las especificidades de la contabilidad en acción. Las referencias aún tienden a ser hechas sobre el potencial de movilización de tendencias generales para el cambio organizacional, ambiental o social (Burchell *et al.*, 1985). Poco se ha hecho para descubrir y describir los mecanismos precisos del cambio contable. Los dominios de lo organizacional y lo social también han tendido a permanecer independientes. Pocos intentos se han hecho para delinear las esferas superpuestas e interdependientes de los dos dominios, para apreciar cómo la contabilidad puede habilitar los intereses de lo social para cruzar a través y por lo tanto transformar la organización y, a su vez, crear prácticas organizacionales que puedan tener influencia en la construcción

del mundo de lo social tal como lo conocemos. Ya sea desde una perspectiva organizacional o social, los papeles de la contabilidad se definen aún externamente a la práctica del oficio. Los agentes organizacionales aún se ven como aislados de las prácticas que ellos emplean. Posiblemente a causa del distanciamiento de la indagación de la práctica, solamente las tendencias reflexivas más que las constitutivas de la contabilidad (Burchell *et al.*, 1985; Hopwood, 1985b) se han enfatizado en los recuentos que hoy tenemos del cambio contable.

En el contexto de tal agenda para desarrollar, la discusión subsiguiente tiene solo un fin modesto. Usando algunas instancias del cambio contable, un intento se hace para cuestionar algunos de los procesos en funcionamiento en el nivel organizacional. Mediante el esbozo de algunas ilustraciones específicas de la contabilidad en acción, el objetivo es sacar a la luz algunos de los factores que están implicados en los procesos por los cuales las contabilidades organizacionales llegan a ser lo que no son. Sin embargo, ningún intento se hace para construir una teoría alternativa del cambio contable. El objetivo es modesto en tanto se trata de delinear una parte de los temas y problemas que cualquier teoría o teorías necesitan conducir. La intención es simplemente la de expandir el espacio conceptual más que buscar su resolución.

### **PONIENDO LA CONTABILIDAD DONDE NO ESTABA**

Rara vez es posible dar testimonio de los dolores de parto de una contabilidad nuevamente emergente. Normalmente nos hemos contentado con observar el proceso de elaboración contable, como un recuento organizacional que es extendido o refinado así como es transformado en otro. Sin embargo, en el caso de Josiah Wedgwood, el alfarero inglés del siglo dieciocho, es posible hacer esto indirectamente a través de medios tales como la correspondencia y los registros extensivos que han sido preservados (McKendrick, 1960, 1961a, b, 1964, 1973)<sup>6</sup>.

Wedgwood fue un empresario exitoso en los primeros días de la Revolución Industrial Británica. Un hombre de temperamento científico y analítico, así como de un ingenio comercial agudo, creó una de las primeras manufacturas industriales británicas de

---

<sup>6</sup> No deseo insinuar de ningún modo que las ‘manifestaciones proteicas’ de la contabilidad de costos ‘nacida de forma madura’ desde las iniciativas de Wedgwood (Jenks, 1960, p. 423), ni que no habían precedentes. Que claramente no es el caso. Aunque los sistemas de costos iniciales han sido documentados y analizados pobremente (ver, sin embargo, Jones, 1985), un oficio de costeo emergió. En adición, y de importancia particular, creo, un discurso económico relevante más general fue disponible para servir como un incentivo para la producción de una nueva visibilidad (Tribe, 1978). Podría hablarse de, si no observar, los costos. Así, a pesar del hecho de que para usar la caracterización de Jenks (1960) de los procesos de cambio en una era un poco más reciente, “los problemas de la organización... fueron solucionando empíricamente *ad hoc* para cada establecimiento”, resultando en el desarrollo de “pequeñas agrupaciones de normas y conceptos socialmente sostenidos, cuya comunicación más allá de la firma individual fue rara, accidental, o el resultado de la transferencia individual del empleo” (p. 424), sin embargo, debemos reconocer las importantes condiciones discursivas y prácticas de la posibilidad detrás de estos avances innovadores.

alfarería (distinta al oficio), pionero no solamente en los métodos de producción (McKendrick, 1961a) sino también en el diseño del producto, la aplicación de la investigación científica (Schofield, 1956) y la explotación comercial de sus productos (McKendrick, 1960, 1961b). Wedgwood rápidamente se estableció como el oferente de la alfarería para el rico. Sus negocios pronto llegaron a ser rentables y con expansión rápida.

Inicialmente Wedgwood hizo poco uso de la contabilidad, particularmente para lo que hoy podría ser denominado propósitos gerenciales. La información contable no formó sus decisiones de producto o precio o la selección de sus métodos de trabajo. Como ha observado McKendrick (1973, p. 48):

Fueron tan generosos los márgenes de ganancia que él normalmente podía esperar, y tan altos los precios que regularmente podía cargar, que los incentivos hacia cualquier cosa más que el costeo rutinario fueron bastante escasos.

Además el mismo Wedgwood admitió que “él podía hacer poco más que especular en los costos” y “además concedió que sus intentos en un costeo total estaban excluidos por un factor de dos” (McKendrick, 1973, p. 49).

Sin embargo, tal situación cambiaría. En 1772 la expansión tuvo un brusco final. La industria alfarera entró en una importante recesión económica. “El pánico se extendió a lo largo de la mayoría de ciudades del norte de Europa”, de acuerdo con Ashton (1959, p. 128). Los precios, las ganancias, los salarios y el empleo disminuyeron rápidamente, y las bancarrotas se multiplicaron en la industria alfarera tanto como fue posible. Wedgwood, al igual que otros, se percató de la inminente dificultad:

La evidencia de inventarios acumulados y ventas fallidas aumentaron miserablemente en el otoño, así como la disminución de la demanda, tan evidente en Londres, se extendió lo más lejos posible. En noviembre él reportó ventas muy pobres en Edinburgh. “El Señor Ferrier... no ha vendido nada desde el mes de Junio”... Y como las ventas disminuyeron, la producción a Etruria tuvo que ser acortada a un nivel peligroso. Wedgwood estuvo muy reacio a reconocer la baja en la demanda, finalmente *tuvo* que hacerlo. Se detuvo a tiempo solo cuando “no teníamos que trabajar para ellos en las horas normales”. En este estadio, Wedgwood se negó a creer que la situación estaba “en un nivel tan desesperado y que tuvimos que poner nuestras mejores manos a la deriva para el establecimiento de nuestros antagonistas”... Wedgwood estuvo determinado asirse de los hombres que hayan tenido que tratar tales transformaciones pero ya muchos hombres estaban fuera – “nuestros horneros no tenían ninguna pieza que hacer y estaban jugando”. Con la llegada del invierno las cosas empeoraron. El 19 de septiembre Wedgwood escribió que “cualquier oportunidad” debería “ser aprovechada con todo nuestro poder”. El Día de Boxeo cualquier aspecto trivial de mejoramiento sería francamente explotado... Dos días antes anunció con resignación que despediría a los hombres para Navidad, pero tres semanas después la situación fue peor. “Iniciamos, después de 3 semanas de detención, de nuevo a trabajar el lunes, si usted puede hacer una orden le ruego que la envíe, por que realmente no se qué ponerlos a hacer, sin embargo, ellos han iniciado a atacarme en conjunto ayer

en la mañana y han insistido en que sean puestos a trabajar o sean descargados” (McKendrick, 1973, p. 63).

En tiempos de tal crisis frecuentemente los métodos de los negocios fueron revaluados. Con este objetivo en mente, Wedgwood inició a virar su atención al nivel de sus gastos de producción. Y fue en este contexto que sus cuentas de costos nacieron.

Wedgwood tuvo la idea de que podría sobrevivir a la recesión si pudiera bajar sus precios en orden a estimular la demanda. Tal visión fue condicionada, sin embargo, por la necesidad de asegurar que el precio aún excediera el costo. Y allí el problema creció. Porque aunque un concepto de costo se vinculó en el discurso del comercio y la industria, y por lo tanto podría movilizar la acción, no había un aparato bien establecido para la operacionalización de la categoría discursiva. El costo permaneció como una idea, no como un hecho.

Fueron los hechos de costeo que Wedgwood tuvo que descubrir. Como el anotó a Bentley, su socio en los negocios:

Merecerá una seria discusión si no debemos bajar los precios de los vasos Pebble y Gilt considerablemente, para este propósito estoy organizando un libro de precios de la Workmanship Inc., que será para incluir cada gasto de la fabricación de los vasos lo más inmediatamente como sea posible desde las materias primas, hasta tu almacén en Londres, de cada tipo de vasos, por esto te enviamos una muestra y tú estarás en capacidad de juzgar mejor lo que podemos hacer al respecto, lo que será más prudente es la próxima cuestión para nuestra consideración (McKendrick, 1973, p. 49).

La tarea no era fácil. Ningún procedimiento establecido estaba disponible para observar los trabajos internos de la organización a través del ojo de la contabilidad. La organización no podría ser penetrada con facilidad. Los hechos de costeo tuvieron que ser creados laboriosamente más allá de la simple revelación.

He estado devanándome los sesos la última semana (Wedgwood escribió a Bentley el 23 de agosto de 1772) para encontrar datos propios, y métodos de cálculo de los gastos de la fábrica, las ventas, las pérdidas incorporadas para ser colocados sobre cada artículo de nuestra fábrica y ha sido un asunto muy tedioso, pero lo que es peor, encuentro que lo que he hecho está mal –aproximadamente, esencialmente es así, pero no sé de donde o cómo enmendarlo aunque no debo resignarme a ser sensible por la importancia de tal indagación, y lo que ahora te envío es solamente para mostrarte los pasos que he tomado y las bases que he seguido, y para desear que te sentarás alguna mañana y considerarás el tema y tratarás de proponerme una mejor forma, que será de gran uso para todos nuestros artículos, dado que no podemos fijar los precios tan altos para prevenir las ventas, ni tan bajos como para no dejar ganancias sobre ellos (McKendrick, 1973, p. 49).

Tales esfuerzos resultaron en la construcción de una cuenta cada vez más detallada. Aún, sin embargo, Wedgwood no se satisfizo con sus esfuerzos.

Algunas de mis dificultades te he presentado antes, pero lo que más me deja perplejo es, que aunque soy muy positivo de que he tenido en cuenta los gastos de fabricar y vender nuestros bienes ya es bastante suficiente, al parecer, al comparar este gasto de la fábrica en un año, con la cantidad de bienes hechos, ser poco más de la mitad del gasto real atendiendo a la fabricación y venta de tantos bienes (McKendrick, 1973, p. 53).

Sin embargo, muy pronto llegó a obtener alguna idea sobre algunas de las razones para su dificultad. Comparando sus cuentas financieras con sus costos emergentes, encontró que los dos no concordaban.

Esta cuenta es muy exacta como un *todo* pero no podemos hacerla concordar con sus partes en relación con las piezas separadas –concuera con los vasos pequeños muy bien pero aquellos que vendimos a 2 ó 3 G-s parecen no costarnos 1/10 de tal dinero. Estamos tomando ahora un inventario y tratando otro método (McKendrick, 1973, p. 61)

Siendo una disposición curiosa, Wedgwood pronto descubrió por qué las diversas partes de sus experimentos contables no concordaban. Sus indagaciones revelaron “una historia de desfalcos, chantajes, trapacerías y lo que Wedgwood llamó ‘extravagancia y disipación’” (McKendrick, 1973, p. 61). Su principal ejecutivo, Ben, quien había “sido difícil de persuadir completamente de que con esta cuenta se harían las cosas bien... sus cuentas de Case siempre estaban varios meses atrasadas, y así empataba exactamente cuando hacían sus balances” (McKendrick, 1973, p. 61), habiendo tenido sus manos en el cajón. Con base en una investigación adicional, Wedgwood encontró que “el plan de nuestra casa en la calle Newport”, donde residían los ejecutivos, “era en realidad desfavorable a la virtud y al buen orden en los jóvenes”, “que el ama de llaves retozaba con el casero”, “que el ejecutivo principal se enfermaba con la ‘asquerosa enfermedad’ y que ‘había tenido mucho en un curso de extravagancia y disipación, más allá de lo que él había podido soportar de nosotros (en una forma legal)’” (McKendrick, 1973, p. 61).

Sólo después de tales revelaciones como fuentes de la inconsistencia de la contabilidad, Wedgwood se sintió confiado en sus nuevos hechos. Como llegó a reportar:

Nuestra Casa puede ser considerada como no fija, y solvente, el principal ejecutivo y el cajero fueron removidos, parece el tiempo propicio para introducir cualquier regulación nueva que consideremos apropiada, o para cambiar el plan total si podemos adoptar uno mejor... ahora sabemos que todos los bienes *vendidos por dinero y no llevados a las cuentas* deben aparecer como *incremento* del inventario en la *declaración de las cuentas* y tenemos fuertes razones para sospechar de la fidelidad de nuestros ejecutivos principales dado el increíble incremento del inventario que es una circunstancia alarmante y no estaré convencido ‘hasta que el inventario real sea tomado y aclarar mis dudas al respecto (McKendrick, 1973, p. 61, énfasis original).

Los pasos inmediatos fueron tomados para corregir el asunto. Un nuevo ejecutivo fue instalado y, en orden “a colocar los negocios necesarios de recolección en una forma de

*movimiento perpetuo*” (McKendrick, 1973, p. 62, énfasis original), implementó una rutina de cuentas semanales.

El origen de las cuentas de Wedgwood había sido difícil y laborioso. No ha habido una relación fácil entre la idea de costeo y un programa específico de intervención en la organización conducida en nombre de tal idea. Los costos han tenido que ser construidos más allá de ser revelados. Una economía organizacional basada en un dominio de los hechos contables tuvo que ser cuidadosamente forjada más que simplemente expuesta.

Una vez construido, sin embargo, Wedgwood tuvo un poderoso instrumento para observar la organización en términos económicos. Su concepción estratégica del papel que los registros podrían jugar en el manejo de la crisis hubo resultado en un medio por el cual podría penetrar los trabajos internos de la organización. Una nueva visibilidad ha sido creada. La organización ha sido colonizada por hechos económicos (Patton, 1979). Un medio de cálculo se ha encontrado para la concepción del funcionamiento de la organización en diferentes términos. Un ojo contable ha proveído Wedgwood con nuevos medios para intervenir en la organización.

E intervino. Como hemos visto, la administración y el control de los registros financieros fueron reformados. De un modo más sustancial, durante la depresión, los precios se cambiaron activamente en nombre del nuevo conocimiento de costos y ganancias<sup>7</sup> (McKendrick, 1960, 1961, 1973). Los hechos nuevamente emergentes de la economía brindaron una base para la re-valorización de la organización de los procesos fabriles, las ventajas del gran volumen de producción, y el cálculo de la tasa de precios, los salarios y los bonos (McKendrick, 1960, 1961a, 1973). Los trabajos internos de la organización han sido acomodados a una nueva forma de análisis económico.

El descubrimiento de Wedgwood de las ventajas de la producción a gran escala ilustra esto muy bien. Se enfrentó con sus hechos de costeo nuevamente emergentes. Wedgwood anotó que:

Si usted da vuelta a las columnas de cálculo y ve qué tanto crece una acción, los modelos y los moldes, y las tres siguientes columnas recogen los gastos de producir bienes, y considera que estos gastos se mueven con precisión y son casi los mismos si la cantidad de bienes es grande o pequeña, usted verá la gran consecuencia en los principales fabricantes

---

<sup>7</sup> Fuera de los periodos de depresión, Wedgwood fue cuidadoso de que en un mercado imperfecto, con estrategias específicas para la diferenciación del producto, no hubiera una necesaria relación entre el costo y el precio. Como McKendrick (1964, p. 29) anota: “la frase ‘los precios el Señor Bentley regulará como crea apropiado’ ocurre frecuentemente en cartas sobre la preciación que uno pronto reconoce como un refrán familiar”. Como el mismo Wedgwood anota, “cuando fijo un precio a cualquier artículo nuevo, me place recordar que he observado más los *gastos en mano de obra* más que *el valor aparente y comparativo* con otras cosas, así que usted corregirá esto a través de este último que frecuentemente es más esencial” (énfasis original). En palabras de McKendrick (1964, p. 29), Wedgwood juzgó “el costo de producción, la dificultad de fabricación, y la cantidad que fácilmente podía hacer, y luego Bentley decidiría en qué mercado ofrecerlo, a qué precio cargarlo y qué cantidades hacer”.

de *hacer la mayor cantidad posible en un tiempo dado* (cursivas de Wedwood). El beneficio estará en si hacemos más o menos en el tiempo. Los salarios para los muchachos y los trabajadores ocasionales, los bodegueros y el tenedor de libros quienes son un tipo de satélites de los fabricantes (lanzadores, dobladores, etc.) están cerca de ser los mismos si hacemos veinte docenas de vasos o diez docenas por semana, por lo tanto, será un doble gasto sobre el último número. Lo mismo puede decirse al observar los principales gastos incidentales.

Ahora hemos crecido más de 100 formas buenas de vasos, por cada uno de ellos tenemos los moldes, las manijas y los ornamentos y podríamos hacerlos casi tan normalmente como mercancías útiles, y a la mitad del gasto que hasta entonces habríamos realizado o proveído, me he atrevido a elegir los hombres para fabricar entre seis y trece docenas en un tiraje; quizás (como el primer gasto en todos esos aparatos es elevado, y nuestros hombres en práctica plena, y muchos tienen miedo de perder una buena rama de negocios) en mucho menos de la mitad.

El primer gasto se hundirá si no procedemos a que estos aparatos se adapten en los negocios.

La gran gente ha tenido estos vasos en sus palacios suficiente tiempo para que sean vistos y admirados por las gentes de clases medias, cuya clase sabemos, ya lo he dicho, es infinitamente superior en número que la gran gente, y aunque tenía un gran precio, creo, fue necesario en primer lugar hacer que los vasos fueran valorados como *ornamentos para los palacios*, tal razón ya no existe. Su carácter está establecido, y la gente de clase media, probablemente podría adquirirlos a un precio reducido en grandes cantidades (McKendrick, 1973, p. 55).

Como McKendrick (1973, p. 54) anota, el costeo de Wedgwood “tiene otras repercusiones más permanentes sobre su gestión de negocios”. De formas frecuentemente menos anticipadas, la organización cambió en nombre del conocimiento de ella. Porque “gracias a su propia persistencia, a su atención no fallida al detalle, a la fundamentación, si no creación, de las tradiciones de una clase de capataces y dándole reglas y regulaciones, transformó una colección de lo que en 1765 él llamó ‘trabajadores dilatorios, bebedores, ociosos y sin valor’ en lo que diez años más tarde definió ser ‘un muy buen grupo de manos’” (McKendrick, 1961a, p. 46). Lo que es más, las observaciones de Wedgwood ahora podrían ser conducidas indirectamente. Ya no tenía que depender solamente de sus caminatas alrededor de la alfarería constantemente vigilando para ‘despedir’, regañar, aquellos individuos que no seguían sus instrucciones (McKendrick, 1961a, p. 43-44). Tal observación y supervisión personal podía empezar a complementarse con ejercicios de control a distancia, tanto en tiempo como espacio<sup>8</sup>. Wedgwood ahora disponía de la base de medios de vigilancia más anónimos y continuos.

---

<sup>8</sup> En su estudio detallado de la historia de la fábrica ingenieril de Boulton and Watts’ Soho, abierta en 1776, Roll (1930, p. 250) también anota cómo la introducción de hojas de tiempo para los trabajadores llegó a servir a un número de diferentes funciones. En adición a que se realizaba una provisión de una base para averiguar sobre los salarios de los trabajadores y vincularlos en la determinación de los precios mediante cálculos de los costos de mano de obra de los motores, Roll comentó las formas en las que una nueva



Aunque nació entre la crisis y la duda, las consecuencias del sistema contable de Wedgwood llegaron a ser muy profundas. Empezó a revelar lo que se presumía ya había, una vez establecido, proveyó una base para cambios importantes, si no transformaciones eventuales, en el funcionamiento de la empresa. El sistema contable nuevamente establecido posibilitó a un conjunto diferente de dinámicas que entraran en movimiento. Los finos detalles del proceso de producción podían relacionarse ahora con los objetivos y el desempeño de la organización como un todo<sup>9</sup>. Las políticas creadas en la cabeza de la organización se relacionan con aspectos específicos del funcionamiento organizacional. La organización podría ser observada y manejada en términos diferentes a aquellos con los cuales funcionaba. Los intentos podrían ser hechos para coordinar y planificar partes divergentes de la organización en nombre de lo económico. Una economía organizacional podría empezar a surgir. Como Patton (1979) dijo en un contexto muy diferente:

La emergencia de [una práctica] no puede ser explicada a través de las funciones que subsecuentemente debe cumplir; nuevas funciones pueden forzarse sobre ella, diferentes a aquellas que la introdujeron.

### **CONTABILIDAD, ORDENAMIENTO Y ORGANIZACIÓN<sup>10</sup>**

Dirigiendo nuestra mirada hacia una organización que ya tiene una larga historia en la contabilidad, el objetivo es considerar en menor detalle algunos de los procesos a través de los cuales las cuentas de la organización cambian tanto que llegan a estar vinculadas con la organización misma. Examinando otro caso de cambio contable, se provee una ilustración de algunas de las formas en las cuales los procesos, las prácticas y las perspectivas que caracterizan la vida organizacional afectan a la contabilidad. Continuando el tema introducido en el análisis de Wedgwood, se da consideración

---

visibilidad detallada de los costos salariales influyó la organización del trabajo y las relaciones entre el esfuerzo y la remuneración. Los datos brindaron un punto inicial para hacer cambios en los métodos de producción, sugiriendo posibilidades para agilizar el trabajo e introducir maquinaria adicional. Los nuevos registros también sirvieron para establecer un estándar o norma para la eficiencia en la empresa, habilitando los salarios a estar más relacionados al desempeño detallado de las tareas. Aquí, como con Wedgwood, la visibilidad nuevamente establecida de lo económico creó, ella misma, una dinámica para el cambio de la organización de lo que se presume ser un reflejo.

<sup>9</sup> Loft (1986b, pp. 93-94) anota útilmente que interdependencia entre los métodos de producción y la teneduría de libros, pues cada una facilita la construcción de la otra. Como ella comenta: “los sofisticados sistemas de contabilidad de costos van de la mano de la estandarización de productos y de los métodos de producción. Los ‘hechos’ que los sistemas de contabilidad de costos demandan sólo pueden ser creados con enorme dificultad donde el trabajo se realiza de una forma desordenada y arcaica. Lo opuesto también aplica, para la operación de un sistema complejo y detallado de organización puede ser virtualmente imposible sin registros. Roll (1930, p. 52) apunta esto, anotando que muchos aspectos de los trabajos reorganizados de Soho (de Boulton and Watt) fueron tal cual hacer un chequeo excepto que a través de registros escritos imposibles”.

<sup>10</sup> Agradezco la ayuda de John Hughes (ahora de la Open University) al asistir con la investigación sobre la cual este estudio de caso se basa. El análisis también se ha beneficiado de discusiones con Sten Jönsson.

también a las formas por las cuales la contabilidad, a su vez, afecta los procesos de la organización.

*M* fue establecida en los primeros días del siglo veinte. En los negocios de manufactura de componente industrial, se estableció rápidamente como una empresa internacional con establecimientos fabriles y de mercadeo en una gran variedad de países a lo largo del mundo occidental. *M* creció rápidamente, no menos en la década de 1950. Aquellos fueron años de prosperidad y expansión con buenas ganancias y un alto retorno sobre los activos empleados. Pero esta situación cambió después de 1960. Aunque la demanda del producto disminuyó ligeramente, el cambio se evidenció con mayor importancia en el lado de la oferta. En particular, la entrada de los fabricantes Japoneses en el mercado mundial anunciada en una década de feroz competencia. Durante la década de 1950 el valor total del producto japonés aumentó más allá de 350% pero sus exportaciones se incrementaron casi por 1700%. De repente *M* se expuso a una intensa competencia y fue mayor en el volumen final del mercado donde, en ciertos productos, el precio de venta japonés era menor al costo unitario calculado por *M*.

Un creciente conocimiento de los peligros de la competencia japonesa y una insatisfacción con el desempeño medido de la compañía causaron una reevaluación de la posición competitiva de la empresa que debía ser emprendida. Durante los inicios de la década de 1970 un número de partes de trabajo fueron establecidas para llevar a cabo una investigación exhaustiva de los problemas que afectaban a la compañía.

El primer problema que se identificó fue, quizás paradójicamente, que se daba un muy buen servicio a los clientes. *M* se enorgullecía de brindar para cualquier aplicación “el justo (componente), el precio justo –sin tener en cuenta el costo”. Los departamentos de diseño especial, parte de la función de mercadeo, la vinculación con los clientes para producir componentes para cada aplicación con poca ingeniería y colaboración del diseño de la compañía dada la naturaleza semi-autónoma de las plantas constitutivas de la compañía. El resultado fue una proliferación de componentes marginalmente diferentes producidos en diferentes plantas en un número diferente de países. Además, la estrategia descentralizada de ordenamiento también resultó en productos iguales o similares producidos en cada país donde había un mercado para ellos, con una consecuente duplicación de los instrumentos, del establecimiento y otros costos de fabricación para cada operación y un alto valor de productos en proceso a causa de la gran cantidad de inventarios descentralizados. Los problemas se exacerbaban con la proliferación de plantas fabriles, frecuentemente había muchos en el mismo país. Durante la buena década de 1950 estos problemas habían sido de relativamente baja preocupación. Enfrentada, sin embargo, con una situación competitiva muy diferente *M* decidió reducir considerablemente el número de variaciones del producto.

La percepción de amenaza al mercado externo resultó por lo tanto en una evaluación detallada de las operaciones internas de fabricación. A la vez el bache en los métodos de producción usados por *M* dio una gran medida de independencia a las funciones

separadas del proceso de fabricación. Esto resultó en una gran distribución de flexibilidad operacional. Los pedidos urgentes podrían ser inyectados fácilmente dentro del sistema y las ramificaciones de las averías de la maquinaria minimizadas. Sin embargo, tal enfoque se acomodó a un volumen de producción más concentrado y, por consiguiente, más alto. La falta de equipos de manejo inter-operacional resultó en tiempos de rendimiento largos y grandes inventarios. Más aún, el bache de producción de este tipo puso una dura carga sobre los sistemas de control de la producción, el personal de almacén, los operadores, los inspectores y los supervisores de la fábrica. Una consideración bastante activa se dio a métodos alternativos de producción.

*M* decidió moverse, en lo posible, hacia la producción organizada por medio de líneas multi-máquina. Bajo este arreglo, un número de máquinas similares están conectadas individualmente con un sistema extensivo de transporte inter-operacional. Este último brindó no sólo transporte sino también amortiguó el almacenamiento, posibilitando que los grupos de máquinas trabajaran a diferentes ritmos y los efectos de las averías eran relativamente contenidos. Los costos de capital de este tipo de plantas fue alto, pero la velocidad de la producción se incrementó, el tiempo de rendimiento se redujo y, como consecuencia, los requerimientos de inventarios también se redujeron. Sin embargo, estas ventajas se obtuvieron a costa no sólo de altas inversiones de capital sino a la vez de la pérdida considerable de flexibilidad operacional. Los sistemas de producción podrían llegar a ser más autónomos del mercado, la misma turbulencia que había sido el estímulo inicial para el cambio.

Originalmente cada una de las plantas de *M* había producido un rango completo de productos para llamar la atención de la demanda del mercado local. Empero, si los costos de producción se reducían, como se percibía que el mercado internacional necesitaba, se decidió que las líneas multi-producto se tendrían que introducir. A su vez, esto implicó que los flujos de producción necesitaban ser más amplios si las economías de escala se iban a materializar. Una forma de hacer esto fue reduciendo el número de variantes producidas, pero en el mercado fuertemente competitivo de finales de la década de 1960 y de inicios de la de 1970 esto en sí mismo no era suficiente. Se decidió entonces que la fabricación de cada tipo de producto debía concentrarse en una locación para maximizar el volumen de producción y minimizar los costos.

Gradualmente una nueva estrategia de producción surgió de estas evaluaciones y discusiones, y formalmente se aceptó en 1971. El método para implementar y llevar a cabo estos objetivos, sin embargo, requirió de gran esfuerzo. La ubicación inicial de la producción representó un problema importante de equilibrio y varias discusiones tuvieron lugar por varios años. 'Eliminar' las variantes no esenciales también fue una gran tarea dado que cada variedad de producto final fue evaluada para su viabilidad comercial, financiera y técnica. En 1973 todas las variantes fueron clasificadas con base en el valor de venta, identificando así aquellos que tenían ventas tan bajas que probablemente no producían beneficios. Cada candidato para eliminar se examinó individualmente. Paralelo a la evaluación comercial, de nuevo una valoración técnica se llevó a cabo. El diseño, la

calidad y los materiales de cada uno se examinaron críticamente. También las consideraciones de fabricación y mercadeo entraron en evaluación. Junto con estos procesos *M* tuvo la posibilidad de reducir su rango de productos de 50.000 variantes finales en 1972 a 20.000 en 1978. En el mismo periodo el volumen anual promedio de variantes finales ascendió en un 300%. Una categoría adicional de productos, denominada productos 'especiales', también se introdujo, dando la posibilidad de ser producidos de acuerdo a especificaciones de los clientes, pero con un costo extra. Con todo, los gerentes de *M* consideraron que el rango de concentración del producto había reducido la cobertura del mercado solo en un 1% pero esto eliminó los que eran los sectores no rentables de la operación.

Los métodos de producción, las políticas de producto y las locaciones de producción, por lo tanto, fueron cambiados radicalmente en nombre de los costos. Todas estas consideraciones estratégicas, sin embargo, no solo fueron infundadas por el lenguaje de los costos, sino también por los cálculos contables específicos usados por *M*. La reducción de una noción de *medida* de costo ha sido un objetivo primario. En las deliberaciones y las iniciativas de política los costos habían operado no solo como una categoría abstracta influyente sino también como un producto aparentemente preciso de un conjunto específico de procedimientos contables.

De esta forma las prácticas técnicas de contabilidad llegaron a estar vinculadas con el funcionamiento de la gerencia de *M*. Las políticas organizacionales llegaron a ser independientes con la representación contable de ellas. Porque un conjunto complejo de reglas contables definió lo que era y no era visto como costo. Las definiciones de las categorías de costo 'productivo' e 'improductivo' influyeron los cambios hechos en las locaciones específicas de producción y eventualmente, la producción de productos específicos. Las reglas por las cuales los gastos indirectos fueron asignados a las operaciones de producción, y por qué medios, tuvieron un importante impacto sobre los niveles de costos reportados. Del mismo modo, los debates sobre los supuestos de capacidad sobre los cuales los costos indirectos serían asignados influyeron en la valoración detallada de los costos, así como fueron los procedimientos técnicos para la determinación de qué tan frecuentemente eran actualizados los costos estándar para tener en cuenta la inflación y las fluctuaciones de la tasa de cambio. También de gran importancia fueron los procedimientos contables para el cambio organizacional en *M*. Porque aunque los problemas de la compañía se habían originado de la percepción de un entorno cambiante, el sistema contable de *M* operó bajo supuestos de producción estable. El cálculo y el reporte de los costos de establecimiento y de órdenes y los costos de inicio de operaciones fueron tales que aunque las ramificaciones financieras de la producción estable se hicieron claramente visibles, las implicaciones igualmente importantes de los cambios de la producción fueron mucho menos visibles y los costos de la flexibilidad y la inflexibilidad operacional no entraron en los cálculos contables totalmente. En todas estas formas, no sólo la retórica de la contabilidad llegó a jugar un papel importante como mediador en las deliberaciones de política sino también los mismos supuestos y bases espaciales, físicas y temporales incorporados en los sistemas

contables formales de *M* llegaron a influir las preferencias relativas asignadas a las diferentes estrategias de producción. El sistema contable empezó no sólo a ser reflejo de *M* sino también constitutivo de sus opciones y políticas (Burchell et al., 1985).

Sin embargo, la estructura de cambios del trabajo en *M* fue tal que la contabilidad misma llegó a ser sujeto de presiones de cambio. No sólo jugó un papel importante en la mediación de las relaciones entre las percepciones gerenciales de una necesidad estratégica de cambio y las respuestas operacionales a ella sino que también los sistemas formales de información de *M*, incluyendo aquellos de naturaleza contable, también fueron significativamente cambiados gracias a las diferentes políticas de producción que se siguieron al reconocimiento de una crisis de mercado. Bajo el viejo sistema de producción local múltiple la relación entre mercadeo y fabricación había sido tratada a nivel local (nacional). Muchos de los enlaces y vínculos relevantes habían sido hechos informalmente. Aunque hubo flujos formales sistemáticos de información, estos fueron en su naturaleza principalmente locales. Que empero ya no eran adecuados. Con una producción geográficamente concentrada, el mercadeo y la fabricación habían estado desvinculados. Una nueva forma sería hallada para agregar los presupuestos totales y la demanda actual para cada variante de producto en orden a planear la utilización de la capacidad en cada planta. Aquello que antes había sido informal había llegado ahora a ser formal. La nueva estrategia de producción había dado prioridad a la necesidad de un nuevo modo de ordenamiento y de flujos formales de información radicalmente diferentes.

Para tratar con estos problemas, se establecieron dos estructuras organizacionales nuevas. Un comité de coordinación central fue establecido para juzgar la demanda del mercado y decidir acerca de los niveles apropiados de producción en línea con la capacidad disponible, los inventarios y las políticas estratégicas y operacionales. La interface entre el mercadeo y la fabricación por lo tanto fue sujeto de un control mucho más centralizado y se establecieron nuevos equipos de trabajo funcional en la dirección para soportar esta nueva e influyente estructura. También, con estas decisiones más que cruciales se requirió información precisa y actualizada, un nuevo sistema de información de gestión se estableció con su equipo de operación basado en una localización geográfica. Utilizando los parámetros pronosticados establecidos por el grupo de coordinación, la nueva oficina central de información decidió sobre la capacidad en libros, la carga fabril, los tiempos de ensamble y las instrucciones de distribución. Para facilitar este proceso, fue necesario que la retroalimentación de los actuales niveles de fabricación, ventas e inventario se llevaran a cabo mensualmente por todos los establecimientos locales a través de los nuevos sistemas de transmisión de datos basados en computador de *M*. Los procesos centralizados cada vez más independientes de toma de decisiones y control fueron invertidos en un gran trato de información formal (Galbraith, 1973). *M* estaba en el proceso de llegar a ser una organización más intensiva en y dependiente de información.

Como resultado de estos cambios, la consideración también tuvo que ser dada a la estructura organizacional formal de *M*. Previamente la compañía había sido estructurada alrededor de la fabricación y comercialización de unidades a nivel nacional. Como entidades relativamente auto-contenidas, habían constituido útiles unidades de responsabilidad del negocio. El desempeño era medido sobre una base anual en términos de los tradicionales balance general y estado de resultados. La planeación a largo plazo de la empresa como un todo había sido tratada pero había probado ser un esfuerzo difícil e insatisfactorio. Ahora, sin embargo, *M* era una organización más integrada y centralizada. Las relaciones entre el mercadeo y la fabricación local habían sido reforzadas. Las ventas locales ya no dependían de la producción social. El desempeño en total fue más dependiente de la toma de decisiones central. Con esto en mente, la organización completa empezó a ser estructurada alrededor de líneas de productos.

En medio de tales cambios organizacionales se reconoció que los rudimentarios controles previos ya no eran adecuados. Se había dado consideración a un sistema de reporte más frecuente y más desagregado. La presupuestación llegó a ser un proceso más iterativo al que se le dedicaba tiempo. Aún cuando se alcanzara, el presupuesto era actualizado por medio de una serie regular de planes trimestrales. El centro necesitaba ahora ser formado mucho más de cerca de los desarrollos y revisiones locales en las expectativas locales. El desempeño local, a su vez, fue valorado mensualmente con el remplazo de la anterior información financiera resumida por un reporte extremadamente detallado de sus resultados financieros, de mercadeo, de operación e incluso de personal. Y, en esta empresa nuevamente centralizada, aún el desempeño local estaba ahora condicionado por políticas contables de precios de transferencia y por la asignación de costos, ambos mediados centralmente y mucho más discutidos<sup>11</sup>.

Tal como lo muestra la figura 1, el sistema contable y sus problemas resultantes empiezan ahora a ser un residuo complejo de las estrategias de mercadeo, de producción y organizacionales. Así como la contabilidad había mediado algunas de las primeras decisiones de política cruciales, ahora la contabilidad misma era sujeto de las implicaciones de sus propios efectos.

---

<sup>11</sup> Con el énfasis creciente ubicado en la función de control de los reportes de desempeño local, la 'equidad' más que la relevancia de las decisiones fue un criterio importante para la evaluación de estas prácticas contables y los cambios de ellas. Estoy agradecido con Sten Jönsson por llamar mi atención hacia este punto.

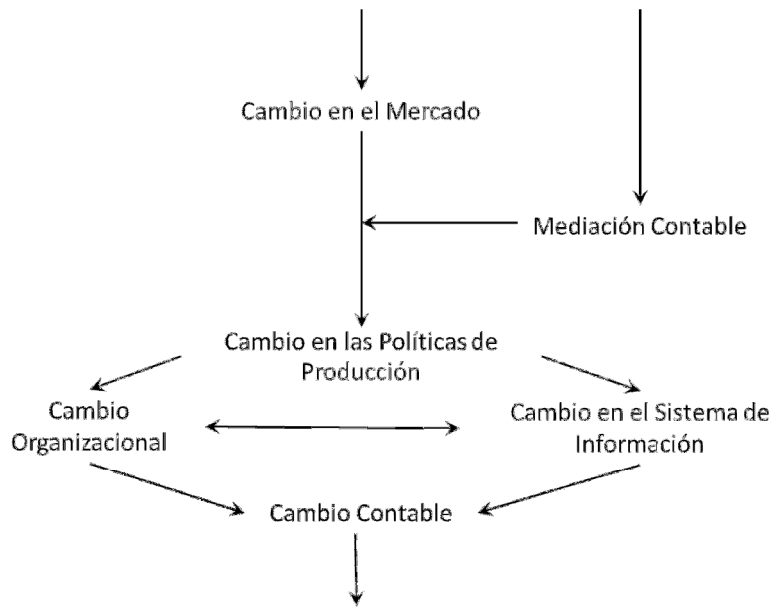


Fig. 1. La Contabilidad implicada en el cambio organizacional

La Contabilidad estaba firmemente implicada en la organización más allá de ser una parte separable de ella. La organización no era independiente de las contabilidades de ella. Aunque en un punto del tiempo las prácticas de contabilidad podrían ser identificadas, su funcionamiento estaba implicado con aquellas de la organización tanto en formas reflectivas como constitutivas. Otros aspectos importantes del funcionamiento organizacional tenían implicaciones sobre la contabilidad, proveyendo presiones para que cambiara. En este sentido la contabilidad era un residuo de elecciones estratégicas pasadas, decisiones pasadas sobre modelos de organización y acuerdos pasados sobre políticas para hacer visibles, y por lo tanto potencialmente gobernables (Miller y O'leary, 1987), aspectos particulares de acción organizacional. Todas estas actividades del pasado han jugado un papel en la determinación de las contabilidades del pasado y la creación de la posibilidad de las contabilidades de hoy. La contabilidad, sin embargo, no sólo ha sido un fenómeno positivo. No fue sólo un reflejo de otros aspectos de la vida organizacional. La contabilidad ha proveído un lenguaje operacional e influyente de motivo económico, sus cálculos han infundido e influenciado decisiones de política importantes, y las visibilidades que creaba jugaron un papel importante en la creación de segmentaciones particulares reales de la arena organizacional. La contabilidad no sólo reflejó la organización tal como había sido sino también jugó un papel no insignificante en la construcción positiva de la organización tal como es ahora.

## LA CONTABILIDAD Y LOS RESIDUOS DEL PASADO ORGANIZACIONAL

Las funciones constitutivas de la contabilidad proveen un gran interés para analizar *Q*, también una gran empresa manufacturera. Como *M*, también tuvo que enfrentar la

turbulencia y el cambio extremos del mercado. La creciente competencia, las cambiantes expectativas del consumidor y una presión por márgenes de ganancia también engendraron en *Q* un sentido de crisis organizacional.

Como organización, *Q* es aún más intensiva en información que *M*. Ha invertido fuertemente en la información formal y sistemas de control, prestando particular atención a aquellos de naturaleza financiera y contable. Los tentáculos de estos sistemas penetraron profundamente en las funciones de fabricación, de mercadeo, de distribución y de administración de la empresa. Aspectos detallados de la organización se hacen económicamente visibles sobre una base regular. Los estándares, los presupuestos y los planes juegan un papel central en la coordinación y la integración de una organización muy grande, funcionalmente especializada y geográficamente dispersa. De hecho, es a través de los flujos formales de información económica que muchos aspectos importantes de *Q* llegan a ser conocidos, manejados y valorados. No hay huecos de autonomía local que conscientemente sean permitidos. No sólo son todas las partes de la vasta, dispersa y variada empresa tratadas juntas a través de los sistemas de información que proveen la base para el gobierno operativo de *Q* sino también los ritmos del año contable por lo tanto llegan a ser componentes influyentes de la construcción y gestión organizacional del tiempo<sup>12</sup>. El ojo contable es en realidad un ojo significativo y omnipresente.

La economía de la información de *Q* había sido elaborada y refinada durante periodos de crecimiento y relativa prosperidad. A pesar de que las dificultades se habían encontrado con esta vasta y costosa maquinaria de información y administración abstracta, las condiciones de crecimiento estable raramente las habían enfrentado en primer lugar. Las categorías abstractas de costo y beneficio habían sido consideradas para proveer un tratamiento adecuado del funcionamiento de la organización. La gestión de lo general más que lo particular no había sido tan problemática. La periodización de gobierno resultante no había creado alguna dificultad insuperable en el contexto de estabilidad relativa. Los sistemas, por haber un vasto número de sistemas sólo parcialmente integrados, habían sido afinados y desarrollados en relación a problemas específicos y necesidades supuestas. En esta forma el régimen de información de *Q* había marchado hacia adelante, ganando, en el proceso, una medida creciente de autonomía y además creando la base para una arena de gestión destacada, especializada y abstracta que pareciera tener menos y menos contacto con las especificidades operacionales de la empresa.

La crisis del mercado haría de tal régimen de información, sin embargo, cada vez más problemático. Con el incremento de la incertidumbre, la necesidad de información que no había sido recolectada se hizo cada vez más grande. El gerente senior de *Q* empezó a comprender que lo que había sido visto como una fuente separada e independiente de iluminación –información– era en efecto un reflejo directo y un componente integral de su sistema de administración y gobierno. Lo que no había sido controlado, pero que ahora

---

<sup>12</sup> Para una discusión adicional del papel de la contabilidad en la construcción de concepciones de tiempo ver Hopwood (1986b).



era visto con necesidad de controlar, no estaba reflejado en la batería de sistemas de información de la organización. Lo que previamente no se gerenciaba –la calidad, los aspectos detallados del funcionamiento de los procesos de producción, los empleados y el compromiso y la motivación gerencial, los tiempos de rendimiento y el mantenimiento de inventarios, el progreso tecnológico, el detalle de respuesta al cliente– residía en el dominio de lo desconocido. Las visibilidades del presente eran parciales, reflejando sólo el centro de problemas pasados, controles pasados y patrones pasados de autoridad. No obstante lo importante que pueda ser, en Q lo nuevo tenía enorme dificultad de filtrado a través de lo viejo. Las dimensiones de interés eran muy diferentes.

La organización del presente por lo tanto estaba atada a los intereses del pasado. Los sistemas de información de Q habían llegado no sólo a ser muy detallados, al parecer muy precisos y aparentemente muy comprensivos, sino también fundamentalmente muy vinculados a la organización actual de Q que por un largo tiempo habían servido para negar la existencia legítima de alternativas. No sólo su calidad muy técnica había llegado a considerarse tan elevada y tan abarcante que las diferencias no habían llegado a ser percibidas sino también los flujos de información y control habían llegado a ser co-determinantes de la empresa misma. En una forma importante el sistema contable de Q había llegado a ser isomorfo a la organización. Ambos habían cambiado tanto que cada uno era dependiente y reflejo del otro. Lo que una vez habían sido controles burocráticos directos y específicamente identificables habían, con el tiempo, llegado a ser controles mucho más discretos (Perrow, 1986), una parte central de Q misma. Ahora estaban implicados en el establecimiento de las mismas premisas de la toma de decisiones, “el control de las premisas cognitivas que subyacen a la acción” (Perrow, 1986, p. 129), determinando en un nivel muy básico la estructura de significado e importancia en la organización<sup>13</sup>. El cambio es extremadamente difícil en tal contexto. Solamente con gran dificultad la gente puede empezar a concebir hacer algo de un modo diferente. Lo nuevo tiene pocos medios para penetrar la consciencia establecida por lo viejo.

Eventualmente, sin embargo, las circunstancias fueron tales en Q que el ambiente radicalmente cambiado fue reconocido. Lentamente empezó a ser reflejado incluso en los indicadores tradicionales. Y aunque retrasadas, las investigaciones solicitadas por esto proveyeron una base sobre la cual algunos miembros de la organización empezaron a realizar la importancia de los cambios en marcha.

En el contexto de esta percepción de crisis aspectos importantes de la organización de Q que habían sido formados positivamente a través de su régimen de sistemas de información empezaron a ser vistos como problemáticos. Las baterías de estándares, presupuestos y planes fueron vistas como creadoras de una empresa relativamente

---

<sup>13</sup> Como Perrow (1986) apunta, con un control discreto, lo que él denomina el ‘control de las premisas’, los participantes organizacionales “*voluntariamente* restringen el rango de estímulos que atenderán (‘este tipo de cosas es irrelevante’, o ‘¿qué tiene que ver esto con el tema?’) y el rango de alternativas que podrían ser consideradas (‘nunca se me ocurriría hacer eso’). (Perrow, 1986, p. 129; énfasis en el original). Tales actitudes fueron prevalecientes en Q.

inflexible e introvertida. La frase “parálisis por análisis” se introdujo en el vocabulario organizacional. Fue percibido que el énfasis había sido puesto sobre la gestión de lo normal más que de lo irregular. La gestión de lo abstracto había creado una organización que encontraba difícil, si no positivamente traumático, responder a lo particular. También se reconoció que los sistemas de información habían jugado un papel crucial en la creación de concepciones de tiempo en *Q*. No sólo la corriente continua de la acción organizacional fue periodizada de una manera muy particular sino también el régimen de planeación y reporte rutinarios habían resultado en una celebración del presente y el corto plazo. A través de procesos extensivos de presupuestación y planeación, el futuro se había traído al presente, aparentemente llegando a ser más cierto, menos contingente, menos debatible y, posiblemente, menos sujeto a influenciarse en el proceso. Después de una era de enfatizar lo inmediato en muchos aspectos de su gestión, *Q* encontró ahora extremadamente difícil inculcar una concepción más proactiva de un futuro de largo plazo influenciable y gestionable.

Como en *M*, las características importantes de la vida organizacional habían llegado a estar vinculadas con el funcionamiento de un sistema contable. La contabilidad se había desarrollado tal que estaba integrada en la fabrica organizacional, tanto reflejando como creando los contextos en los cuales operaba. En *Q*, sin embargo, este proceso había ido muy lejos. Mientras tales tendencias claramente funcionaban en *M*, en *Q* habían llegado a ser completamente realizadas. Aunque los desarrollos autónomos pudieron tener y tuvieron lugar en el diseño y funcionamiento de los sistemas contables de *Q* (y que subsecuentemente podrían perder su autonomía a través de la alimentación del funcionamiento de la organización), la contabilidad en *Q* había llegado a ser un fenómeno que no podía ser visto como separable en algún sentido de la empresa como un todo.

Las pasadas inversiones en una visibilidad económica afinada habían incrementado radicalmente la prominencia de las economías que podrían ganarse desde la especialización funcional, la dispersión geográfica y un régimen de co-ordinación administrativa. El ojo contable había llegado a ser uno muy estratégico. Las organización había sido movilizadas en el nombre de lo que se conocía de ella. Los objetivos económicos y las estrategias para lograrlos habían obtenido un significado muy preciso. Las inversiones habían sido hechas en el contexto de un conocimiento económico muy particular. Como resultado, *Q* estaba compuesta ahora de diferentes habilidades ubicadas en diferentes lugares, y sujeta a un régimen de gestión diferente. Lo que es más, *Q* necesitaba ahora sus sistemas contables en orden a funcionar como lo hizo. Ellos satisficieron las necesidades que habían ayudado a crear (Ignatieff, 1984). La estructuración presente de la organización presumió la existencia de la contabilidad. Ya no como procedimientos técnicos discretos, los sistemas contables se infundieron en la organización misma.

La creación de residuos contables que, a su vez, jugaron un papel en la creación de la organización en la cual las contabilidades funcionaron había sido una parte importante del desarrollo de *Q*. Una visibilidad había llegado a ser realidad. Pero tal visibilidad no había estado siempre tan centralmente implicada en el funcionamiento de *Q*. Había nacido

entre una realidad diferente, sirviendo a diferentes propósitos de aquellos que ahora la requerían. Los residuos contables habían sido establecidos en una diferente organización a aquella que ahora era Q.

Las características importantes de la visibilidad económica emergente habían sido creadas en el contexto de los intentos de controlar el proceso de trabajo (Clawson, 1980). Una fuerza de trabajo conflictiva y organizada había proveído una base importante para el surgir de un régimen de cálculo económico y administración en Q. El control de un esfuerzo económicamente orientado había sido un problema movilizante. Las inversiones habían sido hechas en la especificación de expectativas de trabajo, en el vínculo del esfuerzo por recompensar y en la medición y control del desempeño actual. Un régimen de cálculo económico detallado había sido creado en orden a hacer visible en una manera bastante particular el funcionamiento del núcleo operacional de la organización. El control social del trabajo había proveído un incentivo importante para la inversión de Q en una visibilidad ampliada de lo económico<sup>14</sup>. Ahora, sin embargo, esta visibilidad socialmente construida había creado una empresa organizacionalmente dependiente del conocimiento resultante. La organización había sido reformada en el nombre del conocimiento de ella. Un régimen gerencial basado en los hechos y en el análisis había surgido (aunque en un contexto corporativo diferente, ver Geneen, 1984). Articulaciones más precisas de objetivos habían sido hechas, y estas habían sido difundidas a lo largo de la organización por medio de cálculos contables. Nuevas segmentaciones de trabajo habían sido iniciadas en la organización y nuevas bases para la experticia administrativa se habían forjado. Lo que había sido iniciado en la organización en el nombre de lo social llegó a funcionar en nombre tanto de la organización como de lo social.

### **SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LA CONTABILIDAD EN MOVIMIENTO**

Juntos los casos ilustran no sólo que la contabilidad puede ser concebida como estando en movimiento pero también tal perspectiva provee una rica visión de la práctica organizacional de la contabilidad y sus consecuencias para la acción. Lo que convencionalmente ha sido concebido como estático del oficio contable ha sido visto en el proceso de cambio, llegando a ser, por lo tanto, lo que no era. Y tal descripción ha posibilitado un análisis de algunas de las formas en las cuales la contabilidad, en intersección con otros procesos y prácticas organizacionales, influencia los patrones de visibilidad, significancia, estructura y acción organizacional.

En el caso de Wedgwood la emergencia de una nueva contabilidad fue observada. Las categorías de inter-relaciones de un discurso económico y la retórica (McCloskey, 19985) proveyeron un incentivo para la creación de medios prácticos para observar la

---

<sup>14</sup> Muchos estudios históricos independientes y muy detallados soportan esta conclusión. Más aún estos han sido conducidos por un número de perspectivas teóricas diferentes. Sin embargo, en el nombre de preservar la anonimidad de Q, ninguna referencia se ofrece.

organización en términos económicos, haciendo así aparentemente real lo que previamente había sido abstracto. Aunque empezó como una herramienta para decidir sobre precios y volúmenes de productos, un medio por lo tanto fue creado para intervenir y transformar la organización en el nombre de nuevo conocimiento económico de ella. Como dejamos nuestra consideración de Wedgwood una base fue empezar a ser establecida sobre la cual el oficio contable podría llegar a ser un medio más poderoso para la intervención y el gobierno organizacional, capaz de jugar un papel más activo en la formación de la trayectoria del desarrollo organizacional. Iniciado para revelar lo que se presumía ser, el ojo contable empezó a ser sugestivo de la reforma organizacional.

Tal papel proactivo para la contabilidad fue visto en operación en los primeros días de la formulación de la respuesta de *M* a la crisis del mercado. Los lenguajes de otra forma abstractos del motivo económico y del análisis gerencial habían sido creados en un cálculo más preciso para la evaluación del cambio organizacional por las contabilidades que se habían establecido en *M* en tiempos pasados. De esta forma, las propiedades bastante específicas del sistema contable jugaron un papel activo en la mediación de la respuesta organizacional a la necesidad percibida de cambio. El potencial de movilización inherente en los primeros costeos de Wedgwood estaba ahora en acción, ayudando a formar en formas bastante particulares las estrategias de mercadeo, de producción, y a partir de eso, las organizacionales, de información e incluso contables en *M*. Por que la contabilidad, al llegar a estar más integrada en la organización, no solo formó otros aspectos importantes de la vida organizacional, sino que, a su vez, también fue influenciada por ellos, con el tiempo por lo tanto jugando algún papel en la creación de posibilidades y condiciones para su propia transformación.

En *Q* la integración organizacional de la contabilidad fue tal que jugó un papel importante y extremadamente influyente en el funcionamiento de la organización. Aunque se creó a través de un largo periodo de tiempo y originalmente se le apeló por diferentes razones de las de su presente funcionamiento, la contabilidad y otros sistemas de información y control relacionados crearon ahora el medio dominante de la visibilidad en *Q*. La organización fue vista y gestionada a través de un ojo contable. Los patrones selectivos de la visibilidad contable habían proveído un medio para movilizar y cambiar la organización tal que no solamente se hacía dependiente sino que también casi sinónimo de los flujos particulares de información que habían llegado a estar vinculados con su desarrollo y modo actual de funcionamiento.

Para todas las tres organizaciones la contabilidad jugó algún papel en su transformación. Los procesos a través de los cuales sus contabilidades llegaron a ser lo que no eran empezaron a estar, o ya estaban, integrados en la misma fabricación de su funcionamiento. Regímenes particulares de hechos contables habían sido creados. Una significancia operacional se dio a las categorías y la retórica económicas y gerenciales. Un cálculo aparentemente preciso y específico había entrado en las deliberaciones y el debate organizacional. La contabilidad, al ser propagada y cambiada, había llegado a estar

implicada en procesos más amplios de percepción, gobierno y movilización estratégica organizacional.

Las consecuencias de tal trayectoria de desarrollo fueron importantes para todas las organizaciones, proveyendo, en el caso de *M*, una influencia mediadora importante en un tiempo de un cambio estratégico clave, y, en *Q*, creando una forma de dependencia organizacional que limitó y por lo tanto, por un tiempo, influyó las respuestas organizacionales a la turbulencia del entorno.

Tales consecuencias están en medio de aquellas que han proveído la base para el desarrollo más amplio de “preocupaciones sobre la contabilidad de gestión” (Hopwood, 1985a). Como se discutió antes, ahora hay una tendencia creciente a que los sistemas contables sean evaluados en términos de sus consecuencias actuales así como pretendidas. El espectro completo de los impactos que pueden tener sobre las organizaciones ahora está empezando a ser discutido. Aunque sólo sea a causa de esto, es importante tratar de desentrañar y analizar con un poco más de detalle algunos de los temas inherentes en los casos, a pesar de que tengan que ser expresados en una forma tentativa y parcial en este estadio en el desarrollo de nuestro conocimiento de la naturaleza organizacional de la práctica contable. Por que cuando se ven en tales términos, los casos son sugestivos de un número de consideraciones que tienen una amplia significancia para las formas en las que podemos concebir la contabilidad en acción y los procesos de elaboración y cambio contables.

Quizás más importante, los cambios que hemos analizado no reflejan algún patrón simple y lineal del desarrollo contable. Aunque la retórica abstracta del cambio ha jugado un papel en al perturbar un status quo prevaleciente, ninguna fuerza unitaria movilizadora, ya sea una racionalidad económica, un intento social o una voluntad política, ha sido encontrada como silenciosamente implicada dentro del curso cambiante de el subsecuente patrón de modificación de la contabilidad. Además, en Wedgwood no había una relación fácil y obvia entre una categoría económica abstracta y un programa de intervención en la organización conducido en el en nombre de ella. Una diversidad de temas, lógicas y constreñimientos bastante específicos incidieron en el curso del cambio contable en *M*, juntos proveyeron medios por los cuales la contabilidad podría tanto formar la percepción de problemas como sus soluciones, y en si misma ser ajustada por los patrones de cambio de otros fenómenos organizacionales. En *Q* la contabilidad había llegado a estar tan firmemente vinculada tanto en la estructura como en la consciencia de la organización que, por un tiempo, definió lo que era percibido como de significancia económica. Así, en ninguna de las compañías las cuentas marcharon hacia adelante hacia una concepción de lo que debería ser. Ningún patrón no problemático del progreso contable había sido trazado. Los cambios fueron específicos, orientados a la resolución de problemas y temas bastante particulares. Aunque ciertamente hubo dudas e incertidumbres acompañando el patrón de cambio contable, igualmente no hubo evidencia de que algún orden contable pre-existente estuviera enmascarado por la ignorancia de los participantes organizacionales particulares que hemos considerado.

Complejos, matizados y sutiles, aunque algunas veces se han visto, los procesos de funcionamiento organizacional no han sido mostrados como poseedores de algún patrón *a priori* abstracto oculto de mejoramiento contable.

La emergencia de una cuenta particular no ha sido mostrada como un reflejo ni problemático de un intento más abstracto ni como un descubrimiento o transformación repentinosa. Al contrario, los casos han ilustrado las formas más positivas en las cuales los orígenes locales específicos moderaron el patrón del desarrollo contable y las condiciones múltiples e incluso conflictivas de posibilidad que dieron origen a manifestaciones particulares del oficio contable. Han apuntado la manera en la cual las configuraciones particulares de los temas, los problemas y otras estructuras y prácticas organizacionales proveyeron un contexto para y formaron el desarrollo de cambios contables específicos. Algunas de las formas en las cuales los significados y significancias particulares integradas a la información contable influenciaron los patrones de su transformación han sido iluminadas, al igual que la manera en la cual los accidentes, los errores y las desviaciones dejaron su marca sobre las cuentas que emergieron. Así aunque las apelaciones fueron hechas a un cuerpo de conocimiento y práctica técnica contable, y para movilizar las lógicas contables y las más amplias, tomados juntos los casos apuntan a la necesidad de ver los cambios contables resultantes como un resultado combinado tanto de estos como de una multiplicidad de otros cambios menores frecuentes en partes separadas de la arena organizacional, cada una de las cuales estaba participando por una diversidad de razones locales, tácticas y conjeturales.

Aunque el proceso de cambio contable por lo tanto ha sido mostrado como complejo, los casos han demostrado con optimismo que tal patrón local y contingente de cambio es uno inteligible. Se ha mostrado cómo una apreciación del cambio contable puede basarse en las circunstancias en las cuales ocurrió. Sin embargo, como la discusión anterior ha tratado de clarificar, la inteligibilidad no se debe confundir con la necesidad. En ninguno de los casos había un imperativo conduciendo hacia un resultado particular. Ni podrían ser contruidos sobre la base de las circunstancias organizacionales que resultaron en el cambio contable. Al contrario ya sea asumiendo lo que la contabilidad debe ser o derivando alguna visión retrospectiva de la necesidad de lo que sucedió, los casos demostraron la necesidad de una apreciación del cambio basada en una consciencia más detallada de los medios por los cuales la contabilidad llega a estar integrada dentro de una organización y los procesos que proveen una base para las soluciones contables como relacionados a otros problemas y fenómenos organizacionales. También apuntan a la necesidad de entender las formas más pro-activas en las cuales la contabilidad puede transformar la configuración de las prácticas y los procesos organizacionales, proveyendo por lo tanto un contexto para la modificación y el cambio. De igual importancia, son sugestivos de la necesidad de apreciar tanto la naturaleza contingente como interactiva de las circunstancias que rodean estos procesos en un escenario particular. Vistos en tales términos, la inteligibilidad que buscamos avanzar se muestra como dependiente de los medios por los cuales podemos cuestionar, interpretar e interrogar el funcionamiento organizacional del oficio contable y, por lo tanto, de aquellas preocupaciones

conceptuales y modos de investigación tanto de la contabilidad particular como de la contabilidad general más que una apelación a alguna lógica superior que se estime estar implícita en las prácticas contables o en las circunstancias que las forzaron a cambiar. Mientras se reconoció que la vida organizacional implica un diálogo continuo entre lo posible y lo actual, y que por lo tanto las concepciones de un potencial contable puede jugar un papel en la movilización del cambio contable, esto no implica una evidencia, una prioridad o un imperativo para las demandas retóricas que están asociadas con el oficio contable o les otorga un papel privilegiado en posibilitar que la contabilidad llegue a ser lo que no era. Qué efectos tienen tales demandas es necesario que se vean como provenientes de su interacción con las otras circunstancias que caracterizan la vida organizacional más que una lógica totalmente abarcadora, poderosamente penetrante y no problemática<sup>15</sup>.

Reflejando la necesidad de articular una apreciación amplia de la contabilidad en acción y los procesos por los cuales cambia, el análisis de los casos ha sido conducido en términos de un número de temas analíticos. El énfasis se ha ubicado sobre las visibilidades particulares y los medios por los que, a su vez, cambiaron las percepciones del funcionamiento organizacional, mediaron el reconocimiento de problemas y las opciones disponibles para su resolución, e infundieron los patrones de lenguaje, significado y significancia dentro de la organización. A partir de tal instancia, la atención se dirigió a los papeles constitutivos así como reflexivos de la contabilidad. Porque aunque se reconoce que un arreglo diverso de otros factores pudo incidir e incidir sobre el oficio contable, por momentos causando cambiar su centro de atención y el lugar de incorporación, igualmente los análisis se llevaron a cabo con una consciencia de las propiedades posibilitadoras de la contabilidad misma. Al moldear los patrones de visibilidad organizacional, al extender el rango de patrones influyentes dentro de la organización, al crear diferentes patrones de interacción e interdependencia y al habilitar nuevas formas de segmentación organizacional para que existieran, la contabilidad fue vista como capaz de jugar un papel positivo tanto en el cambio de las precondiciones del cambio organizacional como en la influencia sobre sus resultados, incluyendo aún las posibilidades para su propia transformación. A través de este proceso mutuo de interacción, la contabilidad se concibe como un fenómeno integrado dentro de la organización más que como algo que tiene una existencia independiente importante. Las formas que tomó y las influencias que tenía no fueron vistas como capaces de ser apreciadas por fuera del

---

<sup>15</sup> Keat y Urry (1982, pp. 245-246) hacen un apunte similar a su consideración más general de los fenómenos sociales:

... la profunda interdependencia de las entidades sociales... es importante... (debido a las) condiciones bajo las cuales los poderes causales de las entidades sociales importantes son realizados consisten en efecto de otras entidades sociales y la realización al menos parcial de sus poderes. Esta interdependencia fundamental de tales entidades implica así que los poderes causales de algunas entidades constituyen las condiciones necesarias para la realización de otras entidades. Y esto, por supuesto, implica que los eventos particulares que luego vienen a ser generados son el producto de procesos interdependientes complejos... Más aún, estos procesos no deben ser simplemente listados tal que puedan ser 'agregados' – al contrario deben ser sintetizados tal que su combinación modifique cualitativamente cada entidad constitutiva (énfasis original).

contexto de las otras prácticas, funciones y procesos organizacionales con los cuales se encontraba vinculada. Juntos reflejan una especificidad particular de alineación y aunque algunas veces fue posible distinguir un fenómeno organizacional influyendo a otro, el análisis fue conducido en términos de la posibilidad de, pero de la necesidad de, tales influencias como quiera que los factores movilizados frecuentemente son tan numerosos, diversos, ambiguos e inciertos, y tienen una relación *a priori* equívoca con el oficio contable, que el cambio, sea contable o de otro tipo, fue visto como algo creado más que determinado. Más aún, dado que las prácticas y procesos organizacionales cambiaron con el tiempo, pareció más útil entender las configuraciones en las cuales todas formaron parte desde la presencia de alguna práctica llegó a presuponer la existencia de los otros. Quizá de un modo difícilmente sorprendente, tales temas analíticos fueron sensibles a los matices e incertidumbres que moderaron las trayectorias del cambio contable y a las formas en las cuales la naturaleza interdependiente de los procesos organizacionales resultantes dio origen a lo no deseado, lo no anticipado y lo problemático.

Los papeles constitutivos de la contabilidad son dignos de atención particular, no menos dado que han sido poco apreciados o discutidos.

Porque como hemos visto, en momentos la contabilidad puede jugar un papel importante en la creación de posibilidades para otros fenómenos organizacionales de que lleguen a ser lo que no eran. A través de su vinculación con las nociones discursivas de rendición de cuentas y responsabilidad, la contabilidad puede jugar un papel en la reconstitución de los agentes organizacionales, posibilitando que diferentes configuraciones de arreglos organizacionales existan. A través de su rutinización de flujos de información y las formas en las cuales impone una espacialización sobre el tiempo, puede cambiar concepciones del pasado, el presente y el futuro, contribuyendo con diferentes prominencias para que cada uno a su vez puede moderar preferencias y énfasis temporales, y por lo tanto las acciones organizacionales. Al crear objetificaciones bastante particulares de lo que de otra forma sería vago y abstracto, y concepciones particulares de los hechos económicos, la contabilidad también puede crear no sólo un contexto en el cual las condiciones existan para otras prácticas organizacionales para cambiar pero también un medio por el cual una visibilidad organizacional particular pueda competir por o ser impuesta sobre la atención gerencial y, si tales estrategias triunfan, quizás aún eventualmente excluyan la visibilidad y significancia de otras formas de caracterización del terreno organizacional, como en Q. Si tales desarrollos ocurren, el potencial transformador de la contabilidad no solo se amplía, dado que los hechos creados por el oficio dan origen a un lenguaje influyente y a un conjunto de categorías para concebir y cambiar la organización en términos económicos. Como Foucault (1972, p. 167):

Una sucesión de eventos puede... llegar a ser un objeto de discurso, ser registrada, descrita, explicada, elaborada en conceptos, y proveer la oportunidad para una elección teórica.



Así aunque no frecuentemente analizada, la importancia de los roles constitutivos de la contabilidad no deben ser sub-valorados. Ellos representan una de las formas significantes en las cuales la contabilidad llega a estar vinculada en la organización de la que hace parte.

Además, la contabilidad puede llegar a ser una parte tan integral de la configuración de las prácticas contables que puede crear algunas de las posibilidades que proveen la base para cambiar las condiciones que movilicen el cambio contable, como vimos tanto en *M* como en *Q*. En *M* medió la selección de estrategias de mercadeo y producción no problemáticas que proveyeron el contexto en el cual los subsecuentes cambios organizacionales crearon nuevos problemas de información y contables. Y en *Q*, un régimen particular de visibilidad económica establecida en el contexto de un conjunto de problemas organizacionales jugó un papel en la creación de una consciencia económica que transformó la organización y creó la base para su propia dependencia sobre un régimen mucho más elaborado de hechos contables. Tales ilustraciones apuntan no sólo al potencial transformador de la contabilidad sino también a algunas de las formas en las cuales la contabilidad puede llegar a ser una parte de los factores que lo infundan.

Central a esta visión de la contabilidad está la posibilidad de haber una relación equívoca entre los objetivos en el nombre de los cuales el oficio sea llevado a cabo y sus consecuencias organizacionales actuales (ver también Burchell *et al.*, 1985; Hopwood, 1983, 1986b). No menos dado que la generalidad de la retórica contable puede tener una interfaz difícil con el detalle, la complejidad, la diversidad y la especificidad de la acción organizacional, algunas de las consecuencias de una intervención contable particular pueden no ser tenidas en cuenta (ver Hopwood, 1986a). Más aún, un dominio total de lo no anticipado podría realizarse dado que la contabilidad intersecta con otras prácticas y procesos organizacionales, dado que crea activamente una nueva esfera de visibilidad, objetividad y potencial significancia organizacional, y dado que, en el proceso de hacerlo, engendra resistencias a las estrategias e intervenciones que busca promover<sup>16</sup>. Como todos los casos analizados han ilustrado, las consecuencias de las intervenciones contables en la organización pueden perturbar, interrumpir y desplazar la arena organizacional que se presumía en su formulación, teniendo por lo tanto el poder para transformar más que simplemente modificar los procesos del cambio organizacional.

---

<sup>16</sup> Las observaciones de Hirschman (1977, p. 131) son interesantes a este respecto:

Por un lado, no hay duda de que las acciones humanas y las decisiones sociales tienden a tener consecuencias que fueron enteramente no deseadas al principio. Pero, por otro lado, estas acciones y decisiones frecuentemente son tomadas porque son las más serias y se espera que tengan ciertos efectos que luego fallan en ser materializados. Éste último fenómeno, mientras sea el anverso estructural del primero, también es probable que sea una de sus causas; las expectativas ilusorias que están asociadas con ciertas decisiones sociales al tiempo de la adopción pueden mantener sus efectos futuros *reales* a la vista. Más aún, una vez estos efectos deseados fallen en suceder y se rehúsen a venir al mundo, el hecho de que originalmente hayan sido contados probablemente hará que no sólo sean olvidados sino también activamente reprimidos (énfasis original).

Desde tal perspectiva la contabilidad también puede ser concebida como creadora de residuos de consecuencias organizacionales que pueden cambiar las precondiciones para un cambio organizacional subsecuente. Es como si las transformaciones organizacionales depositaran sedimentos que no solo interactúan con el pasado organizacional sino que también modifican las posibilidades para el presente organizacional y su futuro. En este sentido “el presente realmente contiene el pasado que lo precedió”, aunque como Gross (1981-82, p. 76) agregó, “este puede no ser percibido”. Una interdependencia temporal es así construida en la vida organizacional y la tarea del análisis, como se reflejó en los casos, en parte llega a ser una de ahondar a través de los residuos de los asuntos organizacionales para iluminar los patrones de precondiciones que moderan el oficio contable.

Fue con tales metáforas en mente que la tarea de análisis fue vista como una tarea arqueológica de clasificación cuidadosa y cautelosa a través de los sedimentos de la historia organizacional, empero reciente, para reconstruir las formas en las cuales el presente emergió del pasado<sup>17</sup>. Sin embargo, como Foucault (1972, 1977) ha llegado a usar los términos, el modo de análisis movilizado en la presente discusión tiene características tanto de una genealogía como de una arqueología. Una “arqueología trata de dar una idea general de las configuraciones particulares” (Foucault, 1972, p. 157) en orden a revelar “las relaciones entre las formaciones discursivas y los dominios no discursivos (institucionales, eventos políticos, prácticas y procesos económicos)” (p. 162). Como en el presente análisis, una arqueología se esfuerza por aislar las condiciones de posibilidad de las prácticas sociales y organizacionales y los cuerpos de conocimiento intentando reconstruir “un sistema heterogéneo de relaciones y efectos cuyo entrelazamiento” (Gordon, 1980, p. 243) constituye la base sobre la cual la práctica es formada, funciona y tiene sus efectos. Más aún, es la construcción activa de una arqueología la que crea una sensibilidad hacia el poder creador potencial de cuerpos de conocimiento y prácticas organizacionales y sociales que llegan a crear una concepción de la realidad dentro de la cual funcionan. La genealogía, por otro lado, se interesa en las rupturas y las transiciones por las cuales las palabras, categorías, prácticas e instituciones adoptan nuevos significados y significancias debido a que llegan a estar vinculadas con nuevos propósitos, nuevas voluntades, un tema igualmente importante de la presente discusión. Con su énfasis en el cambio, la perspectiva genealógica es la que sirve para alertarnos de los peligros de asumir alguna coherencia, tendencia o lógica subyacentes, tales como el progreso, los patrones de movilización de la transformación histórica y organizacional hacia algún cumplimiento o conclusión últimos. Como Foucault (1977, p.

---

<sup>17</sup> En efecto, el imaginario de la arqueología emergió del trabajo de campo inicial en *M* y proveyó una base para analizar y estructurar las observaciones hechas allí. En tal momento no estaba familiarizado con la teorización de Foucault y usaba la metáfora en un sentido más primitivo. Subsecuentemente la movilización y estructuración de los argumentos en este y otros artículos relacionados (ver, p. e. Burchell *et al.*, 1985) había sido formada por una consciencia de la analítica poderosa propuesta por Foucault (196, 1972, 1973, 1977, 1979). Sin embargo, aún cuando puede resultar en una confusión para algunos, la metáfora arqueológica es preservada un poco fuera tanto de un sentido de lealtad a la formulación original y un sentido de facilidad con el imaginario en el presente contexto.

146) ha aclarado, la genealogía “no pretende volver en el tiempo para restaurar una continuidad no rota que opera más allá de la dispersión de las cosas olvidadas”.

Aunque las investigaciones presentes han estado tanto centradas como limitadas que las llevadas a cabo por Foucault, ellas empero han proveído una apreciación de algunas de las formas en las cuales la contabilidad puede tanto se transformada por como servir como vehículo para la transformación de la organización en general. Tanto una fluidez como una especificidad han sido introducidas en nuestra comprensión de la contabilidad en acción. Las significancias atadas a la contabilidad han sido mostradas en el proceso de su transformación. El oficio ha sido mostrado como vinculado en diferentes configuraciones organizacionales y sirviendo a diferentes funciones organizacionales en el proceso de su cambio.

Sin embargo, en este estadio en nuestra comprensión es importante aún ejercer algún elemento de cautela interpretativa, no menos en respecto a los factores movilizados que pueden poner a la contabilidad en movimiento. Porque aunque los casos han proveído una rica idea en al menos algunos de los procesos internos de la elaboración y el cambio contables, juntos proveen menos de una comprensión de los medios por los cuales lo externo puede ser capaz de refundir lo interno. Aunque tentador puede ser sugerente de un análisis en términos del potencial movilizador de una percepción de la crisis, no menos una crisis económica, algún cuidado debe ejercerse antes de que una teoría demasiado fuerte sea articulada sobre esta base. Indudablemente la crisis y las restricciones económicas pueden generar y generan acción, no menos en el área contable (Khandawalla, 1973; Olofsson y Svalander, 1975). Sin embargo, el análisis de los casos sugiere que tal relación está lejos de ser una relación sencilla. En la recesión económica en el caso Wedgwood provee un estímulo para el cambio, aunque la relación entre una retórica económica del cambio y su implementación es problemática, requiriendo, como lo hizo, una intersección con cuerpos de conocimiento operacionales y prácticas organizacionales específicas. En *M* la contabilidad medió la respuesta a un mayor cambio del mercado, aunque sólo fue cambiada después de que los cambios de mercadeo, producción y organizacionales habían creado una nueva configuración organizacional y un nuevo conjunto de problemas contables. Y en *Q*, de un modo discreto, e integrada dentro de la estructura y consciencia de la organización la contabilidad había llegado a ser la que inicialmente servía para limitar el cambio enmascarando la naturaleza exacta del entorno turbulento. Así, juntos los casos no proveen ciertamente ninguna base para una teoría general de la crisis conduciendo el cambio contable. Incluso, el modo de análisis que ha sido articulado debe moderar nuestro deseo de establecer cualquier visión general. Al contrario debe promover una investigación más precisa y cuidadosa de las formas en las que ya sea la percepción o la actualidad de eventos externos pueden perturbar las configuraciones organizacionales de las cuales la contabilidad forma parte (ver Czarniawska y Hedberg, 1985). Visto en términos de la posibilidad de transformar el terreno organizacional y las visibilidades que forman parte de ella, un papel existe para el potencial movilizador, pero ciertamente no necesidad, de una serie de intrusiones en la organización. Junto a una visión más matizada del papel de la crisis (ver también Brunson,

1985), necesitamos apreciar las formas en la cuales nuevos cuerpos de conocimiento, nuevos especialistas asociados con su práctica, intentos reguladores de gobierno, concepciones teóricas y prácticas cambiantes del gobierno y orden organizacional, e incluso el desarrollo de una retórica contable diferente puede proveer una base para la acción y el cambio.

Con toda claridad hay una necesidad de un gran tratamiento de más investigación y una elaboración más considerable de las premisas teóricas y analíticas sobre las cuales puede tener lugar. Optimistamente, sin embargo, la presente investigación al menos ha servido para ilustrar la posibilidad de un análisis del cambio contable que no es dependiente de concepciones abstractas del potencial y no impone una orquestación unificadora de la acción. También pretende haber indicado las formas en la cuales los análisis históricos (que sin embargo significan recientes) pueden dar una visión de la dinámica contable y, al reconocer tales roles que la contabilidad sirve pueden no ser considerados en aislamiento de las prácticas del oficio, la necesidad de apreciaciones de las prácticas específicas que constituyen el oficio y los procesos organizacionales que los crean con una significancia y un significado.

## BIBLIOGRAFÍA

- American Accounting Association, Report of the Committee on Accounting History, *Accounting Review* Suppl. To Vol. 45 (1970).
- Argyris, C., Organizational Learning and Management Information Systems, *Accounting, Organizations and Society* (1977) pp. 113-124.
- Armstrong, P., Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accounting and other Organizational Professions, *Accounting, Organizations and Society*