

ABRIL DE 2019

# Documentos

## *Escuela de Administración y Contaduría Pública*

### FCE - CID N° 35

---

**UNA APROXIMACIÓN SOCIAL, INSTITUCIONAL  
Y ORGANIZACIONAL A LA CONTABILIDAD**

A SOCIAL, INSTITUTIONAL AND ORGANIZATIONAL  
APPROACH TO ACCOUNTING

**Mauricio Gómez Villegas**



# UNA APROXIMACIÓN SOCIAL, INSTITUCIONAL Y ORGANIZACIONAL A LA CONTABILIDAD<sup>1</sup>

*Mauricio Gómez Villegas, PhD<sup>2</sup>*

## Resumen

Por años, se ha posicionado una metáfora según la cual la contabilidad es el lenguaje de los negocios. Con una mayor elaboración conceptual, la contabilidad también es vista como un instrumento de medida y valuación, que cumple roles operativos en las organizaciones. Asimismo, en el actual contexto de mercados financieros globalizados, se asume que la contabilidad es un método de cálculo monetario destinado a proveer una fuente continua de información que ayuda a la formación de los precios de los activos y los instrumentos financieros que se negocian en tales mercados, por lo que es base para apoyar las decisiones de los inversores. Estas visiones reducen la contabilidad a su dimensión legal, técnica, instrumental o económica. Este trabajo tiene como objetivo sistematizar elementos para una comprensión del rol de la contabilidad en las organizaciones desde algunos argumentos interpretativos de las ciencias sociales. Buscamos, por tanto, identificar algunas de las limitaciones sociales, institucionales y organizacionales en las visiones dominantes de la contabilidad. Nuestra aproximación implica entender a la contabilidad como práctica social, institucional y organizacional.

**Palabras clave:** Contabilidad; práctica social e institucional; teoría contable; organizaciones; estudios organizacionales.

**Clasificación JEL:** M21, M40, M41

---

<sup>1</sup> Capítulo presentado en la convocatoria del primer libro de la Red de Estudios Organizacionales Colombiana, REOC. La denominación de este capítulo parafrasea, como un homenaje, el título del importante trabajo del maestro Danilo Ariza Buenaventura, “Una aproximación dialéctica a la contabilidad”, a quien debo mi incursión en la mirada social y política de la contabilidad.

<sup>2</sup> Profesor Asociado – Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia. Miembro de la Red de Estudios Organizacionales Colombiana, REOC. Miembro del Centro Colombiano de Investigaciones Contables, CCINCO. mgomezv@unal.edu.co

# A SOCIAL, INSTITUTIONAL AND ORGANIZATIONAL APPROACH TO ACCOUNTING

## Abstract

For years a metaphor has been positioned according to which accounting is the language of business. With a greater conceptual elaboration, accounting is also seen as a measurement and valuation device, which fulfills operative roles in organizations. Also, in the context of globalized financial markets, it is pointed out accounting is a method of monetary calculation intended to provide a continuous source of information that helps the formation of the prices of assets and financial instruments that are traded in markets, so it is the basis for supporting the investors decision-making. These visions reduce accounting to its legal, technical, instrumental or economic dimension. This work seeks to systematize elements for an understanding of the role of accounting in organizations from some interpretive arguments of the social sciences. We seek, therefore, to identify some of the social, institutional and organizational limitations in the accounting mainstream. Our approach involves understanding accounting as a social, institutional and organizational practice.

**Keywords:** accounting; social and institutional practice; accounting theory; organizations; organization studies.

**JEL Classification:** M21, M40, M41

# Documentos FCE - CID

La serie Documentos FCE considera para publicación manuscritos originales de estudiantes de maestría o doctorado, de docentes y de investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia; resultado del trabajo colectivo o individual y que hayan sido propuestos, programados, producidos y evaluados en una asignatura, en un grupo de investigación o en otra instancia académica

Documentos FCE-CID Escuela  
de Administración y Contaduría Pública  
ISSN 2011-6306

La serie Documentos FCE-CID puede ser consultada en el portal virtual:  
[www.http://fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos.html](http://www.fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos.html)

#### Director Centro Editorial-FCE

Álvaro Zerda Sarmiento

#### Equipo Centro Editorial-FCE

Nadeyda Suárez Morales

Endir Nazry Roa Basto

Yuly Rocío Orjuela Rozo

#### Centro Editorial FCE-CID

[publicac\\_fcebog@unal.edu.co](mailto:publicac_fcebog@unal.edu.co)

*Este documento puede ser reproducido citando la fuente. El contenido y la forma del presente material es responsabilidad exclusiva de sus autores y no compromete de ninguna manera a la Escuela de Economía, ni a la Facultad de Ciencias Económicas, ni a la Universidad Nacional de Colombia.*

#### Rectora

Dolly Montoya Castaño

#### Vicerector General

Pablo Enrique Abril Contreras

### Facultad de Ciencias Económicas

#### Decano

Jorge Armando Rodríguez Alarcón

#### Vicedecano

Germán Enrique Nova Caldas

### Escuela de Administración y Contaduría Pública

#### Director

Rafael Orlando Suárez

#### Coordinador Área Curricular de Gestión de las Organizaciones

José Stalin Rojas

#### Coordinador Área Curricular de Contabilidad y Finanzas

Víctor Manuel Castañeda

### Centro de Investigaciones para el Desarrollo CID

#### Director

Francesco Bogliacino

#### Subdirectora

Vilma Narváez

## 1. Introducción

El carácter instrumental, operativo y pragmático domina las explicaciones y el sentido que propios y extraños entregan a la contabilidad. Es bien conocida la metáfora<sup>3</sup> según la cual la contabilidad es el lenguaje de los negocios (Belkaoui, 1989; IFAC, 2011). En esta metáfora implícitamente se asume que la contabilidad es una herramienta de información que, amparada en criterios técnicos, permite representar y comunicar eventos económicos. Esta información resulta útil para la toma de decisiones en los negocios por parte de diferentes agentes. También se asume que las prescripciones legales, los estándares que gobiernan la preparación de la información contable y financiera, son criterios que buscan promover la objetividad y la confiabilidad de las cifras, por medio de la homogeneización técnica. De esta forma, una mirada predominante circunscribe la contabilidad a las prescripciones legales o cuasi-legales<sup>4</sup> y a los instrumentos técnicos que permiten la producción de información financiera de, y en, las empresas.

Por su parte, visiones económicas plantean que la contabilidad trasciende y es independiente de los marcos y formas legales, así como que su dinámica operativa no se fundamenta en aspectos técnicos surgidos de la tradición y la práctica, sino que se soporta en postulados y marcos lógicos de naturaleza económica. Asimismo, desde este posicionamiento la contabilidad no sólo opera dentro de empresas, sino que su función se extiende a otras formas organizacionales como el gobierno, las entidades sin fines lucrativos y, por supuesto, los mercados. Con la globalización de los mercados financieros, se ha establecido que la información contable tiene un contenido informativo que participa en la formación de los precios y de las expectativas de los agentes en los mercados (Ball y Brown, 1968; Watts y Zimmerman, 1986). Finalmente, desde este referente se argumenta que la contabilidad juega

---

<sup>3</sup> Las metáforas permiten simplificaciones que se tornan en movilizadores del sentido común para la acción, pero que limitan la comprensión sustantiva de los hechos, los fenómenos y los procesos que buscan explicar (McCloskey, 1990).

<sup>4</sup> En el contexto de hegemonía de las corporaciones transnacionales, muchas normas y estándares no están revestidos de la autoridad legal de los Estados y de la legitimidad de la representación ciudadana, sino que surgen como “buenas prácticas empresariales” que se expanden como cuasi-derecho, construyendo un marco institucional proclive a las grandes corporaciones globales y a los intereses de sus inversores; estas normas y estándares constituyen la *lex-mercatoria* (Hernández y Ramiro, 2015). En el caso de la contabilidad, internacionalmente dominan la Normas Internacionales de Información Financiera (*International Financial Reporting Standards*), que pretenden constituirse en el “lenguaje global” (IFAC, 2011).

un importante papel en la valoración de los activos y las empresas cotizadas en bolsa (Barth, Beaver y Landsman, 2001). Estas visiones confluyen y soportan el ideario según el cual el principal objetivo de las organizaciones, de la gestión y de la contabilidad es la maximización del valor para el accionista.

La visión pragmático-legal y las perspectivas economicistas comparten un reduccionismo sobre la concepción y la dinámica de las organizaciones y sobre la forma en que, histórica y contextualmente, la contabilidad participa en la construcción e institucionalización de la vida organizacional. Tanto los supuestos implícitos sobre el rol técnico-legal de la contabilidad, como los subyacentes a las visiones económicas (especialmente de cuño neoclásico), desconocen la dimensión compleja de la acción social y del comportamiento humano que están en la base del surgimiento, operación y consolidación de las organizaciones. Por esta razón es necesario reconocer los aportes que desde algunas teorías de las ciencias sociales vienen emergiendo para comprender a la contabilidad en su contexto político, social, institucional y organizacional (Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes y Nahapiet, 1980; Miller, 1994; Macve y Hoskin, 1994; Potter, 2005; Chapman, Cooper y Miller, 2010; Miller y Power, 2013). Tales aproximaciones no son nuevas en el escenario internacional, pero el débil desarrollo de perspectivas académicas en el campo contable y organizacional en Latinoamérica y Colombia, así como la predominancia de las visiones pragmáticas, no ha permitido la difusión y evaluación crítica y contextual de sus aportes (Gómez y Ospina, 2009).

Este trabajo tiene como objetivo sistematizar elementos para una comprensión del rol de la contabilidad en las organizaciones desde algunos argumentos interpretativos de las ciencias sociales. Buscamos, por tanto, identificar algunas de las limitaciones sociales, institucionales y organizacionales en las visiones dominantes de la contabilidad. Nuestra aproximación implica entender a la contabilidad como una práctica social, institucional y organizacional, conformada por una infraestructura de cálculo, un conjunto de técnicas, tecnologías, lenguajes y discursos que, articulados a una racionalidad política, permiten construir representaciones de los procesos de división, coordinación e integración del trabajo humano, del intercambio económico y de la institucionalización de relaciones diversas en los individuos, las organizaciones y la sociedad.

La aproximación planteada permite una comprensión de la contabilidad desde los Estudios Organizacionales, al sintonizarse con características propias del campo, tales como el propósito interpretativo-comprensivo por medio de conversaciones interdisciplinarias sobre las organizaciones (Clegg y Hardy, 1996). De esta manera, el enfoque metodológico adoptado es normativo, hermenéutico y reflexivo. Fruto de una revisión de la bibliografía, construimos una interpretación que integra y evalúa argumentos desde las ciencias sociales sobre la relación entre la contabilidad y las organizaciones, realizando procesos de reflexividad (Clegg y Hardy, 2006). Su carácter normativo no es antipositivista, sino que se basa en la deducción lógica y crítica, desde las experiencias del mundo que se sintetizan en las teorías estudiadas y que le son propias también al sujeto que suscribe este trabajo.

El capítulo se estructura en cuatro partes incluyendo esta introducción, que es a la vez el primer apartado. En la segunda parte se sintetizan los argumentos académicos dominantes sobre la contabilidad y su rol en las empresas, los mercados y otras organizaciones. Desde un punto de vista hermenéutico y reflexivo, buscamos resaltar algunas limitaciones sociales, institucionales y organizacionales en el rol que juega la contabilidad en cada una de estas perspectivas. Luego, en tercer lugar, se sintetizan los referentes de la contabilidad como práctica social, institucional y organizacional, planteando algunas de las conversaciones que esta perspectiva de la contabilidad realiza con los Estudios Organizacionales. Finalmente, en la cuarta parte presentamos las conclusiones del trabajo, identificando al menos un reto de la mirada social e institucional para interpretar la disciplina contable y sus aplicaciones en el contexto latinoamericano.

## **2. La contabilidad en las perspectivas pragmática y académicas dominantes: limitaciones sociales, institucionales y organizacionales**

En este apartado se busca caracterizar el rol de la contabilidad y las limitaciones sociales, institucionales y organizacionales de la visión pragmática, así como de algunas de las tradiciones académicas de corte economicista.

## 2.1. La visión pragmático-legal de la contabilidad

La visión pragmático-legal de la contabilidad no hace diferenciaciones entre los tipos y formas organizacionales, ni relativas a los roles diversos que juega la contabilidad financiera en las empresas. Aunque se admite que al interior de las empresas es posible la implementación de sistemas contables informativos especializados como la contabilidad de gestión, los costos y los presupuestos, en materia de contabilidad financiera se pretende la homogeneidad y la uniformidad desconociendo las especificidades de las organizaciones y los profundos vínculos que este tipo de contabilidad guarda con toda la información especializada dentro de las empresas<sup>5</sup> (Gómez, 2007).

Usando la metáfora que hemos aludido previamente, se señala que la adecuada comunicación de los negocios en la globalización reclama un lenguaje contable único (IFAC, 2011). El sueño ingenuo de expertos y legos es el de la uniformidad informativa gracias a un único juego de normas, bajo una comprensión errónea de la comparabilidad y la transparencia<sup>6</sup> (Sunder, 2010; Hood, 2010). Así, en el contexto legal y cuasi-legal de la contabilidad se posicionan y se exigen las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF<sup>7</sup>, que plantean que: “El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad” (IASB, 2018; párrafo 1.2, pág. 10). Este sesgo de la información contable, dirigida preponderantemente a los inversores en mercados de valores, tuvo su origen en ciertas perspectivas académicas que surgieron desde 1960 (Staubus, 1961) y que,

---

<sup>5</sup> Las relaciones entre contabilidad de costos y contabilidad financiera, por ejemplo, son íntimas y recíprocas, dado el objetivo de tasar el costo de ventas o de prestación de servicios, que luego repercute en la medición de la utilidad y el rendimiento. En síntesis, aunque existan sistemas contables empresariales especializados, la centralidad de la contabilidad financiera genera pautas comportamentales, organizacionales e institucionales que condicionan los demás tipos de información contable dentro de la empresa. Esto no es claramente identificado ni aceptado en la visión pragmático-legal de la contabilidad.

<sup>6</sup> Ingenuamente se plantea que mayor transparencia es mayor información, sin notar que “la cantidad no determina la pauta” (Bateson, 2002); demasiada información puede obstaculizar la capacidad para juzgar el adecuado desempeño de quien informa. Sobre la complejidad y la utilización ligera del concepto de transparencia ver Hood (2010).

<sup>7</sup> Emitidas por el *International Accounting Standards Board*, IASB, un organismo privado con sede en Londres, financiado por corporaciones multinacionales, grandes firmas profesionales de contadores y otros interesados.



con la consolidación institucional de los mercados globalizados de los últimos 30 años, vienen a recubrir de legitimidad los procesos de financiarización<sup>8</sup> (Gómez, 2016).

La desconexión de esta perspectiva con el contexto social, institucional y organizacional concreto en el que opera la contabilidad es tal, que se prescribe la aplicación de las mismas normas por parte de las empresas en diversas jurisdicciones, sin tener en cuenta las estructuras socioeconómicas de los países, el grado de desarrollo de sus mercados e instituciones y sin diferenciar el tamaño, la naturaleza y el estado de desarrollo de las empresas. Existe una NIIF para pymes que sigue el mismo propósito informativo y una estructura similar, aunque simplificada, de las normas para las empresas cotizadas (o de “interés público”). Los criterios contenidos en esta norma incluso están siendo exigidos a entidades sin fines lucrativos para la producción de su información financiera (Gómez, 2016). También, con base en las NIIF se han creado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, NICSP<sup>9</sup>, con el objetivo de ser aplicadas por las entidades públicas de gobierno.

En suma, la visión contemporánea de esta perspectiva asume la contabilidad como una suerte de esperanto (Fearnley y Sunder, 2006) y por ello no tiene en cuenta las más mínimas distinciones de y entre las organizaciones, para una comprensión y una representación contextual de sus procesos y resultados.

## **2.2. La contabilidad para la medición del ingreso y la riqueza**

Hay una extensa producción de argumentos académicos y teóricos para explicar y comprender la disciplina, los sistemas y las prácticas contables, que data de más de doscientos años y que trasciende el sesgo economicista de los desarrollos teóricos de la contabilidad financiera de los últimos sesenta años (Mattessich, 2008). No obstante, es admitido que el periodo de oro de la investigación contable a priori, históricamente ubicado en la década de 1960, permitió

---

<sup>8</sup> La Financiarización es una transformación sistémica de las economías capitalistas avanzadas que se articula en torno a los cambios de conducta subyacentes a las empresas no financieras, los bancos y los hogares. Este cambio consiste en que la lógica financiera se sobrepone a la lógica y los procesos productivos para la obtención de utilidades (Gómez, 2016). Es decir, en el capitalismo financiarizado las utilidades devienen en rentas.

<sup>9</sup> *International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS, emitidas por una junta en el seno de la Federación Internacional de Contadores, IFAC, una organización profesional internacional de segundo nivel.

sistematizar aproximaciones económicas, metodológicamente robustas, que se enfocaron en el problema de la medición y la valoración del ingreso y la riqueza (Gaffikin, 1988).

Uno de los autores de referencia en la visión económica de la contabilidad es Richard Mattessich, quien desarrolló una teoría general buscando integrar los sistemas macro y micro contables que existían en la práctica. Fruto de ello, planteó que: “[l]a Contabilidad es una disciplina que se ocupa de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método...” (Mattessich, 2002; Pág 18). Aunque Mattessich retoma fuentes intelectuales de la investigación de operaciones, la administración, la ingeniería industrial, entre otros, sus planteamientos se circunscriben en mayor medida a visiones neoclásicas de la economía, cuando asume las definiciones de ingreso y de riqueza planteadas por autores como John Hicks o Irving Fischer. Con tales referentes justifica su definición de la disciplina y explica los procesos operativos que se realizan en los sistemas y los modelos contables para medir y valorar.

Por su parte, Yuji Ijiri, otro de los académicos que buscó fundamentar los procesos de medición en contabilidad, señaló que: “Accounting has its own way of thinking about, observing, and organizing business phenomena. [...] Measurement is the core of accounting, and without an understanding of what is measured and how is made proper comprehension of accounting is totally impossible” (Ijiri, 1967; ix-x). Sus soportes económicos también son neoclásicos, al señalar que su noción de ingreso “is consistent with the Hicksian concept of income” (Ijiri, 1967; 73).

De manera similar, Chambers (1961) también sitúa el rol fundamental de la contabilidad en la medición y la valoración, y planteó que: “La contabilidad es un método de cálculo monetario destinado a proporcionar una fuente continua de información financiera para servir como guía para la acción futura de los mercados” (Citado en Mattessich, 2002; 17). Al definir el ingreso, Chambers señaló: “We are not hindered by the difficulties Hicks finds in quantifying ex ante income, for our calculations are ex post. The position we have taken corresponds with an ex post version of the above ex ante definitions” (Chambers, 2006; 129). Esto hace que Chambers también abrace los supuestos de la economía neoclásica.

La síntesis de esta perspectiva es que la contabilidad mide y valora los recursos que controla una entidad (sus activos). Fruto de tal proceso establece la capacidad de la organización para generar ingresos con tales recursos y, como consecuencia, se podría estimar el valor de cada uno de los activos o de la entidad en su conjunto. El valor “fundamental” de los activos sería, por tanto, su capacidad intrínseca para generar beneficios futuros. Así, el ingreso y el valor residen en los activos mismos, tal y como lo plantea Hicks (Mattessich, 2002). Hay que resaltar que en esta perspectiva se admite que la contabilidad no opera sólo en las empresas, sino también en diversas formas organizacionales, lo que lleva a que su objetivo pragmático trascienda la medición de la “utilidad financiera empresarial”.

Pese a los argumentos esgrimidos, la visión neoclásica de la organización es reduccionista. La función de producción se centra en el comportamiento de un sólo agente, el productor racional, y por ello el proceso productivo se mantiene inexplicado e incomprendido. La empresa es una caja negra en la visión neoclásica de la economía. El foco es el intercambio antes que la producción. El individuo es un ser sin valores, sin historicidad, sin preocupaciones ni aspiraciones distintas a los beneficios marginales (Perrow, 1991; Putterman, 1994). Según los neoclásicos, la posición y el lugar social de los individuos, la clase, no tiene ninguna relación con sus interacciones económicas, por tanto, no existe conflicto estructural en la sociedad ni en las organizaciones. Así pues, el individualismo metodológico de los neoclásicos no permite comprender la coordinación colectiva propia del proceso organizacional – *organizing* – (Clegg y Hardy, 1996), ni la interacción como fruto de acción social.

Beaver y Demski (1979) hicieron notar que los supuestos neoclásicos para la medición contable del ingreso no son creíbles. Los mercados no son perfectos, es decir no siempre hay mercados para todos los activos. Esto es especialmente crítico en el caso de activos fijos y, sobre todo, de los intangibles. Los agentes no son racionales en el sentido neoclásico, pues tienen una racionalidad limitada (Simon, 1955) para conocer y computar toda la información disponible; asimismo, no persiguen invariablemente la maximización de beneficios monetarios. Cada empresa tiene su propia función de producción y dado que, en la mayoría de los casos, los competidores no conocen las funciones de producción de sus contrapartes

(es decir el Know How, las sinergias productivas o las innovaciones internas) esto genera mayor incertidumbre.

Todo lo anterior implica que cada organización puede desarrollar una forma particular de combinación del trabajo humano, de los activos y de otros recursos, que solo es posible gracias a la labor concreta del gestor y de los demás actores involucrados. Asimismo, las organizaciones tienen la capacidad de generar expectativas dentro y fuera de sus fronteras formales. De esta manera, no existe un valor fundamental de los activos, definido como el valor presente neto de los flujos futuros de los ingresos que, al final, sea un “valor verdadero” o unívoco.

### **2.3. La contabilidad para la toma de decisiones**

Académicamente fue George Staubus (1961) quien estableció la necesidad de transformar la comprensión, los conceptos y las bases instrumentales de la contabilidad, para producir información contable útil en las decisiones de los inversores. La búsqueda de la medición del valor verdadero del ingreso y de la riqueza (los activos) mostró que, aplicando distintos criterios, los resultados contables podrían variar de forma significativa. Esto llevó a plantear que la preparación de la información debería darle prioridad a los objetivos y a las decisiones de los usuarios que proveían los recursos externos por medio de mercados de valores. Luego, esto fue institucionalizado por medio de *A Statement of Basic Accounting Theory* –ASOBAT, el Trueblood Report, entre otros (Young, 2006).

La toma de decisiones se relaciona tanto con los procesos contractuales de la firma, así como con la asignación de recursos en los mercados (Staubus, 1961). No obstante, la hegemonía de los mercados financieros llevó que prevaleciera la visión de la toma de decisiones económicas como la compra o venta de títulos de propiedad y deuda por parte de inversores actuales o potenciales, es decir, decisiones de asignación en mercados (Biondi, 2011; IASB, 2018)

Este cambio en la comprensión de la función de la información contable fue convergente con la efervescencia que generaron las finanzas modernas y que, a la postre, configuraría el campo de la economía financiera. Los trabajos de Markowitz (1951), Modigliani y Miller (1958), Sharpe (1964), Fama (1970), Jensen y Meckling (1976), entre otros, vendrían a establecer las

bases intelectuales para justificar e impulsar los mercados financieros desregulados y la generación de múltiples instrumentos financieros para gestionar el riesgo y los retornos fruto de la negociación de títulos y otras innovaciones financieras (la especulación). La contabilidad dirigida a los inversores debería alinear la información contable externa con la formación de los precios en los mercados de capitales (Ball y Brown, 1968). Todo esto significó un cambio en el foco de atención de la contabilidad, trasladándose de la medición y la valoración intra-firma, hacia la dinámica de fijación de los precios en los mercados (Biondi, 2011). En los últimos años, la incorporación de criterios de valoración basados en el mercado o en modelos que buscan simular y proyectar precios (*Fair Value*) ha llevado a que la escuela de la relevancia del valor impacte conceptual, regulativa y operativamente a la contabilidad (Barth, et al, 2001). Este es el contexto del auge del valor razonable (Power, 2010; Biondi, 2011).

La economía financiera y la visión de la utilidad para la toma de decisiones también generaron impactos en la concepción y en la gestión interna de la empresa. La identificación de conflictos y costos de agencia surge de la separación conceptual y fáctica entre propiedad y control de los recursos, propia de las sociedades anónimas abiertas (Jensen y Meckling, 1976). Los inversores – *principales* – y los gerentes – *agentes* –, serían los actores centrales en el contrato que constituye la “firma”. Dados los supuestos neoclásicos de autointerés económico, los problemas de asimetría de información, selección adversa y riesgo moral se convertirían en la explicación financiera del papel de la contabilidad. La información financiera buscaría enfrentar la asimetría informativa. Dado que los gerentes son los responsables de la información financiera y definen las políticas y los criterios contables que se usan en su producción, estos tienen la capacidad de seleccionar los criterios que permiten hacer una representación del resultado que les es proclive a sus propios objetivos (*earnings management*). Por esto, la auditoría ayudaría a controlar y monitorear el comportamiento oportunista, evaluando la gestión y la calidad de la información provista por la gerencia (Watts y Zimmerman, 1986). Las distintas teorías que convergen en la explicación utilitarista de la función de la contabilidad han venido a ser denominadas como la contabilidad positiva.

En el contexto latinoamericano y colombiano, varios trabajos han abordado algunas de estas problemáticas (Álvarez y Álvarez, 2010; Gil, 2012; Perea, 2015; Cardona, 2018; Mongrut y Winkelried, 2019; entre otros).

Aunque la utilidad para la toma de decisiones implicó el surgimiento de diversos tipos de informes (de gestión, económicos, sociales, medioambientales, entre otros), la preponderancia de los inversores como usuarios prototipo llevó a que estos informes, en el fondo, reprodujeran la lógica financiera y la búsqueda de “agregación de valor” para el accionista. Así, la toma de decisiones se convirtió en una “piedra filosofal” en contabilidad, que sirvió para dar identidad pragmática y cohesión a los profesionales, a la vez que justificó y sigue impulsando los procesos de regulación y de educación instrumental para el trabajo. No obstante, actualmente existe evidencia de que los estados financieros no agregan información nueva para las decisiones de los inversores en los mercados (Ball, 2013).

Los vacíos institucionales y organizacionales en esta perspectiva son muy relevantes. Para empezar, es necesario recordar que Jensen y Meckling (1978) argumentaron que la empresa es tan sólo una ficción jurídica que sirve como medio para la realización de los fines de los inversores (la maximización del valor). Tal posicionamiento implica una negación de la dimensión sociológica y de las relaciones emergentes en las organizaciones, con lo cual no tiene cabida hablar de identidad, cultura, valores y dinámica organizacional. La idea según la cual los agentes siempre son oportunistas y sólo actúan por el interés de captación del excedente financiero de los inversores es sesgada y es la única fuente de “conflictos” (Perrow, 1991), desconociendo los conflictos estructurales de clase. La teoría de la agencia ha sido extrapolada para explicar el comportamiento de electores, burócratas y políticos en sector público y en otras formas organizacionales, pero desde el modelo de operación de las empresas por acciones (Zimmerman, 1977), lo cual reproduce sesgos y obstáculos de diferenciación entre la empresa y las organizaciones.

En cuanto a la prioridad en la formación de precios, sus supuestos son muy parciales, ya que éstos no siempre se forman por concurrencia de múltiples agentes, es decir fruto de la competencia. También existe evidencia del desacoplamiento entre los precios de las acciones en los mercados (la capitalización bursátil) y el desempeño financiero, fruto de la producción,

en las empresas emisoras de los títulos (el valor subyacente) (Ballweiser, 1999; Schwab, 2016). El valor, por tanto, no necesariamente subyace a los recursos y no se define por la escasez de éstos, sino que depende de los valores y estructuras sociales, así como del proceso interno de gestión de las organizaciones y de su relación con las expectativas y acciones de los agentes que usan o se benefician de los bienes y servicios que las entidades desarrollan con tales recursos.

Pese a que la contabilidad del comportamiento viene emergiendo desde hace algunas décadas (Williams y Ravenscroft, 2015), los postulados interdisciplinarios de la psicología, la sociología, la antropología, las neurociencias, entre otros, no han sido reconocidos en la visión contable dominante de la utilidad para la toma de decisiones de los inversores. No se han considerado seriamente los procesos de pensamiento humano (Kahneman, 2012), ni los aspectos conductuales y organizacionales que impactan en los sujetos al momento de decidir. Tampoco se ha considerado el entorno institucional y los constreñimientos sociales que moldean las expectativas y las motivaciones humanas (Williams y Ravenscroft, 2015). Actualmente, parece que se recurre a la toma de decisiones y al *fair value* como argumentos retóricos para justificar la regulación y el propio campo de ejercicio profesional. Todas estas son limitaciones sociales, institucionales y organizacionales de esta visión de la contabilidad.

#### **2.4. La contabilidad para el control y la rendición de cuentas (Stewardship - Accountability)**

La última visión académica que presentamos en este apartado tiene raíces históricas en la función contable de supervisión de la probidad y control de la eficiencia de quien gestiona recursos ajenos - *stewardship* -, por lo que también se sintoniza con el rol de rendición de cuentas - *accountability* - (Sunder, 1999). La rendición de cuentas y el *stewardship* han sido funciones de la contabilidad también tratadas por autores como Yuji Ijiri y Richard Mattessich. Ijiri (1975) señaló que la contabilidad y el *accountant* ayudan a suavizar los procesos de rendición de cuentas, mediando la interacción entre el *accountee* (quien tiene el derecho a demandar cuentas) y el *accountor* (quien tiene la obligación de rendir cuentas), trascendiendo la

visión convencional de la teoría de la agencia (Donaldson y Davis, 1991) y del paradigma de la utilidad (Sunder, 2005).

La capacidad de integración analítica de Mattessich lo llevó a plantear que:

Por lo tanto, la contabilidad y su efectividad pueden entenderse mejor desde un punto de vista psicológico que lógico. [...] [l]a efectividad de la contabilidad tradicional no reside en la precisión de la información ofrecida a la gerencia para la maximización de la ganancia o para cualquier otro objetivo empresario, sino en su carácter autoritario. La **institución del control** fiscaliza a las personas y permite la representación de la estructura financiera de la firma a través de un modelo imperfecto y simple, pero general, que constituye un baluarte poderoso contra el caos” (resaltado fuera del texto). (Mattessich, 2002; 370-371)

Y, pese a sus años de trabajo buscando formalizar la medición y la valoración contable, en su “Crítica de la Contabilidad”, Mattessich (1995) señaló:

The beginning and end of accounting is **accountability**. The importance of our discipline, so often disparaged by lay persons and even by experts, lies in its function as a cybernetic mechanism (a feedback that controls and regulates) that **preserves confidence** in the trustees of public and private resources and financial markets no less than in the entire economic system (resaltado fuera del texto) (Pág. 2).

Desde esta perspectiva de la contabilidad, sus procesos de registro, medición y revelación buscan dar cuenta de la dinámica interna de la firma, para construir una representación de la capacidad de la gerencia en la gestión y protección de los recursos ajenos (Sunder, 1999; Donaldson y Davis, 1991; Biondi, 2011). Asimismo, la información contable es el medio para descargar la responsabilidad por las decisiones tomadas frente a todos los propietarios de recursos, tanto los poseedores de derechos residuales en la empresa, inversores, como de todos aquellos a quienes la empresa adeuda (Ijiri, 1975; Sunder, 2005).

Sunder (1999, 2005) retomó argumentos multidisciplinarios de la nueva economía institucional (Coase y Williamson), la moderna teoría de las organizaciones (Bearle y Means,



Barnard, Cyert, March, Simon) y de tratadistas clásicos de la contabilidad (Paton, Hatfield, Littleton e Ijiri), con los cuales planteó una teoría contractual de la contabilidad y el control. Señalando que la organización es un conjunto de contratos implícitos y explícitos entre los distintos factores de producción, Sunder (2005) establece cinco funciones para la contabilidad: i) medir los aportes de las partes, ii) medir las retribuciones de las partes, iii) ayudar a evaluar el cumplimiento de los contratos, iv) mantener la liquidez en los mercados de factores de producción y v) construir conocimiento común para viabilizar las transacciones. De esta forma, las funciones de la contabilidad se articularían alrededor de los hechos y las expectativas compartidas por las distintas partes contratantes, para evitar que el conflicto desintegre la organización. Esta visión distingue el rol de la contabilidad en empresas donde la propiedad de los recursos está separada de su control, así como en entidades de gobierno. También admite estadios de evolución de los sistemas contables, en concordancia con el avance organizacional.

La visión del control, la rendición de cuentas y la función disciplinar y profesional sintonizada con la construcción de confianza, han tenido un particular desarrollo en el contexto latinoamericano y nacional, planteando aportes académicos que dialogan con varios de los argumentos internacionales (Ariza, 1990; Franco, 1999, 2007; Sánchez y Grajales, 2008; Rodríguez, 2012; entre otros).

Aunque esta aproximación a la contabilidad integre de forma expresa perspectivas de la teoría de la organización, su mirada es funcionalista y, en cierto sentido, restringida. Los antecedentes en la explicación de Coase sobre la naturaleza de la firma son ahistóricos; aunque analíticamente el argumento de la reducción de costos de transacción como origen de la firma es atractivo, es contrafactual señalar que las empresas surgen en un proceso de cálculo de los costos de transacción. La lógica del hombre contractual, según los argumentos de Williamson, no se preocupa por las condiciones de posibilidad requeridas para que los derechos de propiedad, las instituciones políticas y las instituciones jurídicas operen. Cuando tales dimensiones institucionales son explicitadas, el enfoque retorna a los argumentos neoclásicos de su existencia debida al cálculo y a la eficiencia económica.

La idea de que existen mercados líquidos para los factores de producción incorpora en el análisis de la organización la lógica neoclásica de los mercados antes que la estructura de los procesos productivos internos. Los supuestos de permanencia en el contrato “organizacional” por parte de los agentes, con base en la retribución esperada, así como la idea de plena movilidad para buscar contratos en otras organizaciones, no tienen en cuenta factores institucionales como las estructuras formales y materiales de los mercados de trabajo y las especificidades de los recursos aportados. En síntesis, pese a las enunciaciones expresas de apertura interdisciplinaria, visiones como la de Sunder (2005) continúan siendo significativamente económicas y sólo parcialmente corrigen algunos supuestos neoclásicos.

Finalmente, las nociones de control y confianza que subyacen a esta perspectiva son funcionalistas, económicas y están especialmente atadas a la reproducción de la dinámica transaccional de mercado. La confianza como institución social e intersubjetiva, mediada por valores y fruto de la construcción social, contextual e histórica no es abordada de manera sustantiva. Estos elementos representan algunas de las limitaciones sociales, institucionales y organizacionales desde esta comprensión de la disciplina contable.

Pese a que existen otras perspectivas económicas para explicar académicamente los roles de la contabilidad, como la economía de la información (Christensen y Demski, 2003; Christensen, 2010), por espacio y especificidad no son tratados en el presente trabajo.

### **3. La contabilidad como práctica social, institucional y organizacional**

En el apartado previo se caracterizaron sintéticamente las visiones más representativas en las visiones pragmática y académica sobre el rol de la contabilidad. Asimismo, desde un enfoque hermenéutico y crítico se resaltaron algunas de las limitaciones sociales, institucionales y organizacionales que subyacen a tales concepciones. A continuación, sintetizamos algunos de los argumentos para plantear una aproximación social, institucional y organizacional a la contabilidad.

### 3.1. La dimensión social

Las dimensiones sociales de la contabilidad fueron remarcadas de manera temprana en sociología y economía política por autores de la talla de Karl Marx, Max Weber o Werner Sombart (Chapman et al., 2010). Estos autores plantearon que la racionalidad instrumental de cálculo que la contabilidad por partida doble permite, está en la base del espíritu del capital, con lo cual su carácter es estructurante de las relaciones sociales capitalistas, antes que simplemente de representación técnica. Al respecto Boltanski y Chiapello (2010) señalan:

La figura del burgués y de la moral burguesa aportan los elementos de seguridad gracias a una combinación original que añade a las disposiciones económicas innovadoras (avaricia, espíritu de ahorro, tendencia a racionalizar la vida cotidiana en todos sus aspectos, desarrollo de las capacidades necesarias para **la contabilidad, el cálculo y la previsión**) [las] disposiciones domésticas tradicionales: la importancia otorgada a la familia, al linaje, al patrimonio (resaltado fuera del texto) (Pág. 57).

Desde otra orilla ontológica y epistémica de las ciencias sociales, se ha planteado que el carácter gramatocéntrico y calculante de la modernidad, es decir la centralidad que la cultura moderna entrega a los símbolos escritos y a la cuantificación como manifestaciones de realidad-verdad, son dos elementos característicos de las tecnologías de cálculo, de las racionalidades y del lenguaje que definen y constituyen a la contabilidad (Macve y Hoskin, 1994; Potter, 2005). Estos argumentos descansan en la perspectiva de Foucault (1977) sobre la relación saber-poder y en la visión deconstructivista del lenguaje, el logocentrismo, de Derrida (1971).

Las anteriores visiones convergen en plantear que la contabilidad no es simplemente un conjunto de técnicas para representar isomórficamente lo “ente” externo, sino que su infraestructura de cálculo impacta en, y deviene impactada por, las relaciones y procesos

sociales, la superestructura o las racionalidades políticas que constituyen lo social. En este sentido la contabilidad participa en la reproducción del mundo social.

Diferentes trabajos en Colombia y Latinoamérica han realizado aproximaciones históricas que vinculan a la contabilidad con el contexto social, político y económico (Martínez, 2004; entre otros), ven a la contabilidad como racionalidad del capital (Giraldo, 2007; entre otros), estudian la relación contabilidad-gubernamentalidad (Ocampo, 2017; entre otros), así como que se han preguntado por el vínculo de la contabilidad con las organizaciones (Rojas, 1999; Gil, 2004; entre otros) y las instituciones (Cuevas, 2019; entre otros). Es decir, la mirada interdisciplinaria con las ciencias sociales y humanas no ha sido ajena a la academia contable en nuestro contexto (Quijano, Gracia, Martínez, Ariza y Rojas, 2002; Ospina, 2005; Barrios, Fúquene y Lemos, 2010; entre otros).

Desde esta aproximación podemos comprender el carácter social constitutivo de la contabilidad, transformando el sentido de las visiones funcionales, por ejemplo, en cuanto a la construcción de confianza. Problematizar las múltiples demandas por transparencia y rendición de cuentas – *accountability* – en la actualidad (Hood, 2010), así como la expansión de técnicas y dispositivos de medición, control, monitoreo y auditoría, a muy diversos procesos y actividades sociales, hace parte del despliegue de la biopolítica, donde se desmonta la moral como elemento societal y se implementan tecnologías de gobierno de las poblaciones para que impere el rendimiento y la auto-explotación. En tal sentido Byung-Chul Han señala:

La sociedad de la transparencia es una sociedad de la desconfianza y de la sospecha, que, a causa de la desaparición de la confianza, se apoya en el control. La potente exigencia de transparencia indica precisamente que el fundamento moral de la sociedad se ha hecho frágil, que los valores morales, como la honradez y la lealtad, pierden cada vez más su significación. En lugar de la resquebrajadiza instancia moral se introduce la transparencia como nuevo imperativo social. (Han, 2013; pág 92).

Por ello, la expansión de la contabilidad bajo la lógica del New Public Management, penetra en la vida pública y privada, transformando el sentido de la ciudadanía y las demandas sociales hacia el poder. De esta manera a los políticos, burócratas y empresarios ya no se les pide comportamiento íntegro y probidad, es decir moralidad, sino información y “rendición de cuentas financieras” de sus resultados, de su eficacia. Un alto rendimiento es mejor que un buen comportamiento. ¡No necesitamos políticos sino gerentes! Con ello se transforma la responsabilidad política.

### **3.2. La dimensión institucional**

La contabilidad también juega un papel institucional importante (Burchell et al., 1980; Miller, 1994; Carruthers, 1995; Potter, 2005; Chapman et al., 2010). La contabilidad promueve un modo de pensar y de nombrar. Esto implica que las dimensiones cognitiva y lingüística, propias de las instituciones, subyacen a la contabilidad (Belkaoui, 1989; Carruthers, 1995; Berger y Luckmann, 2006). Los marcos de representación simbólica y el lenguaje constituyen los cimientos del sentido que opera en el proceso de exteriorización, objetivación e interiorización propios de la institucionalización (Berger y Lukmann, 2006). De esta manera, por ejemplo, cuando un desembolso es denotado, significado, como un gasto o como un activo (una inversión) el carácter institucional de la contabilidad se manifiesta en toda su expresión.

En el nivel macroinstitucional, las técnicas, el lenguaje y las racionalidades de la contabilidad puede transformar la manera de pensar sobre, por ejemplo, los derechos sociales. Las pensiones pueden transformarse, pasando de ser erogaciones públicas del presupuesto, en un proceso redistributivo solidario, a convertirse en un proceso de inversión o ahorro individual, que genera rendimientos según el propio esfuerzo-riesgo (Pardo, 2014). Es una resignificación del sentido de los impuestos y la redistribución para el bienestar social. Esta individualización es operada en el nivel macro y microsocioal, por medio de la lógica del equilibrio que la contabilidad de flujos y de causación promueven: los aportes presentes son la base de la erogación futura. Así, las tecnologías contables pueden vehicular la racionalidad neoliberal (Laval y Dardot, 2013).

Múltiples magnitudes económicas y financieras no preexisten a la contabilidad, sino que devienen de y con ella. Así, la contabilidad participa en la construcción social de la realidad en los diversos contextos en los que opera (dominios) (Miller, 1994). La medición del ingreso (las utilidades), como hemos visto previamente, ha sido la preocupación pragmática de la contabilidad. Esto se debe a que no existe un sistema institucionalizado alternativo para decir qué es y cuánto es la utilidad. Y la utilidad se institucionaliza, como un hecho compartido, cuando la contabilidad dice “medirla”. La “magnitud” de la utilidad es el *leitmotiv* institucionalizado en el capitalismo. Por ello la contabilidad juega un rol performativo creando lo que dice representar (Burchell et al, 1980; Hopwood, 2000; Miller y Power, 2013).

También en el plano institucional, los activos y pasivos que la contabilidad incorpora se aceptan como derechos u obligaciones, compromisos y expectativas entre los sujetos, las entidades y el Estado, legítimamente aceptados en el mundo económico. La creación institucionalizada de una entidad jurídica requiere una expresión contable de su existencia, que se concreta en el “balance de apertura”. Asimismo, blanquear o lavar activos es hacer que “pasen”, que se representen en la contabilidad. Todo esto implica que la contabilidad juega un rol de legitimación estructurante (Richardson, 1987). Esta legitimación se amplía cuando las sociedades incorporan los informes y reportes financieros producidos y evaluados por expertos, como representaciones oficiales de la “realidad” organizacional (Carruthers, 1995; Hopwood, 2000). Así, por medio de los informes contables, las organizaciones buscan mostrar la correspondencia de sus actuaciones con los valores socialmente establecidos y aceptados (Richardson, 1987). La contabilidad reviste míticamente a las organizaciones con los valores racionales institucionalizados (DiMaggio y Powell, 1983). No es arriesgado señalar que la alineación contemporánea entre la contabilidad empresarial y los mercados de capitales pretende la legitimación de los precios bursátiles, formados en los procesos especulativos de la financiarización, a la vez que genera una concentración-desposesión globalizada del valor por parte de los agentes financieros (Gómez, 2016).

### 3.3. La dimensión organizacional

Desde el punto de vista organizacional, la contabilidad y los sistemas de información contables, tanto externos como internos, no surgen ni operan en abstracto, desligados de las

relaciones sociales y de las instituciones históricamente constituidas (Burchell et al., 1980; Chapman et al., 2010). Las organizaciones pueden entenderse como entes materiales institucionalizados; procesos complejos de organización, división e integración del trabajo; y/o como formas cognitivas de comprensión de la acción social situada y estructurada (Clegg y Hardy, 1996). La contabilidad opera construyendo sentido dentro de las organizaciones con las métricas que produce sobre los procesos, las actividades, las personas y los resultados. De esta manera, la contabilidad “objetiviza” categorías abstractas, que viabilizan la intervención y la evaluación (Miller, 1998); con ella se piensa, gobierna y construye las organizaciones.

Las tecnologías contables no son estáticas, no tienen una sustancia o una naturaleza intrínseca, sino que por el contrario son variables e históricas; a veces planeadas, en otras contingentes y emergentes; evolucionan en respuesta a, y como reproducción de, los procesos sociales y las racionalidades políticas dominantes (Miller, 1998). El énfasis financiero y la actual vocación bursátil para la contabilidad, es consecuencia de la hegemonía de la financiarización (Gómez, 2016). Por ello, la infraestructura de cálculo contable trasciende los registros por partida simple, partida doble o los estados financieros básicos y recoge las metas y los objetivos de desempeño, los indicadores de seguimiento, los informes cualitativos sobre la agregación de valor, las métricas e informes sobre el desempeño social y ambiental, las medidas del ausentismo y la productividad, la disminución de uso de cualquier insumo, los costos de la calidad y los costos ocultos, los ranking, entre muchas otras métricas que, en última instancia, hacen cognoscible los fines, los medios y los resultados de la organizaciones, sean estos la productividad, la eficiencia, la eficacia, el retorno, el posicionamiento, el desempeño, el rendimiento financiero o la maximización del valor para el accionista, todos fruto de la evolución de la infraestructura de cálculo según la racionalidad política dominante.

En este sentido, la contabilidad permite la definición temporal y espacial concreta, la *territorialización* de la organización, pues define sus límites económicos, por ejemplo, al establecer qué queda dentro del balance (sus recursos), su capacidad de endeudamiento (la potencia para usar los recursos de otros) o su rentabilidad y presupuesto (la disposición y expectativas hacia el futuro). Esto operativiza en el mundo económico la capacidad para ser y hacer por parte de la entidad, lo que implica la *mediación* entre la agencia individual, la acción

colectiva y la estructura. La contabilidad también define el sentido y los medios para objetivar el desempeño de los individuos y la organización, *adjudicando* el compromiso y el aporte a los logros, así como las fallas de los agentes en interacción. Como consecuencia de todo ello, dentro de la organización la contabilidad opera en la *subjetivación*, porque es un mecanismo de visibilización-control de cada sujeto para sí mismo y para los otros, que muestra sus responsabilidades y logros, que permite compararlos, controlarlos a distancia y conducir sus conductas a partir de incorporar formas de pensar y actuar sobre lo adecuado, lo correcto y lo deseable, impulsando en ellos su propio rendimiento (Miller y Power, 2013).

Así pues, la interacción e interdependencia de los sujetos son características de esta forma de comprensión de la disciplina. La contabilidad participa en la construcción de símbolos, hábitos, instituciones, regulaciones y organizaciones que movilizan y constituyen tanto la agencia humana como la estructura social; por ello argumentamos que la contabilidad participa en la acción social. De esta manera, es posible señalar que los límites entre la teoría contable, la teoría organizacional y la teoría social son porosos y, múltiples veces, arbitrarios.

En síntesis, la aproximación presentada implica entender a la contabilidad como una práctica social, institucional y organizacional conformada por una infraestructura de cálculo, un conjunto de técnicas, tecnologías, lenguajes y discursos que, articulados a una racionalidad política, permiten construir representaciones de los procesos de división, coordinación e integración del trabajo humano, del intercambio económico y de la institucionalización de relaciones diversas en los individuos, las organizaciones y la sociedad. Desde este referente, las prácticas están conformadas por las acciones recurrentes de los sujetos en diversos contextos, que permiten construir sentidos de sí mismos, vinculados con la verdad y la historia. Por consiguiente, las prácticas son las disposiciones, regularidades y explicaciones que el sujeto asume como verdaderas en su relacionamiento con sí mismo y con los otros (Foucault, 1977; 1996).

#### 4. Conclusiones

Existen fuertes incentivos y condiciones que influyen en asignar a la contabilidad un rol pragmático-legal o económico. Los contadores quizás se ven a sí mismos como expertos en la



representación autorizada de la “realidad” empresarial. Los gerentes e inversores también pretenden explicaciones simples, pero convincentes, del papel de la contabilidad en el mundo contemporáneo, donde no tengan que discutir con terceras partes sobre las actividades, los procesos y las decisiones, algunas veces inconfesables, que la actividad productiva puede implicar y que la contabilidad debería informar. De esta manera, la contabilidad se usa para medir el resultado económico, las utilidades o el ingreso, mostrando las bondades de su crecimiento, no solo para la tecnoestructura y los inversores, sino para el sistema social en su conjunto. Esto se sintoniza con los discursos y retóricas dominantes de la economía académica (especialmente neoclásica). La estilización y hegemonía de la economía financiera ha implicado cierta complejización técnica de la contabilidad, que solo viabiliza la transformación de las utilidades en rentas financieras, y que también se presenta como un cambio benéfico para la sociedad, las organizaciones y la propia disciplina.

No obstante lo anterior, estas visiones presentan profundas limitaciones en la comprensión de las dimensiones social, institucional y organizacional de la contabilidad. Hemos buscado remarcar algunas de tales limitaciones en las visiones dominantes, para mostrar que una comprensión integradora de la contabilidad en las organizaciones y sus procesos requiere ampliar los referentes cognitivos de manera interdisciplinaria y crítica. Algunas perspectivas de las ciencias sociales permiten establecer un diálogo con los estudios organizacionales, para conseguir esta aproximación social, institucional y organizacional a la contabilidad. Desde aquí es posible plantear que contabilidad participa en la constitución de las interacciones e interdependencias de los sujetos, entre la agencia individual y la estructura social.

En el contexto latinoamericano esta visión es necesaria para enriquecer el desarrollo académico de la disciplina contable y para mejorar nuestra comprensión e intervención en las organizaciones. No obstante, es necesario ser prudentes sobre los límites que esta aproximación puede tener en el contexto regional. El pensamiento social y crítico europeo no logra interpretar los procesos y las contradicciones sociales, institucionales y organizacionales en el sur global, debido a que su matriz epistémica, aunque crítica, es moderna, y la modernidad es indisoluble de la colonialidad (Santos, 2013). Por ello la contabilidad y los estudios organizacionales en el sur requieren de una aproximación decolonial (Ibarra, 2006).

## 5. Referencias

- Álvarez, H., & Álvarez, J. (2010). El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado. El caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009. *Lúmina*, 11. pp 40-97.
- Ariza, D. (1990). "Una Aproximación dialéctica a la contabilidad". En: Documentos del Departamento de Finanzas. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.
- Ball, R. (2013). Accounting Informs Investors and Earnings Management is Rife: Two Questionable Beliefs. *Accounting Horizons*, 27, 4. pp. 847-853.
- Ball, R., y Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6, pp.159-178.
- Ballwieser, W. (1999). The Limitations of Financial Reporting. In: Leuz, Pfaf y Hopwood (1999). *The economics and politics of accounting*. Oxford press.
- Barrios, C., Fúquene, T., & Lemos, J. E. (2010). Desarrollo de la investigación contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. *Contaduría y administración*, (231), 151-177
- Barth, M., Beaver, W., and Landsman, W. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view, *Journal of Accounting and Economics*, V. 31, Issues 1-3, pp.77-104
- Bateson, G. (2002). *Espíritu y Naturaleza*. Buenos Aires. Amorrortu editores.
- Beaver, W. & Demski, J. (1979). The Nature of Income Measurement, *The Accounting Review*, Vol. 54, 1, pp 38-46.
- Belkaoui, A. (1989). Accounting and Language. *Journal of Accounting Literature*, 8, pp 281-292.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (2006). *La construcción social de la realidad*. Buenos Aires - Argentina: Amorrortu editores.
- Biondi, Y. (2011). The Pure Logic of Accounting: A Critique of the Fair Value Revolution. *Accounting, Economics, and Law*, Vol. 1 (Iss. 1), pp.2-46.
- Boltanski, L., & Chiapello, E. (2010). *El nuevo espíritu del capitalismo*. Madrid. Akal.

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., and Nahapiet, J. (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1): 5-27.
- Cardona, J.C. (2018). The impact of IFRS on financial report quality in Latin America and the Caribbean. *Contaduría y Administración*, 63 (2), pp 1-21.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.
- Chambers, R. (2006). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Sydney. Sydney University Press.
- Chapman, C., Cooper, D. & Miller, P. (2010). Linking Accounting, Organizations and Institutions (1-29). In: *Accounting, Organizations and Institutions*. Oxford Scholarship Online.
- Christensen, J. (2010). Conceptual frameworks of accounting from an information perspective. *Accounting and Business Research*, 40(3), 287-299.
- Christensen, J., & Demski, J. (2003). *Accounting Theory. An Information Content Perspective*, Irwin. McGraw Hill.
- Clegg, S. & Hardy, C. (2006). Representation and reflexivity. In: Clegg, S. Hardy, C & Lawrence, T.B. *The SAGE handbook of organization studies* (pp. 425-444). London: SAGE Publications Ltd
- Clegg, S. R., & Hardy, C. (1996). Introduction. *Organizations, Organization and Organizing*. In: Clegg, S., Hardy, C. & Nord, W. (Editors). *Organization Studies*. London. SAGE.
- Cuevas, J.J. (2019). El misterio de una trinidad: contabilidad, organizaciones e instituciones. En: Ospina, J., & Giraldo, G (2019). *La Contabilidad en Diálogo con las Ciencias Humanas y Sociales*. Cali. Pontificia Universidad Javeriana, Cali, y Universidad del Valle. (en prensa).
- Derrida, J. (1971). *De la gramatología*. Bogotá. Siglo XXI Editores.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 143-166.

- Donaldson, L., & Davis, J. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16 (1), pp 49-64.
- Fama, E. (1970). Efficient capital markets: A review of theory and empirical work. *Journal of Finance* 25, 383– 417.
- Fearnley, S., & Sunder, S. (2006). Global reporting standards: the Esperanto of accounting. *Accountancy; May, Vol. 137 Issue 1353*, p26
- Foucault, M. (1977). *La Arqueología del saber* (Cuarta ed.). Madrid: Siglo XXI Editores.
- Foucault, M. (1996). *El orden del discurso*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Franco, R. (1999). *Reflexiones contables, Teoría, Educación y Moral*. Segunda Edición. Pereira. Investigar Editores.
- Franco, R. (2007). La profesión contable y los escándalos empresariales. *Lúmina*, 8, pp 58-107.
- Gaffikin, M. (1988). Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting. *Abacus*, 24 (1), pp 16-36.
- Gil, J.M. (2004). Los modelos contables y los estilos de administración en el estadio actual de la globalización económica: aportes para una revisión conceptual y referencias de su situación en América Latina. En: *La Contaduría en el nuevo entorno global*. Popayán. Universidad del Cauca.
- Gil, J.M. (2012). La contabilidad: su contenido proyectivo en el contexto de las predicciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 95-117.
- Giraldo, G. (2007). La cosificación de la contabilidad a través de la racionalidad instrumental de la lógica empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, pp 133-154.
- Gómez, M y Ospina, C.M. (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Medellín. Universidad Nacional de Colombia- Universidad de Antioquia.
- Gómez, M. (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32. pp 83-113.

- Gómez, M. (2016). NIIF y Mipymes: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29 (53), pp 49-76.
- Han, Byung-Chul. (2013). *La sociedad de la transparencia*. Barcelona. Herder.
- Hernández, J., y Ramiro, P. (2015). *Contra la lex mercatoria. Propuestas y alternativas para dismantelar el poder de las empresas trasnacionales*. Madrid. Icaria.
- Hood, C. (2010). Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple? *West European Politics*, 33, (5), 989-1009.
- Hopwood, A. (2000). Understanding Financial Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (8), 763-766.
- IASB (2018). *Marco conceptual para la presentación de información financiera*. London: IFRS foundation.
- Ibarra, E. (2006). Organizational Studies and Epistemic Coloniality in Latin America: Thinking Otherness From the Margins. *Organization*, 19 (2), 205-227.
- Ijiri, Y. (1967). *The foundations of Accounting Measurement. A mathematical, economic and behavioral inquiry*. Englewood N.J. Prentice-Hall.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota. American Accounting Association.
- International Federation of Accountants, IFAC. (2011). *A Global Language for Business Reporting*. New York. IFAC. [http://www.ifac.org/system/files/downloads/4.0\\_IFAC\\_PAIB\\_Global\\_Language\\_For\\_Business\\_Reporting.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/4.0_IFAC_PAIB_Global_Language_For_Business_Reporting.pdf)
- Jensen, M. and, Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, V. 3, No. 4, pp. 305-360.
- Kahneman, D. (2012). *Pensar rápido, pensar despacio*. Bogotá. Debate.
- Laval, C., & Dardot, P. (2013). *La nueva razón del mundo. Ensayo sobre la sociedad neoliberal*. Barcelona. Gedisa.
- Macve, R. y Hoskin, K. (1994). Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power. In: Hopwood y Miller (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press.

- Markowitz, H. (1952). Portfolio Selection. *The Journal of Finance*, 7 (1), pp 77-91.
- Martínez, G. (2004). El devenir contable: un incesante paso por la historia del capital. *Porik-An*, 9, pp 15-50.
- Mattessich, R. (1995). *Critique of Accounting. Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, CT. Quorum Books.
- Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía*. Buenos Aires. Editorial la Ley. Edición original en inglés 1964.
- Mattessich, R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research. An international survey of personalities, ideas and publications (from the beginning of the nineteenth century to the beginning of the twenty-first century)*. New York. Routledge.
- McCloskey, D. (1990). *La retórica de la economía*. Madrid. Alianza Editorial
- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: an introduction*. In *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge University.
- Miller, P. (1998). The Margins of Accounting. *European Accounting Review*, 7 (4), pp 605-621.
- Miller, P., & Power, M. (2013). Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory. *The Academy of Management Annals*, 7 (1), pp 557-605.
- Modigliani, F., & Miller, M. (1958). The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. *The American Economic Review*, 48 (3), pp 261-297.
- Mongrut, S., & Winkelried, D. (2019). Unintended effects of IFRS adoption on earnings management: The case of Latin America. *Emerging Markets Review*, 38, pp 377-388.
- Ocampo, C. (2017). *La contabilidad pública como tecnología de gubernamentalidad. Un análisis foucaultiano de la gestión del Municipio de Medellín (1990-2015)*. Medellín. Tesis de Doctorado en Administración. EAFIT.
- Ospina, C.M. (2005). *Sobre la investigación en contabilidad: algunos apuntes*. Contaduría Universidad de Antioquia, 46, pp 73-110.

- Pardo, S. (2014). Una evaluación de la relación entre la disciplina contable y la evolución del sistema pensional colombiano, a partir de la ley 100 de 1993. Bogotá. Tesis de maestría en administración. Universidad Nacional de Colombia.
- Perrow, C. (1991). Sociología de las organizaciones. Madrid. McGraw-Hill.
- Potter, B. (2005). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41 (3), 265-289.
- Power, M. (2010). Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40 (3), 197-210.
- Putterman, L. (1994). La naturaleza económica de la empresa. Madrid. Alianza Editorial.
- Quijano, O., Gracia, E., Martínez, G., Ariza, D., & Rojas, W. (2002). Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia. Popayán. Universidad del Cauca.
- Richardson, A. (1987). Accounting as legitimating institution. *Accounting, Organization and Society*, 12 (4), pp 341-355.
- Rodríguez, M.C. (2012). Revisitando el concepto de Accountability. En: Contabilidad, Accountability y transparencia: Identificando tendencias. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.
- Rojas, W. (1999). Intramuros: La contabilidad y la organización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 34, pp 101-117.
- Sánchez, W., & Grajales, G. (2008). Contabilidad conceptual e instrumental. Pereira. Investigar Editores.
- Santos B de Sousa, B. (2013). Descolonizar el saber, reinventar el poder. Santiago de Chile. LOM ediciones-Ediciones Trilce.
- Schwab, K. (2016). La cuarta revolución industrial. Madrid. Debate.
- Sharpe, W. (1964). Capital asset prices: a theory of market equilibrium under conditions of risk.
- Simon, H. A. (1955). A behavioral model for rational choice. *Quarterly Journal of Economics*, 69(1), 99-118.
- Staubus, G. (1961). A Theory of Accounting to Investors. Berkeley and Los Angeles. University of California press.

- Sunder, S. (1999). Classical, Stewardship, and Market Perspectives on Accounting: A Synthesis. In: Sunder, S. & Yamaji, H (eds). The Japanese style of business accounting. Westport. Quorum Books.
- Sunder, S. (2005). Teoría de la contabilidad y el control. Bogotá. Universidad Nacional de Colombia.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting Public Policy* 29, 99-114.
- Watts, R. & Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ. Prentice-Hall.
- Williams, P., and Ravenscroft, S. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*, 32 (2), 763-788.
- Young, J. (2006). Making up users. *Accounting, Organization and Society*, 31, pp 579-600.
- Zimmerman, J.L. (1977), The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, Suppl., 107-144.