

## La Tríade de Giddens en la Pesquisa en Contabilidad

### Resumen

Para comprender cómo la teoría de la Estructuración fue investigada en la Contabilidad, el objetivo fue analizar la Tríade de Giddens en la pesquisa en Contabilidad. Se realizó la triangulación de estudios bajo la estructura de la teoría de la Estructuración (TE). Se concibió la dimensión estructural de la significación bajo la lente perceptiva, o sea, cuando esquemas cognitivos son utilizados para interpretar la realidad. No obstante, en el ámbito de la información contable, la Contabilidad no puede ser considerada como un instrumento monolítico de interpretación de las informaciones. Bajo la lente constitutiva, se tienen los lenguajes que proporcionan la construcción social de la realidad. Para la integración sistémica de las prácticas sociales, la Contabilidad tiene la función de estandarización de los procesos entre los diversos sectores de las organizaciones. La estructura de legitimación a partir del dispositivo *window-dressing* considera la Contabilidad como un medio de reflejar las expectativas de la organización. No obstante, la Contabilidad precisa ejercer un papel de neutralidad para conquistar la confiabilidad de las informaciones divulgadas. La perspectiva de los dispositivos de sanción considera las evaluaciones de las formas de interacciones. Así pues, a partir de la estandarización de reglas y rutinas, la Contabilidad puede promover los procesos de aprobación, o no, de conductas organizacionales. En la concepción de la estructura de dominación, los recursos autoritarios o de asignación promueven el ejercicio del poder. De esta forma, la Contabilidad puede ampliar su campo de actuación y, como consecuencia, participar, directamente, de las disputas de poder en las organizaciones. Y, por fin, trata del mecanismo ideológico que considera la Contabilidad como un mecanismo que puede facilitar la comprensión de las contradicciones estructurales de la sociedad. Para tanto, los contadores precisan ser agentes de mudanzas en los procesos de transformación social.

**Palabras clave:** Significación; Dominación; Legitimación; Dualidad de la Estructura; Tríade de Giddens.

### Edson Roberto Macohon

Máster en Administración por la Universidad Regional de Blumenau – Furb y Profesor Asistente B de la Universidad Estatal del Centro-Oeste – Unicentro.  
**Contacto:** PR 153 – KM 07 – Caixa Postal 21, Riozinho. Irati-PR. CEP.: 86300-000.  
**E-mail:** [ermacohon@irati.unicentro.br](mailto:ermacohon@irati.unicentro.br)

### Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doctor en Contabilidad por la Universitat de Valencia, España y Profesor del PPGCC en la Universidad Regional de Blumenau – Furb y Becario CNPq. **Contacto:** Av. Antonio de la Veiga, 140, Sala D-202, Victor Konder. Blumenau-SC. CEP.: 89030-903.  
**E-mail:** [elavarda@gmail.com](mailto:elavarda@gmail.com)

## 1. Introducción

Para analizar el proceso de continuidad y mudanza en la Contabilidad, es necesario considerar que los eventos son dependientes de las circunstancias ambientales. Así pues, la Contabilidad y el contexto al cual está inserida precisan ser investigados conjuntamente. Las relaciones sociales reproducidas a lo largo del tiempo condicionan el proceso de continuidad y mudanza de los artefactos de la contabilidad gerencial. En esa interacción, la intencionalidad de los agentes, aquellos capaces de promover mudanzas, puede facilitar o dificultar la reproducción de las prácticas sociales (Burchell, Clubb & Hopwood, 1985).

Englund, Gerdin y Burns (2011) afirman que 25 años atrás la teoría de la Estructuración (TE) de Giddens fue introducida en la pesquisa contable como una reacción al enfoque histórico, apolítico y técnico-eficiencia de la investigación funcionalista tradicional. Actualmente, ese flujo creciente de pesquisa aborda, aproximadamente, 65 trabajos publicados internacionalmente. De esta forma, se tornó uno de los abordajes alternativos para explorar la Contabilidad como una práctica organizacional y social.

La movilización de la TE generó tres grandes contribuciones: la introducción de una perspectiva de dualidad (la estructura es tanto el medio, como el resultado de los sistemas sociales); la concepción de la Contabilidad como un conjunto interconectado compuesto de estructuras de significación, dominación y legitimación (La Tríade de Giddens); y una base ontológica (ciencia del ser) para teorizar cómo, cuándo y por qué los agentes socialmente integrados pueden producir la continuidad o la mudanza de las prácticas contables (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Bajo la perspectiva de la significación, los esquemas interpretativos son los medios cognitivos por los cuales los actores, aquellos incapaces de promover mudanzas, proporcionan sentido a lo que los otros dicen y hacen (Conrad, 2005). La Contabilidad, como un esquema interpretativo, se tornó importante en la organización, como es evidenciado por Conrad (2005), cuando este investigó la adopción de un artefacto para cumplir exigencias fiscales.

Para Macintosh y Scapens (1990), bajo la perspectiva de la dominación, la contabilidad gerencial es un recurso que puede ser usado en el ejercicio de poder. Es un elemento clave en el proceso de prestación de cuentas en las organizaciones y proporciona facilidades de mediación en las relaciones de poder.

Granlund (2002) afirma que la contabilidad gerencial, por medio de la política y del lenguaje contable, o sea, los informes financieros, informes anuales, boletines informativos y diversos medios de interacción y comunicación, puede ser la mediadora en la búsqueda por la legitimación organizacional.

Así pues, la Tríade de Giddens puede condicionar la estructuración de artefactos de la contabilidad gerencial. No obstante, poco se sabe sobre los factores que condicionan tal estructuración. Los estudios anteriores han ignorado el hecho de que la estructuración es un proceso continuo, pues se concentran en una fase del ciclo de vida de implementación, o sea, la institucionalización de hábitos y rutinas (por ejemplo, Jack & Kholeif, 2007; Jack & Kholeif, 2008; Coad & Herbert, 2009; Coad & Glyptis, 2014). No obstante, poco se sabe sobre los factores que influyen la estructuración en el ciclo de pos-institucionalización (Hossain, Moon, Kim & Choe, 2011).

Para eso, la TE concibe que los agentes y estructuras no constituyen dos conjuntos independientes de fenómenos (un dualismo), pero representan los dos lados de la misma moneda, por medio de las estructuras de significación, dominación y legitimación. A partir de este escenario, hay la promoción de la continuidad de los sistemas sociales, la cual es característica fundamental de gran parte de la vida social (Giddens, 2009).

No obstante, Giddens (2009) alerta que no se puede prever la acción humana, pues los actores están siempre bien informados y reflexivos. Los agentes saben mucho sobre las condiciones ambientales para las prácticas cotidianas y, con base en eso, pueden siempre optar por hacer lo contrario (Englund, Gerdin & Burns, 2011). Así pues, este problema de la relación entre la acción y la estructura social es el centro de la teoría Social (Rosenbaun, 1993).

Partiendo de este presupuesto, la presente pesquisa procura responder a la siguiente argumentación: **¿Cómo la Tríade de Giddens fue investigada en la pesquisa en Contabilidad? Para eso, el objetivo es analizar la Tríade de Giddens en la pesquisa en Contabilidad.**

Para Englund, Gerdin y Burns (2011), la Tríade de Giddens permite explorar cómo la representación simultánea puede funcionar como un esquema interpretativo, como un facilitador para el ejercicio del poder y como un conjunto de normas e ideales.

Muchos abordajes críticos generalmente se concentran en la capacidad de que la Contabilidad refleje y reproduzca las estructuras de poder a lo largo del tiempo, pero muchas veces sin un análisis profundizado y específico de las cuestiones de significación y legitimación. No obstante, la perspectiva de la TE produce un cuadro útil para la comprensión de cómo cuestiones simbólicas están relacionadas a las cuestiones de moralidad y de dominación, y viceversa (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Debido a las pocas tentativas de teorizar holísticamente cómo los artefactos de la contabilidad gerencial son reproducidos en el día a día, se sugiere el análisis conjunto de las tres perspectivas de la TE.

## 2. Teoría de la estructuración

Para Giddens (2009), el estudio de las prácticas estandarizadas y recurrentes, que se encuentran establistadas en el tiempo y en el espacio, es foco de la pesquisa de la teoría de la Estructuración (TE). Los individuos viven y se organizan por medio de procesos dinámicos de interacción social, o sea, todas las personas tienen potenciales que son desarrollados a lo largo de su vida (Giddens, 2009). Para mejor comprensión de este escenario, a seguir, el Cuadro 1 aborda las nociones centrales y los aspectos clave de la TE.

Nociones centrales	Aspectos clave
<b>i. Estructura y sistema</b>	Estructuras y sistemas son tratados como conceptos distintos. Los sistemas sociales son constituidos de prácticas situadas, mientras que estructuras son virtuales y fuera del tiempo y del espacio que solo existen en la medida que son recursivamente (proceso de repetición) son involucrados en la (re) producción de sistemas.
<b>ii. Estructura como reglas y recursos</b>	Estructuras pueden ser analizadas como un conjunto de reglas y recursos, organizados como propiedades reproducidas de sistemas sociales.
<b>iii. Dualidad de la estructura</b>	Procesos de estructuración son recursivos en que la dualidad (propiedad o carácter de lo que es duplo o que contiene en sí dos naturalezas) de la estructura sugiere que la estructura funciona tanto como medio para, y/o resultados de los sistemas sociales. La dualidad de la estructura conecta, así, la reproducción de sistemas a través del tiempo-espacio, con la producción de interacciones situadas.
<b>iv. Actores experimentados</b>	Agentes son tratados como experimentados, que saben mucho sobre el funcionamiento de los sistemas sociales en virtud de su participación en tales sistemas. Los conocimientos que los actores se apoyan en la (re)producción de interacción son incorporados por motivos inconscientes.
<b>v. Poder como elemento integrante de la vida social</b>	As ações humanas são logicamente ligadas à sua capacidade de transformação, em que atores podem fazer a diferença. Consequentemente, além de seu conteúdo significativo e normativo, interações sociais envolvem sempre poder.
	Las acciones humanas son lógicamente relacionadas a su capacidad de transformación, en que actores pueden hacer la diferencia. Consequentemente, además de su contenido significativo y normativo, interacciones sociales involucran siempre poder.
<b>vi. Estructuración</b>	Estructuración se refiere a la repetición de los sistemas sociales, involucrando tanto la continuidad como la mudanza.

**Cuadro 1.** Nociones centrales y los aspectos clave de la TE

Fuente: adaptado de Englund, Gerdin y Burns (2011).

Para Rosenbaun (1993), la estructura torna posible la conexión de tiempo-espacio de los sistemas sociales. Para tanto, tenemos la estructuración, la cual concibe la reproducción de prácticas semejantes a través del tiempo y del espacio. Al contrario de la estructura, un sistema social se refiere a la estandarización de la interacción social y de las relaciones sociales a través del tiempo y del espacio. La estructura, no obstante, está presente en el sistema social.

Específicamente, la estructuración se refiere a las condiciones de continuidad o transmutación de estructuras y, por tanto, condicionan la reproducción de los sistemas sociales. La estructuración demuestra cómo prácticas sociales y, por tanto, los sistemas sociales, pueden persistir en grandes períodos de tiempo y espacio (Rosenbaun, 1993). El Cuadro 2 explica las diferencias entre sistemas sociales y estructuras sociales.

Sistemas sociales	Estructuras sociales
(i) Incluye las actividades actuales de los actores humanos.	(i) Las propiedades estructurales (o sea, los modelos generales y institucionalización para la acción humana) que permiten la "conexión" del espacio-tiempo.
(ii) Son siempre situados en las configuraciones del tiempo-espacio específicos.	(ii) Están fuera del tiempo y del espacio, hay solamente una existencia virtual.
(iii) Están siempre relacionados a asuntos específicos.	(iii) Son marcadas por la ausencia de objeto.

**Cuadro 2.** Diferenciación de sistemas y estructuras sociales

Fuente: adaptado de Englund, Gerdin y Burns (2011).

Las estructuras pueden ser divididas en un subconjunto de propiedades estructurales: (i) significación (reglas); (ii) legitimación (reglas); y (iii) dominio (recursos). Estructuras de significación tienen su dominio teórico en la teoría de la Codificación y, por consiguiente, es necesario proporcionar regímenes interpretativos para comunicación. Esas reglas interpretativas proporcionan medios para que las personas interpreten los acontecimientos. Las estructuras de legitimación, por otro lado, tienen su dominio teórico en la teoría de la Regulación Normativa y proporcionan normas de sanción para ciertas formas de conducta (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Para Englund, Gerdin y Burns (2011), las estructuras de dominación son concebidas por las teorías de Autorización y Provisión de Recursos. El ejercicio del poder es facilitado por dos formas de recursos: (i) de provisión (por ejemplo, materias primas, tierras y tecnología); y (ii) autoritarios (por ejemplo, conocimiento técnico, autoridad y competencias lingüísticas).

Las estructuras y los sistemas son interconectados de forma recursiva (repetida), por medio de la dualidad de la estructura. O sea, esas reglas y recursos que los actores se apoyan en la producción y reproducción de sistemas sociales son los productos de la acción social (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Para comprender el significado de la dualidad de la estructura, es necesario discernir tres elementos fundamentales de la TE: estructura, sistemas sociales y estructuración. La estructura, conforme Cuadro 2, es definida como las reglas y los recursos que están implicados en la producción y reproducción de sistemas sociales; tiene existencia temporal solamente cuando hay acción. En este sentido, la estructura se refiere a una orden virtual de relaciones, fuera del tiempo y del espacio, que puede, cuando reproducidas en interacción situada, tanto permitir como restringir la acción (Rosenbaun, 1993).

Para alcanzar la orden virtual, es necesario tener reglas, que son técnicas o procedimientos generalizables aplicados en la promulgación y reproducción de prácticas sociales (Rosenbaun, 1993). Giddens (2009) destaca que las reglas más importantes son invocadas en la reproducción de prácticas sociales institucionalizadas, aquellas más profundamente sedimentadas en el tiempo espacio, como también, para el orden virtual, los recursos, que son las bases de poder para que el agente tenga acceso durante la interacción social. De esta forma, como información complementar al Cuadro 2, los recursos son propiedades estructuradas de sistemas sociales, reproducidos por agentes con conocimiento en el curso de la interacción (Rosenbaun, 1993).

A partir de eso, se concibe la noción de la dualidad de la estructura, cuando los agentes y estructuras no deben ser vistos como dos conjuntos independientes de fenómenos (un dualismo). Los sistemas, no obstante, existen solamente por medio de las acciones de los actores (Giddens, 2009).

Para Giddens (2009), la estructuración es la continuidad de esos fenómenos, o sea, solamente las personas pueden actuar y organizarse en colectividad. No obstante, el actor es un individuo a propósito que está muy bien informado sobre su participación en la producción y reproducción de las prácticas sociales.

Giddens (2009) concibe que las prácticas sociales son consideradas la raíz de la constitución del sujeto y del objeto. Así, la estructura conceptual de la TE refuta el pensamiento estructuralista de la primacía de la estructura, así como la concepción hermenéutica de la acción. Para Rosenbaun (1993), Giddens descentra al actor como el sujeto y la sociedad como el objeto en la estructuración de los sistemas sociales.

### 3. La teoría de la estructuración en la contabilidad

La estructura de la teoría de la Estructuración (TE) induce a la interpretación holística de la Contabilidad como estructuras de significación, legitimación y dominación. En la secuencia, el Cuadro 3 presenta los estudios internacionales que contemplan las dimensiones estructurales de la Contabilidad bajo la perspectiva de la TE.

Dimensiones estructurales	Aspectos clave de los estudios	Referencias
<b>1. Contabilidad como estructura de significación</b>		
Lente perceptiva	Contabilidad es modelada como esquema cognitivo para interpretar la realidad.	Boland (1993); Jack (2005); Scapens y Macintosh (1996)
Lente constitutiva	Contabilidad es modelada como un lenguaje por medio del cual la realidad es construida socialmente.	Macintosh y Scapens (1990); Roberts (1990)
<b>2. Contabilidad como estructura de legitimación</b>		
Dispositivo Window-dressing	Contabilidad es modelada como un medio de reflejar las expectativas de la organización y de la sociedad.	Granlund (2002); Granlund, Lukka y Mouritsen (1998); Lawrenson (1992)
Dispositivo de sanción	Contabilidad es modelada como un medio de sanción de ciertas formas de (inter)acciones.	Conrad (2005); Lawrence et al. (1997); Macintosh (1995)
<b>3. Contabilidad como estructura de dominación</b>		
Recursos para dominación	Contabilidad es modelada como un recurso que puede ser utilizado en el ejercicio del poder.	Collier (2001); Cowton y Dopson (2002); Jack (2007); Saravanamuthu y Tinker (2003); Uddin y Tsamenyi (2005)
Mecanismo ideológico	Contabilidad es modelada como un mecanismo ideológico, el cual está incorporado constitutivamente en las relaciones sociales	Alam et al. (2004); Jayasinghe y Thomas (2009); Jones y Dugdale (2001)

**Cuadro 3.** Dimensiones estructurales de la contabilidad bajo la perspectiva de la TE (estudios internacionales)

Fuente: adaptado de Englund, Gerdin y Burns (2011).

El Cuadro 4 presenta los estudios nacionales que conciben las dimensiones estructurales bajo la perspectiva de la TE.



Dimensiones estructurales	Referencias
<b>1. Estructura de significación</b>	
Lente perceptiva	Guarido Filho y Costa (2012); Santos (2008); Tavares (2012)
Lente constitutiva	Wanderley y Cullen (2012)
<b>2. Estructura de dominación</b>	
Recursos para dominación	Rodrigues (2008); Silva y Fonseca (1993); Ribeiro (2010); Beuren y Almeida (2012); Cosenza, Teixeira Filho y Lopes (2012); Walter, Cruz, Espejo y Gassner (2009)

**Cuadro 4.** Dimensiones estructurales bajo la perspectiva de la TE (estudios nacionales)

Fuente: datos de la pesquisa.

Debido a los pocos estudios nacionales sobre el enfoque de la TE en la Contabilidad, utilizaron también estudios que abordaron otras áreas organizacionales. Se percibe que no hay estudios con enfoque en la estructura de la legitimación, como también, en la estructura de dominación, no hay estudios sobre mecanismo ideológico.

Los próximos capítulos están organizados a partir de la triangulación de los estudios dentro de las perspectivas de significación, legitimación y dominación, conforme presentación de los Cuadros 3 y 4.

### 3.1 Contabilidad como estructura de significación

#### 3.1.1 Lente perceptiva

La teoría de la Estructuración (TE), de Anthony Giddens, fue empleada por Macintosh y Scapens (1990), los cuales argumentaron que los sistemas de contabilidad gerencial son normas y esquemas interpretativos utilizados por gerentes para hacer planes, tomar decisiones y para controlar a otras personas en las organizaciones (Boland, 1993).

Giddens (2009) define esquemas interpretativos así como los modos de tipificación incorporados por los actores son stocks de conocimiento. Jack (2005) ejemplifica, a partir de Berger y Luckmann (1990), que los stocks de conocimiento de una sociedad son estructurados en términos de lo que es, generalmente, relevante para funciones específicas. Generalmente, el conocimiento relevante dice respecto a los hechos reconocidos, métodos y procedimientos. El conocimiento específico es más concreto. Por ejemplo, un contador debe saber sobre las técnicas contables *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), así como sobre normas, valores y emociones adecuadas para el papel de especialista. El conocimiento es, por tanto, socialmente distribuido y, además de eso, se puede suponer que el conocimiento específico crecerá a un ritmo más rápido que el conocimiento en general, relevante y accesible (Jack, 2005).

En la concepción de Gadamer (1976), Boland (1993) destaca que las acciones de los actores, por medio de los sistemas de contabilidad gerencial, pueden mediar el proceso interpretativo, pero pueden hacerlo de maneras sorprendentes e inesperadas. El acto interpretativo es una condición universal del estar en el mundo. El significado de las acciones de los individuos es una interpretación y, no, algo que es simplemente concebido. La creación de significados por medio de la interpretación es una realización cualificada del individuo (Giddens, 2009).

De acuerdo con Giddens (2009), el ser humano es un agente intencional al reconocer que los agentes usan sus habilidades lingüísticas para hablar, escribir y reflejar sobre las reglas y los recursos utilizados en la interacción social. El acto interpretativo puede resultar en múltiples y equívocos significados. Los individuos no son bobos sociales, sino seres existenciales que reflexivamente monitorean las lógicas del flujo continuo de la vida social. Esto está en contraste directo con el punto de vista estructuralista, a partir del cual los agentes están implícitamente vistos como ingenuos sociales (Scapens & Macintosh, 1996).

En relación al papel de los actores sociales en el contexto de la Contabilidad, el estudio de Guarido .Filho y Costa (2012, p. 01) indica cuatro implicaciones analíticas: “la naturaleza social de las prácticas contables; el reconocimiento de la dimensión sociocultural subyacente al ambiente contable; la interposición entre legalidad y legitimidad de las prácticas contables; y el entendimiento de la profesión en tanto que actor social relevante en la construcción del ambiente contable”.

De esa forma, los contadores hacen lecturas interpretativas de una situación organizacional como base para hacer registros e informes. Los informes contables, por su vez, son interpretados por los gestores para intentar comprender situaciones organizacionales (Boland, 1993).

A partir de Cohen (1989), Scapens y Macintosh (1996) conciben que, en la perspectiva de la contabilidad gerencial, la TE proporciona a los pesquisadores una estructura teórica que puede ser base para estudiar la contabilidad gerencial como parte de las rutinas establecidas y conductas institucionalizadas. En la TE, los agentes con consciencia práctica de los estándares adecuados de comportamiento mantienen esos estándares por medio de su participación activa en rutinas institucionalizadas.

La TE es un abordaje para la comprensión del mundo social, que substituye los dualismos tradicionales de la teoría Social, la cual retrata la estructura social como algo que existe independientemente de la acción humana (Giddens, 2009). En el lugar de estos dualismos con perspectivas separadas, Giddens (2009) presenta la dualidad de la estructura, en que la estructura es tanto el medio como el resultado de la reproducción de prácticas.

La TE de Giddens es, por tanto, una teoría hermenéutica, en la medida en que enfatiza el esfuerzo continuo del actor, en el sentido de decisiones, como la instanciación de la estructura social. Si se ve como medio o como resultado, la estructura está presente solamente durante la hermenéutica, o sea, el acto interpretativo (Boland, 1993).

Jack (2005) corrobora Scott (2001) sobre el uso de la TE, la cual permite que la institución sea examinada en términos de procesos. En vez de propiedades, las estructuras son reproducidas por actores. Se trata, como el propio Giddens (2009) reivindica, de un dispositivo sensibilizador, en vez de una estructura universal (Jack, 2005). El estudio de Jack (2005) analiza las estructuras de otra perspectiva, a partir del proceso cognitivo. En este contexto, la autora examina el inicio de la difusión y torna rutinaria la técnica contable titulada “margen bruto” y procura entender por qué esta práctica todavía persiste, aunque de una forma simplificada y no intencional.

En el contexto de mudanza, los resultados de Santos (2008) contradicen los estudios anteriormente mencionados, pues en su pesquisa constató que el ambiente legal, normativo y cultural cognitivo no promovió mudanzas profundas en las prácticas de la contabilidad gerencial en las industrias del sector eléctrico brasileño. No obstante, Tavares (2012) reveló que la asimilación de sistemas de información en el sector bancario fue anunciada por la convergencia de objetivos individuales y organizacionales y por el tipo de entrenamiento aplicado.

Giddens distingue tres modalidades de estructuración, o tres dimensiones de las reglas y recursos en los cuales los actores apoyan e instituyen el acto interpretativo, en los cuales se incluyen los esquemas interpretativos; las normas, o sea, la actualización de los derechos y promulgación de obligaciones; y la reproducción de las relaciones de autonomía y dependencia en la interacción social (Boland, 1993).

Visto como prácticas institucionalizadas, los esquemas interpretativos dan origen a los modos de significación; a las normas, a los modos de legitimación y, así, por medio de la recursividad de las relaciones sociales, a las formas de dominación. Como apunta Giddens, estas modalidades no son fenómenos aislables, sino que se cruzan con las dimensiones de la totalidad de las prácticas sociales institucionalizadas. El acto interpretativo invoca el entendimiento de todas las tres dimensiones que se reproducen en la acción. Cualquier acto de interpretación se basa en entendimientos personales (Boland, 1993).

Giddens (2009) destaca que las estructuras de significación siempre tienen que ser comprendidas por medio de la conexión con la dominación y legitimación. Uno de los principios básicos enunciado por el autor afirma que el carácter cognoscitivo de los actores es siempre limitada, por un lado por el inconsciente y, por otro, por las condiciones no reconocidas, consecuencias no intencionales. Las actividades sociales son representadas por medio de la acción intencional que lleva la consecuencias no intencionales (Jack, 2005).

En respuesta a Boland (1993), Scapens y Macintosh (1996) afirman que Giddens ofrece un conjunto bilateral de soportes y hace una distinción entre análisis institucional y análisis de la conducta estratégica. Scapens y Macintosh (1996) destacan que esta distinción puede acomodar la visión de ellos como la de Boland en la TE. La diferencia es que el análisis institucional se centra en el entrelazamiento de las reglas y recursos de los sistemas sociales, mientras que el análisis de la conducta estratégica se concentra sobre cómo los actores recurren a esas reglas y recursos en la constitución de su interacción (Scapens & Macintosh, 1996).

### 3.1.2 Lente constitutiva

Cuando analizó el funcionamiento de los sistemas de prestación de cuentas, Giddens se inspiró en la formulación de la teoría de la Dualidad de la Estructura, que explota la interacción de los tres elementos fundamentales, su constitución como significado, su constitución como un orden moral y su constitución como el funcionamiento de las relaciones de poder (Roberts, 1990).

Para Giddens (2009), acción y estructura no son opuestas, se complementan de forma recursiva. El orden virtual de las estructuras de significación, legitimación y dominación es diseñada a partir de la interacción de individuos y estructuras. En la Contabilidad, la estructura de significación es diseñada por medio de significados de los eventos organizacionales, como, por ejemplo, prácticas rutinarias de prestación de cuentas. Al mismo tiempo, esas prácticas promulgan y imponen determinados derechos y obligaciones de las relaciones de poder, contribuyendo, así, para la reproducción de estructuras más amplias de legitimación y dominación (Roberts, 1990). De esta forma, la Contabilidad es modelada como un lenguaje por la cual la realidad es construida socialmente (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Roberts (1990) no está preocupado con los estándares visibles de relaciones, y sí en cambio, con su producción y reproducción a lo largo del tiempo, la construcción de la realidad. En comparación con las discusiones convencionales de estructura, tal punto de vista de estructuración es de mayor alcance, en que la discusión no se limita o falsamente separa las estructuras internas de las organizaciones o de mercados. Para tanto, se debe considerar las implicaciones de este análisis para la comprensión del papel de la Contabilidad y su relación con la estrategia (Roberts, 1990).

La teoría de la Estructuración (TE) puede ser útil en la tentativa de entender el contexto social de la contabilidad gerencial en las organizaciones. La TE está preocupada con la comprensión de la relación entre las actividades de los actores y la estructuración de los sistemas sociales (Giddens, 2009).

Al analizar sistemas sociales, Giddens (2009) distingue entre sistema y estructura. Para los sistemas sociales, el autor considera las prácticas sociales perceptiblemente similares a aquellas que son reproducidas a través del tiempo y del espacio por medio de las acciones de los agentes, mientras que las estructuras son las propiedades estructuradoras que proporcionan la conexión de estas prácticas sociales a los sistemas sociales. Para enfatizar esta distinción, se puede afirmar que los sistemas no son estructuras, pero no se puede afirmar que los sistemas tienen estructuras que son diseñadas encima de la interacción social. Así, en el contexto de la Contabilidad, los sistemas contables gerenciales están implicados en la construcción, manutención y alteraciones de la orden social de una organización (Macintosh & Scapens, 1990).

En lo que dice respecto a las mudanzas en las prácticas contables gerenciales, Wanderley y Cullen (2012) constataron que el control presupuestario y el sistema de medida de desempeño fueron institucionalizados en una industria eléctrica regulada en el Brasil. Los autores revelaron, asimismo, que las estructuras de significación, legitimación y dominación, en los niveles político y económico, proporcionaron el contexto social, político y económico, que reflejaron en las mudanzas de la contabilidad gerencial. Los sistemas contables fueron instrumentos esenciales para construir la nueva estrategia de negocios de la industria en estudio (Wanderley & Cullen, 2012).



## 3.2 Contabilidad como estructura de legitimación

### 3.2.1 Dispositivo *Window-Dressing*

Granlund (2002) confiere la Luhmann (1979) y Barber (1983) la afirmación de que los sociólogos han considerado, durante mucho tiempo, la confianza como una parte integrante de la interacción social que torna la vida social posible. Las personas precisan ganar legitimación de sus acciones y también tienen que ser capaces de confiar en las acciones de los otros. La contabilidad, la legitimidad y la confianza son, por tanto, ingredientes interconectados y necesarios al flujo de la vida humana (Granlund, 2002).

Los sistemas de información son utilizados en las estructuras de dominación y legitimación en la búsqueda por la confianza (Giddens, 2009). Con el tiempo, los sistemas de información se tornan cada vez más importantes como mediadores de la confianza organizacional (Granlund, 2002).

Roberts (1990) sugiere que los artefactos de la contabilidad reflejan y, en parte, resuelven el problema de la confianza y de la divergencia de intereses. La Contabilidad es movilizadada como una institución de legitimación no solamente en los informes financieros de las empresas, sino también en informes anuales, boletines informativos y medios de comunicación (Granlund, 2002).

El estudio de Lawrenson (1992) revela que el avance de la contabilidad en una industria ferroviaria del Reino Unido fue un factor que contribuyó para la mudanza de actitud de ingenieros. El desarrollo de la Contabilidad representó un medio para reflejar las expectativas de la organización y de la sociedad, el cual fue percibido como una amenaza para el dominio de la profesión de los ingenieros en el sector ferroviario. En respuesta al desarrollo de la contabilidad gerencial, los ingenieros comenzaron a entender las nuevas rutinas y conceptos contables y a procurar medios que no podrían ser adoptados por los contadores. Los ingenieros, por tanto, dirigieron su atención para los procesos físicos de producción, que hasta entonces habían sido descuidados por los contadores y eran de conocimiento exclusivo de los funcionarios del sector operacional de producción, lo que permitió que los ingenieros se mantuviesen en el poder (Lawrenson; 1992).

Debido a la apertura de mercado en la Unión, una empresa finlandesa del sector de alimentos pasó por el proceso de reestructuración organizacional. Este fenómeno fue analizado por Granlund (2002), que descubrió que la organización pasó a actuar de acuerdo con el establecimiento del nuevo orden de legitimación. La gestión corporativa comenzó a convencer al personal de la nueva dirección a la creación de una nueva estrategia. Ese proceso de re-ingeniería y la mudanza de la contabilidad gerencial pasaron a ser componentes importantes de una nueva ideología operacional, implicando, también, en una nueva cultura corporativa (Granlund, 2002).

La pesquisa de Granlund *et al.* (1998) demostró que las cuestiones macro-ambientales, como, por ejemplo, la internacionalización, la globalización y el Bloque de la Unión Europea, en particular, son elementos de legitimación en informes contables de las industrias de alimentos en Finlandia. Los autores revelaron una conexión entre el debate social más amplio y las preocupaciones de las empresas. Así, son capaces de hacer alineamientos importantes, que, por su vez, facilitan las reestructuraciones societarias.

### 3.2.2 Dispositivo de sanción

Las estructuras de legitimación son constituidas por las reglas y obligaciones morales de un sistema social. Así, constituyen el conjunto compartido de valores e ideales sobre lo que es importante y lo que debe ocurrir en los ambientes sociales (Macintosh, 1994). Por consiguiente, las estructuras de legitimación pueden ser vistas como la sanción de valores e ideales comunicados por regímenes reglamentarios (Conrad, 2005).

El estudio de Lawrence *et al.* (1997) analiza la evolución de nuevas instituciones de salud de Nueva Zelanda y, en particular, los puntos en los cuales las prácticas contables y los profesionales médicos se contraponen. Los autores trataron la Contabilidad como parte de prácticas sociales más amplias, utilizaron la teoría de la Estructuración (TE) de Giddens para comprender las maneras por las cuales los contadores

y sus prácticas están implicadas en determinadas reformas sociales. Cada vez más, hay una aceptación de que la Contabilidad no puede ser entendida como una esfera autónoma de la actividad, pero debe ser vista como parte de una serie compleja de contextos político, económico y organizacional (Lawrence *et al.*, 1997).

A partir de este contexto organizacional, Conrad (2005) destaca que sistemas de prestación de cuentas proporcionan una estructura de significados para la interacción social, o sea, la estructura de significación, como también incorporan un orden moral, la estructura de legitimación, una vez que definen los derechos y obligaciones (Macintosh, 1995; Conrad, 2005).

Macintosh (1995) afirma, asimismo, que los artefactos de la contabilidad gerencial comunican un conjunto de valores e ideales sobre el que es aprobado o no, así como las políticas de recompensas y penalidades. Así, tales artefactos se tornan un importante medio de sanción de las acciones de los gestores (Macintosh, 1995).

Lawrence *et al.* (1997) constataron, en el sector de salud neozelandés, que las informaciones de la contabilidad estaban tornándose cada vez más importantes y aceptadas como una significativa modalidad interpretativa. El obstáculo sociopolítico fue superado y los artefactos de la contabilidad pasaron a ser utilizados como mecanismos de sanción, por medio de nuevas relaciones de prestación de cuentas (Lawrence *et al.*, 1997).

Giddens (2009) asocia, explícitamente, el aspecto sancionatorio de la moralidad con el lado opresor y aquiescencia de las relaciones de poder. Tal análisis puede identificar cómo los artefactos de la contabilidad se tornan mecanismos de conflictos y disputas de poder dentro de la perspectiva de la dialéctica de control. Así, la estructura de la TE puede concebir explicaciones del comportamiento, moralmente adecuado, de la contabilidad en los papeles sociales y políticos de las organizaciones (Macintosh, 1995).

### 3.3 Contabilidad como estructura de dominación

#### 3.3.1 Recursos para Dominación

En la concepción de Lowe, Puxty y Chua (1989), Cowton y Dopson (2002) afirman que los últimos años testimoniaron el desarrollo de perspectivas más críticas sobre el control gerencial que abordan, explícitamente, las cuestiones de poder. A partir de Hoskin (1998), Cowton y Dopson (2002), recomiendan el pensamiento de Michel Foucault, el cual reconoce el movimiento del poder en las organizaciones y en la sociedad. Aunque Foucault haya escrito prácticamente nada sobre gestión o contabilidad, pasó a tener una gran influencia en estas áreas. El objetivo del estudio de Cowton y Dopson (2002) fue evaluar, por medio de la presentación y discusión de un estudio de caso, el valor de la perspectiva de Foucault emergente para el estudio del control gerencial.

Weber (1947) define el poder como la probabilidad de que un actor, dentro de una relación social, es capaz de realizar a su propia voluntad, a pesar de la resistencia. Más recientemente, Pfeffer (1992) definió el poder como la capacidad de influenciar el comportamiento y superar a resistencia. Esas definiciones de poder incorporan, explícitamente, conflicto y resistencia. Clegg (1979) argumentó que el poder deriva del control de los medios y de los métodos de producción (Collier, 2001).

En contraste con las interpretaciones convencionales del proceso civilizatorio, Foucault argumenta que el conocimiento es producido por el discurso y entiende el conocimiento como necesario para examinar las instituciones que lo producen. Foucault desarrolla la noción de prácticas que sirven para crear no solo el conocimiento, sino también el poder. El poder y conocimiento son, por tanto, para Foucault, dos lados de una misma relación social, dando origen al concepto de poder y conocimiento (Cowton & Dopson, 2002).

Scapens y Roberts (1993) utilizaron la teoría de la Estructuración (TE) para distinguir las concepciones de poder y así enfocar las tensiones sobre el uso de la Contabilidad, tanto como un dispositivo de habilitación como para alcanzar el control jerárquico. Scapens y Roberts (1993) emplean una perspectiva de Foucault de que los efectos del poder no son negativos, sino productivos (Collier, 2001). Para Silva y Fonseca (1993, p. 22) “el poder y el comprometimiento son factores determinantes en la intensidad de la mudanza, debido a la lucha emprendida entre los diversos grupos o agentes organizacionales para proteger sus intereses en la delimitación de la configuración estructural”.

El concepto de poder y conocimiento de Foucault es elaborado con alguna profundidad en la obra *Vigiar e Punir* (Vigilar y Punir), en que Foucault considera las mudanzas que ocurrieron en los mecanismos de castigo en Europa en los siglos XVIII y XIX. Foucault argumenta que, en el espacio de 80 años o más, desapareció el método de castigo por medio de la tortura, para ser substituido por un sistema generalizado e impersonal de vigilancia que concentró la atención sobre la psicología del individuo (Cowton & Dopson, 2002).

A partir de la psicología organizacional y el ambiente normativo de la contabilidad, Cosenza, Teixeira Filho y Lopes (2012, p. 81) destacan las prácticas de poder de la contabilidad:

Las prácticas de poder en las relaciones interpersonales e inter-organizacionales, como las habilidades en agrupar informaciones contables y transformarlas en informes gerenciales, y el poder oriundo del *enforcement* de las instancias colegiadas de organismos reguladores de las prácticas y actividades contables en el Brasil.

Giddens (2009) expresa un considerable grado de admiración por la obra de Foucault, pero no lo considera como una contribución para el proyecto de una teoría social general. Afirma la importancia de la vigilancia, pero únicamente como uno de los cuatro principales aspectos institucionales de la modernidad, juntamente con el capitalismo, el industrialismo y el poder militar (Cowton & Dopson, 2002).

La principal dificultad de Giddens en el bagaje filosófico de Foucault es la no consideración del conocimiento de la agencia. Una de las características importantes del abordaje de la estructuración de Giddens es que, a pesar de reconocer la manera en que el contexto influencia el comportamiento, por medio de recursos, existe la posibilidad de acción individual de los actores (Cowton & Dopson, 2002). Walter *et al.* (2009), bajo la perspectiva de Giddens, afirman que el poder de agencia condiciona las acciones organizacionales en los niveles micro y macro de la organización.

En el análisis de Giddens (2009) sobre poder, está implícita la dominación, la cual es percibida como un producto de control sobre los recursos (Uddin & Tsamenyi, 2005). Para Ribeiro (2010, p. 6), “Conceptualmente, el control está íntimamente asociado al ejercicio del poder”. Eso da a ciertos individuos o grupos, eventualmente, la percepción de poder en las relaciones sociales.

Giddens (2009) distingue dos tipos de recursos, de destino y autoritarios, y define estos recursos de la siguiente forma: a) recursos de destino: recursos materiales involucrados en la generación de energía, incluyendo el medio ambiente natural y artefactos físicos, derivan del dominio humano sobre la naturaleza; y b) recursos autoritarios: recursos no materiales involucrados en la generación de energía, derivado de la capacidad de aprovechar las actividades de los seres humanos, son el resultado del dominio de algunos actores en detrimento de otros.

Por consiguiente, en la visión de Foucault y Giddens, los recursos promueven facilidades en las relaciones sociales: “Las facilidades representan los medios que los actores utilizan para alcanzar sus objetivos y alcanzar los resultados, por medio de esas facilidades surge el poder” (Beuren & Almeida, 2012, p. 656). En la visión de Giddens, los recursos son los medios por medio de los cuales el poder es ejercido. Como resultado, tiene una influencia limitada en la sociedad por la cantidad disponible de recursos (Uddin & Tsamenyi, 2005).

Jack (2007) investigó las mudanzas de asimetrías de poder en el sector agrícola del Reino Unido. La pesquisa abarcó a los agricultores, Gobierno, servicios de extensión rural, así como las corporaciones. Bajo la perspectiva de la dominación, elucidó las dificultades enfrentadas por los agricultores, así como el entendimiento de las estrategias para el desarrollo de la contabilidad gerencial en el sector agrícola.

Las estrategias de gestión son influenciadas por las formas de tecnología, habilidades de los trabajadores y competencia. No obstante, esas estrategias pueden ser afectadas por la capacidad de resistencia de los trabajadores. Para tanto, las organizaciones desarrollan políticas de dialéctica del control (Saravanamuthu & Tinker, 2003).

La dialéctica de control indica cómo prácticas organizacionales moldean y son moldeadas por la compleja relación de poder entre subordinados y superiores en varios niveles de estructura de poder, dentro y fuera de la organización (Giddens, 2009). El foco central de la TE, en el análisis del poder, es la dialéctica del control, lo que explica el poder en dos vías. Así, en las relaciones de poder, no hay condición en que una de las partes posea poder absoluto, mientras que el otro posee ningún poder (Uddin & Tsamenyi, 2005).

El trabajo de Uddin y Tsamenyi (2005) se basa en la dialéctica de control para explorar la forma como el presupuesto actúa en el sector público en países menos desarrollados. Ese aspecto de estructuración ofrece un camino para examinar como diferentes órganos estatales y agentes interactúan para moldear las prácticas actuales de control gerencial y presupuesto en las empresas estatales de Gana.

Poder y resistencia están presentes en todo el proceso de interacción entre el usuario y el sistema, así como en las transformaciones sobre el trabajo (Rodrigues, 2008). La Contabilidad es el principal medio de monitoreo de las acciones de la gestión - es oficial, aunque sea una norma de gestión contestada. La Contabilidad debe tener ambas las dimensiones (morales e instrumentales) de poder, porque influencia la forma cómo la gestión navega por medio de las contradicciones entre capital y trabajo (Saravanamuthu & Tinker, 2003).

### 3.3.2 Mecanismo ideológico

En los últimos años, la Contabilidad pasó a ser vista como una práctica social e institucional que actúa sobre las personas, entidades y procesos. Además de eso, esa práctica es vista como una de las entidades más influyentes de especialización en muchas sociedades occidentales, tornándose un elemento central de gobierno, como un mecanismo de gestión social y económica. En ese proceso, los contadores han ocupado posiciones poderosas en las organizaciones empresariales. En suma, la Contabilidad es influenciarse tanto del individuo, como de la sociedad (Jones & Dugdale, 2001).

El estudio de Jayasinghe y Thomas (2009) explora cómo y por qué las antiguas prácticas de la contabilidad fueron preservadas en una comunidad rural subalterna en el Sri Lanka, a pesar de las presiones externas para la mudanza. En particular, examina cómo estas prácticas contables son movilizadas en el cotidiano de la comunidad y cómo y por qué, los miembros de la comunidad tienden a preservarlas de generación en generación (Jayasinghe & Thomas, 2009).

Hay dos cuestiones importantes de análisis de la Contabilidad como un mecanismo de poder. La primera dice respecto a la construcción de la Contabilidad como una red de prácticas. Cada práctica individual está relacionada a grupos de otras prácticas contables, que están embutidas en los conocimientos de la Contabilidad como una forma de discurso económico. El poder de la Contabilidad puede, por tanto, residir, no en cualquier práctica específica, sino en la interrelación de la red de prácticas. La segunda cuestión es que la Contabilidad sea incorporada y constituya las relaciones sociales para identificar su poder. De esta forma, no son consideradas solamente las prácticas y las informaciones generadas, sino también su permeabilidad en las relaciones sociales y en las formas de pensar (Jones & Dugdale, 2001).

Alam *et al.* (2004) se inspiraron en Benson (1977) y Neimark y Tinker (1986) para afirmar que el orden social y organizacional es producido y reproducido por medio del proceso de construcción social a lo largo del tiempo y del espacio y puede contener contradicciones, rupturas, inconsistencias e incompatibilidades, como parte del propio tejido de la vida social.

La Contabilidad es un instrumento utilizado para minimizar tales contradicciones. Esa visión enfatiza cómo las prácticas contables involucran el funcionamiento de las relaciones de poder o de un sistema de dominación por medio de mecanismos de prestación de cuentas (Jayasinghe & Thomas, 2009).

Los fundamentos teóricos del estudio de Alam *et al.* (2004) se basan en la noción de las contradicciones, un tema importante en la teoría de la Estructuración (TE) de Giddens. El abordaje es la tradición de pensar dialécticamente, o sea, no mirar hacia las funciones de las prácticas sociales, sino buscar sus contradicciones. La contradicción es un elemento clave de la visión dialéctica marxista de la vida social y organizacional (Alam *et al.*, 2004).

En este sentido, Alam *et al.* (2004) investigaron las mudanzas en las operaciones y prácticas contables en el Banco de Desarrollo de Fiji. El estudio constató que el lucro está en desacuerdo con la cultura local. La tradición local es contradictoria con el desarrollo capitalista. La decisión del banco de aumentar la capacidad de lucro, por medio de una tecnología basada en el lucro, fue contradictoria con su papel tradicional de desarrollo en Fiji (Alam *et al.*, 2004).

El análisis de la contabilidad como un mecanismo ideológico induce a reflexiones acerca de su papel en la constitución de las relaciones sociales. Para tanto, es necesario el involucramiento activo de los contadores en los procesos de transformación social.

#### 4. Consideraciones finales

La estructura de significación, bajo la lente perceptiva, concibe la Contabilidad como un esquema cognitivo, con objetivo de interpretar la realidad. No obstante, los artefactos de la Contabilidad no pueden ser considerados instrumentos monolíticos de la información. Conforme preconiza Giddens (2009), los actores son a propósito e intencionales en sus conductas. De esta forma, el acto interpretativo es concebido por los individuos, en este caso, los usuarios de las informaciones contables. Las informaciones extraídas por medio de los informes contables dependen del contexto de cada usuario. Así, la interpretación de estas informaciones trasciende las fronteras del conocimiento contable.

A partir de eso, se concluyó que los estudios de Boland (1993); Jack (2005); Scapens y Macintosh (1996); Guarido Filho y Costa (2012); Santos (2008); y Tavares (2012) promovieron una incursión en relación a los siguientes requisitos clave de la teoría de la Estructuración (TE): a) esquemas interpretativos; b) stocks de conocimiento; c) intencionalidad de los agentes; d) conductas institucionalizadas; e) dualidad de la estructura; f) proceso cognitivo; g) difusión y rutina; h) asimilación de sistemas; i) interacción social; y j) análisis de la conducta estratégica.

La estructura de significación, bajo la lente constitutiva, analiza la Contabilidad como un lenguaje por medio del cual la realidad es construida socialmente. Así, para la integración sistémica de las prácticas sociales, la Contabilidad tiene la función de estandarización de los procesos entre los diversos sectores de las organizaciones. De esta forma, las pesquisas de Macintosh y Scapens (1990), Roberts (1990) y Wanderley y Cullen (2012) revelaron los siguientes aspectos clave: a) sistemas de prestación de cuentas; b) dualidad de la estructura; y c) estrategia organizacional.

La estructura de legitimación, en el ámbito del dispositivo *window-dressing* preconiza la Contabilidad como un medio para reflejar las expectativas de la organización y de la sociedad. De esa forma, la Contabilidad precisa ejercer un papel de neutralidad para conquistar la confiabilidad de las informaciones divulgadas por las empresas. Las pesquisas de Granlund (2002), Granlund *et al.* (1998) y Lawrenson (1992) destacaron los referidos aspectos: a) confianza; b) expectativas de la organización; y c) eventos macroeconómicos.

La estructura de legitimación, en la perspectiva de los dispositivos de sanción, concibe la Contabilidad como un medio de sanción de las relaciones sociales. A partir de la estandarización de reglas y rutinas, la Contabilidad puede promover los procesos de aprobación, o no, de conductas organizacionales. En ese sentido, Conrad (2005), Lawrence *et al.* (1997) y Macintosh (1995) investigaron los siguientes aspectos clave: a) reglas y obligaciones morales; b) constitución moral de acciones e interacciones de los gestores; c) prestación de cuentas; y d) dialéctica de control.

La estructura de dominación, en la forma de recursos para dominación, analiza la Contabilidad como un recurso que puede ser autoritario en el ejercicio del poder. A partir de la integración sistémica en las organizaciones, la Contabilidad puede ampliar su campo de actuación, y, como consecuencia, participar directamente de las disputas de poder.

Esa perspectiva fue investigada por Collier (2001); Cowton y Dopson (2002); Jack (2007); Saravanamuthu y Tinker (2003); Uddin y Tsamenyi (2005); Rodrigues (2008); Silva y Fonseca (1993); Ribeiro (2010); Beuren y Almeida (2012); Cosenza, Teixeira Filho y Lopes (2012); y Walter *et al.* (2009), que destacan el siguiente: a) poder; b) control gerencial; c) conflicto y resistencia; d) concepto de poder y conocimiento; e) poder y comprometimiento; f) psicología del individuo y organizacional; g) ambiente normativo; h) relaciones interpersonales y inter-organizacionales; i) vigilancia; j) conocimiento de la agencia; k) recursos de dotación y autoritarios; l) poder de agencia; m) asimetrías del poder; n) dialéctica del control; y o) dualidad de la estructura.



La estructura de dominación, bajo la perspectiva de mecanismo ideológico, considera la Contabilidad como un mecanismo que puede facilitar la comprensión de las contradicciones estructurales de la sociedad. Para tanto, los contadores precisan ser agentes de mudanzas en los procesos de transformación social.

En esta perspectiva, Alam *et al.* (2004); Jayasinghe y Thomas (2009); y Jones y Dugdale (2001) destacaron los siguientes puntos: a) mecanismos de gestión social y económica; b) manutención de prácticas sociales; c) red de prácticas sociales; d) relaciones sociales y poder; e) contradicciones, rupturas, inconsistencias y incompatibilidades de la vida social; f) sistemas de dominación; y g) dialéctica del control.

Para pesquisas futuras, bajo la estructura teórico interpretativista y cualitativo de la TE de Giddens, en la concepción de la meta estructura de significación, se sugiere la investigación de las funciones, actividades y comunicación de la contabilidad gerencial y/o Controladuría en el contexto estratégico empresarial. En relación a la meta-estructura de legitimación, se sugiere verificar las obligaciones, mecanismos de sanción, comportamientos legitimados y producción de moralidad de la contabilidad y/o Controladuría en relación a otros sectores de la organización. Por último, en lo referente a la meta-estructura de dominación, se recomienda pesquisas acerca de recursos autoritarios, recursos de dotación, facilidades, relaciones sociales y poder, en el contexto de la contabilidad y/o Controladuría en ambientes integrados de gestión.

## 5. Referencias

- Alam, M., Lawrence, S., & Nandan, R. (2004). Accounting for economic development in the context of post-colonialism: the Fijian experience. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), pp. 135-157.
- Barber, B. (1983). *The logic and limits of trust*. New Brunswick, NJ: Rutgers University Press. DOI: 10.5840/bpej1983237
- Benson, J. K. (1977). Organizations: A Dialectical View. *Administrative Science Quarterly*. 22(1), pp. 1-21. DOI: 10.2307/2391741
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1990). *Tafsir Sosial atas Kenyataan*. LP3ES, Jakarta.
- Beuren, I. M., & Almeida, D. M. (2012). Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 47(4), pp. 653-670. DOI: 10.5700/rausp1065
- Boland, R. J., Jr. (1993). Accounting and the interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2), pp. 125-146.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, organizations and Society*, 10(4), pp. 381-413.
- Clegg, S., (1979). *The Theory of Power and Organizations*, London, Routledge & Kegan Paul.
- Coad, A. F., & Herbert, I. P. (2009). Back to the future: new potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research* 20(3), pp. 177–192
- Coad, A. F., & Glyptis, L. G. (2014). Structuration: a position-practice perspective and an illustrative study. *Critical Perspectives on Accounting* 25(2), pp. 142-161
- Cohen, J. (1989). Deliberation and Democratic Legitimacy, in *The Good Polity: Narrative Analysis of the State*, edited by Alan Hamlin and Philip Pettit. New York: Basil Blackwell.
- Collier, P. M. (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12(4), pp. 465-486.
- Conrad, L. (2005). A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. *Critical perspectives on accounting*, 16(1), pp. 1-26. DOI:10.1016/S1045-2354(02)00212-5

- Cosenza, J. P., Teixeira Filho, A. C., & Lopes, R. de S. S. A. (2012). Reflexão Sobre Relações Entre Poder e Contabilidade. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(2).
- Cowton, C. J., & Dopson, S. (2002). Foucault's prison? Management control in an automotive distributor. *Management accounting research*, 13(2), pp. 191-213. DOI:10.1006/mare.2001.0173
- Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2011). 25 years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), pp. 494-513. DOI:10.1016/j.aos.2011.10.001
- Gadamer, H. G. (1976). *Philosophical hermeneutics*. Califórnia: University California Press.
- Giddens, A. (2009). *A constituição da sociedade*. Tradução: Álvaro Cabral. (3a ed.). São Paulo: Editora WMF Martins Fontes.
- Granlund, M., Lukka, K., & Mouritsen, J. (1998). Institutionalised justification of corporate action: internationalisation and the EU in corporate reports. *Scandinavian Journal of Management*, 14(4), pp. 433-458. DOI: org/10.1016/S0956-5221(97)00046-8
- Granlund, M. (2002). Changing legitimate discourse: a case study. *Scandinavian Journal of Management*, 18(3), pp. 365-391.
- Guarido, E. R., Fº & Costa, M. C. (2012). Contabilidade e institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações. *Revista Contabilidade e Controladoria-RC&C*, 4(1).
- Guo, X., Zhang, N., & Chen, G. (2009). Adoption and penetration of e-government systems: conceptual model and case analysis based on structuration theory. In *Proceedings of the Digital Media Exposition*.
- Hossain, M. D., Moon, J., Kim, J. K., & Choe, Y. C. (2011). Impacts of organizational assimilation of e-government systems on business value creation: A structuration theory approach. *Electronic Commerce Research and Applications*, 10(5), pp. 576-594. DOI: 10.1016/j.elerap.2010.12.003
- Hoskin, K. (1998). Examining accounts and accounting for management: inverting understandings of 'the economic', in A. McKinlay, K. Starkey (eds), *Foucault, Management and Organization Theory: from Panopticon to Technologies of Self*, London, Sage, 92-110. DOI: http://dx.doi.org/10.4135/9781446221686
- Jack, L. (2005). Stocks of knowledge, simplification and unintended consequences: the persistence of post-war accounting practices in UK agriculture. *Management Accounting Research*, 16(1), pp. 59-79. DOI: 10.1016/j.mar.2004.08.003
- Jack, L. (2007). Accounting, post-productivism and corporate power in UK food and agriculture. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(8), pp. 905-931.
- Jack, L. & Kholeif, A. (2007). Introducing Strong Structuration Theory for Informing Qualitative Case Studies in Organization, Management and Accounting Research. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal* 2(3), pp. 208- 225. DOI: org/10.1108/17465640710835364
- Jack, L. & Kholeif, A. (2008). Enterprise resource planning and a contest to limit the role of management accountants: a strong structuration perspective. *Accounting Forum* 32(1), pp. 30-45. DOI: 10.1016/j.accfor.2007.11.003
- Jayasinghe, K., & Thomas, D. (2009). The preservation of indigenous accounting systems in a subaltern community. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), pp. 351-378. DOI: 10.1108/09513570910945651
- Jones, C. T., & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), pp. 35-63.

- Lawrenson, D. M. (1992). Britain's railways: The predominance of engineering over accountancy during the inter-war period. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(1), pp. 45-60. DOI: 10.1016/1045-2354(92)90014-I
- Lawrence, S., Alam, M., Northcott, D., & Lowe, T. (1997). Accounting systems and systems of accountability in the New Zealand health sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), pp. 665-683. DOI: org/10.1108/09513579710194036
- Lowe, T., Puxty, T., & Chua, W. F. (Eds.). (1989). *Critical perspectives in management control*. Macmillan Press.
- Luhmann, N. (1979). *Trust and power*. Chichester: Wiley.
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), pp. 455-477. DOI: 10.1016/0361-3682(90)90028-S
- Macintosh, N. B. (1995). The ethics of profit manipulation: a dialectic of control analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(4), pp. 289-315.
- Neimark, M. & Tinker, A. M. (1986). The social construction of management control systems. *Accounting Organizations and Society*. 11(4/5), pp. 369-395. DOI: 10.1016/0361-3682(86)90008-5
- Pfeffer, J. (1992). *Managing with Power: Politics and Influence in Organizations*, Boston, Harvard Business School Press.
- Ribeiro, S. M. R. (2010). Fortalecimento das instituições de controle na APF do Brasil. Congresso CONSAD de Gestão Pública. Brasília, DF, Brasil, 3.
- Roberts, J. (1990). Strategy and accounting in a UK conglomerate. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), pp. 107-126. DOI: 10.1016/j.aos.2006.08.001
- Rodrigues, E. M. T. (2008). A interação entre sistemas de informação e o trabalho no setor bancário no Brasil: uma estruturalista. Tese de Doutorado. FGV/EBAPE - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4192/TESE%20Revisada.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Rosenbaum, H. (1993). Information Use Environments and Structuration: Towards an Integration of Taylor and Giddens. *Proceedings of the ASIS annual meetin.* pp. 235-45.
- Santos, A. R. dos (2008). Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro. Dissertação de Mestrado da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. Recuperado de [http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Disserta coes/D001.pdf](http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Disserta%20coes/D001.pdf)
- Saravanamuthu, K., & Tinker, T. (2003). Politics of managing: the dialectic of control. *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), pp. 37-64.
- Scapens, R. W., & Macintosh, N. B. (1996). Structure and agency in management accounting research: a response to Boland's interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7), pp. 675-690. DOI: 10.1016/0361-3682(95)00049-6
- Scapens, R. W.; & Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993. DOI: 10.1006/mare.1993.1001
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. (2 ed.) London, Sage Publications,.
- Silva, C. L. M. da, & Fonseca, V. S. da (1993). Estruturação da estrutura organizacional: o caso de uma empresa familiar. *Organizações & Sociedade*, 1(1), pp. 42-71.
- Tavares, E. (2012). Fatores influentes e tipos de uso emergentes da construção social de sistemas de informação no setor bancário. *Organizações & Sociedade*, 19(62).

- Uddin, S., & Tsamenyi, M. (2005). Public sector reforms and the public interest: a case study of accounting control changes and performance monitoring in a Ghanaian state-owned enterprise. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(5), pp. 648-674. DOI: 10.1108/09513570510620493
- Wanderley, C. de A., & Cullen, J. (2012). A Case of Management Accounting Change: the Political and Social Dynamics. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), pp. 161-172.
- Walter, S. A., Cruz, A. P. C. D., Espejo, M. M. D. S. B., & Gassner, F. P. (2009). Uma análise da evolução do campo de ensino e pesquisa em contabilidade sob a perspectiva de redes. *Revista Universo Contábil*, 5(4), pp. 76-93.
- Weber, M. (1947). *The theory of economic and social organization*. Trans. AM Henderson and Talcott Parsons. New York: Oxford University Press.