

# LOS APORTES DE LA CONTABILIDAD PARA EL BUEN FUNCIONAMIENTO DEL GOBIERNO CORPORATIVO DESDE LA PERSPECTIVA DE MILLER Y O'LEARY

## CONTRIBUTIONS OF ACCOUNTING FOR THE GOOD OPERATION OF CORPORATE GOVERNMENT FROM THE PERSPECTIVE OF MILLER AND O'LEARY

Isabel Armas Heredia

isabel.armasheredia@gmail.com

Docente Universidad Técnica de Cotopaxi

Participante del Doctorado en Ciencias Contables Universidad Los Andes

### RESUMEN

Miller y O' Leary (1994) conciben la contabilidad como una práctica social e institucional sustentada en las relaciones sociales. En este documento, se debate sobre los aportes de la contabilidad de gestión como una práctica que contribuye con el buen funcionamiento del gobierno corporativo. Metodológicamente, el trabajo se fundamentó en la revisión de literatura en las líneas de investigación en contabilidad social, de gestión, gobierno corporativo y costos transaccionales. Las conclusiones de la investigación destacan que la contabilidad de gestión como buena práctica social constituye un mecanismo de poder disciplinario y controlador que contribuye con la eficiencia, la eficacia y la administración que realiza el gobierno corporativo en todos los niveles de la estructura organizacional, tanto en lo financiero como en lo no financiero, elevando los niveles de productividad, el buen desempeño de los trabajadores dentro de las organizaciones y, garantizando a sus usuarios de manera responsable información oportuna, veraz y confiable para la toma de decisiones.

**Palabras clave:** contabilidad de gestión, eficiencia y eficacia organizacional, gobierno corporativo.

### ABSTRACT

Miller and O 'Leary (1994) conceive accounting as a social and institutional practice based on social relations. In this document, the contributions of management accounting are discussed as a practice that contributes to the good functioning of corporate governance.

Recibido: 19 de octubre de 2018 revisión aceptada: 10 de enero de 2019

Correspondiente al autor: isabel.armasheredia@gmail.com

Methodologically, the work was based on literature review in the lines of research in social accounting, management, corporate governance and transaction costs.

The conclusions of the research highlight that management accounting as a good social practice contributes to the efficiency, effectiveness and management of corporate governance at all levels of the organizational structure, both financially and non-financially, raising the levels of productivity and the good performance of the workers within the organizations.

**Keywords:** corporate governance, management accounting, organizational efficiency and effectiveness.

## INTRODUCCIÓN

Desde una perspectiva social e institucional, la contabilidad es una práctica social que además de lo financiero, aporta las bases para la regulación de las actividades económicas emprendidas por los individuos dentro de una sociedad, lo cual la convierte en un mecanismo de gobierno funcional para regular el comportamiento del individuo dentro y fuera de la organización, mediante el establecimientos de estándares de eficiencia y normas de comportamiento que permiten disciplinarlo y vigilarlo.

En este artículo se diserta sobre los aportes de la contabilidad de gestión al mejoramiento del desempeño del gobierno corporativo. Se adoptó un diseño metodológico basado en la revisión de los trabajos de Miller y O'Leary (1993), Miller (1994) y; Miller; Kurunmaki y O'Leary (2008) cuyos fundamentos aportan las bases para concebir la contabilidad de gestión de una manera distinta a la tradicional en la medida que promueve la regulación de las actividades de la entidad como aspecto central que contribuye con el mejoramiento del gobierno corporativo.

El trabajo consta de cinco secciones incluyendo la presente introducción. En la segunda se exponen los fundamentos de la contabilidad como una práctica social e institucional; en la tercera se discuten las bases de la contabilidad

como un proyecto de gestión sociopolítica; en la cuarta se concibe la empresa como una organización que promueve la adopción de las prácticas de gobierno corporativo y; finalmente en la quinta se presentan las conclusiones, evidenciando la importancia de la contabilidad de gestión para mejorar la eficiencia del gobierno corporativo.

## La contabilidad como práctica social e institucional

Partiendo de la concepción que enfatiza en la contabilidad como una práctica social e institucional, Miller y O'Leary (1993), fundamentándose en los estudios de Foucault (1999) analizaron la influencia que han tenido en esta disciplina las nociones de:

- La genealogía, que sustenta el abordaje de las prácticas contables, a partir de su fragmentación y asociación con algunos eventos concretos como la invención de técnicas.
- La arqueología, centrada en la legitimación del discurso y el contexto histórico en que éste se ha formulado, que enfatiza en la necesidad de comprender los fundamentos epistemológicos del discurso contable como soporte para el replanteamiento de las prácticas de la contabilidad.

- Las relaciones entre el conocimiento y el poder, como aspectos fundamentales que orientan la comprensión de las sociedades, lo cual incide en la naturaleza y desarrollo de las prácticas sociales e institucionales.

Para Miller (1994) las bases de la contabilidad han evolucionado, trascendiendo de una práctica netamente financiera a una social, con gran influencia en los diversos aspectos de la vida en sociedad. Así, la atención de las investigaciones contables se han centrado en la comprensión de “las formas en que la contabilidad influye, y a su vez, está influenciada por una multiplicidad de agentes, organismos, instituciones y procesos” (p. 1).

Considerando la contabilidad como una práctica social, se deduce que su objeto de estudio no se limita únicamente al abordaje del hecho económico. Sus fundamentos abarcan los diversos aspectos que norman y regulan la vida del individuo en la sociedad. Siguiendo a Miller (1994) el componente social e institucional de la contabilidad se precisa a partir de su influencia en: a) el mundo donde el individuo se desarrolla como ser social; b) la realidad social que rodea al individuo; c) las actividades socioeconómicas emprendidas por el hombre y; d) la organización de las actividades, así como de los procesos económicos y sociales que regulan la vida del hombre en sociedad.

Desde esta postura social e institucional, Miller (1994) identifica las siguientes connotaciones de la contabilidad:

- Las prácticas contables como tecnología constituyen un mecanismo para la transformación del mundo, mediante su intervención en las actividades, los individuos y los objetivos de la organización.

- La contabilidad aun cuando aporta información sobre la realidad social y financiera de las organizaciones, presenta limitaciones para valorar las variables no cuantitativas que caracterizan el hecho económico.

- Los métodos empleados en la práctica contable favorecen la comparación entre las entidades, al aportar información para la elaboración de los cálculos expresados en los estados financieros.

- Las prácticas contables se configura como un mecanismo para regular de forma objetiva y neutral las actividades de los individuos como grupo social, al establecer “una forma particular de gobernar a individuos y actividades” (Miller, 1994, p. 4).

- El lenguaje contable aporta significación a las prácticas sociales e institucionales: debido a que éste se fundamenta en un discurso y unas representaciones precisadas en un conocimiento, que trasciende la valoración de las variables cuantitativas que conforman el hecho económico, para incorporar las dimensiones sociales que también forman parte del mismo.

- El discurso contable orienta las prácticas sociales e institucionales dentro de las entidades, articulando los mecanismos que permiten conocer, comprender, administrar y favorecer la toma de decisiones. Este aporta las bases “esenciales para el apropiado gobierno de la vida económica y social” (Miller, 1994, p. 6).

- Las prácticas contables permiten construir y reconstruir el hecho económico al expresar los resultados de la entidad en términos financieros. Los mismos constituyen el soporte para: la emisión de

los juicios u opiniones sobre la situación financiera de la entidad; las acciones a emprender para el alcance de los objetivos organizacionales, el diseño de las políticas empresariales y los modelos de gestión. Por ello, las prácticas contables se encuentran intrínsecas en la naturaleza misma de cada organización, teniendo un sentido “irremediamente social” (Miller, 1994).

Por su parte, Miller y O’Leary (1993) expresan que el abordaje de la contabilidad como una práctica social e institucional desde una postura metodológica constructivista, permite comprender el hecho económico como base del funcionamiento de la empresa, bajo una perspectiva que trasciende los aspectos financieros. En tal sentido, para comprender la contabilidad de gestión, como una práctica social e institucional, Miller y O’Leary (1993) basándose en la revisión de literatura especializada enfatizan en la necesidad de precisar:

- Los aspectos que determinan la eficiencia y eficacia de los individuos dentro la organización, considerando el costeo estándar como un mecanismo empleado para distribuir el poder dentro de las organizaciones.

- Las nuevas técnicas de supervisión y administración que contribuyen con el mejoramiento de la vida laboral de los individuos, lo cual fundamenta el surgimiento del presupuesto y el costeo estándar como mecanismos para mejorar la gestión organizacional.

- La formulación de discursos programáticos que sustenten el desarrollo de las actividades de la organización y la sociedad en general, así como de los discursos tecnológicos que contribuyan con el diseño y aplicación de las prácticas contables,

aportando una significación amplia sobre las distintas dimensiones de la organización.

En la misma línea de pensamiento, Pineda (2010) expone que las prácticas sociales que fundamentan la relación entre el poder, las organizaciones productivas y la contabilidad se configuran como un mecanismo racional que al pasar de lo financiero al campo del análisis social, revelan la existencia de una práctica vinculada con el comercio, sus problemas y las normas que regulan la actividad comercial. Es decir “una práctica asociada al mercader: a sus problemáticas, a sus ritmos, a las reglas que normalizan su actividad, etc.” (p. 125).

Para el autor, la contabilidad como práctica social fomenta el orden dentro de las entidades a través de la adopción de planes de cuentas y sistemas de registros cuantitativos y cualitativos, que permiten la elaboración de informes que revelan la situación financiera de la empresa para un momento determinado. Las prácticas contables permiten elaborar una representación del funcionamiento de la organización, al agrupar los distintos aspectos organizacionales a través de las cuentas, creando un sistema de registro ordenado de las operaciones económicas y financieras.

Puede afirmarse que el abordaje de la contabilidad como práctica social e institucional proporciona los fundamentos para la comprensión de los fenómenos que conforman la realidad dentro de las organizaciones, pues el lenguaje contable y las representaciones aportadas por la contabilidad sobre la organización, incluyen además de los aspectos cuantitativos, los de carácter cualitativo que muestran el entramado de relaciones sociales y de poder que han caracterizado históricamente el desarrollo de la organización.

En tal sentido destaca que en la actualidad, aun cuando se han presentado avances en el desarrollo de nuevas líneas de investigación contable, que favorecen la valoración, comprensión e interpretación de los fenómenos que integran la realidad de las organizaciones desde una postura social e institucional que trasciende los campos financiero y económico; se requieren nuevos enfoques que aporten un replanteamiento de las teorías, los criterios y los métodos empleados en contabilidad para interpretar las distintas dimensiones y dinámicas que forman parte de la organización como es el caso de la contabilidad de gestión y, concretamente del gobierno corporativo.

### **La contabilidad como un proyecto de gestión sociopolítica**

La contabilidad bajo la perspectiva de una práctica social e institucional se inserta en el campo de las relaciones de poder gestadas en las sociedades. Esta se convierte en un mecanismo regulador de la gestión sociopolítica que tiene por objeto “hacer visibles todas las formas de actividad del individuo, considerando su papel en la operación eficiente de la empresa y la sociedad” (Miller y O’Leary, 1993, p. 134).

Para Miller (1994) el interés por consolidar la contabilidad como un mecanismo de gestión social e institucional surge a partir de los aportes de la propia disciplina, al abarcar las diversas prácticas de contabilidad de gestión que conforman una nueva línea de investigación de importancia para la ciencia contable. Se enfatiza en la necesidad de incorporar mecanismos que permitieran observar y evaluar la eficiencia de las operaciones y las actividades desempeñadas por el individuo, tanto al nivel de la empresa como de la sociedad en su conjunto (Miller y O’Leary, 1993).

A diferencia de los enfoques que abordaban las prácticas contables, como un fundamento teórico y técnico de utilidad social para el alcance del progreso de las sociedades, Miller y O’Leary (1993) al analizar las prácticas contables perciben aspectos que abarcan además de lo financiero, lo referente a la gestión sociopolítica, lo cual aporta la base para comprender las actividades que contribuyen con el desempeño eficiente del individuo dentro de las organizaciones.

Los autores mencionados ubican la contabilidad en un plano que trasciende la técnica de cálculo, considerándola como un elemento indispensable para normalizar la gestión sociopolítica de la empresa y la sociedad. Basándose en un análisis histórico, Miller y O’Leary (1993) precisan los aportes de esta concepción para demostrar que:

- La contabilidad al integrarse con otras prácticas, ha permitido precisar ciertos aspectos que resultan determinantes para el buen funcionamiento de la empresa. Por ejemplo, la articulación de la contabilidad con la administración científica ha contribuido con la formulación de estándares de eficiencia.

- Los aspectos que contribuyen con el buen gobierno corporativo, inciden en el comportamiento del individuo, en la medida que éste debe desempeñar su trabajo cumpliendo una serie de estándares y normas, que hacen visible su eficiencia o ineficiencia en la organización.

- El esquema en que ocurren los cambios en la contabilidad trasciende la empresa y la misma disciplina, abarcando la sociedad en su conjunto o la nación, pues la contabilidad según la orientación de sus prácticas tiene un alcance macro o micro en el desarrollo de lo social.

- Las diferencias que presentan los discursos programáticos y los discursos contables en el funcionamiento de las organizaciones.

A partir del análisis histórico del costeo estándar, Miller y O' Leary (1993) consideran sus aportes para el conocimiento de las actividades, los niveles de desempeño y las capacidades de cada individuo en la empresa, que como miembro de la misma comenzó a tener visibilidad, así como una asignación clara y detallada de funciones, pues "las actividades de la persona pueden ser reconocidas de acuerdo con los estándares establecidos y las desviaciones de la norma" (p. 137).

Este enfoque permitió visualizar en la práctica, la responsabilidad del individuo en la asignación de las tareas, pues de no cumplir los estándares esperados podrían ser sancionados y en el caso de cumplirlos ser reconocidos. Para Miller y O' Leary (1993) el costeo estándar en sus inicios se percibió como una innovación contable de utilidad para la reducción de costos a través de la mejora en la eficiencia de los trabajadores, ignorando otros aspectos que tuvieron influencia sobre el funcionamiento de la empresa. Por ejemplo, no se consideró el costo estándar como un mecanismo de poder social que buscaba someter a los individuos a mecanismos de escrutinio y observación durante las actividades laborales. En su manifestación más pura, esta forma de poder buscaba regular el comportamiento del individuo haciéndolo responsable de sus propias deficiencias, permitiéndole autorregular su vida, pero a partir de un conjunto de estándares establecidos por la gerencia sin tomar en cuenta sus propios intereses.

De acuerdo con Miller y O' Leary (1993, p.133) la fijación de estándares para el funcionamiento de las organizaciones genera:

Confrontaciones directas entre el trabajador y su jefe. A comienzos del siglo XX, el empleado se ve rodeado de una serie de normas de cálculo y estándares, que interponen entre él y su jefe una serie de mecanismos intermediarios. Con estos cambios, parece que la disciplina ya no reside en la voluntad del jefe sino dentro de la misma máquina económica, en las normas y en los estándares de los que el trabajador puede alejarse. Sostenemos que la contabilidad es un aspecto importante en el desarrollo de una serie de programas de cálculos y técnicas que pueden llegar a regular la vida laboral de los individuos en el siglo XX. Es por esto que hablamos del costo estándar como parte de una importante reorientación del ejercicio de poder dentro de la empresa.

Bajo estos fundamentos, el costeo estándar en conjunto con la administración científica se configuró como un instrumento de poder social, orientado hacia la regulación de la conducta de los individuos dentro de la organización, mediante la formulación de estándares y normas de comportamiento orientados hacia el incremento de la eficiencia de los individuos en el desempeño de las actividades laborales, la disminución de los costos y el aumento de los beneficios para los patronos o dueños de fábrica. A estos aspectos, se agregan posteriormente los aportes de la psicología industrial, que se propuso estudiar el individuo y los problemas económicos. No obstante, Miller y O' Leary (1993, p.154) afirman que los postulados de esta disciplina se encauzaron a determinar los mecanismos que podrían emplearse el conocimiento y manejo de:

la psique del trabajador para que este sirviera a la eficiencia de una manera incluso más grande que la prometida por los ingenieros y los contadores de costo. Los psicólogos industriales pueden ser vistos como otros de los grupos que invadirían la firma, con el propósito de producir y aplicar un conocimiento sobre el individuo. Con este desarrollo, algunas preocupaciones sobre el cuerpo y la mente serían introducidas en el proyecto de involucrar al individuo en una serie de normas para el desempeño económico.

Como un mecanismo dirigido al logro de la armonía en el centro de trabajo, emergen desde el ámbito administrativo nuevas formas de dirección influenciadas por las propuestas de la psicología, la sociología, entre otras ciencias sociales, cuyas bases encauzaron el desarrollo de estudios orientados hacia la propuesta de acciones que pudieran adoptarse en la mediación de los conflictos presentados entre los empleados y el patrono en la empresa. Esto condujo a una redefinición de la concepción del individuo en la empresa, el cual pasa de concebirse como un maquina u hombre económico a considerarse como un ser social, con intereses personales y sociales diferentes a los de la gerencia, que al no tomarse en cuenta pueden frustrar el logro de los objetivos organizacionales.

Entre los aportes de esta concepción al desarrollo de la organización, destacan los experimentos de Hawthorne conocidos como el movimiento de las relaciones humanas gestado en el segundo cuarto del siglo XX. Su contribución más significativa, se encontró en el abordaje de la vida del individuo en todas sus dimensiones como parte del desarrollo social. En la medida que esto no se considera para el desarrollo de la organización, se presenta una limitación para

el alcance de las metas colectivas de la misma (Miller y O' Leary, 1993).

En el plano de la contabilidad también se hizo necesario redefinir la noción de la persona y los objetivos de las técnicas contables. En esta orientación Miller y O' Leary (1993, p.157) señalan que:

Surge el énfasis en las metas colectivas y en la interdependencia de varios de los componentes de la empresa. Esto implicaría redefinir los conceptos de lo que se podría esperar de los presupuestos y de otras formas de estandarización de las expectativas gerenciales. Ya no se podrían basar los presupuestos y los estándares de desempeño simplemente en una suposición sobre las motivaciones económicas de índole racional. Hacerlo de esa manera implicaba un riesgo de producir severas consecuencias y resistencia inesperada. En el lugar de esas visiones limitadas debía ahora ponerse la persona caracterizada por sus sentimientos, y las políticas gerenciales debían estar dirigidas a ella de acuerdo con el significado que pudiera darles desde sus circunstancias personales y sociales.

Al extender la visión de la gerencia hacia una postura que trasciende los intereses del propietario y las metas organizacionales, se redefinen algunos conceptos contables para abarcar los intereses personales y sociales del individuo. Esto originó una nueva forma de gobierno caracterizado en los términos de Miller y O' Leary (1993) por:

- El interés por la eficiencia y la racionalización que debe fijarse entre las partes involucradas, para lograr la cooperación de los individuos en el alcance de las metas organizacionales.

- La gestión basada en la imposición de estándares de desempeño se sustituye por una gestión negociable.

- El concepto de control se reestructura para involucrar a los individuos en la fijación de objetivos comunes.

Los aspectos descritos, aportan las bases para concebir el carácter interdependiente de la dentro de las operaciones de la empresa, cuyo propósito central se encuentra en el fomento de la cooperación del individuo para el alcance de los objetivos organizacionales. Sin embargo, también destaca que los aspectos mencionados, no contrarrestaron los problemas derivados de las aplicaciones contables, pues su objetivo se enfocó en capacitar a la persona para materializar los fines organizacionales (Miller y O' Leary, 1993).

En el escenario descrito se encuentran los primeros indicios del gobierno corporativo, como una alternativa que busca disminuir las concentraciones de poder en las cimas jerárquicas (accionistas, socios, propietarios, altos ejecutivos), quienes actúan de manera autoritaria para satisfacer sus intereses, en detrimento de los intereses de los otros grupos de la organización (trabajadores, bancos, clientes, proveedores, comunidad, gobierno, entre otros) generando conflictos con altos costos sociales (ambientales, laborales, innovación, tecnológicos, desconfianza, entre otros) que en el largo plazo comprometen la imagen y continuidad de la organización.

En tal sentido, la contabilidad como un instrumento positivo de poder disciplinario a través de sus prácticas, resultaría funcional para asumir una gestión que incorpore un compromiso social que trascienda el resguardo de los intereses económicos del propietario, para abarcar los intereses de otros grupos (bancos, gobierno, clientes,

entre otros) que también requieren de información para la toma de decisiones. Esto contribuiría con la ampliación de las bases de la contabilidad, al incorporar además de los cálculos que sustentan la cuantificación del hecho económico, el interés por garantizar información confiable tanto a sus usuarios internos como externos, mediante la adopción de prácticas de gobierno corporativo socialmente responsables.

### **La firma como unidad social que favorece las buenas prácticas de gobierno corporativo**

Las organizaciones como sistemas sociales se han visto en la necesidad de establecer normas o estándares de desempeño para regular el comportamiento de sus miembros, con el fin de promover el orden, la dirección y la eficiencia en el logro de los objetivos organizacionales. Los métodos empleados para el establecimiento de los estándares han variado en función de la política de dirección asumida dentro de la organización, así como de las técnicas utilizadas en el desarrollo de las actividades.

En este caso, el término política hace referencia a un mecanismo de orden social sustentado en una forma de gobierno o poder, que busca equilibrar los intereses diversos de los actores que conforman la organización. Dentro de esta perspectiva resultan interesantes los planteamientos de la metáfora política de Morgan (2001, p.134), al plantear que las organizaciones son sistemas políticos que representan:

amplias redes de gente con intereses divergentes que se reúnen por conveniencia, por ejemplo para llevar a cabo su vida, realizar una carrera o perseguir una ambición o un objetivo deseado. Las organizaciones son coaliciones y están hechas de coaliciones



y la construcción de coaliciones es una dimensión importante de casi toda la vida de la organización.

En el argumento expuesto, la existencia de coaliciones en la organización revelan la coexistencia de una estructura desigual de poder, que históricamente ha sido empleada como un mecanismo para alcanzar de manera legítima los fines económicos e intereses de quienes ostentan la mayor parte de los bienes de producción (dueños o propietarios), o quienes poseen mayor grado de poder y responsabilidad (directivos). Sobre este aspecto, García (2009) resalta que en la práctica de la dirección empresarial, el discurso relacionado con el ejercicio del poder en las organizaciones se sitúa como parte de una tradición de medios o fórmulas ideológicas, empleadas por los directivos para garantizar que las acciones desarrolladas por los miembros de la empresa tiendan a servir para el alcance de sus propios objetivos. Este mecanismo, proporciona una apariencia de legitimidad a los miembros de la organización que lo emplean, consolidando el poder como un elemento clave del control.

Al respecto, destaca que la práctica del poder no ha sido abordada con profundidad en los estudios de las organizaciones, pues éstos generalmente se han centrado en “las estrategias, los medios, las fuentes y los beneficios de ejercer el poder, en tanto que éste se constituye en la necesaria herramienta de gestión que facilita la obtención de los resultados esperados y los objetivos organizacionales establecidos por los directivos” (Yela e Hidalgo, 2010, p. 69). En los estudios mencionados no se evidencia una crítica de “la existencia de una estructura desigual de poder, ni respecto a la ética de los directivos en el juego de poder, el papel de los trabajadores en él y los efectos negativos

del poder sobre ellos” (Yela e Hidalgo, 2010, p. 69).

Bajo la concepción de sistema político de relaciones de poder, se aprecia una visión de la organización que trasciende los enfoques tradicionales, abordándolas como sistemas de esfuerzos racionalmente integradas para alcanzar metas comunes. Desde la concepción política, los aspectos que caracterizan las organizaciones son las relaciones entre los intereses, los conflictos y el poder. De acuerdo con Morgan (2001) el estudio de las organizaciones desde la concepción política tiene la ventaja de mostrar que:

- Todas las actividades de la empresa se desarrollan con base a intereses. Las ambiciones, la estructura, la tecnología, el diseño de funciones, los estilos de liderazgos, entre otros aspectos de sus funcionamiento, están fuertemente influenciados por los elementos políticos que determinan el orden social dentro de la empresa.

- Los objetivos organizaciones no suelen ser racionalmente favorables para todos los miembros de la organización, pues la racionalidad se sustenta en intereses y esta implícitamente ligada a la política; pero generalmente suele disfrazarse por parte de los directivos para alcanzar sus metas personales, bajo la premisa que ésta es un recurso para definir objetivos, estrategias y programas con apariencia racional desde el punto de vista organizacional.

- Las organizaciones no son realmente sistemas de esfuerzos integrados como tradicionalmente son descritas en los estudios sobre administración y organización. sino que en éstas se presentan tensiones que “desintegran” y se “entroncan” en los distintos tipos de intereses que sustentan la construcción de la organización.

- El comportamiento humano dentro de la organización es politizado, al seguir las normas y estándares de desempeño establecidos. Igualmente permite identificar el significado de los modelos de pensamientos instaurados en la cultura y subcultura de las organizaciones.

- Las organizaciones tienen implicaciones sociopolíticas en la sociedad.

Considerando las ventajas expuestas, al analizar históricamente los sistemas políticos implementados por las organizaciones, se puede apreciar que los sistemas de gobierno empleados por los gerentes para el logro de los objetivos organizacionales, han evolucionado en la medida en que los intereses de sus miembros generan tensiones y, el entorno impone ciertas exigencias sociales, económicas, ambientales, tecnológicas y políticas. No obstante, en la esencia de los mecanismos utilizados permanece de manera intrínseca, el deseo de satisfacer los intereses de unos actores en detrimento de otros, lo cual no permite comprender a cabalidad el funcionamiento organizacional. En tal sentido, Yela e Hidalgo (2010, p. 70) establecen que:

Se perfila así una posible ruta o alternativa de estudio de las organizaciones, especialmente sobre las tensiones y presiones alrededor de sus actores, sobre como la subjetividad irrumpe y sufre el embate de las relaciones de poder, lo que deriva en sujetos que reproducen las propias condiciones de poder de la cuales son objeto, con lo que se impactan los históricos antagonismos entre gestores y trabajadores, al tiempo que hace posible ver la organización como un escenario de creación de sentido.

En el campo de estudio sobre las tensiones de las relaciones de poder en las organizaciones, se inserta el gobierno corporativo como una práctica de gobernabilidad que busca

equilibrar las relaciones de poder dentro y fuera de la organización. Esta forma de gobierno se define de acuerdo con Etkin (2009) como el nexo o enlace entre los intereses económicos y la voluntad política de los dueños, incluyendo la ejecución de acciones adoptadas para: a) ampliar el concepto de eficiencia organizacional y gerencial, al incorporar elementos como la legitimidad, credibilidad y representatividad; b) garantizar no solo la eficiencia sino también la viabilidad y sostenibilidad de la organización en ambientes dinámicos y complejos; incorporar el concepto de agencia para establecer prioridades políticas y sociales; c) generar una capacidad para trabajar en medio de situaciones de crisis y conflictos y; d) incorporar las bases del poder y las responsabilidades sustentadas en el diálogo y la negociación. Para el autor bajo este sistema de gobierno:

No todo es cuestión de aumentar la eficacia de los procesos, de lograr las metas o de ubicarse por encima de los competidores. Hay una toma de conciencia respecto de que los clientes son actores y demandantes, que los empleados no son dependientes sino agentes, que los proveedores dan continuidad y mantienen el sistema, que los inversionistas ponen condiciones a los objetivos de la empresa, que hay instituciones que establecen y supervisan las reglas del juego, que existen pautas culturales que atraviesan el sistema. (Etkin, 2009, p. 397).

En tal sentido, Buitrago y Betancourt (2013) conciben el gobierno corporativo como un sistema de regulación implementado en la organización, para instrumentar y monitorear las acciones que contribuyen con la consecución de los objetivos propuestos, incluyendo la protección de los asociados, trabajadores, clientes, directivos, proveedores,

entre otros agentes participantes en las transacciones de mercado.

Las prácticas de gobierno corporativo son un mecanismo para el fortalecimiento de las relaciones entre las empresas y la sociedad, pues se consolidan algunos valores como la confianza, el compromiso, la ética, la responsabilidad y la transparencia en el desarrollo de las transacciones económicas. Por ende, como lo afirman Buitrago y Betancourt (2013) “el gobierno corporativo es la mejor forma de asegurar la eficiencia de los procedimientos empresariales” (p. 197).

Seguendo a Orozco, Chavarro y Ruiz (2011) la definición de gobierno corporativo más eficiente para una determinada transacción económica, se encuentra determinada por la teoría de los costos de transacción a partir de los siguientes aspectos:

- La frecuencia de la transacción, que muestra la capacidad de interacción entre los actores que participan en el intercambio.
- La incertidumbre, generada como consecuencia del oportunismo que se presenta cuando los actores participantes en una transacción manejan distintos niveles de información.
- Las características de los activos, como un aspecto que influye en la decisión de adoptar un determinado proceso productivo para la creación de valor en la organización.

Cuando los aspectos descritos resultan relevantes para el funcionamiento y el desarrollo organizacional, la mejor forma de gobierno corporativo para regular las transacciones, consiste en incorporar el agente con el que se realiza la transacción en la estructura jerárquica de la misma.

Desde la teoría de los costos de transacción, Coase (1960) apunta la existencia de dos mecanismos fundamentales para la asignación de los recursos: el sistema de precios propio del mercado; y el sistema de jerarquías característico de la empresa. En este último caso, la autoridad decide la asignación de recursos para la organización de la producción y las transacciones de mercado, las cuales son una decisión administrativa que implica considerar los siguientes factores: a) los agentes que participan en la transacción; b) aportar información sobre el objeto y los términos de la transacción; c) realizar las negociaciones a partir de un convenio y; d) formalizar un contrato asegurando al mismo tiempo su cumplimiento.

Al considerar los costos de transacción, la empresa decide las actividades que realizará internamente y las que negociará con otras empresas a través del mercado. Las actividades internas se desarrollarán siempre que sus costos sean menores que los alcanzados en las transacciones de mercado. No obstante, existen actividades que por sus características implican intercambios de mercado, como es el caso de la adquisición de los recursos empleados en el proceso productivo, pues cuando éstos no son propiedad de la empresa se deben establecer acuerdos o negociaciones con sus propietarios.

Para Williamson (1995) los mecanismos implícitos en la organización y ejecución de las transacciones económicas correspondientes a una empresa dependen de los costos de transacción de las diversas alternativas disponibles. Esto implica tener en cuenta que: a) la transacción económica es la unidad de análisis; b) los costos de transacción permiten diferenciar las transacciones a partir de la incertidumbre y la especificidades de los activos; c) los mecanismos de gobernanza tienen sus

propias características y en consecuencia presentan diferencias estructurales en cuanto a los costos y a la competencia; d) los mecanismos de gobernanza se sustentan en un derecho contractual; e) la diferencia en los atributos de las transacciones económicas es el resultado de las estructuras de gobierno adoptadas; f) los cambios institucionales introducen cambios en los costos de transacción y; g) el análisis de los costos de transacción se relaciona directamente con el análisis de las instituciones, determinando las alternativas que favorecen el desarrollo de la organización.

Basándose en los aportes de Williamson (1995), Kurunmaki y O'Leary (2008) destacan que el gobierno corporativo se ejerce a través de estructuras intermedias ubicadas entre el mercado y las jerarquías. Estas se identifican como una especie de "híbridos", que hacen referencia a un modelo alternativo de gobierno fundamentado en una forma de contrato, que sustenta la preservación del mercado como base para garantizar la permanencia de la organización en el tiempo.

A juicio de Orozco, Chavarro y Ruiz (2011), los "híbridos" se rigen a partir de los contratos en los que se establecen las cláusulas que regulan la actividad económica. Sin embargo, también se destaca que tales contratos con frecuencia son incompletos, favoreciendo en algunos casos las prácticas oportunistas para ocultar información en beneficio de alguno de los actores que participa en la transacción.

Concretamente en el campo contable, Miller, Kurunmaki y O' Leary (2008) expresan que producto de la contabilidad de gestión se han presentado "híbridos", cuando las prácticas financieras se han mezclado con otro tipo de prácticas implementadas en la organización. La dinámica de la hibridación hace referencia a la mezcla de prácticas que favorecen la

creación de nuevos procesos que conducen a reducir el riesgo y, la incertidumbre insertos en las transacciones económicas.

A partir del análisis de algunos ejemplos como los mapas de ruta tecnológica y el caso de la salud, Miller, Kurunmaki y O' Leary (2008) aportan una concepción amplia de la hibridación, al definirla como un proceso basado en la invención que trasciende los mecanismos de gestión tradicionalmente empleados dentro de la organización; promoviendo la integración de prácticas, procesos y experiencias basados en estructuras jerárquicas horizontales que permitan la transferencia de la información y el conocimiento, creando nuevas formas de organización más estables con un gobierno corporativo más adaptado a sus necesidades y características.

No obstante, Miller, Kurunmaki y O' Leary (2008) también apuntan que los organismos reguladores de la contabilidad no están de acuerdo con la adopción de los híbridos como base de la gestión organizacional, pues éstos no son un aspecto característico de la visión tradicional de las organizaciones en cuanto a procesos, estructura, modelos de gestión y actividades.

A partir de lo expuesto, se deduce que la contabilidad como práctica social e institucional puede contribuir con la reducción de la incertidumbre y el riesgo inserto en las transacciones y, concretamente con el fortalecimiento de las prácticas de gobierno corporativo, al articular la información contable con el conocimiento y la experiencia de los actores que forman parte de la organización y, que desde otros campos distintos al financiero como el marketing y el tecnológico, aportan las bases para el replanteamiento de los modelos de gestión, así como para el mejoramiento de la eficiencia

del gobierno corporativo para el alcance de los objetivos organizacionales. De este modo, como lo expresan Miller, Kurunmaki y O' Leary (2008) en las organizaciones, la contabilidad interactúa y en algunos casos se hibrida a partir del encuentro con otras experiencias que también forman parte de la organización.

## CONCLUSIONES

La contabilidad no solamente es una práctica limitada al registro de los hechos económicos – contabilidad financiera-; sus bases son tan amplias que trascienden el ámbito de lo económico y financiero para abarcar una función social e institucional vinculada con las relaciones sociales y de poder, pues el análisis de sus prácticas en conjunto con otras disciplinas evidencian que ésta puede actuar como un mecanismo disciplinario y de control del comportamiento de los miembros de la organización y, de las conductas de los individuos dentro de los grupos sociales que conforman una sociedad.

Como mecanismo disciplinario, en la contabilidad se aprecian las primeras formas de gobierno implementadas por la organización para regular el comportamiento de los individuos a través de la fijación de estándares de eficiencia y normas de desempeño, sirviendo los mismos para evaluarlos, vigilarlos, recompensarlos, disciplinarlos.

Del mismo carácter disciplinario, se deriva que la responsabilidad social de la contabilidad trasciende los aspectos cuantitativos, para abarcar las relaciones sociopolíticas de la empresa tanto a nivel micro como macro. Lo que evidencia que ésta no debe solo resguardar los intereses de los usuarios internos de la información, sino también de los usuarios externos. Ante esta

responsabilidad, las prácticas de contabilidad de gestión por su poder disciplinario y controlador, deben transformarse para satisfacer el interés público, mediante la implementación de un sistema de gobierno corporativo, que incorpore un compromiso social dentro y fuera de la organización.

De este modo, la contabilidad de gestión podría aportar los fundamentos para mejorar el desempeño del gobierno corporativo, creando estructuras jerárquicas más horizontales, donde la información pueda transmitirse conservando el criterio de objetividad que exige la práctica contable. Esto favorece el desempeño organizacional, pues todos los actores que participan en las transacciones económicas podrán manejar los mismos niveles de información para la toma de decisiones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Buitrago, H., Betancourt, M. (2013). El gobierno corporativo como pilar fundamental para la sostenibilidad de la economía. *Gestión & Desarrollo*, 10 (1), 195-205. Captura 07.08.2018. <https://www.usbcali.edu.co/sites/default/files/gyd10-cap11.pdf>
- Coase, R. (1960). El problema del costo social. *The Journal of Law and Economics*, 1-44. Captura 17.08.2018. [https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303184107/rev45\\_coase.pdf](https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303184107/rev45_coase.pdf)
- Duque, M., Osorio, J., Agudelo, D. (2011). Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. *Cuadernos de Contabilidad* (12) 31, 521-545 Captura 02.08.2018 file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/3102-Texto%20del%20art%C3%ADculo-10960-1-10-20120802.pdf
- Etkin, J. (2009). *Gestión de la complejidad en las organizaciones. La estrategia frente a lo imprevisto y lo impensado*. Ediciones Granica S. A. Buenos Aires.
- Foucault, M. (1999). *Estrategias de poder*. Traducción al castellano por Fernando Alvarez

ARTÍCULO CIENTÍFICO: Los aportes de la contabilidad para el buen funcionamiento del gobierno corporativo desde la perspectiva de Miller y O'leary

- Uría y Julia Varela. Ediciones Paidós Ibérica S. A. Colección Obras Esenciales, volumen 11. Argentina.
- García, O. (2009). El concepto de poder y su Interpretación desde la Perspectiva del poder en las Organizaciones. *Estudios Gerenciales* (25) 110, 63-83. Captura 27.08.2018. [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0123-59232009000100004](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232009000100004).
- Mayol, D. (2013) Taylor, cien años después. *Análisis de Coyuntura*, (XIX) 2, 195-209. Captura 03.08.2018. <http://www.redalyc.org/pdf/364/36430103010.pdf>
- Miller, P., Kurunmaki, L.; O'Leary, T. (2008). Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society* (339) 942-967. Captura 07.08.2018. <http://www.lse.ac.uk/accounting/Assets/CARR/documents/D-P/Disspaper40.pdf>
- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*. London: Cambridge Studies in Management. Captura 02.08.2018. file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/6.%20Miller,%20P.%20(1994).%20La%20contabilidad%20como%20pr%C3%A1ctica%20social%20e%20institucional%20una%20introducci%C3%B3n.%20(2).pdf
- Miller, P., O' Leary, T. (1993). Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance. *Accounting Organizations and Society*, (18). 2/3, 187-206. Captura 03.08.2018. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293900333>
- Morgan, G. (2001). *Imágenes de la organización*. Barcelona: Rama
- Pineda, J. (2009). Poder, organización productiva y contabilidad. *Preludio* (55), 103-130. Captura 07.08.2018. file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/16339-55739-1-PB.pdf
- Orozco, L., Chavarro, D.; Ruiz, C. (2011). Redes e híbridos como formas organizacionales de gobernanza en la biotecnología en Colombia. En: Beltrán, A.; Pineda, J. (2009). Poder, organización productiva y contabilidad. *Preludio* (55), 103-130. Captura 17.08.2018. file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/16339-55739-1-PB.pdf
- Rodríguez, A., Restrepo, C. (Compiladores). *Memorias Encuentro Internacional de Investigadores en Administración 2011*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia – Universidad del Valle Bogotá. Captura 12.08.2018. file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/OrozcoChavarroRuiz-2011-RedeshibridoscomoforansasorganzacionalesdegobernanzaenlabitecnologiaenColombia.pdf
- Williamson, O. (1995). Hierarchies, markets and power in the economy: an economic perspective. *Industrial and Corporate Change*, (4)1, 21-49. Captura 07.08.2018. file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/williamson1995.pdf
- Yela, J., Hidalgo, C. (2010). El poder en Foucault: bases analíticas para el estudio de las organizaciones. *Cuadernos de Administración*. (4), 55-70. Captura 07.08.2018. <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/n44/v26n44a04.pdf>.