

LA CONTABILIDAD COMO UNA PRÁCTICA SOCIAL E INSTITUCIONAL: PERSPECTIVAS PARA ENRIQUECER NUESTRA COMPRENSIÓN DEL CAMBIO CONTABLE*

BRADLEY N. POTTER**

Resumen: En las dos décadas pasadas, un cuerpo de literatura se ha desarrollado planteando a la contabilidad como una práctica social e institucional. Los investigadores que adoptan esta perspectiva normalmente demuestran una apreciación por las características persuasivas y habilitadoras de la contabilidad y un reconocimiento de la importancia de factores locales específicos en el tiempo que promueven el cambio contable dentro de instancias particulares. Este trabajo examina la literatura y clasifica su contenido usando los temas identificados por Miller (1994). Basadas en aspectos de esta literatura, las secciones finales desarrollan un marco teórico temático amplio con el fin de ayudar a futuros estudios dirigidos hacia la comprensión de los diversos y complejos procesos a través de los cuales los cambios en el dominio contable pueden ocurrir.

Palabras Clave: Contabilidad; Cambio; Institucional; Prácticas; Social

Abstract: In the past two decades, a body of literature has developed which depicts accounting as a social and institutional practice. Researchers adopting this perspective typically demonstrate an appreciation for the pervasive and enabling characteristics of accounting and an awareness of the importance of local, time-specific factors which shape accounting change within particular instances. This work examines this literature and classifies its content using the themes identified by Miller (1994). Drawing upon aspects of this literature, the final sections develop a broad, thematic framework to assist researchers in future studies directed at understanding the diverse and complex processes through which changes to the accounting domain can occur.

Key words: Accounting; Change; Institutional; Practices; Social.

Durante las décadas recientes, las organizaciones y los gobiernos en muchos países han llegado a ser sujetos de requerimientos más frecuentes hacia una mayor eficiencia y efectividad y también hacia la adopción de líneas de responsabilidad y de rendición de cuentas (accountability) definidas con mayor claridad (Rose, 1988; Porter, 1992). Como consecuencia, las prácticas calculativas tales como las aplicadas dentro del dominio de la contabilidad han asumido una importancia más allá de los niveles previamente reconocidos (Power, 1994b,

* Publicado Originalmente como 'Accounting as a Social and Institutional Practice: perspectivas to Enrich our Understanding of Accounting Change', en *Abacus* (2005), 41(3), pp. 265-289. Traducción hecha por Fabián Leonardo Quinche Martín, Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Se publica con autorización del autor.

** El profesor Bradley N. Potter es *Senior Lecturer* del *Department of Accounting and Business Information Systems* de la *Faculty of Economics and Commerce* de *The University of Melbourne*, Australia. Contacto en bnpotter@unimelb.edu.au.

1997b). Más aún, el dominio de la contabilidad se ha expandido significativamente (Hopwood, 1992; Miller, 1994; Young, 1994).

Dentro de este contexto, los investigadores contables han revelado que las prácticas contables tienen ciertas características persuasivas y habilitadoras que crean formas ‘financieras’ particulares de visibilidad de fenómenos abstractos sociales y organizacionales que de otra forma no podrían ser ‘vistos’ (ver por ejemplo, Hines, 1980, 1991b; Hopwood, 1987b, 1992; Miller y O’leary, 1990; Miller, 1992; Miller y Napier, 1993)¹. Traducir actividades, procesos y eventos en términos financieros ofrece un medio a través del cual las acciones y logros de los individuos pueden ser estandarizados y comparados. Al hacer esto, se crean formas particulares mediante las cuales estos individuos pueden ser pensados, controlados y dirigidos y se puede actuar sobre ellos (Miller, 1990, 1998; McLeish, 1991; Rose, 1991; Porter, 1995; Callon, 1998). El resultado es que la aplicación de prácticas contables dentro de las organizaciones tiene implicaciones no sólo para el funcionamiento de los individuos y las organizaciones, sino también para la sociedad en su totalidad. Por estas razones, la contabilidad cada vez más es vista como una *práctica social e institucional* (Miller, 1994; ver también Hopwood, 1992) más allá de una mera práctica técnica.

Esta amplia comprensión de la contabilidad y las consecuencias de aplicar o reformar las prácticas contables señaladas anteriormente, sin embargo, no ha propiciado aún desarrollos regulatorios contables alrededor del mundo. Antes bien, tales perspectivas han estado principalmente confinadas a los círculos académicos, frecuentemente halladas en artículos particulares publicados en una colección de revistas de investigación contable dentro de las tradiciones sociológica, interpretativa y crítica incluyendo *Abacus*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *Accounting, Organizations and Society*, y *Critical Perspectives on Accounting*. No es sorprendente quizás que la literatura existente en relación a los pronunciamientos contables específicos desarrollados en varios países sea, en realidad, dominada por explicaciones ‘oficiales’ desde la profesión contable organizada, las agencias contables de elaboración de normas y sus representantes. Invariablemente, estas explicaciones buscan racionalizar la aplicación de prácticas contables en términos amplios basadas en nociones generales de progreso y mejoramiento, o sobre bases técnicas/funcionalistas más estrechas tales como la ‘utilidad para la toma de decisiones’ o para la ‘rendición abierta de cuentas’ (Miller, 1991; McGregor, 1993, 1999; Young, 1995a).

La visión de la contabilidad como una práctica social e institucional, más allá de una práctica técnica, ha provocado un amplio rango de estudios. Estos trabajos generalmente buscan interrogar las condiciones y consecuencias actuales asociadas con el desarrollo y aplicación de prácticas contables en escenarios organizacionales y sociales particulares. Los estudios de esta naturaleza reflejan un interés actual en la comprensión de los procesos y consecuencias del

¹ La lista de referencias proveída no es exhaustiva y las ‘visibilidades’ identificadas por estos autores no son uniformes. Al contrario, el punto central es que los investigadores han llegado a tratar las prácticas contables como proveedoras de formas particulares de ‘representar’ y ‘entender’ los fenómenos abstractos que no serían posibles de otra forma.

cambio contable en situaciones específicas, particularmente allí donde las técnicas y enfoques de la contabilidad comercial son aplicados dentro de las organizaciones o las sociedades por primera vez. Este trabajo examina este cuerpo de literatura.

Hay principalmente dos intenciones. Primero, el paradigma social e institucional de la contabilidad se explora completamente. En particular, los distintos temas asociados con esta visión de la contabilidad son identificados y usados para clasificar un cuerpo de literatura que ha crecido principalmente en las dos décadas pasadas y que ha explorado diferentes dimensiones del cambio contable. Segundo, al esbozar tales perspectivas, se propone una estructura temática amplia que puede ser aplicada en futuros estudios críticos e interpretativos basados en casos, buscando entender el *proceso* a través del cual el cambio contable puede ocurrir. Se espera que la estructura propuesta sea particularmente útil para reemplazar las explicaciones funcionalistas existentes y frecuentemente usadas acerca de la innovación contable. Tal enfoque, por ejemplo, puede dar luces en instancias donde las regulaciones contables son desarrolladas y aplicadas sin alguna investigación acerca de las grandes implicaciones de su aplicación para las organizaciones implicadas o para la sociedad.

1. La Contabilidad como una Práctica Social e Institucional

La investigación que trata a la contabilidad como una práctica social e institucional normalmente busca explorar la contabilidad desde una perspectiva amplia, probando las aplicaciones de las prácticas contables en los contextos sociales y organizacionales en las que ocurren. Tales estudios muestran que la contabilidad puede ser mejor comprendida como una práctica dinámica y socialmente construida, aún hasta el punto de que los investigadores han argumentado que no hay un dominio ‘natural’ o ‘fijo’ en el que las prácticas contables sean, o deban ser, aplicadas, ni se asume la existencia de un arreglo estático de prácticas que normalmente quepan dentro del dominio contable (ver por ejemplo, Miller, 1991, 1998; Miller y Napier, 1993; Power, 1994b, 1997a). Normalmente atribuyen la aplicación de prácticas contables dentro de contextos organizacionales particulares, con implicaciones para el comportamiento de los individuos y el funcionamiento de las organizaciones y las sociedades (Burchell *et al.*, 1980; Miller y O’leary, 1987, 1994; Hines, 1988, 1991a; Hopwood, 1992; Miller, 1994).

Muchos de los adoptan el paradigma social e institucional buscan explorar la contabilidad como un mecanismo de intervención en el funcionamiento de las organizaciones y las sociedades. Esta perspectiva refuerza la noción de que ya no es apropiado pensar la contabilidad simplemente como una práctica técnica que se aplica para revelar aspectos preexistentes de la realidad o verdades particulares sobre una organización (Gowler y Legge, 1983; Hines, 1988; Miller, 1994; Hopwood, 2000; McSweeney, 2000). Al contrario, de acuerdo con Miller (1994, p. 1), la contabilidad puede estar implicada en la formación de:

El tipo de mundo en que vivimos, el tipo de realidad social que habitamos, la forma en que entendemos las opciones abiertas a negocios en marcha o a los individuos, la forma en que

controlamos y organizamos las actividades y procesos de diversos tipos, y la forma en que administramos las vidas de otros y las nuestras.

El centro de atención de esta perspectiva de la contabilidad es la interconexión entre las formas de medición de las actividades y procesos, en términos financieros, y las formas de controlar las organizaciones y las sociedades. La aplicación de las prácticas contables posibilita la adopción de un lente ‘financiero’ particular para ‘ver’ o ‘comprender’ las actividades de un individuo y los resultados organizacionales. Tales prácticas pueden, a su vez, ofrecer una base para gobernar a la gente, los procesos, las organizaciones y las sociedades. Como consecuencia de su capacidad para la acción en las organizaciones y en las sociedades, la contabilidad ha llegado a ser un modo influyente de control de los acuerdos organizacionales y sociales en un rango diverso de posibilidades (Burchell *et al.*, 1980; Hopwood, 1990a; Parker y Guthrie, 1993; McSweeney, 1994; Miller, 1994).

De acuerdo con Miller (1994) hay por lo menos tres aspectos distintivos de esta visión de la contabilidad como una práctica social e institucional: la contabilidad como una *técnica*, las *lógicas* (rationales) de la contabilidad; y el *dominio* de la contabilidad. Estos distintos aspectos serán examinados en el resto de esta sección y son usados para clasificar un rango de estudios llevados a cabo en las dos décadas pasadas que tratan a la contabilidad en esta forma.

1.1. La contabilidad como una técnica

Según Miller (1994, p. 2), adoptar esta perspectiva crea un énfasis en la contabilidad como un *técnica* o una *tecnología*, como “una forma de intervención, un mecanismo para actuar sobre las actividades, los individuos y los objetos de tal forma que el mundo pueda ser transformado”. Con este enfoque, los investigadores han empezado a explorar la contabilidad como un mecanismo para cuantificar actividades, procesos y eventos en términos financieros que, a su vez, crean formas en las cuales las acciones de la gente pueden ser transformadas. Dentro de esta capacidad de transformación, la aplicación de prácticas contables ofrece una forma para hacer las cosas ‘reales’, construyendo registros aparentemente objetivos y neutrales de fenómenos abstractos y complejos tales como *activos*, *pasivos*, *ingresos*, *gastos*, *desempeño financiero* y *posición financiera* que no existen independientemente de sus representaciones contables y que de otra forma no podrían ser vistos (Gowler y Legge, 1983; Hopwood, 1987b, 1988; Hines, 1988, 1989a, 1989b, 1991b; Miller, y O’leary, 1990; Parker y Guthrie, 1990, 1993; Miller, 1992, 1998; Miller y Napier, 1993; McSweeney, 1997)². Igualmente, las cosas no cuantificadas en términos financieros a través de los procedimientos y prácticas contables permanecen invisibles y los dominios de la privacidad son creados de tal forma que no pueden ser penetrados (Hopwood, 1987a, 1987b, 1990a; Hines, 1988; Power, 1991, 1997b; Porter, 1992; McSweeney, 1997).

² De acuerdo con Hines (1991a), la realidad social está constituida reflexivamente por *explicaciones (accounts)* de la realidad y cuando las decisiones y acciones de los agentes sociales están basadas en estas explicaciones, el resultado es la construcción, mantenimiento, reproducción y por lo tanto validación, de tal realidad (ver también Hines, 1988, 1989a, 1989b).explicaciones

Mediante la representación de actividades, procesos y eventos en términos financieros, la contabilidad crea formas en las cuales los individuos y las organizaciones pueden ser pensados y realizados (ver también Miller y O’leary, 1987, 1990; Miller y Rose, 1990; Porter, 1992; Boguen, 1994; Callon, 1998; Young, 1995b; Walter, 2004). La aplicación de prácticas contables puede ser un camino para estandarizar y hacer comparables fenómenos aparentemente dispares que de otra forma no tendrían semejanza alguna (Rose, 1988, 1991; Callon, 1998). Los cálculos contables resultantes podrían entonces, ser usados para “comparar individuos, departamentos o divisiones. Y podrían también ser usados por los individuos mismos para comparar el lugar en el que están y en el que deberían estar, lo que han logrado y lo que deberían haber logrado” (Miller, 1994, p. 3).

Posibilitando el tratamiento de diversos fenómenos en términos financieros, la contabilidad crea un tipo particular de inteligibilidad, significado y comprensión de los sucesos organizacionales y sociales. La contabilidad puede influir las percepciones, cambiar el lenguaje e infundir el diálogo y por lo tanto permear las formas en las que las prioridades, los intereses y los dilemas organizacionales y sociales, así como nuevas posibilidades de acción, son expresadas y priorizadas (Hopwood, 1983, 1990a). Ver la contabilidad en esta forma ofrece la oportunidad a los investigadores de interrogar el papel de la contabilidad en instancias específicas del cambio organizacional y social. Hopwood (1990a, p. 9) señala algunas de estas oportunidades:

Es posible probar lo que una organización particular busca hacer visible a través de su contabilidad... Más aún, al hacer algunas cosas visibles y otras no, una organización puede llegar a excluir visibilidades particulares a partir de la agenda oficial de la organización. Nos preguntamos ¿qué es tratado en esta forma y por qué? Y ¿Qué grupos tienen el poder de influir en los patrones de visibilidad prevalecientes en las organizaciones? ¿Qué cuerpos de conocimiento y conjuntos de prácticas organizacionales están implicados en hacer visibles algunas cosas y otras no? ¿Qué tan aceptados son los patrones dominantes de visibilidad? Y ¿A partir de donde han surgido nuevas visibilidades?

Tratar la contabilidad como una *técnica*, provee los medios por los cuales los investigadores pueden explorar las consecuencias, pretendidas o no, de aplicar prácticas contables particulares para el funcionamiento de organizaciones específicas así como para la sociedad entera. La naturaleza y extensión de estos impactos y cómo se crean en instancias específicas han sido ya entendidos, falta sólo evaluarlos.

1.2. *Las Lógicas de la Contabilidad*

Según Miller (1994, p. 3), tratar la contabilidad como una práctica social e institucional invita a centrarse en el complejo lenguaje y en el conjunto de significados que son intrínsecos a la contabilidad. Este lenguaje y estos significados se refieren a lo que Miller (1994, p. 3) denomina *lógicas*. Dentro de esta perspectiva, la contabilidad está asociada con un vocabulario o terminología especializados que, a su vez, hacen posible un conjunto particular de representaciones discursivas sobre la actividad organizacional contabilizada. De acuerdo con Miller, estas representaciones y vocabularios:

Están vinculados en varios niveles colectivos, articulados en diversas localidades, y en relación a intereses diferentes. Son estas lógicas, frecuentemente extraídas de otros campos de ejercicio, las que movilizan las tecnologías calculativas de la contabilidad. Es por medio de tales significados, que las prácticas contables son apropiadas con una significancia que se extiende más allá de la tarea para la cual son aplicadas, aun sin determinar las consecuencias de su utilización en algún conjunto particular.

Tales lógicas por ejemplo, llegan a ser evidentes cuando la preparación de los estados financieros que incorporan ingresos, gastos y beneficios o pérdidas, son vinculados inextricablemente con nociones tales como ‘rendición de cuentas’, ‘responsabilidad’, ‘transparencia’ y ‘eficiencia’ (Potter, 1999). Para Miller, estas lógicas posibilitan que los estados financieros sean tratados como vehículos para aplicar nociones de rendición de cuentas y desempeño en una variedad de escenarios organizacionales y sociales específicos (Hopwood, 1990b; Miller, 1991; Power, 1997b; Young, 2003). Ver la contabilidad como una práctica social e institucional sugiere una necesidad de comprender tales lógicas dado que “son estas lógicas, más que las específicas de las actividades y de los procesos en cuestión, las que llegan a articular las formas de conocimiento y control de las organizaciones” (Miller, 1994, p. 3). Una apreciación de cómo son desarrolladas estas lógicas y las consecuencias de su aplicación en escenarios específicos puede ayudar a ampliar la comprensión de cómo las prácticas contables pueden llegar a estar involucradas, casi inevitablemente, en muchas formas de organización y gobierno modernos (Miller y Rose, 1990; Miller, 1991; Rose y Miller, 1992; Miller y O’leary, 1994). Tales estudios no están solo dentro de la visión de los investigadores contables, sino que también son de interés para investigadores de gestión de negocios, así como para aquellos de otros campos.

El reconocimiento de las *lógicas* de la contabilidad ha acrecentado la investigación que puede ser clasificada bajo dos temas claves: *la contabilidad como un mecanismo de legitimación*, y *la contabilidad como un mecanismo lingüístico*.

La contabilidad como un mecanismo de legitimación: muchos teóricos se han preocupado por las capacidades de legitimación de la contabilidad. Estos autores normalmente tratan el oficio contable como influyente en el desarrollo de las sociedades racionalizadas, identificando la contabilidad como un medio importante a través del cual las organizaciones responden a las presiones del entorno para aumentar su legitimidad. Los investigadores en esta área argumentan que la gestión organizacional se realiza para incorporar prácticas y procedimientos definidos a través de conceptos prevalecientes de lo que es ‘racional’ sin demostrar la eficacia de las nuevas prácticas. Dentro de este contexto, se argumenta que se puede comprender gran parte de la innovación contable, particularmente a nivel organizacional (Meyer y Rowan, 1977; Bolan y Pondy, 1983; Hines, 1989a; Thompson, 1994; Carruthiers, 1995; Carpenter y Feroz, 2001). La contabilidad, y sus representaciones discursivas asociadas, pueden ser vistas como medios por los cuales las organizaciones incorporan, o se considera que incorporan, formas racionales para organizar y monitorear sus actividades (Power, 1994a). Hasta el punto en el que las organizaciones incorporen tales prácticas y procedimientos, se percibirá el incremento de su legitimidad y la ampliación de sus prospectos de supervivencia (Montagna, 1990; DiMaggio y Powell, 1991; Takatera y Sawabe, 2000). En muchos aspectos, estos trabajos sugieren que el

cómo se lleva a cabo la contabilidad es menos importante que *lo que* se hace (Power, 1994a, 1995, 1997b; McSweeney, 1997)³.

En tales instancias, las prácticas contables específicas llegan a ser institucionalizadas en escenarios organizacionales particulares (Hopwood, 1983, p. 291; Covaleski y Dirsmith, 1988a, 1988b; Power, 1994a). Como consecuencia de la aceptación y aplicación incuestionable como un *mecanismo de legitimación*, las oportunidades para evaluar la aplicación de prácticas contables en instancias específicas pueden perderse. Además, la posibilidad de que tales prácticas puedan tener también consecuencias adversas o imprevistas para las organizaciones implicadas, o para la sociedad en su totalidad, pueden no ser consideradas. Según esto, una oportunidad adicional permanece para los investigadores de explorar el *proceso* a través del cual las nuevas prácticas contables llegan a estar escondidas en escenarios particulares así como para considerar las implicaciones que pueden existir para el funcionamiento organizacional y social.

La contabilidad como un mecanismo lingüístico: los teóricos contables también se han interesado en la contabilidad como un *mecanismo lingüístico*, explorando cómo este lenguaje se ha desarrollado y es aplicado en instancias específicas. Los investigadores en esta área han considerado la contabilidad desde sus dimensiones retóricas, identificando un número de imágenes retóricas que parecen subyacer en la práctica y la regulación contables (ver p. e., Boland, 1989; Boland y Greenberg, 1992; Davis *et al.*, 1982; Morgan, 1983, 1986, 1988; Meyer, 1984; Tinker, 1985; Health, Thornton, 1988; Walters-York, 1986; Potter, 1999; Young, 2003). Una imagen tal que ha sido identificada por los investigadores trata los reportes y las prácticas contables como medios para medir la ‘realidad económica’ preexistente. Tal imagen, inherente frecuentemente a los estándares contables y los pronunciamientos de guía teórica, trata la contabilidad como reflejo objetivo, fiel y sin juicios de la realidad organizacional (ver p. e., Solomons, 1978, 1991; Tinker, 1985; Lavoie, 1987, Morgan, 1988; Sterling, 1988; McSweeney, 1997). Así, únicamente los fenómenos que son representados en términos financieros en tales reportes son percibidos como objetivos mientras que los acuerdos de asignación, clasificaciones y otras interpretaciones humanas evidentes en muchas prácticas contables no son aún completamente entendidas, o son ignoradas (Chambers, 1966; Churchman, 1971; Hines, 1991b, 1992; McSweeney, 1997)

Tratar a la contabilidad como el medio objetivo y sin juicios para medir la realidad económica preexistente ha dado paso a que prácticas contables específicas sean defendidas e introducidas en escenarios particulares por los reguladores contables y por otros defensores de la reforma (ver p. e., Nahapiet, 1988; Hopwood, 1990a; Hines, 1991a; Miller, 1991; Young, 1996, 2003; Carnegie y West, 1997; McSweeney, 1997; Power, 1997a). Al mismo tiempo, tales imágenes pueden tender a ‘racionalizar’ o ‘sobre-intelectualizar’ prácticas contables generalmente aceptadas, haciendo aparecer su aplicación como más efectiva y, por lo tanto, más apropiada de lo que de otra manera podría ser el caso. Estas imágenes también pueden restringir la visión

³ Power (1994a) discute este punto adicional en el contexto de la auditoría de estados financieros. Según Power (p. 304), tal conclusión está garantizada dado “el considerable capital simbólico y financiero invertido en la actividad de la auditoría sin una publicidad correspondiente de los procesos y resultados”, (ver también, McSweeney, 1997).

de los estándares contables que podrían ser desarrollados cuando surgen temas contables específicos (Hines, 1991a; Young, 1996, Potter, 2002). Específicamente, pronunciamientos contables detallados pueden ser desarrollados y pueden hacer más probable enfatizar las tareas contables existentes y conocidas, tales como la revelación y la medición de los elementos de los estados financieros. Según Young (1996), las regulaciones resultantes hacen menos probable llegar a la esencia del tema y puede perderse alguna oportunidad de re-examinar la apropiación de prácticas contables aplicadas al escenario organizacional o social particular (ver también, Hopwood, 1990b; Hines, 1991a; Boguen, 1994; Young, 1995b; Power, 1997a, 1997b; Potter, 2002).

Una evaluación de las lógicas asociadas a la contabilidad brinda a los investigadores una oportunidad para ampliar la comprensión de las fuerzas discursivas detrás de las instancias específicas de innovación contable (McSweeney, 1997). Particularmente esta comprensión amplia es posible a partir de un rango de lógicas que pueden ser asociadas a las principales regulaciones contables recientes tales como la decisión de adoptar (en varias formas) los Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS) en muchas locaciones incluyendo Australia, Malta, Nueva Zelanda, Sudamérica y dentro de la Unión Europea. Estos estudios pueden ayudar a desarrollar un entendimiento más comprehensivo de los procesos por los cuales pueden ocurrir reformas particulares a la contabilidad dentro de escenarios específicos, dando luces acerca de las influencias discursivas que conforman el dominio en el cual las prácticas y procedimientos contables son aplicados rutinariamente.

1.3. El Dominio de la Contabilidad

Finalmente, ver la contabilidad como una práctica social e institucional también crea la necesidad de entender cómo es constituido y reconstituido el dominio en el cual las prácticas son aplicadas (Miller, 1994, p. 4). Los trabajos comprometidos con esta perspectiva también pueden formar nuestro entendimiento de las actividades profesionales. Normalmente, la contabilidad transforma flujos físicos de las organizaciones en flujos financieros. Al hacer esto, “la contabilidad crea un reino particular de cálculo del cual se realizan juicios, se llevan a cabo acciones o se justifican políticas concebidas y las disputas se generan y se agudizan” (Miller, 1994, p. 94).

Estudiar la constitución y reconstitución del dominio contable implica una consideración del vínculo entre la contabilidad y la razón económica (Callon y Latour, 1981; Callon, 1986; Latour, 1986, 1987; Gorz, 1989; Hopwood, 1992). Una apreciación del dominio contable también ha dado paso a una investigación que puede ser clasificada en dos categorías, que son: estudios que se centran en las *implicaciones* del cambio del dominio contable, y aquellos que examinan los *procesos* por los cuales el dominio puede ser alterado en escenarios particulares.

Implicaciones del cambio del dominio contable. la necesidad de examinar las implicaciones de cambiar el dominio contable normalmente surge donde la contabilidad es vista como un mecanismo clave para operacionalizar ciertos modelos de ciudadanía económica. Dentro de esta

perspectiva, las acciones de individuos libre-pensadores, a través de la aplicación de ciertas prácticas y procedimientos contables, vinculándolos dentro de un régimen calculativo específico (Miller y Rose, 1990; Miller, 1992, 1994; Miller y O’leary, 1994). De esta forma, la contabilidad puede estar implicada en la creación de *en si mismos calculables* y *espacios calculables*⁴, por lo cual la aplicación de prácticas contables introduce un nivel aparente de certidumbre en la vida organizacional y social que de otra forma podría no haber existido (Gowler y Legge, 1983; Loft, 1986; Miller y O’leary, 1987; Rose, 1991; Porter, 1992; Callon, 1998). Hoskin y Macve (1994, p. 70) explica los temas comunes que parecen existir en gran parte de la investigación conducida en esta perspectiva:

La contabilidad ha descubierto un nuevo poder para ser más que una tecnología de medición y registro de transacciones y flujos de bienes y dinero –más efectivamente que sólo el registro por partida doble–. Ha llegado a ser una forma particularmente privilegiada de medición y reestructuración del hombre como ‘persona calculable’ (Miller y O’leary, 1987; Miller, 1992); también ha llegado a jugar un papel estratégico en el desarrollo de un nuevo tipo gramatocéntrico de ‘control a través de los números’, ejemplificado en la emergencia de lo que Alfred Chandler (1997) ha llamado ‘la moderna empresa de negocios’.

Dada esta perspectiva, la introducción de ciertas prácticas contables dentro de las organizaciones y los gobiernos está asociada con el traslado de formas de discusión y debate que comúnmente acompañan la acción organizacional y social (Gowler y Legge, 1983; Hopwood, 1983, 1990a; Miller y Rose, 1990; McSweeney, 1994; Miller y O’leary, 1994)⁵. En vez de discutir y debatir continuamente temas organizacionales y sociales difíciles, tendemos a observar aquellos con los que la contabilidad experimenta para la guía en el tratamiento de estos temas (Power, 1991; Rose, 1991; Rose y Miller, 1992). Los complejos problemas políticos y sociales son identificados y resueltos a través de la aplicación de técnicas y enfoques contables, que son valorados ampliamente gracias a sus aparentes o aseveradas neutralidad y objetividad. Cualquier decisión resultante adquiere una imagen de equidad procedimental, objetividad y neutralidad, y por lo tanto, llega a ser aparentemente difícil de criticar (Rose, 1991, Porter, 1992, 1995; Miller y O’leary, 1994; Callon, 1998; Miller, 1998). Según Hines (1989a, p. 67), dentro de este entorno

los contra-argumentos a tales decisiones, basados quizá en la ética o en la prudencia social/ambiental, frecuentemente parecen idealistas y poco prácticos dado que no han dado cuenta de los aspectos

⁴ Los términos *en si mismos calculables* y *espacios calculables* se refieren a la cuantificación de actividades, procesos y eventos y las implicaciones asociadas a la creación de formas en las cuales los individuos y las organizaciones pueden ser transformadas y controladas. Para una discusión adicional de la naturaleza e implicaciones de los *en si mismos calculables* y los *espacios calculables*, ver Miller (1992) y Miller y Rose (1990).

⁵ Las formas en las cuales varias formas de contabilidad pueden influir las acciones de otros ha sido considerada en relación a la noción de ‘acción a distancia’, articulada en los escritos de Callon y Latour, 1981; Callon, 1986; Latour, 1986, 1987) y recientemente empleadas por muchos otros (ver p. e., Miller y Rose, 1990; Rose y Miller, 1992; Miller, 1994). Según estos autores, ‘la acción a distancia’ llega a ser posible cuando la gente, los procesos y los eventos se hacen visibles y vinculados a ‘centros de cálculo’ por medio de un rango de posibles tecnologías de cálculo. Con este tipo particular de información disponible, la gente, los procesos y los eventos pueden ser gobernados aún cuando se encuentren en lugares alejados.

económicos de la situación y por que se basan en la información que comparada en la contabilidad parece 'suave' o 'subjetiva' debido a que no es cuantificada.

A pesar de las amplias consecuencias organizacionales y sociales de la aplicación o alteración de las prácticas contables, los investigadores en esta área generalmente considera que el dominio contable continuamente cambia, sugiriendo que los límites dentro de los cuales la contabilidad es aplicada son constantemente diseñados y rediseñados. De hecho, la historia es rica en ejemplos de 'fallas' en la aplicación contable en contextos específicos. Solo para ser remplazados por aplicaciones contables alternas que construyen imágenes financieras diferentes de los asuntos organizacionales y sociales (Hopwood, 1983; Cooper y Kaplan, 1987; Cooper, 1998; Miller, 1992, 1994; McSweeney, 1994; Power, 1994a, 1997b). Según Hoskin y Macve (1994, p. 92), en tales instancias, más que abandonar totalmente las prácticas contables, "nos encontramos parados en un proceso continuo de intentos por reducir su inadecuación y sus efectos arbitrarios, con todo siempre, al hacerlo, extendiendo su poder y visión".

Una apreciación de las características persuasivas y capacitadoras de la contabilidad y una comprensión de la naturaleza cambiante del dominio contable parece haber provocado también una colección de estudios que examinan los *procesos* a través de los cuales se cambia o se transforma el dominio contable en instancias específicas. Esta investigación ha considerado tanto la transformación del dominio contable en los límites, por el cual 'nuevas' prácticas de cálculo se añaden al repertorio de la contabilidad (Miller, 1998), así como la aplicación del cuerpo de prácticas contables existentes en un escenario particular en donde anteriormente estaba ausente (Young, 1994). Discutimos ahora aspectos de esta investigación.

Los procesos de cambio del dominio contable: los investigadores de exploran este tema cada vez más están representando los procesos a través de los cuales los cambios en el dominio contable normalmente ocurren como dinámicos y en movimiento y no como el resultado de las acciones de cualquier individuo o grupo particular. De hecho, la transformación del dominio contable, se argumenta, ocurre en una forma ampliamente discursiva, dentro y a través de circunstancias y procesos históricamente contingentes (Hopwood, 1983; Rose, 1991; Miller, 1998) Por lo tanto, los investigadores representan los cambios en el dominio contable como una función de la manera en la cual los 'problemas' contables particulares se identifican y se definen. En muchos casos, la solución de estos problemas llega a parecer apropiada gracias a la aplicación de conceptos y prácticas contables existentes, si no auto-evidente (Miller, 1991; Power, 1991, 1996, 1997a; Young, 1996; Potter, 1999; Kent, 2000; Roberts *et al.*, 2003). En tales instancias, el dominio contable puede expandirse a nuevos escenarios organizacionales y sociales, sin alguna demostración de la eficiencia técnica de las nuevas prácticas (DiMaggio y Powell, 1991).

Muchos estudios anteriores han documentado transformaciones significativas del dominio contable allí donde nuevas prácticas de cálculo se agregan a la contabilidad. Por ejemplo, Miller (1991) examinó el desarrollo del análisis de flujo de caja descontado, Burchell *et al.* (1985), exploraron el origen y la caída de la contabilidad del valor agregado, mientras que Hopwood (1987a) y Miller y O'leary (1987) han examinado respectivamente el costeo de fabricación de

productos y el costeo estándar y la presupuestación. Según Miller (1998, p. 605), en estos estudios, un punto clave para los investigadores es “atender las formas en las cuales estas prácticas de cálculo y sus lógicas relacionadas han permeado inicialmente, en ciertos países, los límites de la contabilidad y gradualmente han llegado a ocupar una posición dominante”.

Sin embargo, para Young (1994), la mayoría de cambios en el dominio contable ocurren incrementalmente, allí donde las prácticas contables son aplicadas a nuevas áreas, en la cuales previamente no se encontraba. Young mantiene que la mayoría de las recientes instancias de innovación contable han implicado la reconfiguración y la reaplicación de definiciones *existentes* de los elementos de los estados financieros para capturar organizaciones, actividades y procesos que hasta allí estaban excluidos del dominio contable. El resultado es el reconocimiento, dentro de los reportes financieros de propósito general, de muchos puntos como activos, pasivos, ingresos y gastos por primera vez. Estos cambios en el dominio contable han ocurrido, por ejemplo, donde existían prácticas contables comerciales que habían sido introducidas como aplicaciones virtualmente inmodificables a un rango de organizaciones del sector público en muchos países, incluyendo Australia y Nueva Zelanda, desde mediados de la década de 1980.

Al examinar la manera creciente en la cual pueden ocurrir los cambios en el dominio contable en instancias específicas, Young (1994) usó la perspectiva del *espacio regulador* para evaluar cómo y por qué los cambios en la regulación y la práctica de la contabilidad financiera ocurrían o fallaban al ocurrir⁶. Según Young (1994, 1995b), los estándares contables son producidos en un *espacio regulador*, un área conceptual altamente abstracta y debatida dentro de la cual varios participantes, incluyendo los reguladores contables y las agencias centrales de emisión de normas, al mismo tiempo operan e interactúan. Es dentro de este espacio que los cambios en las regulaciones relacionadas a las prácticas de reconocimiento y medición son generalmente discutidas, analizadas y desarrolladas (ver también Latour, 1987; Young, 1994; MacDonald y Richardson, 2004). Young (1994) argumenta que estos cambios en las regulaciones contables son posibles una vez ‘temas’ particulares son construidos como ‘problemas’ contables. Según Young (1994), tales ‘problemas’ pueden llegar a ser entonces parte de la agenda reguladora y mantenerse así, mientras otros ‘temas’ en competencia no pueden llegar a ser construidos como problemas contables y por lo mismo nunca llamar la atención de los reguladores.

Las acciones de los participantes dentro del *espacio regulador* puede ser formada por un arreglo de factores influyentes (Young, 1994). Por ejemplo, tales acciones pueden ser entendidas, al menos en parte, por referencia a la perspectiva teórica del *pensamiento institucional* desarrollada por Mary Douglas (1986). Young (1996) aplicó este constructo al estudiar reformas contables específicas relacionadas a los instrumentos financieros en los Estados Unidos. El estudio de Young es el primero conocido publicado en aplicar el *pensamiento institucional* al investigar el

⁶ Para una explicación detallada del *espacio regulador* en el contexto de la regulación económica en las sociedades capitalistas, remítase a Hancher y Morgan (1989). Para aplicaciones adicionales de este constructo de instancias específicas del cambio contable, ver Kent (2000) y MacDonald y Richardson (2004).

desarrollo de recientes estándares contables, mientras esta perspectiva también ha sido aplicada por Potter (2002) al examinar las reformas de la contabilidad del sector público en Australia.

De acuerdo a Young (1996), al identificar y definir el ‘problema’ contable asociado a los instrumentos financieros, sólo ciertos tipos de preguntas son hechas y ciertos tipos de temas considerados, mientras que muchos temas no son tratados en su totalidad. Como consecuencia, en vez de desarrollar regulaciones contables detalladas que capaciten a los reportes contables para capturar la esencia de estos ‘nuevos’ instrumentos financieros, el FASB desarrolló un estándar contable que enfatizaba los existentes y, por lo tanto, a las familiares tareas de revelación, reconocimiento y medición. Young consecuentemente concluyó que el *pensamiento institucional* podría apoyar nuestra comprensión de cómo estos eventos develados mediante la posibilidad de una explicación de cómo ciertos ‘problemas’ contables pueden ser resueltos de una forma programada y limitada. Al hacer esto así, Young mantuvo que el *pensamiento institucional*, como un conductor clave de productos reguladores, puede apoyar una comprensión ampliada de la naturaleza y límites de la innovación contable en escenarios particulares.

Los estudios de Young (1994, 1996) y Potter (2002) proveen ideas acerca de cómo los ‘temas’ contables pueden llegar a ser definidos como ‘problemas’ contables que pueden ser tratados por los reguladores a través de la aplicación de definiciones y conceptos existentes y familiares. Lo que es menos claro de este trabajo es cómo tales temas contables pueden ampliarse inicialmente están disponibles en la literatura existente sobre la *problematización* y las *comunidades epistémicas*. En la siguiente sección, se examina la investigación que aplica estas perspectivas. Luego, ellas son utilizadas para desarrollar una estructura temática amplia que puede ser aplicada a futuros estudios que buscan explorar los procesos a través de los cuales el cambio contable puede ocurrir en escenarios particulares.

2. Propuesta De Una Estructura Para Estudios Futuros Sobre La Exploración Del Cambio Contable

Existe un número pequeño de contribuciones que hayan explorado la problematización en el contexto de la contabilidad, dado que los investigadores contables generalmente no han aplicado la noción de comunidades epistémicas. De acuerdo con esto, esta sección explica estos constructos con más detalle y demuestra cómo pueden ser aplicados, junto con la perspectiva del pensamiento institucional, para desarrollar una estructura teórica amplia que puede ser usada en el futuro por los investigadores para examinar el cambio contable

2.1. Problematización

Según Rose y Miller (1992), los problemas que implican la elección de políticas públicas pueden aparecer primero a través de un proceso de *problematización* que puede empezar cuando se critica a las prácticas existentes el no ser las ‘ideales’. Estas prácticas pueden, como

resultado, ser vistas como deficientes en alguna(s) forma(s), llevando a la identificación de un ‘problema’ para el cual se requiera una solución apropiada. Es estas instancias, las prácticas son propuestas tal que son demandadas no sólo para tratar los defectos percibidos, sino extenderlas sustancialmente más allá de ellas, ofreciendo algo nuevo y mejor que lo posible, hasta aquí (Miller, 1991, 1998). No todas estas instancias resultan en la ocurrencia del cambio de normas. Igualmente, el proceso de problematización puede darse gracias a una multitud de factores en escenarios específicos y no debe ser visto aisladamente de las agendas políticas, profesionales y sociales de los actores implicados. Este es particularmente el caso donde los interesados pueden ganar en alguna forma a partir de la problematización de las prácticas existentes y la implementación de alternativas ‘nuevas’ y ‘mejores’. A pesar de esto, cuando el problema se visibiliza, la percepción es creada tal que algunas necesidades son hechas y donde la solución sugerida es vista como el medio para lograr el fin deseado, probablemente el cambio contable se hace posible.

Ocasionalmente, la noción de problematización ha sido aplicada al examinar instancias específicas del cambio contable. Power (1997a), por ejemplo, exploró la problematización de las prácticas existentes en el caso de la auditoría ambiental en los Estados Unidos, mientras que Miller (1991) ofreció un ejemplo en el caso del análisis del flujo de caja descontado en el Reino Unido. Según Power (1997a), los contadores profesionales recientemente han empezado a competir por la oportunidad de conducir auditorías ambientales, inicialmente representándose a sí mismos como expertos en el campo, aún cuando no hayan desarrollado técnicas contables o de auditoría específicas de propósito especial. Power (1997a), mantuvo que en áreas tales como la auditoría ambiental ningún caso ‘natural’ puede ser hecho para o contra el papel de los contadores y que las demandas por experimentar en la medición del desempeño y en la rendición de cuentas ambiental no residen simplemente en el conocimiento de las prácticas contables. De hecho, según Power (1997a), el éxito de la profesión contable organizada en la inclusión de nuevas tareas, tales como la auditoría ambiental, depende de su capacidad de implementación de un rango de estrategias discursivas basadas principalmente en la integridad y la independencia, redefiniendo tanto a sí misma como a la tarea correspondiente en formas particulares. Como consecuencia de estas estrategias, las definiciones y técnicas contables existentes llegan a parecer apropiadas y relevantes para la presentación y valoración de la rendición de cuentas y el desempeño ambiental (Power, 1997a). Las definiciones y enfoques existentes son promocionados como superiores a otros que se basan en técnicas cuantitativas no financieras o en enfoques cualitativos. Esto, a su vez, ubica a los contadores en una posición de superioridad en la moderna era calculativa comparados con expertos de otros campos (Power, 1996, 1997a). El resultado es la estrecha conceptualización financiera de términos complejos y abstractos tales como rendición de cuentas ambiental, aún cuando no sea completamente entendido o aceptado lo apropiado de aplicar las prácticas tradicionales de auditoría en esta área (Power, 1991, 1997b; Pentland, 2000; Gray y Collison, 2002; Everett, 2003).

Explorando con amplitud temas similares, el estudio de Miller (1991), ubicado en el Reino Unido, examinó el proceso de problematización en el campo del análisis del flujo de caja

descontado. Según Miller (1991, 737-738), la problematización de las decisiones de inversión ocurrió en el Reino Unido durante las décadas de 1950 y 1960 de tal forma que se hicieron parecer intrínsecas a la aplicación de técnicas de flujo de caja descontado. Miller encontró que no fue simplemente que tales técnicas posibilitaran una forma, probablemente mejor, de tomar y juzgar decisiones de inversión. De acuerdo a Miller, lo que fue decisivo para la extendida adopción de las técnicas de flujo de caja descontado fue la forma en la cual se criticaba los enfoques preexistentes de valoración de inversiones. Consecuentemente, las técnicas de flujo de caja descontado fueron promovidas como una solución en línea con las metas y los objetivos económicos amplios, muy deseados por las organizaciones relevantes y por la economía en general.

La problematización de las prácticas *emergentes* también puede ocurrir para detener o impedir cambios en el dominio contable existente. El estudio de Young (1995a) vincula esta perspectiva, al centrarse en los enfoques de la contabilidad del flujo de efectivo desarrollados en Estados Unidos. Para Young, la profesión contable en Estados Unidos decidió desacreditar los enfoques emergentes basados en el efectivo para la medición del ingreso como medio de defensa de sus medidas existentes basadas en la acumulación. Las medidas de ingreso basadas en el efectivo fueron representadas por la profesión contable como ‘peligrosas’ y ‘erróneas’ y también como pobres sustitutos de las medidas existentes basadas en la acumulación. Un hallazgo clave del caso de estudio de Young fue que el ‘éxito’ en la regulación de la contabilidad estuvo menos dependiente de las reglas ‘técnicamente’ correctas en desarrollo y confiaba más en la estabilización de la eficacia de las técnicas y enfoques particulares e invitaron a otros a trabajar con base en ellas.

Trabajos tales como los hechos por Young (1994, 1995a, 1996), Miller (1991) y Power (1991, 1997a, 1997b) ilustra la naturaleza discursiva del dominio de la contabilidad y cómo tal dominio puede ser formado a través del proceso de problematización. Ya sea cómo, o por quién, esta problematización que ocurre en instancias específicas es compleja y representa un aspecto de la innovación contable sobre la cual los investigadores saben relativamente poco. La investigación que aplica la noción de problematización normalmente alude a pequeños grupos de expertos técnicos contables con creencias formadas normativamente y por principios que son particularmente influyentes en la identificación y definición de problemas y soluciones contables en ciertas, casi practicadas, formas. Sin embargo, estos estudios son menos claros al explicar dos aspectos del proceso de problematización. Primero, se conoce generalmente poco sobre quiénes son estos técnicos expertos, cómo estos pequeños grupos funcionan normalmente en escenarios específicos o qué mantiene a sus miembros juntos para producir un acuerdo común sobre la naturaleza y dirección de una particular reforma contable (West, 2003)⁷. Segundo, cómo estos ‘problemas’ contables y las soluciones contables asociadas son

⁷ West (2003) considera que cuestiones importantes de esta naturaleza deben ser aplicadas a la profesión contable en general. Según West (p. 60), los intentos por justificar el estatus profesional de la contabilidad basada en la existencia de un cuerpo coherente y único de conocimiento contable son ‘vacíos’. Él argumenta que, a pesar de todo, los contadores han llegado a estar indebidamente centrados en el desarrollo de las reglas contables detalladas y que esto ha minado la autoridad e independencia de los contadores y el valor de sus servicios.

difundidos a lo largo del tiempo y el espacio no es claro. Se mantiene que la noción de comunidades puede ser usada para obtener ideas adicionales del proceso de problematización. La investigación que examina las comunidades epistémicas se discute a continuación.

2.2. Comunidades Epistémicas

De acuerdo a los investigadores de esta área, donde ciertos individuos tienen el poder de gobernar, administrar o regular en ciertas áreas de la comunidad, lo que piensen, las percepciones y creencias que formen, y también la forma en que incluyen nuevas ideas son de cierta importancia para el entendimiento de las decisiones de política que tomen (Adler y Haas, 1992; Haas, 1992). En la mayoría de las instancias, es inevitable que los individuos que ocupan tales posiciones busquen consejo de ciertos expertos técnicos, recurriendo a las *comunidades epistémicas* (Haas, 1992). Consistente con la noción de *empresarios de política* usada por Ryan (1995, 1998), las comunidades epistémicas pueden influir en la traducción⁸ de ideas, percepciones y creencias de aquellos con poder regulador legislativo o no legislativo para operacionalizar el cambio contable. Estas comunidades también pueden ejercer una influencia significativa tanto en el desarrollo como en la difusión de normas contables específicas (Ryan, 1998; Young, 1995a). Las comunidades epistémicas tienen un número de características que pueden ser descritas de la siguiente forma:

Una comunidad epistémica es una red de profesionales con experticia y competencia reconocidas en un dominio particular y un derecho de autoridad sobre el conocimiento relevante a la norma dentro de un dominio o un área temática. Aunque una comunidad epistémica puede estar formada por profesionales de una variedad de disciplinas y fundamentos, ellas tienen (1) un conjunto compartido de creencias normativas y de principios que brindan una lógica, basada en el valor, para la acción social de los miembros de la comunidad; (2) creencias causales compartidas que provienen de su análisis de las prácticas dirigidas o contribuyentes a un conjunto central de problemas en su dominio que luego sirven como base para elucidar los múltiples vínculos entre las posibles acciones de política y los resultados deseados; (3) nociones compartidas sobre la validez –es decir, criterios intersubjetivos definidos internamente sobre el conocimiento fuerte y válido en el dominio de su experticia–; y (4) una empresa común de política –es decir, un conjunto de prácticas comunes asociadas con un conjunto de problemas hacia los cuales la competencia profesional está dirigida, presumiblemente fuera de la convicción de que el bienestar humano será fortalecido como consecuencia– (Haas, 1992, p. 4).

Las funciones que pueden ser atribuidas a las comunidades epistémicas en la identificación y resolución de problemas contables pueden variar según las dinámicas de la situación. Estas comunidades pueden ocupar una posición única e influyente debida a su capacidad a los formuladores de políticas de que un ‘problema’ existe y su capacidad para promover una

⁸ Según Miller (1991, p. 738), para que la problematización ocurra, es necesario la *traducción* allí donde los problemas contables particulares sean restablecidos o reinterpretados en formas específicas para generar el apoyo a la noción de que el problema afirmando existe y puede ser rectificado por la solución contable adelantada. De acuerdo con Miller, la traducción puede ocurrir cuando prácticas contables particulares han llegado a obstaculizar las metas más amplias fuertemente deseables tales como fortalecer el *accountability* y una asignación más eficiente de recursos. Donde esto ocurre, particularmente a través de un arreglo de diversos foros, la innovación llega a ser más difícil de contraargumentarse.

solución aparentemente apropiada (Adler y Haas, 1992; Laughlin y Pallot, 1998). Las comunidades epistémicas pueden ser de tamaño pequeño pero gracias a la ubicación estratégica de sus miembros, tanto en organizaciones nacionales como internacionales, y su compartimiento de valores y creencias comunes, la influencia de estas comunidades puede ser desproporcional a su tamaño (Adler y Haas, 1992; Carnegie y Napier, 2002, p. 694). Estas comunidades pueden también influir en la difusión de políticas desarrolladas por medio de diversos foros, incluyendo la comunicación con colegas en cuerpos nacionales e internacionales durante los congresos, a través de las publicaciones en textos y revistas académicas así como varios otros métodos de intercambio de lecciones de información (Adler y Haas, 1992, p. 378; Miller, 1991, p. 738). El resultado es la difusión de soluciones contables particulares cruzando los límites jurisdicciones a nivel nacional e, incluso, internacional (Kingdon, 1984, p. 147; Ryan, 1998, p. 526).

La perspectiva de las comunidades epistémicas puede ser aplicada para elucidar adicionalmente los procesos de problematización y para acrecentar un entendimiento de los procesos por los cuales el dominio contable puede ser constituido y reconstruido. Las explicaciones resultantes, escritas desde dentro del paradigma institucional, pueden proveer luces acerca de cómo las instituciones específicas en contabilidad son constituidas inicialmente, cómo obtienen apoyo y continúan ejerciendo su influencia sobre el pensamiento individual, o cómo operan para reformar las prácticas contables en escenarios específicos. A pesar del potencial explicador de estos enfoques, estudios detallados que se aproximan a estas perspectivas que exploran instancias particulares de la innovación contable en realidad son escasos, ofreciendo así a los investigadores un rango de ‘fascinantes temas para investigar’ (Laughlin y Pallot, 1998, p. 396). Algunas oportunidades de aplicación de estas perspectivas en estudios futuros que se centren en los procesos de cambio contable serán discutidas en la siguiente sección.

3. Examen de los procesos de cambio contable

La estructura temática descrita en la sección anterior es aplicada con mayor propiedad en la investigación de casos interpretativa y crítica. La investigación basada en casos ofrece un alto grado de relevancia para presentar, explicar y entender situaciones históricas complejas tal como actualmente ocurren (Previts *et al.*, 1990, p. 149). Tal enfoque puede facilitar un análisis holístico cualitativo llevando al investigador a observar problemas en su totalidad, tomando en cuenta una multiplicidad de variables desde las cuales la importancia de factores, eventos o procesos específicos sólo llegan a ser percibidos a la luz de una situación amplia (Previts *et al.*, 1990, p. 149). Más específicamente, el enfoque capacita a los investigadores para proceder de modo no restringido por supuestos convencionales que normalmente envuelven los cambios contables dentro de explicaciones más amplias de progreso desde el pasado ‘primitivo’ hasta el presente ‘más sofisticado’ (Carnegie y Napier, 1996; Bedian, 1998; Carson y Carson, 1998; Parker, 1999)⁹.

⁹ Estos argumentos, frecuentemente llevados a cabo por miembros de la profesión contable organizada y las agencias de formulación de reglas, justifica reformas contables específicas basadas en aseveraciones sobre las

Se mantiene aquí que la estructura desarrollada en la sección anterior puede promover la investigación futura sobre los procesos de a través de los cuales los cambios contables pueden ocurrir en al menos tres formas. Primero, la estructura puede ser usada para interrogar las funciones de instituciones clave de la contabilidad como los marcos conceptuales o la profesión contable en general en la formación de los procesos por los cuales los cambios en la regulación contable pueden ocurrir en escenarios específicos. Adoptar este enfoque puede fortalecer nuestro entendimiento sobre cómo y por qué el dominio contable puede ser expandido en algunas instancias para incluir transacciones y eventos que hasta allí estaban excluidos de este dominio. Segundo, puede capacitar una gran apreciación de las funciones llevadas a cabo por pequeños grupos de técnicos expertos ubicados en posiciones influyentes en la profesión contable y en agencias reguladoras clave en la creación de las condiciones que llevan a que ocurran cambios contables. Tales ideas serán fructíferas, por ejemplo, donde los cambios de regulación ocurren, la utilidad de lo cual es representada como algo innato, mientras se dan pocas consideraciones a la calidad de las reglas desarrolladas o a las consecuencias organizacionales y sociales de su aplicación dentro de escenarios específicos (West, 2003). Finalmente, estas perspectivas pueden ser aplicadas para obtener un entendimiento fortalecido de varias reformas contables amplias que ocurren en muchos países en áreas que incluyen las IFRS, la contabilidad ambiental y la contabilidad para entidades del sector público. Estas oportunidades se discuten con mayor profundidad en el resto de esta sección.

3.1. Interrogatorio a las Instituciones Clave de la Contabilidad

Una característica importante de las instituciones, tal como las articula Douglas (1986, pp. 46-53), es su capacidad inherente para formar los procesos cognitivos de los individuos asociados a ellas. En este sentido hay muchos aspectos de la contabilidad que satisfacen la definición de *institución* desarrollada por Douglas y que, por lo tanto, puede estar relacionada con la formación de reformas contables desarrolladas en escenarios específicos. Un ejemplo como este son los documentos de marcos conceptuales (MC), que forman parte del contexto regulador contable en países tales como Australia, Canadá, Nueva Zelanda, el Reino Unido y los Estados Unidos¹⁰.

Desde su desarrollo y aparición inicial, los MC's normalmente han sido diseñados por reguladores contables y agencias contables de elaboración de normas como importantes herramientas técnicas que pueden ser aplicados para mejorar la calidad de los estándares contables y los reportes financieros resultantes (ver p. e., Pallot, 1997; McGregor, 1999;

mejoras que deben ser derivadas en el accountability y el desempeño de las organizaciones implicadas. En tales instancias, la aplicación *actual* y las consecuencias de las reformas no pueden ser consideradas, sólo evaluadas.

¹⁰ Aplicando el trabajo de Douglas, la profesión contable organizada podría también ser tratada como una institución dentro de escenarios específicos. Según esto, los futuros estudios que adopten esta perspectiva podrían utilizar la estructura presentada para explorar la función de la profesión contable organizada en episodios específicos del cambio contable.

Newberry, 2003). Sin embargo, en gran parte de las tres décadas anteriores, esta función aparentemente técnica o funcional ha sido ampliamente criticada, y los MC's han llegado a entenderse, en cambio, como 'fallas funcionales' (Hines, 1989b; Power, 1994b; Dean y Clarke, 2003; Loftus, 2003; Walker, 2003; Walker y Jones, 2003). Un número de críticas específicas han sido realizadas a los MC's, incluyendo sugerencias acerca de 'incompletitud', 'inconsistencia interna', 'ambigüedad', 'razonamiento circular' y 'aseveraciones insustanciales' (ver p. e., Dopuch y Sunder, 1980; Peasnell, 1982; Pacter, 1983; Solomons, 1986; Agrawal, 1987; Gerboth, 1987; Hines, 1989a, 1991a; Schuetze, 1993, 2001; Chambers, 1995; Samuelson, 1996)¹¹. Estos autores ofrecen un rango de argumentos teóricos para demostrar la incapacidad de que los MC's brinden una guía clara acerca de la elección entre políticas contables alternativas o la resolución de las controversias contables.

A pesar de ser vistas ampliamente como fallas funcionales, los MC's continúan siendo propuestas y usados como la justificación principal para un rango de estándares contables detallados desarrollados en años recientes, particularmente en países tales como Australia, Nueva Zelanda y los Estados Unidos (ver p. e., Hines, 1989b; Young, 1996; Micallef y Peirson, 1997, Newberry, 2003)¹². Esta influencia aparentemente extensiva de MC's, particularmente a la luz de sus capacidades técnicas problemáticas, han incluido a los investigadores a contemplar las funciones no-técnicas amplias que los MC's pueden cumplir en ciertos escenarios. Según Hines (1989b, 1991a), por ejemplo, los MC's basados en Estados Unidos formaron una parte importante de una respuesta considerada por la profesión contable organizada que enfrentaban amenazas a su legitimidad cuando la base del conocimiento apunta los procesos de elaboración de normas y las prácticas contables fueron cuestionadas. En tales instancias, Hines mantiene que los MC's apoyan la creación de la apariencia que las prácticas y los estándares son desarrollados a partir de un cuerpo coherente de conocimiento (ver también Dopuch y Sunder, 1980, p. 19; Hopwood, 1990b, p. 83). Sin embargo, al hacerlo así, la mayoría de los MC's también está restringida "por la necesidad de parecer racionales mientras mantienen el volumen de las prácticas contables como son" (power, 1994b, p. 6). Según esto, los MC's han sido criticados por dejar muchos temas contables sustanciales sin ser tenidos en cuenta (Dopuch y Sunder, 1980; Peasnell, 1982; Power, 1994b). Hopwood (1988, p. 16), escribiendo también sobre el marco basado en los Estados Unidos, articuló más funciones estratégicas que los MC's pueden cumplir:

Los estudios sobre el Marco Conceptual hechos por FASB tienen muchas de las características de... la investigación estratégicamente orientada. Son moldeados en términos generales, incluso ambiguos. Las aspiraciones del proyecto son tanto más importantes que sus propiedades de capacitación técnica

¹¹ Una ilustración de la importancia de este tema es el reciente foro sobre el Marco Conceptual de la Contabilidad llevado a cabo en la University of Sydney (Diciembre de 2002) y el número especial de *Abacus* sobre este tema (Vol. 39, No. 3, 2003). Para una discusión adicional de muchas críticas señaladas a los documentos de marcos conceptuales, los lectores están invitados a ir a los artículos contenidos allí.

¹² De acuerdo con Newberry (2003, p. 329), la naturaleza política de la elección de estándares es tal que aún cuando algunos estándares pueden no ser *actualmente* consistentes con el MC, los formuladores de estándares generalmente serán renuentes a admitir cualquier inconsistencia.

específicas. El énfasis ha sido ubicado en la respetabilidad académica y los estudios han sido puestos a dominio del público en un estado inusualmente temprano de su desarrollo.

Utilizando las perspectivas teóricas identificadas en la sección anterior, se puede elucidar cómo la influencia de los MC's, como una institución¹³, normalmente se extiende más allá de los límites de su estructura o autoridad formal, con implicaciones asociadas dentro y más allá de la contabilidad, y también para la sociedad en general. Potter (2002) demuestra esto en un estudio que examina el papel del MC Australiano en la adopción de los sistemas de acumulación de la contabilidad dentro del sector público de este país. De acuerdo con Potter, el marco conceptual se entiende mejor como una herramienta política, que cumplió una función crucial al posibilitar que las reformas de la contabilidad por acumulación fueran desarrolladas, promovidas y defendidas dentro del sector público australiano. Esto ocurrió, aun cuando muchos problemas asociados a las reformas permanecían sin resolver, y aún las reformas mismas no tuvieron un fuerte apoyo basado en la evidencia investigativa disponible (Walker *et al.*, 2000a, 2000b). tales discernimientos dan apoyo a un entendimiento amplio del papel de los MC's como instituciones que dan forma al proceso del cambio contable dentro de escenarios particulares.

3.2. Identificación del Papel de los Grupos Influyentes de Expertos Técnicos

La estructura temática descrita también provee a los investigadores de una oportunidad para interrogar el papel de pequeños grupos de expertos técnicos en la formación del proceso de cambio contable. La simple identificación de los individuos y grupos influyentes como agentes clave del cambio o aún como 'pioneros' en escenarios específicos se mantiene como una misión interesante y valiosa. Sin embargo, combinar las tres perspectivas descritas puede facilitar y fortalecer la comprensión del papel de tales grupos en instancias específicas. Estas perspectivas posibilitan, por ejemplo, el discernimiento acerca de cómo las técnicas contables comerciales llegan a ser implementadas en escenarios organizacionales particulares tales como el gobierno o la empresa social. Incluyendo estos temas, Carpenter y Feroz (2001) aplican la teoría institucional para explorar la elección de normas contables en cuatro gobiernos estatales de los Estados Unidos. Estos autores identifican los expertos técnicos clave y sus actitudes como importantes para la explicación de la adopción diferenciada de los PCGA. Potter (2003) también aplicó estas perspectivas en la exploración de la implementación de las prácticas contables de acumulación dentro de las organizaciones del sector público por toda Australia. Consistente con Carpenter y Feroz (2001), Potter identificó un pequeño grupo de expertos técnicos ubicados en posiciones influyentes en la contabilidad y campos relacionados como importantes para la creación de un clima que condujo a que las reformas contables en el sector público pudieran ocurrir. Según Potter, los conceptos de reporte financiero descritos en el MC proveen una base importante para la definición y sustento de las creencias y principios que

¹³ Aquellos que tratan la profesión contable organizada como una institución también pueden ver los MC's como productos de tal institución.

mantienen estos expertos juntos¹⁴. Aplicar tales perspectivas en estudios de investigación futuros puede también ayudar en la comprensión de la cohesión e investigación de estos grupos a lo largo del tiempo de modo general, así como proveer una apreciación de cómo estos grupos pueden impactar al proceso de cambio contable en escenarios organizacionales y sociales específicos.

3.3. Exploración de Episodios Específicos del Cambio Global Contable

También existe una oportunidad de aplicar las tres perspectivas teóricas para obtener una comprensión holística amplia de grandes episodios de cambio contable. Una oportunidad obvia para estudios de este género es construir sobre la investigación descrita antes para examinar el proceso por el cual la contabilidad basada en la acumulación y las prácticas de reporte han llegado a ser 'la norma' de los sectores públicos ubicados en muchos países. Esta investigación podría tratar útilmente sobre cómo la medición del desempeño y la rendición de cuentas de diversas organizaciones públicas ha llegado a ser una derivación aparentemente legítima del 'conocimiento experto' normalmente asociado con los contadores. El trabajo futuro que incluya estas perspectivas también puede abarcar el papel jugado por pequeños grupos de expertos técnicos en la identificación de 'problemas' que deben ser tratados y en la formación del contenido de las reformas puestas en marcha.

Una instancia adicional de la extensa reforma contable que puede ser explorada usando la estructura identificada es la decisión hecha por países como Australia, Nueva Zelanda y dentro de la Unión Europea de adoptar IFRS. El requerimiento para adoptar estos estándares ha sido largamente conducido por lógicas derivadas deductivamente que asocian tales regulaciones con gran transparencia y comparabilidad internacional de los reportes financieros publicados y la asignación de recursos más eficientemente en el mercado de capitales. Estas lógicas continuamente han sido aplicadas, en muchos casos sin cuestionar su esencia, por los investigadores contables y otros defensores de las reformas en varias formas, incluyendo presentaciones oficiales, documentos de investigación publicados en revistas cuasi-académicas así como profesionales, y lecturas públicas. Durante este tiempo, la propiedad de aplicar tales regulaciones dentro de escenarios domésticos particulares ha permanecido por mucho tiempo más allá del cuestionamiento, y las probables consecuencias de las reformas para las organizaciones afectadas, del mismo modo que para la sociedad en general, aún deben ser comprendidas o evaluadas. Si los beneficios prometidos que son ampliamente demandados con respecto a la adopción de IFRS llegan a ser correctos sólo el tiempo lo puede decir. Una comprensión más amplia del cómo estas poderosas imágenes son construidas y difundidas puede, a su vez, dar luces acerca de cómo tales cambios parecen haber ocurrido casi sin oposición, y pueden ser tratados dentro de la estructura propuesta.

4. Comentarios Conclusivos

¹⁴ Para una lectura adicional de otras instancias donde los expertos en posiciones influyentes son enmarcados como importantes en la formación de los cambios contables en escenarios europeos incluyendo Alemania, España y Suecia y en el Reino Unido, remitirse a Luder y Jones (2004).

Esta revisión ha identificado y examinado un cuerpo de literatura que trata a la contabilidad como una práctica social e institucional. Una selección de trabajos dentro de este género también fue clasificada, usando la clasificación de temas que realiza Miller (1994) al tratar la contabilidad como una *técnica*, las *lógicas* de la contabilidad y el *dominio* de la contabilidad. Se mostró que esto facilita la comprensión de los procesos a través de los cuales la reforma contable puede ocurrir en escenarios específicos. También se muestra un interés general por desenmascarar las explicaciones convencionales u oficiales de los cambios contables que están tradicionalmente basados en la noción de progreso o mejoramiento. Las perspectivas que emanan de esta literatura también fueron aplicadas en el desarrollo de una estructura temática extensa que sirva a los investigadores en la exploración de instancias de cambio contable en el futuro. La penúltima sección del artículo identificó tres áreas clave asociadas al proceso de cambio contable (instituciones, expertos y episodios globales) en los que esta estructura puede ser aplicada.

Dado que un buen número de temas interesantes y valiosos para la investigación futura han sido identificados, estas búsquedas, como la mayoría de los enfoques de investigación, deben ser llevadas a cabo con la mayor precaución y tres puntos clave deben mencionarse. Primero, la investigación de casos interpretativa y crítica que incluya al paradigma social e institucional normalmente es llevada a cabo usando un enfoque holístico cualitativo. En tales instituciones, el investigador debe permanecer suficientemente alerta para tomar en cuenta numerosos factores locales y temporalmente específicos que afecten el sujeto o el episodio bajo examen. Pocas veces esto será fácilmente discernible. Segundo, generalmente no habrá una causa singular o universal para el evento o episodio específico bajo investigación, llevando al investigador, por el contrario, a buscar una explicación basada no sólo en la *posibilidad* y la *probabilidad*, sino también en la *plausibilidad juzgada*. Así, la posibilidad promueve que la investigación conducida sobre el mismo material de archivo pueda en efecto producir narrativas o interpretaciones alternativas, o quizás conflictivas. Finalmente, como con casi toda la investigación basada en estudios de caso, el interés por la generalidad de los resultados aplica.

Este trabajo busca promover más estudios que traten a la contabilidad como una práctica social e institucional para fortalecer nuestra comprensión de la naturaleza y determinantes de las diferentes dimensiones de cambio en el contexto de esta importante práctica de cálculo.

5. Referencias

- Adler, E., y P. M. Haas, (1992) 'Conclusion: Epistemic Communities, World Order and the Creation of a Reflective Research Program', *International Organization*, Vol. 46, No. 1.
- Agrawal, S. P., (1987) 'On the Conceptual Framework of Accounting', *Journal of Accounting Literature*, Vol. 6.
- Bedian, A. G., (1998) 'Exploring the Past', *Management History Journal*, Vol. 4, No. 1.

- Boland, R. J., (1989) 'Beyond the Objectivist and Subjectivist: Learning to Read Accounting as Text', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, Nos. 5-6.
- Boland, R., y R. H. Greenberg, (1992) 'Method and Metaphor in Organizational Analysis', *Accounting, Management and Information Technology*, Vol. 2, No. 2.
- Boland, R. J., y L. R. Pondy, (1983) 'Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, Nos. 2-3.
- Bougen, P. , (1994) 'Accounting and Labour: Integrations and Disintegrations', en A. G. Hopwood y P. Miller (eds.), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Burchell, S., C. Clubb, A. G. Hopwood, J. Hughes y J. Nahapiet, (1980) 'The Roles of Accounting in Organizations and Society', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1.
- Burchell, S., C. Clubb, A. G. Hopwood, J. Hughes y J. Nahapiet, (1985) 'Accounting in its Social Context: Towards a History of Value-Added in the United Kingdom', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4.
- Callon, M., (1986) 'Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay', En: J. Law (ed.), *Power, Action and Belief*, Routledge & Keegan Paul.
- Callon, M., (1998) 'Introduction: The Embeddedness of Economic Markets in Economies', En: M. Callon (ed.), *The Laws of the Markets*, Blackwell Publishers.
- Callon, M., y B. Latour, (1981) 'Unscrewing the Big Leviathan: How Actors Macro-Structure Reality and How Sociologists Help Them to Do So', En: K. Knorr-Cetina y A. Cicourel (eds.), *Advances in Social Theory and Methodology*, Routledge & Keegan Paul.
- Carnegie, G. D., y C. J. Napier, (1996) 'Critical and Interpretative Histories: Insights Into Accounting's Present and Future Through its Past', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 3.
- Carnegie, G. D., y C. J. Napier, (2002) 'Exploring Comparative International Accounting History', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 5.
- Carnegie, G. D., y B. P. West, (1997) 'Observing the PSASB: ED50 and the Recognition of Infrastructure Assets', *Australian Accounting Review*, Vol. 7, No. 2.
- Carpenter, V. L., y E. H. Feroz, (2001) 'Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four U.S. State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, Nos. 7-8.
- Carruthers, B. G., (1995) 'Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4.
- Carson, P. P., y K. D. Carson, (1998) 'Theoretically Grounding Management History as a Relevant and Valuable Form of Knowledge', *Management History Journal*, Vol. 4, No. 1.
- Chambers, R. J., (1966) *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall.
- Chambers, R. J., (1995) 'In Quest of a Framework', *Asia Pacific Journal of Accounting*, Vol. 2.
- Chandler, A., (1977) *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press.
- Churchman, C. W., (1971) 'On the Facility, Felicity and Morality of Measuring Social Change', *The Accounting Review*, Vol. 46, No. 1.

- Cooper, R., (1988) 'The Rise of Activity-Based Costing—Part I', *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Vol. 2, No. 2.
- Cooper, R., y R. S. Kaplan, (1987) 'How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs', En: W. J. Bruns y R. S. Kaplan (eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press.
- Covaleski, M. A., y M. W. Dirsmith, (1988a) 'An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation and Fall of University Budget Category', *Administrative Science Quarterly*, Vol. 33, No. 3.
- Covaleski, M. A., y M. W. Dirsmith, (1988b) 'The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historically Informed Field Study', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 1.
- Davis, S. W., K. Menon y G. Morgan, (1982) 'The Images That Have Shaped Accounting Theory', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7, No. 4.
- Dean, G. W., y F. L. Clarke, (2003) 'An Evolving Conceptual Framework?', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.
- DiMaggio, P. J., y W. W. Powell, (1991) 'Institutional Isomorphism', En: W. W. Powell y P. J. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press.
- Douglas, M., (1986) *How Institutions Think*, Syracuse University Press.
- Dopuch, N., y S. Sunder, (1980) 'FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review', *The Accounting Review*, Vol. 55, No. 1.
- Everett, J., (2003) 'The Politics of Comprehensive Auditing in Fields of High Outcome and Cause Uncertainty', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, Nos. 1–2.
- Gerboth, D., (1987) 'The Conceptual Framework: Not Definitions but Professional Values', *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 3.
- Gorz, A., (1989) *Critique of Economic Reason*, G. Handyside y C. Turner (trans.), Verso.
- Gowler, D., y K. Legge, (1983) 'The Meaning of Management and the Management of Meaning', En: M. J. Earl (ed.), *Perspectives on Management: A Multidisciplinary Analysis*, Oxford University Press.
- Gray, R., y D. Collison, 2002 'Can't See the Wood for the Trees, Can't See the Trees for the Numbers? Accounting Education, Sustainability and the Public Interest', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, Nos. 5–6.
- Haas, P. M., 1992 'Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination', *International Organization*, Vol. 46, No. 1.
- Hancher, L. M., and M. Moran, 1989 'Organizing Regulatory Space', En: L. Hancher y M. Moran (eds), *Capitalism, Culture and Regulation*, Oxford University Press.
- Heath, L. C., 1987 'Accounting, Communication, and the Pygmalion Syndrome', *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 1.
- Hines, R. D., 1988 'Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3.
- Hines, R. D., 1989a 'The Sociological Paradigm in Financial Accounting Research', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 2, No. 1.

- Hines, R. D., 1989b 'Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 2, No. 2.
- Hines, R. D., 1991a 'The FASB's Conceptual Framework, Financial Accounting and the Maintenance of the Social World', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4.
- Hines, R. D., 1991b 'On Valuing Nature', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3.
- Hines, R. D., 1992 'Accounting: Filling the Negative Space', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, Nos. 3–4.
- Hopwood, A. G., 1983 'On Trying to Understand Accounting in the Context in Which it Operates', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, Nos. 2–3.
- Hopwood, A. G., 1987a 'The Archaeology of Accounting Systems', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3.
- Hopwood, A. G., 1987b 'Accounting and Gender: An Introduction', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 1.
- Hopwood, A. G., 1988 *Accounting Research and Accounting Practice: The Ambiguous Relationship Between the Two*, Deloitte, Haskins and Sells Accounting Lecture at the University College of Wales, Aberystwyth.
- Hopwood, A. G., 1990a 'Accounting and Organization Change', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 1.
- Hopwood, A. G., 1990b 'Ambiguity, Knowledge and Territorial Claims: Some Observations on the Doctrine of Substance Over Form: A Review Essay', *British Accounting Review*, Vol. 22, No. 1.
- Hopwood, A. G., 1992 'Accounting Calculation and the Shifting Sphere of the Economic', *European Accounting Review*, Vol. 1, No. 1.
- Hopwood, A. G., 2000 'Understanding Financial Accounting Practice', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 8.
- Hoskin, K., y R. Macve, 1994 'Writing, Examining, Disciplining: The Genesis of Accounting's Modern Power', En: A. G. Hopwood y P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Kent, J., 2000 'The PSASB: Constructing Regulatory Space for Accounting Change', Masters thesis, Deakin University.
- Kingdon, J. W., 1984 *Agendas, Alternatives and Public Policies*, University of Michigan.
- Latour, B., 1987 'The Powers of Association', En: J. Law (ed.), *Power, Action and Belief*, Routledge & Keegan Paul, 1986.
- Latour, B., *Science in Action*, Open University Press.
- Laughlin, R., y J. Pallot, 1998 'Trends, Patterns and Influencing Factors: Some Reflections', En: O. Olson, J. Guthrie y C. Humphrey (eds.), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen, Akademisk Forlag.
- Lavoie, D., 1987 'The Accounting of Interpretations and the Interpretation of Accounts: The Communicative Function of the "Language of Business"', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 5.

- Loft, A., 1986 'Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U.K., 1914–1925', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2.
- Loftus, J. A., 2003 'The Conceptual Framework and Accounting Standards: The Persistence of Discrepancies', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.
- Luder, K., y R. Jones, 2004 'The Diffusion of Accrual Accounting and Budgeting', En: K. Luder y R. Jones (eds.), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- MacDonald, L. D., y J. Richardson, 2004 'Identity, Appropriateness and the Construction of Regulatory Space: The Formation of the Public Accountant's Council of Ontario', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, Nos 5–6.
- McGregor, W., 1993 *The Great Debate—Direction of Public Accounting in the 1990s*, National Accountants in Government Convention, Hobart, 26–8 May.
- McGregor, W., 1999 'The Pivotal Role of Accounting Concepts in the Development of Public Sector Accounting Standards', *Australian Accounting Review*, Vol. 9, No. 1.
- McLeish, J., 1991 *Number*, Bloomsbury Publishing.
- McSweeney, B., 1994 'Management by Accounting', En: A. G. Hopwood y P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- McSweeney, B., 1997 'The Unbearable Ambiguity of Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 7.
- McSweeney, B., 2000 'Looking Forward to the Past', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 8.
- Meyer, J. D., 1984 'Mingling Decision Making Metaphors', *Academy of Management Review*, Vol. 9, No. 1.
- Meyer, J., y B. Rowan, 1977 'Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony', *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2.
- Micallef, F., y G. Peirson, 1997 'Financial Reporting of Cultural, Heritage, Scientific and Community Collections', *Australian Accounting Review*, Vol. 7, No. 1.
- Miller, P., 1990 'On the Interrelations Between Accounting and the State', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 4.
- Miller, P., 1991 'Accounting Innovation Beyond the Enterprise: Problematizing Investment Decisions and Programming Economic Growth in the U.K. in the 1960s', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 8.
- Miller, P., 1992 'Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces', *Annals of Scholarship*, Vol. 9, No. 1.
- Miller, P., 'Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction', En: A. G. Hopwood y P. Miller (eds.), 1994 *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Miller, P., 1998 'The Margins of Accounting', *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 4.
- Miller, P., y C. J. Napier, 1993 'Genealogies of Calculation', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, Nos. 7–8.
- Miller, P., y T. O'Leary, 1987 'Accounting and the Construction of the Governable Person', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3.

- Miller, P., y T. O'Leary, 1990 'Making Accountancy Practical', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 5.
- Miller, P., y T. O'Leary, 1994 'Governing the Calculable Person', En: A. G. Hopwood y P. Miller (eds.), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Miller, P., y N. Rose, 1990 'Governing Economic Life', *Economy and Society*, Vol. 19, No. 1.
- Montagna, P., 1990 'Accounting Rationality and Financial Legitimation', En: S. Zukin y P. DiMaggio (eds.), *Structures of Capital: The Social Organization of the Economy*, Cambridge University Press.
- Morgan, G., 1983 'More on Metaphor: Why We Cannot Control Tropes in Administrative Science', *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28, No. 4.
- Morgan, G., 1986 *Images of Organization*, Sage Publications.
- Morgan, G., 1988 'Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 5.
- Nahapiet, J., 1988 'The Rhetoric and Reality of an Accounting Change: A Study of Resource Allocation', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 4.
- Newberry, S., 2003 'Reporting Performance: Comprehensive Income and its Components', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.
- Pacter, P. A., 1983 'The Conceptual Framework: Make No Mystique About It', *Journal of Accountancy*, Vol. 156, No. 1.
- Pallot, J. N., 1997 'Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context', *Financial Accountability and Management*, Vol. 13, No. 3.
- Parker, L. D., 1999 'Historiography for the New Millennium: Adventures in Accounting and Management', *Accounting History*, N.S., Vol. 4, No. 2.
- Parker, L. D., y J. Guthrie, 1990 'Public Sector Accounting and the Challenge of Managerialism', En: J. Forster y J. Wanna (eds.), *Budgetary Management and Control*, Macmillan.
- Parker, L. D., y J. Guthrie, 1993 'The APS in the 1990s: New Accountability Regimes in Motion', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 2, No. 1.
- Peasnell, K. V., 1982 'The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting', *Accounting and Business Research*, Vol. 12, No. 48.
- Pentland, B. T., 2000 'Will Auditors Take Over the World? Program, Technique and the Verification of Everything', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 3.
- Porter, T. M., 1992 'Quantification and the Accounting Ideal in Science', *Social Studies of Science*, Vol. 22, No. 4.
- Porter, T. M., 1995 *Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princetown University Press.
- Potter, B. N., 1999 'The Power of Words: Explaining Recent Accounting Reforms in the Australian Public Sector', *Accounting History*, N.S., Vol. 4, No. 2.
- Potter, B. N., 2002 'Financial Accounting Reforms in the Australian Public Sector: An Episode in Institutional Thinking', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 1.
- Potter, B. N., 2003 'Reforming Australian Public Sector Accounting: An Episode of Institutional Thinking', PhD thesis, Deakin University.
- Power, M., 1991 'Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalization', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3.

- Power, M., 1994a 'The Audit Society', En: A. G. Hopwood and P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Power, M., 1994b 'Introduction: From the Science of Accounts to the Financial Accountability of Science', En: M. Power (ed.), *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason*, Cambridge University Press.
- Power, M., 1995 'Auditing, Expertise and the Sociology of Technique', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6.
- Power, M., 1996 'Making Things Auditable', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, Nos 2–3.
- Power, M., 1997a 'Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2.
- Power, M., 1997b *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press.
- Previts, G. J., L. D. Parker and E. N. Coffman, 1990 'An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology', *Abacus*, Vol. 26, No. 2.
- Roberts, R. W., P. D. Dwyer y J. T. Sweeney, 2003 'Political Strategies Used by the U.S. Public Accounting Profession During Auditor Liability Reform: The Case of the Private Securities Legislation Reform Act of 1995', *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 5.
- Rose, N., 1988 'Calculable Minds and Manageable Individuals', *History of the Human Sciences*, Vol. 1, No. 2.
- Rose, N., 1991 'Governing by Numbers: Figuring out Democracy', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 7.
- Rose, N., y P. Miller, 1992 'Political Power Beyond the State: The Problematics of Government', *British Journal of Sociology*, Vol. 43, No. 2.
- Ryan, C., 1995 'Australian Public Sector Financial Reporting, 1976 to 1993: Reforming Policy Agendas', PhD thesis, Griffith University.
- Ryan, C., 1998 'The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanation', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, No. 5.
- Samuelson, R. A., 1996 'The Concept of Assets in Accounting Theory', *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 3.
- Schuetze, W. P., 1993 'What Is an Asset?', *Accounting Horizons*, Vol. 7, No. 3.
- Schuetze, W. P., 2001 'What Are Assets and Liabilities? Where is True North? (Accounting That My Sister Would Understand)', *Abacus*, Vol. 37, No. 1.
- Solomons, D., 1978 'The Politicization of Accounting', *Journal of Accountancy*, Vol. 146, No. 5.
- Solomons, D., 1986 'The FASB's Conceptual Framework: An Evaluation', *Journal of Accountancy*, Vol. 161, No. 6.
- Sterling, R. R., 1988 'Confessions of a Failed Empiricist', En: B. N. Schwartz (ed.), *Advances in Accounting*, Vol. 6, JAI Press.
- Takatera, S., y N. Sawabe, 2000 'Time and Space in Income Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 8.
- Thompson, G., 1994 'Early Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Accounting Calculation', En: A. G. Hopwood y P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.

- Thornton, D. B., 1988 'Theory and Metaphor in Accounting', *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 4.
- Tinker, T., 1985 *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, Holt, Rinehart & Winston.
- Walker, R. G., 2003 'Objectives of Financial Reporting', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.
- Walker, R. G., y S. Jones, 2003 'Measurement: A Way Forward', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.
- Walker, R. G., F. L. Clarke y G. W. Dean, 2000a 'Use of CCA in the Public Sector: Lessons from Australia's Experience with Public Utilities', *Financial Accountability and Management*, Vol. 16, No. 1.
- Walker, R. G., F. L. Clarke y G. W. Dean, 2000b 'Options for Infrastructure Reporting', *Abacus*, Vol. 36, No. 2.
- Walker, S. P., 2004 'Expense, Social and Moral Control: Accounting and the Administration of the Old Poor Law in England and Wales', *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 4.
- Walters-York, M. L., 1996 'Metaphor in Accounting Discourse', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 5.
- West, B. P., 2003 *Professionalism and Accounting Rules*, Routledge.
- Young, J. J., 1994 'Outlining Regulatory Space: Agenda Issues and the Financial Accounting Standards Board', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 1.
- Young, J. J., 1995a 'Defending an Accounting Jurisdiction: The Case of Cash Flows', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, No. 1.
- Young, J. J., 1995b 'Getting the Accounting "Right": Accounting and the Savings and Loan Crisis', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 1.
- Young, J. J., 1996 'Institutional Thinking: The Case of Financial Instruments', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 5.
- Young, J. J., (2003) 'Constructing, Persuading and Silencing: The Rhetoric of Accounting Standards', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 6.