

Análisis de los aportes de Anthony G. Hopwood a la disciplina contable

*María Victoria Agudelo Vargas
Colombia*

Resumen

La necesidad de cuestionar el papel de la contabilidad en la humanidad, derivó en la presencia de corrientes investigativas; unas, más centradas en el positivismo, donde la contabilidad se asimila con en el énfasis técnico y estático y, otras emergentes, como la pos-positivista que ve en la contabilidad una dinámica, que vincula el oficio a la acción social y organizacional; entre estos trabajos, están las investigaciones sobre las intencionalidades de las regulaciones, el sujeto que ejerce la profesión o las relaciones de poder subyacentes.

En las relaciones de poder, Foucault es un referente para Hopwood, investigador comprometido con la historia de la contabilidad y los fenómenos que subyacen de la misma; sus investigaciones en el campo del ejercicio de la auditoría y en la evolución de la contabilidad de gestión, nos muestra un panorama de una contabilidad social. Los casos expuestos en este artículo, nos permiten inferir la construcción de una realidad de la contabilidad como representación social.

Palabras Clave: Investigación, perspectivas de investigación, contabilidad en acción, relaciones de poder, prácticas contables, crisis, estandarización, organizaciones.

Analysis of Anthony G. Hopwood's

Contributions to the accounting discipline

Abstract

The need of questioning the role of Accounting for humankind gave birth to different research trends; some of them more focused on positivism, by which Accounting is equated to the technical and static emphasis, and some of them emergent, like post-positivism, that finds in Accounting a dynamics that links the practice to social and organizational action. Among these works, we can find investigations on the intentionalities of the regulations, the subject who practices the profession or the underlying power relations.

As the power relations, Foucault is a model to Hopwood, a researcher committed with the history of accounting and its underlying phenomena. His investigations in the field of auditing and in the evolution of the Accounting Management, show us a view of a social accounting. The cases examined in this paper, allow us to infer the construction of a reality of accounting as social representation.

Key words: Investigation, Research Perspectives, Accounting in Action, Power Relations, Accounting Practices, Crisis, Standardization, Organizations.

Introducción

Anthony Hopwood (1944-2010), influenciado por la obra de Foucault, realizó aportes significativos al pensamiento contable, mostrando que en la coexistencia de los sistemas con los que se pretende representar los hechos, se involucra un fenómeno social, capaz de dar visibilidad y reproducir los problemas estratégicos de la organización. Con la publicación de su artículo *Archaeology of Accounting Systems* (1987), tal vez, el más conocido, mostró que la contabilidad no es ajena a la historia y la forma como desde la contabilidad de gestión, la gerencia puede dar respuesta a las demandas del mercado, a la competencia y a las épocas de crisis.

Hopwood rescata la importancia de la contabilidad al visibilizarla ante las decisiones de la organización y ante el permanente cambio que, como tal, lo asume. Ofrece un relato fascinante sobre cómo emergen los costos en la organización y, a la vez, formula cuestionamientos importantes sobre lo que debe ser la contabilidad, dado que la investigación empírica se ha ocupado del registro y, por supuesto, de la norma que lo soporta. Hay, en su obra, un planteamiento de lo que debe ser la contabilidad, no de lo que es, o de lo que ha sido. Sus investigaciones se ocuparon de develar una contabilidad en movimiento, una contabilidad en acción. Sin embargo, fue mucho más allá, cuando en publicaciones como *Understanding financial accounting practice* (2000) mostró la forma como las prácticas financieras emergieron con tal rapidez, que pueblos y países sucumbieron a sus intereses capitalistas sin detenerse en culturas o estructuras propias de producción.

En su publicación *The economic crisis and accounting: implications for the research community* (2009), Anthony Hopwood, revela que el problema de la crisis en contabilidad es también, un problema de la auditoría, que la comunidad académica tiene la responsabilidad de atender; un asunto que tantos descalabros financieros ha traído a la humanidad, pero, poco estudiado o con la presencia de unos intereses de mercado tan marcados que opaca el interés en su análisis y divulgación.

Hopwood fue uno de los académicos que más aportó a la investigación en contabilidad, entendida como fenómeno social y organizacional, considerado uno de los estudiosos más influyentes de Europa en el siglo XX, inspirado en la obra de Michel Foucault, sobre la teoría poder conocimiento, brinda a la contabilidad, una mirada de poder y de transformación en y con las organizaciones.

En este artículo se describen y discuten algunos de los principales aportes de Hopwood a la disciplina contable. En primera medida, se reflexionan generalidades del pensamiento contable contemporáneo, ubicando el lugar o aporte de Hopwood en ese escenario general y en el segundo momento,

se amplían las propuestas de este autor en el ámbito más específico de la contabilidad de gestión.

Perspectivas de la investigación contable y los aportes de Hopwood: tendencia interpretativa de la contabilidad

Aunque en contabilidad hay un antecedente en relación con la investigación empírica como forma científica que se ajusta a los preceptos de racionalidad y objetividad, empleando métodos cuantitativos, definición de variables, muestras representativas, separación objeto/sujeto y comprobación de una hipótesis como forma de cuantificar la realidad, también hay avances en investigación contable que suponen hechos como fenómenos sociales, donde objeto y sujeto interactúan y existen unas intencionalidades en la relaciones de uno y otro.

En la perspectiva anglosajona, se ha presentado una tendencia a uniformar la investigación contable en el campo racionalista con una mirada normativa. Desde luego, se deben reconocer los aportes que la comunidad académica europea ha dado a la contabilidad, efectuando un giro de la investigación funcionalista a la investigación cualitativa; tal y como se percibe en las publicaciones de la *Accounting, Organizations, and Society*, y otros trabajos de autores como el de Larrinaga (1999) "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: una Revisión" donde se muestra una decantación de la forma como la investigación se ha preocupado por develar el funcionamiento de la contabilidad desde una visión social.

En estos estudios, construye una clasificación "partiendo de los trabajos de Chua (1986), Laughlin y Lowe (1990) y Puxty (1990), en líneas de investigación alternativa que divide en: (a) estudios interpretativos, (c) perspectiva crítica, y (c) estudios de la relación entre la contabilidad y el poder bajo el influjo de la filosofía postmoderna" (Citado por Larrinaga, 1999, p. 2), obviamente, no desconoce una cuarta línea la tradicional o funcionalista. Sin embargo, es necesario conocer que desde las implicaciones políticas y sociales, la investigación interpretativa se inclina por una postura neutral, mientras la perspectiva crítica obedece más a "una tendencia de la corriente social crítica adoptada" (Rivera, 2011).

El funcionamiento de la contabilidad está dentro de un contexto de la organización donde hay una combinación de recursos humanos, económicos y tecnológicos, sometida a la solución de problemas y a la planeación de sus directivos a través de metas o indicadores sopesados en los presupuestos que limitan y fijan condiciones; dicho de otra manera, es en una realidad social, donde la contabilidad se crea y recrea, dando una visión subjetivista relacionada con las ciencias sociales, esto hace pensar que el interés de la contabilidad no es la de un directivo, no es la de resolver un problema, no

es la evaluación de finalidades, es la respuesta a un cómo. La organización no son sólo los individuos, es la relación entre estos y los fenómenos de la sociedad y cuando se busca la optimización de los recursos se debe maximizar el bienestar de la sociedad. Visto de otro lado, es en el pago de los tributos, en la protección al medio ambiente, en la responsabilidad social, en el pago justo de los trabajadores o en el escenario que se quiera ubicar, donde la contabilidad cobra sentido, donde los significados de los resultados permiten objetivar la realidad social.

Las perspectivas desde donde se puede estudiar la contabilidad son variadas y dependen del interés del investigador, del contexto, del patrocinador, del momento histórico o de la intencionalidad que se quiera develar. Tendencias como la interpretativa, permiten objetivar y comprender la realidad social, ya que el objetivo de esta tendencia investigativa, no tiene como prioridad la resolución de problemas, éstos, ya están ahí, señalados por su contexto, su interés, está en el estudio del fenómeno como realidad social. Es así como “la investigación interpretativa trata de comprender los fenómenos de interacción entre personas en situaciones sociales y su fundamento filosófico es, que el comportamiento humano es completamente ajeno a los fenómenos físicos” (Larrinaga, 1999, p. 9). Esta consideración involucra seres humanos, significados, interacciones e interpretaciones, pero... ¿Cómo relacionar la contabilidad con esta perspectiva de investigación? Hay toda una conexión debido a que “las prácticas contables son el resultado de la interacción social”(Larrinaga, 1999, p. 10); una interacción mediada por el lenguaje contable que, según los contextos sociales, presentan diferentes interpretaciones, de ahí, que la contabilidad desde la perspectiva interpretativa está en función de los significados que son manejados y modificados por un sujeto que actúa sobre un objeto, tal como “las prácticas contables forman parte de una realidad que está siendo continuamente recreada y son siempre representaciones imperfectas de las cosas y de los eventos como lo experimentan los seres humanos”(Larrinaga, 1999, p. 10).

Dar significado permite objetivar la realidad, por ejemplo, la contabilidad proporciona significados como cuando se habla de pérdida o ganancia, o costo histórico o valor de mercado; cada nombre lleva a una reacción frente al fenómeno como resultado. Hay en la investigación interpretativa, una interconexión sujeto-objeto y significado. No hay un objeto que no sea vinculado con el sujeto, por ejemplo, cuando se elaboran los presupuestos existen varios actores que consideran sus propias realidades (departamentos o unidades), se fijan metas y se da, de alguna manera, la flexibilidad, conforme a las dinámicas que cada grupo tiene, lo que permite un compromiso al establecer su propia ruta de cumplimiento, una vía de establecer confianza entre unos sujetos que forman parte de la organización como un totalidad.

En la perspectiva interpretativa, surge una tendencia de investigación, donde la contabilidad se preocupa por la regulación social, pero, también, se debe reconocer que esa realidad social, es interpretada por la subjetividad del investigador de donde se pueden inferir posibles desviaciones del objeto estudiado.

En resumen, la investigación de corte interpretativo, se refiere a formas concretas de percibir y abordar la realidad, con posturas que conciben esa realidad como multirreferencial, cambiante, en donde estas explicaciones son un producto social y humano, entregando como resultado, un posicionamiento ontológico, epistemológico y metodológico concreto, conformando una tradición investigativa o un paradigma (Rivera, 2011, p. 10)

Otra tendencia, es la perspectiva crítica con antecedentes marxistas, que parte de un concepto de desigualdad, con una premisa, y es la de considerar, que no hay hechos independientes de la teoría. El método por excelencia de esta perspectiva, es el estudio histórico que permite identificar relaciones entre sucesos. En contabilidad, la teoría crítica involucra la totalidad social, económica, política e ideológica. Son varios los resultados de investigación en esta perspectiva como los analizados por Tinker (1985), que dejan entrever un manejo amañado de la contabilidad en sucesos como la protección de directivos para apropiarse del patrimonio de los accionistas, la legitimización de un patrimonio común como es el medio ambiente a través de las empresas que contaminan, explotan y luego abandonan la región o en casos donde la contabilidad se utilizó para institucionalizar la explotación de la mano de obra.

Una de las teorías afinadas en esta perspectiva es la utilizada por Johnson & Kaplan, (1987) denominada teoría de la economía de la información y teoría de los costes de transacción, como referencia para explicar la evolución de la contabilidad de gestión; teorías cuestionadas por autores como Hopper & Armstrong (1991), pues da una visión reduccionista a la contabilidad como función en mercados competitivos, sin considerar otras condiciones socioeconómicas en las que se desenvuelve la contabilidad.

Las perspectivas interpretativa y crítica, tienen sus contradictores, la primera por exceso de subjetivismo y la segunda por teorizar a priori. De ahí, que considerar verdades absolutas en contabilidad es una utopía, pero enfoques como el interpretativo y el crítico, comparten algunas características o se complementan como en el caso de los críticos que conjugan subjetivismo con objetivismo en el sentido, que argumentan, que la realidad social como proceso se puede objetivar, reconociendo en esta perspectiva una cualidad y, de otra parte, los interpretativos “utilizan métodos que permiten extraer las teorías que están en los actores sociales, mientras que los críticos suponen

que sus discursos no deben contar porque están afectados por el aparato ideológico imperante y por la falsa conciencia” (Larrinaga, 1999, p. 18). Es, por lo tanto, imperativo conocer, cómo desde la concepción interpretativa-crítica, Hopwood, hace su contribución.

En las perspectivas de investigación en contabilidad, se encuentran trabajos inspirados en Foucault como los elaborados por Hopwood (1944-2010), catedrático de Said Business School (University of Oxford-Inglaterra) influenciado por la teoría poder-conocimiento de Foucault, de los que dan cuenta 54 artículos entre los que se encuentran: *The Economic Crisis And Accounting: Implications for The Research Community* (2009), *Undertaking Financial Accounting Practice* (2000); *Accounting Research and TheWorld of Action, Archaeology of Accounting Systems* (1987), el más reconocido. Todos sus trabajos fueron inspirados por las discusiones de seminarios académicos en contabilidad que se realizaron en la universidad de Oxford donde participaron sociólogos e investigadores sociales, basados en la filosofía de Michel Foucault.

Con una motivación por investigaciones de tipo conductual, la contribución de la psicología social y un número de trabajos en los que revisó la contabilidad de gestión, la organización, apartes relativos a lo histórico de la contabilidad, el papel de la auditoría en las crisis financieras, Hopwood publicó en la revista *Accounting, Organizations and Society*, de la que fuera su fundador (1976) y editor, investigaciones que dan cuenta de claros distanciamientos con la teoría positivista.

Otros trabajos de investigación en contabilidad que se sustentan en Foucault, son los inscritos en la teoría crítica, sin embargo, cualquier clasificación que se efectúe de los mismos, “representa una forma de poder que ejerce el investigador” (Rivera, 2011, p. 13) pues el grado de subjetividad e interpretación del investigador, siempre influye en la clasificación. Es así, que al revisar esta información, se consideró la agrupación o clasificación implementada por Rivera (2011) quien ha construido un mapa del enfoque Foucaultiano con trabajos de investigación contable, abordado por varios autores y temas vinculados a la auditoría, la ética, la organización, el papel de la contabilidad en la empresa, la evolución de los costos, la contabilidad en acción o movimiento, entre otros. Un recorrido de trabajos bajo la influencia del filósofo Foucault en la investigación contable, donde recoge un total de 201 investigaciones desde el año 1980 hasta el año 2010 en el ámbito mundial, que tienen como característica que sean investigaciones en contabilidad y/o gestión y que traten aspectos a las relaciones de poder de la obra de Foucault. Estas investigaciones están distribuidas en diferentes aspectos: temas de reflexión teórica general 30, el poder y su entorno 14, el poder en general 9, saber-poder 13, arqueología y genealogía 8, el discurso 26, la disciplina 21, la ética 21 y la gubernamentalidad 29.

Rivera (2011), establece una clasificación en dos vías: la primera, relativa a investigaciones sobre la obra de Foucault a nivel teórico general, donde los temas están vinculados al entorno y poder, poder y poder-saber. El segundo grupo, está relacionado con temas más específicos de la obra de Foucault donde se encuentran aspectos relacionados con la metodología arqueológica–genealógica, investigaciones relacionadas con el discurso, con la disciplina, la ética y la gubernamentalidad. En Foucault, hay un asentamiento del poder vinculado al sujeto, sus ideas y conceptos que ofrecen preponderancia al sujeto, así lo infiere Rivera al expresar:

Nos encontramos frente al sujeto objetivo de las relaciones de poder, el sujeto como herramienta de las relaciones de poder, el sujeto en su relación con las diferentes manifestaciones de poder y el sujeto en su entorno de las relaciones de poder, en donde ese entorno puede estar en una estructura social determinada y en un espacio temporal o momento histórico determinado. (Rivera, 2011, p. 14).

Sin embargo, es desde el punto de vista de las investigaciones en contabilidad donde está el interés de ver, cómo este filósofo incide en los hallazgos de las manifestaciones de poder desde la gestión, el gobierno, la ética y la historia. En la teoría general, hay investigaciones como: La teoría de la organización (*Theoretical Constructions of and By The Real-* 1986) de Chua, W.F., donde este autor, plantea toda una construcción teórica de las relaciones de poder que se tejen desde:

El discurso, el poder, el entorno y las relaciones de poder que él denomina micro y macro de las organizaciones. De esta forma, se refiere a que los contadores, al hablar de rentabilidad, crecimiento, beneficio, lo hacen sin un conocimiento claro de la creación y diseño politizado de las organizaciones (Rivera, 2011, p. 37).

También, desde el discurso y el entorno social la obra de Miller, P. (1986) *Accounting for Progress National Accounting and Planning in France: A Review Essay*, el autor efectúa un análisis, desde el método arqueológico de la contabilidad nacional y la planificación en Francia. Otros autores y temas tratados a nivel teórico son los de Hines, R. (1988) *Financial Accounting in communicating Reality, We Construct Reality*, con un discurso, donde la verdad y el conocimiento son asuntos de intereses y relaciones de poder, situación asociada a la creencia de que, sólo a través de la investigación positiva de la contabilidad se produce ciencia, como si en el statu quo de la contabilidad no estuviera influenciada con asuntos como el interés social, la política y la economía (Citado por Rivera, 2011)

En las investigaciones relacionadas con temas específicos, están las referidas a la arqueología y la genealogía, un asunto tratado como metodología

en función del discurso y del sujeto. Parte de los trabajos desarrollados en esta temática son los de Loft, A. (1986) *Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the U.K., 1914-1925* (citado por Rivera, 2011, p. 65); un vínculo con la arqueología, ya que el documento da cuenta de la investigación, con el análisis en detalle en un lapso de tiempo de la historia de la contabilidad y cómo ésta, a través de las técnicas de recolección de la información devela, lo que ha hecho la organización. Una forma de ver en la contabilidad, la objetividad de la misma, al separar ideologías y contexto social del profesional, frente a la realidad de la organización, una visión donde el sujeto se vincula a la práctica; es así, como Loft llega a la conclusión que:

Tanto los cambios contables y el propio contable, han cambiado en función de su entorno de la actividad social, en este caso, el desarrollo de la contabilidad de costes y las prácticas contables obedece a las necesidades de la guerra, además, por las organizaciones de profesionales influenciadas por el empresariado (Citado por Rivera, 2011, pág. 65).

Los trabajos de Hopwood, considerado por la comunidad europea como una institucionalidad, por ser de alguna forma, el líder en la creación de infraestructuras de investigación con una marcada inclinación a lo social, pues se infiere de sus publicaciones un trabajo de investigación en contabilidad como fenómeno social y organizacional. En la publicación *Understanding financial accounting practice*, existe una reflexión de cómo las instituciones financieras han marcado el rumbo de la contabilidad, la cultura y la intromisión en asuntos legales, políticos y organizacionales; campos relativamente inexplorados en la investigación, porque hay toda una estructura de poder en la forma como surgen, modifican y se sostienen, reorganizado de forma perspicaz nuevos modos de informes financieros que van consolidándose en estructuras sociales relativas a la internacionalización de la contabilidad.

Esta perspectiva de una economía global, ha tenido una injerencia predominante en los desarrollos de la contabilidad, si es que así, puede denominarse, pues en la contabilidad financiera, los modelos comenzaron a ser identificados y convertidos en objetos de análisis, debido a que cada país, tiene sus propias estructuras organizativas y, con ellas, sus propias formas de organización empresarial, lo que impide, de algún modo, que hayan muchos acuerdos desde el contexto cultural cuando se trata de establecer políticas contables internacionales que, para Hopwood, son inquietantes y le sugieren preguntas como: ¿por qué hay una prisa repentina para estandarizar modos antes dispares (diferentes bases comprensivas) de la contabilidad financiera?; ¿Es únicamente una reflexión funcional de la internacionalización de mercados financieros o hay otros factores en juego? ¿Se considera lo financiero sólo un artefacto funcional o, también,

en diferentes contextos, un símbolo cultural de la modernidad y de marketing influenciada por presiones culturales, económicas e institucionales? (Hopwood, 2000, p. 763).

Para ejemplarizar, Hopwood (2000), retoma el caso de Alemania, donde el acuerdo conceptual de la contabilidad existente considera una cultura financiera específica, en la cual, las prácticas fueron entendidas en relación a formas diferentes de gobierno corporativo, funcionamiento de mercados de capital y modos legales para regular la contabilidad; estas diferencias consideraban estructuras ocupacionales, formas de educación y formación y caminos conducentes a un conocimiento de la contabilidad conceptualizado y modificado. Un modelo con arraigo difícil de modificar, puesto que se estableció sobre una cultura social. Pero, las prácticas financieras y, con ellas, la contabilidad, comenzaron a cambiar esta cultura, debido a que las prácticas contables fueron introducidas en un contexto institucional mucho más amplio, imposible de detener y, lo más impactante, fue el cambio en un tiempo relativamente corto a lo que el autor se pregunta ¿cómo puede darse un cambio tan rápido sin ser percibido por unas estructuras tan estables?

La reflexión propuesta por Hopwood, infiere una naturaleza institucional y social de las prácticas financieras que han trasegado los mercados y, con ello, los poderes coloniales de la humanidad, una historia del pasado, hoy presente, de donde la contabilidad no escapa; en otras palabras, relaciones de poder que se ven referidas hacia una estandarización de la contabilidad. Desde la antigüedad, las prácticas contables han cambiado, confinadas más, a imperios de mercados y capitales que se movilizan, de allí, que de haber iniciado investigaciones relativas a este fenómeno, en palabras de Hopwood, seguramente, el dominio de la estandarización de la contabilidad hubiera sido revelado dando como resultado, un estereotipo de identidad de “contabilidad verdadera y justa”(Hopwood, 2000, p. 765). Investigaciones que de haber antecedido, podrían señalar la relación compleja y muy ambigua entre las prácticas de la contabilidad financiera y las representaciones nacionales.

No se puede desconocer el carácter imperativo que las prácticas financieras ejercen sobre la soberanía de un país; el caso de Alemania que, en mucho, se relaciona con el del Reino Unido, es un suceso ejemplarizante de cómo el capital interviene y cambia los determinantes de una cultura con independencia profunda, arraigada en sus principios y necesidades locales cambiadas con una velocidad asombrosa que interrumpen leyes, estructuras regulatorias, soberanía e impactan las nuevas formas de representación en contextos con diferentes economías y, por lo tanto, con diferentes necesidades de información.

Algunas líneas de reflexión teórica en el pensamiento de Hopwood

La crisis financiera y la contabilidad: implicaciones para los trabajos de investigación

En la publicación *The economic crisis and accounting: implications for the research community*, (Hopwood, 2009), se revela, que han sido pocas las investigaciones en relación a la crisis financiera y las implicaciones que la contabilidad ha tenido en esas crisis, un tema asociado a la poca profundización en estudios sobre las deficiencias en la contabilidad financiera, el control, la contabilidad gerencial, las instituciones reguladoras y quienes supervisan.

La intervención de la comunidad investigativa en este campo denota pocos avances, pues en la crisis, da lugar a valorar situaciones concretas que tienen que ver con la valoración, medición y expectativas de resultados, así como el control y la intervención a tiempo, de quienes tienen la obligación ante la sociedad y el estado, de las previas correcciones o denuncias frente a estas circunstancias. En este sentido, Hopwood (2009), se refiere al fracaso aparente de las empresas de la auditoría para identificar la crisis emergente de los bancos y cómo, en el Reino Unido, se ha intensificado un cabildeo para introducir cambios de ley en lo referente a la responsabilidad legal de quienes ejercen la actividad. No muy lejos de esta apreciación, están otros países que han tenido un deterioro en su economía a razón de una intervención no oportuna de auditoría, caso Estados Unidos con la ley Sarbanes Oxley.

La crisis financiera y económica deviene de acontecimientos que pueden ser controlados y por ser la contabilidad un sistema de información, estas crisis, tienen repercusiones no sólo en la práctica contable, sino en la reflexión de los investigadores que la estudian como disciplina: ello, debido a que la contabilidad no es para sí misma, es una herramienta para la administración, la supervisión, el control, la prevención y el adecuado uso y manejo de los recursos y no sólo en el contexto de la utilidad y las ganancias para los dueños del capital, sino además, desde la perspectiva de una función social en la correcta redistribución del ingreso.

Hoy, a la luz de los escándalos de quiebra en importantes organizaciones mundiales, se ha evidenciado una insuficiencia en el papel de la auditoría que, en palabras de Hopwood, es una industria, ahora, sumamente comercializada, que se ha hecho cabildeo dominante en casi todas las áreas de presencia de políticas contables, promoviendo en el Reino Unido, normas y estándares que faciliten su operación; pero el asunto no se limita a la monopolización del mercado y la estandarización de reglas sino que son

las propias firmas de auditoría las que buscan en el parlamento, cambios legislativos que limiten la responsabilidad legal de los auditores. (Hopwood, 2009, p. 2).

El problema radica en el aparente fracaso de la auditoría para identificar la crisis emergente de una euforia financiera, sumada a la expansión en la aplicación de normas internacionales que remplazan el valor histórico por el valor de mercado bajo su forma de valor razonable, que pretende “inflar” el valor del balance a valores de pronóstico, produciendo riesgos en función de la hipótesis del valor de mercado a instancias del beneficio futuro; una información con base en expectativas que pueden cumplirse o no, en razón de beneficios futuros o ficticios, lo que lesiona la continuidad y el principio de mantenimiento del patrimonio de la empresa por la distribución de dividendos sobre valores de una riqueza artificial.

Aunque hay esfuerzos de investigaciones en lo pertinente a la contabilidad como valor justo, desde la perspectiva del principio de prudencia en relación al principio de valor de mercado “fair value”, también existe la necesidad de revisar el papel de quienes en nombre de la profesión, ejercen como auditores para quienes debe ser una prioridad, cuantificar y determinar el daño que produce la quiebra de una organización en la economía y en lo social, en tanto, se conoce que “las firmas de auditoría han querido auspiciar investigaciones de laboratorio sobre el entrenamiento del juicio de la auditoría pero, de ahí a tener una intencionalidad de investigar sobre lo que realmente hacen, no es de su interés”. (Hopwood, 2009, p. 3)

La crisis de la información no deriva sólo de los resultados, hay una necesidad de realizar exámenes críticos de las tendencias de quienes dirigen la auditoría que buscan la burocratización del riesgo en nombre de la gestión, lo que ha conllevado a que el riesgo exista y permanezca, pues el mecanismo de gestión del riesgo es relativamente pequeño para facilitar la verdadera administración del mismo. Desde el direccionamiento del mercado, hay un asunto de ingresos que rivaliza con la proporción de gastos, que conlleva a que las firmas de auditoría limiten el tiempo real de la acción. Esta perspectiva del riesgo se mantiene, pues la contabilidad se ha visto implicada con la creación de nuevas prácticas financieras, objetivas y simples en su operación, pero, a la vez, complejas, a lo que se suma el entendimiento de las estructuras contables que cada vez más, tienen marcadas influencias políticas.

La contabilidad sufre, por decirlo de alguna forma, las tendencias del sistema socioeconómico donde funciona el negocio, lo que conduce a reflexionar sobre la crisis que se deriva del sistema, por ejemplo, en un sistema capitalista occidental, particularmente EEUU y el Reino Unido, donde los analistas habían trazado un modelo capitalista sustentado en las

finanzas, la crisis ha tenido especial influencia por el crecimiento del sector financiero y bancario y, con ellos, las operaciones financieras, un cambio que da un giro por el arrollador volumen de ganancias de este sector de la economía y las implicaciones de la distribución de ingresos en la sociedad, donde las firmas de auditoría han jugado un papel relevante por facilitar la reducción del pago en los impuestos, situación denunciada por autoridades fiscales y tributarias en diferentes lugares del mundo. En el Reino Unido, por ejemplo: las firmas de auditoría están profundamente implicadas en el tema fiscal por causa de la evasión, donde hay numerosos casos donde, por una parte, el auditor aprueba cuentas como verdaderas y justas y, por la otra, ayuda a elaborar información diferente, posiblemente falsa e injusta. (Hopwood, 2009, p. 4).

Hay demasiadas operaciones financieras que no están reguladas por los gobiernos, lo que también facilita, de algún modo, la defraudación y, con ello, se estigmatiza el papel de la contabilidad.

El tema de la crisis económica tiene implicaciones y consecuencias en la contabilidad, no sólo desde el punto de vista de la auditoría; hay un análisis interesante sobre el movimiento de las ganancias entre lugares y regiones por efecto de quienes invierten, donde la contabilidad tiene relevancia, ya que permite la objetivación y la pertinencia del interés predominante (Hopwood, 2009, p. 5). Los monopolios, por ejemplo, tienen en parte, las utilidades nacionalizadas, imponen precios sobre los reguladores, que se ven amenazados frente a la reducción de la inversión y si se ven enfrentados a la imposición de la nacionalización de las ganancias, que puede darse, a través de la tributación, entonces, ejercen variaciones de las mismas por medio del registro contable, situación prevista en aumentos de gastos.

Otro asunto que reviste importancia desde la contabilidad de dirección y las áreas asociadas a la información de dirección y los sistemas de control son los presupuestos dejados de lado para ser reformulados de nuevo, una presión para repetir las expectativas que bien pueden darse en función de disminución de costos, despidos, disminución en la calidad de productos, entre otros. La administración de la organización tiene una apremiante necesidad del conocimiento del mercado y las formas de cómo la competencia puede afectar el descenso o la liquidación de la misma. Las experiencias de Hopwood como fundador, editor y jefe de la revista *Accounting, Organizations and Society* (1976) y los aportes hechos por Galbraith (1973), en la publicación *Diseño de Organizaciones Complejas*, proporcionaron el marco para entender factores claves que forman parte de la información de las organizaciones y la variedad de caminos de donde deviene la exigencia de la información y cómo ésta, puede ser satisfecha o inconclusa.

La arqueología de los sistemas contables

Los sistemas contables han tenido su evolución y, por lo tanto, han repercutido en la organización por la interrelación que se teje entre las decisiones y su forma de representación. Desde esta perspectiva, “la contabilidad ha jugado un papel muy positivo en la creación de un dominio de la organización”(Hopwood, 1987, p. 213). La contabilidad es tan dinámica como la organización, los cambios requieren de nuevos procesos y, con ellos, se incorporan nuevas técnicas que involucran las prácticas contables “por lo tanto, la contabilidad debe ser vista como una práctica organizativa en movimiento, los cambios y las consecuencias de estos”(Hopwood A., 1987, pág. 213)

De ahí, que si la organización está en permanente cambio, las exigencias de información requieren, cada vez más, que la contabilidad se incorpore a esas demandas, rindiendo aportes significativos a la administración desde las diferentes funciones de la gerencia, lo que se traduce en variadas consecuencias desde lo humano, lo social y lo organizacional, un asunto que proporciona movimiento a la contabilidad, en el sentido de que las transformaciones van imbricadas en los procesos que acompañan la elaboración y la difusión de información que devienen de regímenes de cambios contables.

Desde los estudios de la historia de la contabilidad, se ha otorgado gran importancia a la técnica, más que a explorar el potencial real como cuerpo de conocimiento. Poco se ha indagado sobre sus propios modelos y el impacto que desde la organización ha tenido la contabilidad en los desarrollos de la administración. No ha sido de interés, estudiar el papel de las cuentas como vía de expresión de los hechos económicos, donde factores internos y externos inciden en la representación y hacen de la contabilidad un dispositivo emergente de los procesos de gobierno y administración organizacional. Existe, indudablemente, un interés desde el funcionalismo de ver la contabilidad como lo que fue y no se vislumbra la necesidad de conocer los factores que involucran la contabilidad o los fenómenos que cambian como resultado de la información.

Es una constante, desde las percepciones organizacionales, de ver en la contabilidad, un fenómeno técnico y estático, descontextualizado del ámbito donde opera, percibida como un reflejo de diferentes circunstancias, mas que un intento organizacional constructivo. Es, desde esta perspectiva, que se reconocen los pocos intentos que se han hecho para erradicar la visión de una contabilidad “como práctica que tiene una lógica que puede ser entendida simplemente en términos de necesidades y requerimientos de las organizaciones en la que funciona”(Hopwood, 1987, p. 213); sin embargo, se ha empezado a reconocer que los orígenes de la contabilidad

están ubicados en los conflictos sociales que están representados (Hopwood A. , 1987, pág. 213)

De modo positivo, se ha logrado, con los valiosos aportes de Hopwood, tener otra visión de la contabilidad; una contabilidad en acción, real, con numerosas preguntas que hacen de ella, una contabilidad más estratégica en la gestión de las organizaciones, sumado a que en el campo de la tecnología se están involucrando desarrollos que crean en la contabilidad, un potencial para los continuos cambios hacia el futuro. Es en estas iniciativas de investigación social que la contabilidad está dando virajes a nuevos campos e interrogantes que miran más allá de la racionalidad técnica; una idea de ver la contabilidad no sólo desde el uso racional de los recursos sino como función social de los mismos. Es un escenario mucho más amplio de observar, cómo a través de la contabilidad, la organización se incorpora al dominio social; en tanto, que es vista “como un artefacto residente en el dominio de lo social en lugar de lo estrechamente organizacional” (Hopwood, 1987, p. 213).

La contabilidad como transformación de la organización

La contabilidad es conocimiento, por lo tanto, entenderla como técnica o como oficio es condicionarla al resultado de lo económico y gerencial, algo así como un apéndice del funcionamiento de las organizaciones, lo que no es, o mejor lo que no debería ser. Al tener el estatus de disciplina la contabilidad ha logrado avances en la “articulación de cuerpos abstractos de conocimiento relacionados con lo que debe ser” (Hopwood, 1987, p. 210), un aporte a la organización desde una aplicación eficiente en los costos, la planeación, la valoración y las dinámicas de inversión, es decir, un aporte a la toma de decisiones y no una contabilidad como resultado de la gestión. Esa racionalidad que la contabilidad le ha entregado a la organización, es parte de la transformación de la contabilidad como conocimiento y no como dependencia de la práctica, esto es, la contabilidad existe independiente de su práctica.

Ha prevalecido una preocupación, más por la técnica que por la disciplina, pues el fenómeno de cambio de la contabilidad ha sido atribuido, más a la técnica como oficio y a las diversificaciones que han surgido de su uso (asunto pensado desde las tensiones que han originado entre la organización y los sistemas contables), que llevar las discusiones a evaluar el cambio en el oficio contable. La profesión crece asimétricamente, no tanto como debiera crecer el discurso disciplinal, cada vez más, la formación es en la técnica y el dominio de las herramientas, mas no pensar en los factores que afectan las facetas que toma la contabilidad.

Esa tendencia de ver la contabilidad como un oficio, la somete a las necesidades y requerimientos de la organización; sin embargo, los

orígenes de la contabilidad están vinculados con lo social, que es su función, pues las cuentas como producto de un resultado de gestión no tienen sentido si no se visibilizan como parte de lo económico y lo social, donde el Estado tiene injerencia, determina normas y ejerce control; “así las opciones, las decisiones y acciones organizacionales son vistas positivamente a través de las formas en que se interceptan con la práctica contable. Se observa, entonces, que la contabilidad ha jugado un papel muy positivo en la creación de un dominio organizacional controlable” (Hopwood, 1987, p. 213).

La contabilidad ha sido transformada, está en permanente cambio como lo está la organización, sin embargo, son muy pocos los intentos por revelar las especificidades de la contabilidad en acción, “poco se ha hecho para descubrir y describir los mecanismos precisos de cambio contable” (Hopwood, 1987, p. 213); se establecen, de algún modo, dominios de la organización y también dominios de la contabilidad, pero no existen medios para especificar la interdependencia entre uno y otro, de ser posible, la contabilidad podría interponer intereses de lo social marcando el rumbo a lo social, transformando, a través de las prácticas una directriz que tenga como resultado la construcción de lo social; sin embargo, ese precepto de la contabilidad como técnica sigue teniendo sus resultados en virtud de las relaciones de poder que se tejen alrededor de la función que esta desempeña y la imposición de la gestión como organización. Existe una necesidad por indagar, la evolución de una contabilidad en movimiento, determinar por qué los procesos en los que está implicada la contabilidad la muestran como lo que no es.

La contabilidad está alcanzando cambios, los presenta en condiciones de las necesidades que van emergiendo pero, muy poco, la historia ha rendido cuenta de esos estados emergentes de la contabilidad. Puede analizarse el caso de Josiah Wedgwood, un empresario exitoso, alfarero inglés del siglo XVIII, creador de las primeras industrias manufactureras industriales de Gran Bretaña, quien reconoció que los cambios en la economía, combinados con la actividad empresarial deben estar mediados por las diferentes formas de contabilidad, so pena de perecer. En los inicios de su fructífera industria de alfarería, usó escasamente la contabilidad, en el sentido de ser un determinante en la administración de sus negocios, de hecho, no la consideró en la toma de decisiones para decidir la variedad en la producción, niveles de la misma, precio de sus productos o métodos de trabajo, pues vendía a precios tan altos, que los márgenes de utilidad eran tan significativos que lo que imputaba al costo, realmente no ocupaba su atención. En 1772, por causa de la expansión, la industria alfarera entro en recesión económica y precios, ganancias, salarios y empleo se vinieron abajo y, con ellos, la quiebra de muchas empresas de este sector.

Disminución en las ventas, alta concentración de inventarios, seguida con mermas considerables en la producción, al punto de no tener determinadas tareas para los trabajadores en su tiempo laboral; paros que concluyeron en despidos, más pronto de lo que se esperó, trajo como consecuencia, que las formas de los negocios fueran revaluadas y Josiah Wedgwood que, además de empresario, tenía temple científico y analítico, centró su atención en el nivel de gastos de producción, ya que la alternativa de medir el éxito de su negocio por la vía de los ingresos empezó a declinar. Así surgieron, en este contexto, las cuentas de costos, pues la decisión del empresario para sobrevivir a la recesión bajando los precios de venta, asegurándose de que el precio no excediera el costo, lo condujo a estimular la demanda del producto. Fue una consecuencia de una contabilidad en acción, que lo trasladó a replantear, en la organización, el concepto de costo

Porque aunque un concepto de costo se vinculó en el discurso del comercio y la industria y, por tanto, podría movilizar la acción, no había un aparato bien establecido para la operacionalización de la categoría discursiva. El costo permaneció como una idea, no como un hecho (Hopwood A, 1987, p. 215).

Este primer paso efectuado por Wedgwood, fue una senda para descubrir los hechos de costeo, que afianzó con métodos de cálculo de los gastos de producción, para imputar a cada artículo (tamaño del producto), lo que devino en cuentas más detalladas, pero, su interés fue mucho más allá al descubrir que, si bien fueron calculados los costos con relación en las ventas, para que dejaran utilidad, esto no se reflejaba, así sus avances en contabilidad no daban los resultados esperados pero, al indagar sobre este fenómeno, descubrió defalcas, chantajes en la administración y una serie de sucesos de corrupción en sus ejecutivos de confianza que, obviamente, no estaban en sus cálculos de los costos. Fue este proceso de la indebida administración de sus negocios, lo que lo condujo a implementar procesos de control a sus inventarios, ya que las ventas que no fueron llevadas a las cuentas, incrementaron la existencia de los inventarios en los resultados, mas no en las existencias, entonces, fue necesario implementar una política de revisión de cuentas semanales

El origen de las cuentas de Wedgwood había sido difícil y laborioso. No había una relación entre la idea de costeo y un programa específico de intervención en la organización conducida en nombre de tal idea. Los costos han tenido que ser reconstruidos más allá de ser revelados. Una economía organizacional basada en un dominio de los hechos contables tuvo que ser cuidadosamente forjada, más que simplemente expuesta.”(Hopwood, 1987, p. 217)

Es así como la reconstrucción de la historia en los hechos como manifestación de la realidad económica hacen de la contabilidad un artefacto, que no puede ser visto desde lo que fue, o lo que es, sino desde lo que debe

ser. Los costos, en este caso, se constituyeron en un poderoso instrumento para observar la organización en términos económicos y el papel de los registros fue determinante en el manejo de la crisis; una nueva visión de la contabilidad había sido creada y se pudo concretar en un trabajo que incidió en los resultados internos de la organización. Este antecedente del siglo XVIII, reconocía a una nueva manifestación de contabilidad, una contabilidad en acción, en movimiento; “un nuevo ojo contable ha proveído Wedgwood con nuevos medios para intervenir la contabilidad” (Hopwood, 1987, p. 217).

Los costos y su influencia en la administración

En el proceso de modernización de las estructuras de administración en las organizaciones, la contabilidad ha tenido gran injerencia y le ha permitido transformarse a sí misma, convirtiéndose en eje articulador de las dinámicas de planeación y desarrollo; así lo describe Hopwood, al dar como ejemplo la empresa que, para el caso, denominó “M”, que se vio en la necesidad de cambiar los sistemas y estructuras administrativas, con el fin de no desaparecer. Esta empresa surge en los inicios de siglo XX, su expansión fue acelerada y ganó mercados internacionales en la producción de vehículos, que la llevaron a un reconocimiento internacional, propiciando jugosas ganancias, con un retorno del capital invertido que la consolidó, prácticamente, hasta el año 1950.

Cada vehículo se ensamblaba a gusto del cliente, con especificaciones propias, situación que la empoderó como una de las mejores, pero no le garantizó **la continuidad; el mercado y la competencia de vehículos japoneses** a gran escala, tambaleó la permanencia en el mercado de la tan estable compañía M, que se vio en la necesidad de replantear situaciones concretas de la producción y los costos.

La pérdida de mercados y los altos precios de venta, la llevaron a comienzos del año 1970 a una exhaustiva investigación para solucionar la crisis que estaba viviendo. No tardó mucho en comprender, que la producción de vehículos a gusto del cliente, con un precio de mercado competitivo, le estaba acarreado situaciones de costos no previstas, debido a que cada detalle de producción era variado, desde el diseño, el mercadeo, la vinculación del cliente para dar gusto a sus pretensiones, además de contar con un variado número de ensambladoras que tenían la autonomía para producir lo que demandaba la región.

Un aumento en la diversificación de materias primas aportaba poca rentabilidad a la producción como unidad total. Cada producción tenía sus propios costos, que iban desde herramientas especiales hasta el transporte de materiales específicos con las averías propias de los inventarios; el

resultado, vehículos producidos en plantas diferentes; una administración descentralizada para bienes iguales o similares, en regiones diferentes y varias en un mismo país, que duplicaba la infraestructura de producción, implicaba altos costos en inventarios, pero que no fue motivo de preocupación mientras la industria fue próspera en los primeros 50 años de existencia.

La amenaza de un mercado externo motivó la administración a la evaluación de las operaciones internas, los métodos de producción, la flexibilización de operación, debido a que no era competitiva en el mercado. Un proceso desarticulado, una producción concentrada con altos costos no percibidos por cinco décadas. Situaciones tan simples como la optimización de la ubicación de la maquinaria que hiciera más efectivo el desplazamiento de materiales y, por consiguiente, una falta de control en todo el ciclo de la producción (operarios, supervisores, transporte).

Este panorama permitió una nueva organización de la producción que incluía una adecuada disposición de las **máquinas para la optimización del desplazamiento** de los materiales; con la consecuencia de una administración eficiente, de materia prima que disminuyó los costos en averías, almacenaje y transporte, la producción en línea mejoró el rendimiento, disminuyó el costo de inventario, arrojó resultados positivos, pero el costo de capital era alto, por lo tanto, la solución no rendía los resultados esperados, en tanto que la producción no era competitiva ante empresas que producían a gran escala; esta situación incitó a la organización, a tomar la decisión de no producir en la variedad que lo hacía y fue así como en 1970, después de casi 10 años de buscar soluciones, decidieron concentrar geográficamente la producción por tipo de producto, lo que desencadenó en una reducción de costos y en un incremento en el volumen de producción.

Estos procesos, abrieron a una nueva estrategia de fabricación, a la que no fue fácil llegar, pues cada decisión incluía evaluar no sólo el aspecto de los costos sino la parte financiera, el impacto comercial y las condiciones técnicas. Así, en 1971, con base en las ventas, evaluaron qué tan rentable era producir uno u otro producto, descartando aquel que no daba las expectativas esperadas, obviamente, manteniendo condiciones de calidad y de mercado; esta decisión "redujo de 50.000 a 20.000 el rango de productos entre 1972 y 1978 manteniendo la línea de productos especiales que, incluso, se incrementó en variabilidad en un 300%, para aquellos clientes exclusivos, eso sí, a costos diferentes"(Hopwood, 1987, p. 220).

Con las nuevas dinámicas de mercado y el aporte que desde los cálculos materializaron nuevas formas de administración, se incorporaron en el mercado, paulatinamente, "los métodos de producción, las políticas de producto y las locaciones de producción, por lo tanto, fueron cambiados radicalmente en nombre de los costos. Todas esas consideraciones es-

tratégicas, sin embargo, no sólo fueron infundidas en el lenguaje de los costos, sino, también, por los cálculos contables específicos usados por M” (Hopwood, 1987, p. 220).

Esta es una de las muchas manifestaciones que la historia ha visibilizado, cómo las prácticas contables, han estado relacionadas de forma directa con la administración. Políticas que se establecen con base en la representación contable, tal y como lo plantea Hopwood (1987) al referirse a la empresa M, debido a que

Un conjunto complejo de reglas contables definió lo que era y no era visto como costo. Las definiciones de las categorías de costo productivo e improductivo influyeron en el cambio hecho en las locaciones específicas de producción y, eventualmente, la producción de productos específicos.

El considerar aspectos nunca antes revelados como los costos indirectos en el valor de la producción, replanteó el costo total del producto, aunque fue el impacto de la competencia la que motivó a la organización, el repensar las políticas administrativas.

La contabilidad, por su parte, fue el resultado de lo que se consideró en su momento, los supuestos costos de producción, haciendo invisible los costos de flexibilidad en la fabricación y localidad, los que no habían sido calculados por los sistemas de información, situación que aprovechó la contabilidad para incidir sobre las políticas y supuestos de la administración. De este lado, fue tanta la influencia de la contabilidad que “la contabilidad misma llegó a ser sujeto de presiones de cambio”(Hopwood , 1987, p. 221).

Se evidenciaba todo un cambio producto de la información contable, puesto que lo que antes era informal, sin importancia, pasó a ser prioritario y formal a través de nuevas estrategias de organización, una nueva forma de “ordenamiento y de flujos formales radicalmente diferentes”(Hopwood, 1987, p. 221); así mismo, surgió la necesidad de estudios de mercado que, finalmente, definieron líneas de productos y niveles de producción, cantidad de inventarios y pronósticos de valoración de mantenimiento de los mismos por obsolescencia, deterioro o riesgos de pérdida, líneas de control centralizada, con grupos de trabajo más funcionales que requiere de información oportuna y actualizada para la toma de decisiones. Un sistema de información para la gestión que permitió establecer capacidad de producción, tiempos de ensamble y programas de distribución; esta nueva organización requirió información de existencias de inventarios, ventas y formas de transmisión de la información, dirigió a la administración, a depender de reportes más frecuentes y desagregados, dedicando tiempo al presupuesto como instrumento de control que se ajustaba permanente-

mente, “la contabilidad estaba firmemente implicada en la organización más allá de ser una parte separada de ella”(Hopwood , 1987, p. 222)

La administración pasó de un modelo de organización sustentada en acuerdos y decisiones de visibilidad a acciones concretas que, en la contabilidad, han dejado la huella de una información como residuo de elecciones estratégicas para convertirse en una contabilidad para la toma de decisiones, o sea, la contabilidad como representación social

No sólo fue un reflejo de otros aspectos de la vida organizacional. La contabilidad ha proveído un lenguaje operacional influyente de motivo económico, sus cálculos han infundido e influenciado decisiones de política importantes, y las visibilidades que creaba jugaron un papel importante en la creación de segmentaciones particulares reales de la arena organizacional (Hopwood, 1987, p. 222).

La contabilidad en permanente cambio

Aunque los aportes derivados de la contabilidad de costos fueron trascendentales para una compañía como M, es necesario, también, considerar que en el contexto de la manufactura, estas condiciones de producción en línea y localizadas en una región geográfica estimada no eran operantes; en tanto que en el ejemplo citado por Hopwood como empresa Q, la competencia, las condiciones de mercado, las expectativas del cliente y los márgenes de ganancia, impuestos por la competencia afectaron su desarrollo y dejaron en estado de crisis sus servicios. Una organización que con alto volumen de información realizó una inversión representativa en sistemas de información y control, especialmente, en el sector financiero y contable pero, que la dinámica del sector, incursionó de manera arrolladora las funciones de producción, mercadeo, distribución y administración. El proceso fue a la inversa, eran los flujos formales de información económica los que hacían el reconocimiento de la empresa Q, que, poco a poco, y bajo las condiciones de escasa oferta de sistemas integrados para la producción de información, la ubicaban en ventajas competitivas halagadoras desde una perspectiva de una gestión de lo general.

Pero la crisis del mercado, tornó el sistema de información en un producto inoperante, en tanto, no daba cuenta de lo que no había sido controlado, no había forma que los sistemas reportaran “detalles del funcionamiento de la producción, motivación de los trabajadores, tiempos de rendimiento, mantenimiento de inventarios, progreso tecnológico, forma y oportunidad de respuesta al cliente”(Hopwood A. , 1987, pág. 223), una objetivación del presente que no consideraba el futuro, la incertidumbre; controles, patrones y autoridad del pasado, una administración atada a circunstancias del pasado en un mundo del presente.

Por lo tanto, el sistema contable se había convertido en algo “isomorfo para la organización” (Hopwood A. , 1987, pág. 223) expresado de otra manera, lo nuevo no trae consigo los medios para reevaluar la conciencia preestablecida de lo viejo. Muchos de los sistemas que habían operado con éxito en el pasado pasaron a ser un problema, estándares que hicieron de la administración inoperante e inflexible, una gestión en lo normal no desde lo irregular, una imposibilidad de operar en contextos de lo particular. Los mismos presupuestos fueron un tropiezo, ya que el futuro fue traído al presente con gran certeza, que lo impredecible, lo contingente, lo debatible no fue subjetivado en el proceso.

En el caso de M, la contabilidad había alcanzado un desarrollo, de tal modo, que estaba integrado a la organización, una dinámica predeterminada para M, pero no para Q, debido a que las lógicas de la economía acrecentaban en mercados que ganaban espacios por la funcionalidad, donde las habilidades no estaban supeditadas a la localidad sino, por el contrario, a diferentes lugares con enfoques de administración diferente; una organización que requería una preexistencia de la contabilidad, ya no como procedimientos existentes, sino como sistema de una economía emergente que tendía a controlar el proceso del trabajo como fuerza conflictiva, que empezaba a imponer un régimen de cálculo y administración, con características distintas a las que se encontraban vigentes. Las inversiones hacían un giro que requería que la información estuviera dentro de esas dinámicas.

Tanto en M, como en Q, hay una contabilidad en acción como resultado de una práctica organizacional, una contabilidad en movimiento con dirección en el cambio, una contabilidad, no basada en lo que era, sino en lo que debe ser; una contabilidad que le dé visibilidad y significado a la transformación de la administración. La experiencia de Wedgwood y su aporte al estudio de los costos le permitió a su empresa de alfarería mantenerse en el mercado, dio paso a los primeros costeos que siguen en acción con proyecciones que permiten, a las empresas estructurar sus programas de mercadeo, producción y ventas, con estructuras de la información contable que, hoy, gozan de plena vigencia. En M, existe una incidencia para una estructura de costos concentrada en procesos de producción y en Q, un sistema económico en movimiento que en nada se acopla a una localidad por las dinámicas de la economía.

La contabilidad empezó a ser el referente del desarrollo de las organizaciones, pues no sólo se integró a los procesos de la organización, formó parte de ellos, sino también que fue influenciada por ellos, lo que en palabras de Hopwood se traduce como “el ojo contable empezó a ser sugestivo de las reformas organizacionales” (Hopwood , 1987, p. 226).

La evidencia de la importancia que la contabilidad ejercía en la administración era constante y cada vez más influyente; la contabilidad era medio de

movilización y cambio, los flujos de información crearon más dependencia y con cada organización se evidenció, igualmente, diferentes modelos de contabilidad dada su composición; así surgió una nueva forma de reportes leídos en regímenes particulares de hechos contables; de otro lado, la administración contaba con cálculos aparentemente precisos y específicos dando significado a las operaciones y, con ello, a las decisiones. Este suceso era cada vez más propagado lo que produjo que la contabilidad estuviera en una situación cambiante y, a la par, con las políticas que daban continuidad a la organización.

La contabilidad está en plena acción porque, en parte, las dinámicas de los mercados, los flujos de capital y la liberalización de aranceles hacen que las empresas estén en permanente evolución, transformación o cambio. Son las formas actuales las que permiten efectuar evaluaciones para dar paso a nuevas propuestas, en otras palabras, son las consecuencias las que han permitido las bases para nuevos desarrollos que sigue siendo una preocupación de la contabilidad de gestión, "Ahora hay una tendencia creciente a que los sistemas contables sean evaluados en términos de sus consecuencias actuales así como futuras"(Hopwood , 1987, pág. 227).

En los casos Wedgwood, M y Q, no había una contabilidad predeterminada que supusiera los cambios, que se avecinaban para las tres organizaciones, no había un patrón a seguir, por el contrario, los cambios obedecieron a la resolución de problemas específicos, ningún proceso de transformación de la información o la emergencia de nuevas cuentas ha sido el resultado de descubrimientos repentinos, fueron las demandas por resolver situaciones específicas, que dieron pautas a las nuevas formas de registro y de información; fueron los orígenes locales de las problemáticas por las que atravesaron las organizaciones, las que dieron origen a una posibilidad de nuevos desarrollos en contabilidad y a las diferentes formas de oficio contable. Las formas discursivas de la contabilidad, han sido el resultado de unos contextos y prácticas organizacionales donde significados y significancias fueron más el resultado de iluminación que también desencadenaron errores y desviaciones que dejaron sus huellas en las cuentas emergentes.

Ahora bien, los cambios presentados en la contabilidad, no pueden atribuirse a la necesidad de evolución que esta tenía, por el contrario, los casos presentados dejan entrever a la contabilidad como parte integral de la organización donde hay unos procesos que hacen que esta entregue información más detallada para dar solución a problemas y fenómenos más particulares donde la empresa va incursionando.

Es en estas formas, donde se han dado avances emergentes de la contabilidad que, en busca de soluciones, ha permitido una contabilidad más proactiva en sus prácticas para dar paso a procesos organizacionales que

han transformado el contexto. Es en este sentido, que la vía de cuestionar, interpretar, e interrogar el quehacer de la contabilidad debe ser la inspiración para la búsqueda de nuevos desarrollos en investigación, más que estar a la espera de una lógica de mercado para introducir nuevas manifestaciones de representación.

El papel que ha tenido la contabilidad en estos procesos de reconstrucción de la información le han dado visibilidad en la organización, no como un fenómeno independiente de la administración, sino, por el contrario, la ven como aquella que fue capaz de producir cambios estructurales en la empresa; una contabilidad vista como una unidad integradora de procesos, incluyendo las posibilidades para su propio desarrollo. Desde esta perspectiva, la contabilidad ganó espacios dentro de las funciones y procesos de la organización, esto es, una especie de alineación, donde contabilidad y organización tenían sus propias influencias, lo que condujo a considerar que el cambio contable o de otro tipo, se entendiera y fuera aceptado como algo creado y no determinado.

La contabilidad ha jugado un papel importante en las dinámicas de organización y las transformaciones que estas han tenido, sin embargo, hay que considerar que con las formas discursivas de rendición de cuentas y responsabilidad social la contabilidad puede intervenir la organización en el sentido de abrir escenarios en el tema social, "los papeles constitutivos de la contabilidad son dignos de atención particular, no menos dado, que han sido poco apreciados o discutidos"(Hopwood , 1987, p. 229)

En este sentido, hay una preocupación y es, que siendo la contabilidad un canal para proveer estrategias de administración, también se convierte en mecanismo de poder político cuando se utiliza con un dominio de estandarización, para representar la expectativa en términos de mercado. Es así "como los casos analizados han ilustrado, las consecuencias de las intervenciones contables en la organización que pueden perturbar, interrumpir y desplazar la base organizacional que se presumía en su formulación teniendo, por lo tanto, el poder para transformar más que simplemente modificar los procesos de cambio organizacional" (Hopwood, 1987, p. 230)

Si bien, el trabajo de Hopwood es ilustrativo, recoge de la tipología del trabajo de Foucault la arqueología y la genealogía; la primera, en el sentido de dar una descripción muy particularizada de los procesos emergentes de la contabilidad de costos o de gestión, en donde se percibe "una construcción activa de una arqueología que da una sensibilidad hacia el poder creador potencial de cuerpos de conocimiento y prácticas organizacionales y sociales, que llegan a crear una concepción de la realidad dentro de la cual funcionan"(Hopwood, 1987, p. 230).

Es en la posibilidad de crear conocimiento a través de rupturas y transiciones donde se típicamente la construcción de una arqueología, pues el conocimiento del pasado no puede verse como desecho, más bien, se transforma para dar paso a una nueva concepción de realidad que, para el caso de los costos, fueron emergiendo a través de particularidades de la información a nivel de detalle, esto originó un poder creador de conocimiento donde la contabilidad es transformada y, a la vez, transformó la organización.

Desde la genealogía, hay una intencionalidad, en tanto, en los desarrollos de la contabilidad de gestión se percibe una transición a nuevos conocimientos que dan respuesta a una situación dada, pues para el autor la genealogía “se interesa en las rupturas y las transiciones por las cuales las palabras, categorías, prácticas e instituciones adoptan nuevos significados y significancias debido a que llegan a estar vinculadas con nuevos propósitos, nuevas voluntades” (Hopwood, 1987, p. 230)

En las experiencias aportadas por Hopwood, se lee un potencial dinamizador de cambios donde lo externo moviliza lo interno. La crisis económica genera acción en el contexto que, de alguna manera, involucra los sistemas de información y, por su puesto, la contabilidad. En el caso Wedgwood, una recesión económica provocó un cambio e hizo que se dieran nuevos cuerpos de conocimiento en razón de la disminución y el control de los costos; en M, la contabilidad, medió entre empresa y mercado, obviamente, primero se dieron cambios en la organización en razón de una producción estándar y por procesos, con un enfoque de localidad, que dieron como respuesta unas nuevas formas de organización y nuevos enfoques de tratamiento de la información, y en Q, la contabilidad respondió a un cambio donde los esquemas de centralismo y unidad de criterio en la producción no daban respuesta ante la demanda de información en mercados de capital. Una información sin localidad pero con oportunidad y diligencia.

Si cada caso está mediado por una crisis, no puede argumentarse una teoría que se soporte en la premisa de que las crisis económicas conducen a cambios y transformaciones en la contabilidad. Es, incluso, la oportunidad para promover investigaciones que den cuenta de cómo los eventos externos, producen transformaciones en las organizaciones y, por supuesto, en la contabilidad, en tanto, que estos acontecimientos ejercen una presión o fuerza de movimientos que llevan a que muchas organizaciones desaparezcan del entorno empresarial. Desde el punto de vista de la contabilidad, se dispone de una serie de dispositivos como los nuevos cuerpos de conocimiento, las prácticas, las especialidades de información, los intentos de los reguladores, las imposiciones del mercado, la influencia de las políticas de gobiernos, la misma teoría contable y el orden de las diferentes tipologías organizacionales que sirve de fuente para determinar una base de acción y cambio en la contabilidad; con el

trabajo de Hopwood, hay una visión de dinámica contable, dada desde una concepción histórica de crecimiento de los mercados y el capital, donde la contabilidad jugó roles imprescindibles.

Conclusiones

En las últimas décadas del siglo XX y con los flujos de información y procesos de investigación que se han desarrollado en el siglo XXI, se brinda una mayor cobertura para entender que la investigación en contabilidad no es exclusiva de la perspectiva funcionalista; pues, los desarrollos emergentes de la contabilidad, cada vez, la acentúan como una disciplina social, inscrita en perspectivas como la interpretativa- crítica.

El trabajo realizado por Anthony G. Hopwood, como investigador social, sienta las bases para entender y estudiar la contabilidad como fenómeno social, capaz de dar respuesta a los cambios y a la forma de representación de hechos, que van desde lo económico hasta lo social, lo ético, lo profesional, lo ambiental, superando la fraccionalidad técnica en la que por décadas se ha visto la contabilidad.

Hay una invitación en Hopwood, a realizar investigación desde diferentes perspectivas epistemológicas, y contemplar diferentes contextos de aplicabilidad de la contabilidad y del contable, en tanto, tiene la responsabilidad social de lo que la contabilidad representa.

El corto recorrido de las diferentes perspectivas de investigación, dejan como antecedente, que unas y otras se complementan, no hay verdades absolutas y la contabilidad como el conocimiento está en permanente evolución.

Bibliografía

Galbraith, Jay R. (1973) *Designing complex organizations*. California: Addison-Wesley

Hopper T. y Armstrong, P. (1991) "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 N°5 ,pp. 405-438.

Hopwood , Anthony G.(2009) "The economic crisis and accounting: implications for the research community" *Accounting, Organization and Society*, Vol.34 N°6, pp. 797-802

Hopwood, Anthony G. (2000)"Understanding financial accounting practice", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 25 N°8, 763-766

Hopwood, Anthony G. (1987) "The archaeology of accountig systems", *Accounting, Organizations and Society*", Vol. 12 N°3,pp. 207-234

Johnson, T& Kaplan , S (1987) *Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Plaza y Janés

Larrinaga, G. C. (1999) *Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: una Revisión*. Madrid: Universidad Carlos III

Rivera, E. V. (2011) *Foucault: su influencia en La investigación en contabilidad y gestión. construcción de un mapa del enfoque Foucaultiano*. Barcelona: Trabajo de Investigación .

Tinker, A. (1985) *Paper Prophets: A Social Critique Of Accounting*. New York: Praeger.

MARIA VICTORIA AGUDELO VARGAS

Magister en Educación y Desarrollo Humano de la Universidad de Manizales. Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia. Contadora pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana.