

La economía institucionalista y la contabilidad de gestión

Carlos Gómez Chiñas*

Introducción

Tradicionalmente las bases de la contabilidad de gestión se podían encontrar en la teoría económica neoclásica, sin embargo, desde algunas décadas se ha puesto de manifiesto su incapacidad para explicar el comportamiento al interior de las organizaciones. Así otras explicaciones alternativas a la neoclásica han cobrado importancia. El objetivo de este trabajo es resaltar la pertinencia de la economía institucional como punto de partida para explicar la práctica de la contabilidad de gestión.

El presente trabajo se estructura de la siguiente forma: la primera sección presenta definiciones de la contabilidad de gestión y se mencionan los problemas que ha enfrentado su práctica. La segunda sección justifica el rechazo a la teoría neoclásica como sustento de la contabilidad de gestión, mientras que en la tercera se hace la crítica institucionalista a la teoría neoclásica, finalmente en la cuarta el proceso es analizado con esta perspectiva.

1. Definición y problemas de la Contabilidad de Gestión

El comité sobre contabilidad de gestión de la *American Accounting Association*, la define así:

[...] es la aplicación de técnicas y conceptos apropiados para procesar los datos económicos, tanto históricos como previstos, de una entidad, con el fin de asistir a la dirección de

* Profesor-Investigador del Departamento de Economía de la UAM-Azcapotzalco.

la empresa en el establecimiento de un plan basado en objetivos más racionales de cara a la consecución de los mismos.¹

Por su parte, la *Asociación Nacional de Contabilidad* (NAA), en su documento número 1 (1981), la define como:

[...] el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información financiera utilizada por la dirección para planificar, evaluar y controlar en una organización y asegurar la utilización y la responsabilidad sobre los recursos. La contabilidad de gestión también comprende la preparación de informes financieros para grupos distintos de la dirección, tales como accionistas, acreedores, agencias reguladoras o autoridades fiscales.²

Para autores como Horngren y Foster, la contabilidad de gestión “es la identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información que ayuda a los directivos a cumplir con los objetivos de la organización.”³

Por su parte, la *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) en su Documento número 1 de la serie “Principios de Contabilidad de Gestión”, la define como la “rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.”⁴

De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que dicha área tiene como objetivo fundamental suministrar a los responsables de la gestión de la empresa información fundamental para la toma de decisiones. Se destaca el carácter interno del destino y la utilización de esta información, en contraste con el externo de la contabilidad financiera, o sea, “la contabilidad de gestión pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas en la empresa dentro del horizonte temporal de corto plazo”.⁵ Esto es en términos ideales, la pregunta sería: ¿ha cumplido la contabilidad de gestión de manera adecuada con su pretensión? Al respecto Johnson y Kaplan señalan que:

¹ Citado en Álvarez-Dardet (2001: 2).

² Álvarez-Dardet (2001: 2).

³ Álvarez-Dardet (2001: 3).

⁴ Citado en Ripoll (1994: 3).

⁵ Ripoll (1994: 3).

[...] conducida por los procedimientos y ciclos del sistema de reportes financieros de las organizaciones, la información contable es producida demasiado tarde, demasiado agregada y demasiado distorsionada para ser relevante para las decisiones de planeación y control de los directivos.⁶

Los mismos autores argumentan que los reportes de la contabilidad de gestión son de escasa ayuda cuando los directores de operación intentan reducir costos y mejorar la calidad. En esa misma línea:

[...] los sistemas de contabilidad de gestión no proporcionan información oportuna sobre la eficiencia de los procesos o se focaliza sobre los insumos tales como el trabajo directo que son relativamente insignificantes en el ámbito productivo actual. El sistema no sólo falla en proveer información relevante a los directivos sino que también los distrae en su tarea de reconocer los factores claves en la eficiencia productiva.⁷

Adicionalmente, el sistema de contabilidad de gestión falla en proporcionar el costo exacto del producto. Siguiendo a Johnson y Kaplan se puede afirmar que la vigorosa competencia global, el rápido cambio tecnológico, la reducción del ciclo de vida del producto y las amplias fluctuaciones en los tipos de cambio y en los precios de las materias primas, demandan excelencia de los sistemas corporativos de contabilidad de gestión. Por lo anterior, entonces todo sistema de una corporación debe proveer información oportuna y exacta, y así facilitar los esfuerzos para minimizar costos, medir y controlar la productividad y mejorar los procesos de producción.

El sistema de Contabilidad de Gestión necesita también reportar costos exactos del producto, de forma tal que la fijación de precios, la introducción de nuevos productos, el abandono de productos obsoletos y las respuestas a la aparición de productos rivales, puedan hacerse con la mejor información posible sobre los recursos que demanda el producto.

A principios de los ochenta entre los problemas que nuestra área de interés enfrentaba figuraban:

- 1) Sus técnicas proporcionaban un costo distorsionado del producto.
- 2) Información agregada y retrasada que no era de utilidad para controlar los procesos.

⁶ Johnson y Kaplan (1995: 1).

⁷ Johnson y Kaplan (1995: 2).

- 3) Medidas de desempeño a corto plazo que no reflejaban adecuadamente el avance o retroceso de la posición económica de la organización.

En una conceptualización más amplia, Wilson y Chua señalan que la:

[...] contabilidad de gestión abarca técnicas y procesos que son entendidos para suministrar información financiera y no financiera a las personas de dentro de la organización para tomar decisiones y conseguir control organizativo y aumentar la eficacia.⁸

Conviene destacar de esta definición que este proceso es una herramienta para la toma de decisiones y sus fines son conseguir el control administrativo y aumentar la eficacia, lo cual significa que las organizaciones que la utilizan se desempeñan en un contexto de escasez de recursos, a menos que sean organizaciones sin fines de lucro, de búsqueda de beneficios. Por lo que el hecho de que utilicen información financiera y no financiera no parece ser una cuestión relevante, ya que independientemente de la naturaleza de la información, ésta refleja la necesidad del uso eficiente de los recursos y para igualarla debe ser presentada en términos de una unidad homogénea, que en este caso, pudiera ser la unidad monetaria.

Por lo anterior, parece natural que una buena parte de los trabajos en esta área tuvieran como sustento la teoría económica, principalmente la corriente dominante o sea la teoría neoclásica, aún cuando esta teoría pueda ser criticada como una base para el desarrollo de técnicas de contabilidad de gestión.

De acuerdo con Scapens, la teoría neoclásica fue desarrollada para predecir el comportamiento a niveles de análisis de industria o mercado, y no fue concebida como una explicación del comportamiento de los directivos dentro de las empresas.⁹

La investigación en este campo, durante las últimas tres décadas, ha detectado un movimiento desde la teoría neoclásica “simple” de la empresa al uso de la teoría de la agencia, y otros aspectos de la economía de la “contratación costosa”, así como de la economía de los costos de transacción.

Ambos enfoques, la economía de la “contratación costosa” y la economía de los costos de transacción, reconocen la importancia de la naturaleza de los arreglos institucionales, tales como las empresas en el estudio de los procesos económicos, pero mientras que el primero explica a las instituciones como una instancia de contratación a través del mercado, el segundo las considera como una alternativa de contratación frente al mercado.

⁸ Álvarez-Dardet (2001: 3).

⁹ Scapens (1994: 302).

Las dos ópticas retienen los supuestos fundamentales de la teoría neoclásica: la racionalidad económica y el equilibrio de mercado, por lo que estos enfoques, a juicio de Scapens, constituyen una base dudosa para entender las prácticas de la contabilidad de gestión.

2. El rechazo a la teoría neoclásica como sustento de la contabilidad de gestión

El hecho de aceptar que la teoría neoclásica no es el enfoque más adecuado para estudiar la empresa como una organización, no significa que automáticamente deba desecharse la teoría económica como un punto de partida válido para el análisis en la contabilidad de gestión, o que otras perspectivas ofrezcan un mejor resultado. Así como en otros campos de la economía se ha avanzado a partir del rechazo del enfoque neoclásico, igualmente en nuestro campo de interés resulta provechoso explorar posibilidades distintas.

El objetivo de esta sección es analizar la pertinencia del enfoque institucional como sustento de la contabilidad de gestión, entendiendo este enfoque como un rechazo a la base teórica neoclásica e identificándolo con la corriente de pensamiento que tiene su origen en los trabajos de Veblen. La característica de este enfoque es que si bien permanece como una aproximación económica, introduce en el análisis dimensiones sociales, políticas y culturales.

El punto de partida de la teoría que estudiaremos en el presente trabajo y que es común con otras escuelas heterodoxas de pensamiento económico, tales como la economía radical, la economía evolucionista, la conductista, la postkeynesiana y la neomarxista es el rechazo a los supuestos de racionalidad económica y equilibrio de mercado.

Siguiendo a Hodgson y Screpanti,¹⁰ se puede definir a la economía como el estudio de los procesos y relaciones sociales que rigen la producción, distribución e intercambio de riqueza e ingreso. Esta definición introduce explícitamente la dimensión social al campo de la economía y abre la posibilidad de estudiar las instituciones sociales considerando el comportamiento económico.

En esta línea, el término economía institucional se refiere a la vieja teoría institucionalista representada por Veblen y Commons, entre otros. Esta posición hace de las instituciones la unidad de análisis, y ya no se centra en el análisis de la conducta racional maximizadora de los tomadores individuales de decisiones. Adicionalmente, se enfoca en el cambio económico más que en el equilibrio econó-

¹⁰ Citados en Scapens (1994: 304).

mico, como lo hace la teoría neoclásica, por lo que potencialmente podría ser útil para entender el desarrollo y reproducción de las prácticas contables.¹¹

3. La crítica institucionalista a la teoría neoclásica

Llegados a este punto es necesario definir que entendemos por “institución”. Veblen la definió como los hábitos establecidos de pensamiento común a la generalidad del ser humano, por su parte Walton Hamilton usa la palabra “institución” para connotar una forma de pensamiento o acción de algo prevaleciente y permanente, la cual está integrada en los hábitos de un grupo o en las costumbres de un pueblo. Esta última definición amplía el carácter social y cultural de una institución y enfatiza la importancia de la conducta habitual.¹²

Así, es probable que sea más útil como punto de partida el entendimiento de las prácticas contables como rutinas institucionalizadas para la investigación en contabilidad de gestión, a la visión de que tales prácticas representan o deberían representar procedimientos racionalmente óptimos para la maximización de la riqueza del propietario, por ejemplo.

El primer intento de los economistas por incorporar a los factores institucionales dentro del análisis económico como determinantes del sistema, tuvo lugar en el primer tercio del siglo XX con la teoría institucionalista. Sin lugar a dudas que el autor más representativo de esta corriente es Veblen, no obstante, el paradigma institucional pronto dejó de interesar a los economistas y en la década de los treinta se desvaneció. Recientemente ha surgido un renovado interés por vincular nuevamente los factores institucionales al análisis económico, a raíz del poco éxito que ha tenido la teoría económica convencional para explicar cómo se toman realmente las decisiones en la empresa. A este renovado interés se le ha bautizado como neoinstitucionalismo.

Algunos autores, como Backhouse,¹³ establecen que la diferencia teórica de fondo entre la nueva y la vieja versión, es que la primera no rechaza los postulados de la teoría marginalista y, además, pone énfasis en la ampliación del alcance de la microeconomía ortodoxa, teniendo en cuenta rasgos del sistema económico obviados hasta ahora.

Backhouse considera que este institucionalismo se parece más a la perspectiva teórica de los austríacos que a la de Veblen y seguidores, al afirmar que el

¹¹ Véase Scapens (1994: 305).

¹² Scapens (1994: 306).

¹³ Backhouse (1988: 429).

cambio institucional es provocado por las fuerzas del mercado y que su dirección depende más de la naturaleza de los costos de las transacciones, al suponer que la competencia garantiza la sobrevivencia de las instituciones más eficientes.

Thorstein Veblen es uno de los primeros críticos de la economía tradicional, sobre todo de la neoclásica, que al centrar su atención en los recursos escasos para una mejor asignación, construye un mundo imaginario basado en el conocimiento perfecto, la información perfecta, las señales inequívocas del sistema de precios y el funcionamiento óptimo del mecanismo de mercado, logrando llevar al sistema económico y social al equilibrio general *per sécula seculorum*.

El interés de Veblen se centró en explicar el cambio económico, concibiéndolo como un cambio de la comunidad económica, un cambio en los métodos para sacar provecho de las cosas, pero sobre todo, como una modificación en los hábitos de pensamiento. En este orden, consideró el surgimiento de las instituciones como una respuesta a ciertos hábitos de pensamiento, en donde aquellas moldean un cierto tipo de sistema económico. A su vez la evolución de las instituciones es esencial en este proceso, puesto que la interrelación e incidencia de las instituciones económicas con las demás es crucial. El problema central que motiva el cambio institucional debería ser el interés económico colectivo por encima del individuo y, de acuerdo a cómo se controlen los distintos hábitos de pensamiento particular, resultará en una evolución o estancamiento de las instituciones.

Veblen considera que el fundamento de la empresa está dado por la institución de la propiedad y sus principios son pecuniarios; los cambios tecnológicos, introducidos como consecuencia de la estructura institucional, vienen dados por un sistema de instituciones rivales, en el que la lógica interna da lugar a contradicciones creadoras de su propia transformación.

John R. Commons, define a la institución como la acción colectiva en el control, la liberación y la expansión de la acción individual. Ese control colectivo puede consistir en costumbres sin organizar o en acciones organizadas a través de las instituciones existentes como el Estado, la familia, la Iglesia, la sociedad anónima, el sindicato. Su unidad básica de análisis era la transacción que implicaba la enajenación y adquisición, individual, de los derechos de propiedad y libertad creados por la sociedad.

Consideraba tres tipos básicos de transacción: negociación, gestión y racionamiento, que implicaba el racionamiento de la riqueza o del poder adquisitivo por parte de una autoridad superior. Las transacciones de gestión suponían una relación de obediencia en la organización de la producción, y las negociaciones suponían un acuerdo voluntario entre iguales desde un punto de vista jurídico. Esto no significaba, sin embargo, que las partes tuvieran el mismo poder de negocia-

ción, ya que los términos de negociación dependían de la capacidad de las partes para mantener lo que deseaban de la otra. Considera a la escasez de recursos como el factor determinante del progreso, a diferencia de los neoclásicos que ven al mercado como el mejor asignador de recursos, y afirma que es el poder político quien decide su asignación, evitando posibles conflictos por la posesión de tales recursos con la aparición de una institución, para que las transacciones se realicen pacíficamente. Cada una de las instituciones está regida por su propio conjunto de reglas o normas de funcionamiento, que deben cambiar constantemente en la institución e indican lo que puede, debe o no debe hacerse u obligar a hacer a los individuos mediante estímulos y sanciones. Para él, los deseos de los individuos actúan pero son controlados y guiados por las instituciones.

Destacan tres aspectos de este control colectivo: a) la existencia de normas que rigen la conducta crea oportunidades e impone restricciones; b) la incorporación en la economía institucional de la ética y la jurisprudencia, y c) la existencia imparcial de un árbitro externo que permita introducir consideraciones éticas, pues de otra manera las negociaciones dependerían exclusivamente del poder.

Para Commons las normas son necesarias, y su supervivencia dependería de su capacidad para mantener unidos, en una institución permanente, los egoísmos arrogantes e ilimitados de los individuos presionados por la escasez de recursos. En este sentido, ve a las instituciones como el mecanismo para resolver problemas y su evolución en consonancia con los nuevos problemas. Al tener su origen en la resolución de conflictos y en la acción conjunta, se hace necesario la selección de hábitos y buenas prácticas de los individuos frente a otras que debilitan al grupo en su conjunto, y concluye afirmando que algunas instituciones pueden modificarse por medio del poder político y del derecho consuetudinario.

J.K. Galbraith es quien mejor expresa, desde el punto de vista de la estructura del mercado dinámico, algunos preceptos del institucionalismo, y establece que el mundo de la competencia perfecta no existe, sino que la economía está dominada por el monopolio, quien establece políticas para manipular los gustos y preferencias de los consumidores por medio de la mercadotecnia. El monopolio, desvía hacia caminos poco deseables la pauta de las actividades económicas, por lo que este tipo de empresa debe ser regulada.

Como puede observarse, el institucionalismo rechaza por inadecuados los supuestos de competencia perfecta (información perfecta, precios dados, racionalidad, equilibrio, maximización, escasez, preferencias óptimas del consumidor, mecanismo de mercado y asignación a través de éste de los recursos escasos). En su lugar sugiere que la ciencia económica construya sus supuestos a partir de lo que prevalece en el mundo real: monopolio y oligopolio, información imperfecta, po-

der político para la asignación, conductas no sólo maximizadoras de riqueza; además de introducir a las instituciones como factores determinantes del desempeño de las economías.

Como ya se mencionó, los dos supuestos fundamentales de la teoría neoclásica, a saber: el agente económico racional cuyo objetivo es maximizar y el equilibrio general conseguido a través de las fuerzas del mercado, han sido crecientemente cuestionados por los economistas institucionales y heterodoxos. Los cuales argumentan que estos supuestos fundamentales son inadecuados para propósitos tales como el entendimiento del cambio económico y el análisis del proceso de transformación en una economía moderna. Consideran que tanto el comportamiento individual como el funcionamiento del mercado están influidos por las instituciones que como fenómeno social requieren explicación teórica.¹⁴

De acuerdo con Langlois los temas emergentes de la economía institucional son:¹⁵

- 1) El cuestionamiento sobre el realismo del supuesto de maximización de beneficios usado por la economía ortodoxa. Aunque los individuos son concebidos como racionales en un sentido general, no se supone que sean racionales en un sentido estrecho de maximización, dentro de un marco de referencia de alternativas conocidas.
- 2) El reconocimiento de que el fenómeno económico es en gran medida el resultado del aprendizaje a lo largo del tiempo por parte de los agentes económicos. Se argumenta que tal aprendizaje hace de la explicación económica un proceso dinámico. No en el sentido neoclásico del movimiento de un equilibrio a otro, que sería más bien de estática comparativa, sino en un sentido más bien evolucionista.
- 3) Énfasis en la importancia del estudio del papel de las instituciones sociales en la coordinación de la actividad económica. Se argumenta que tal coordinación no sólo es un asunto de transacciones en los mercados a través de los precios, sino que es soportada por un amplio rango de instituciones económicas y sociales.

Siguiendo esta línea de argumentación, Hodgson y Screpanti,¹⁶ sugieren dos principios como microfundamentos de una “nueva” economía:

- a) La conducta humana no puede ser reducida a las elecciones y decisiones de los individuos aislados, las circunstancias son en parte una consecuencia de la ac-

¹⁴ Véase Scapens (1994: 306).

¹⁵ Citado en Scapens (1994: 306).

¹⁶ Citados en Scapens (1994: 307).

ción individual, y estos son modulados por las circunstancias, incluyendo su interacción con otros individuos.

- b) Los factores que explican la conducta humana no pueden ser reducidos *a priori* a ninguna hipótesis general, abstracta y ahistórica. Ningún supuesto sobre la racionalidad puede eliminar la necesidad del conocimiento de la conducta humana, fundada en su contexto institucional y cultural.

Veblen, Commons y Ayres conciben a la economía como un proceso de disposiciones sociales, sujeto a una causación múltiple y acumulativa, más que a una serie de equilibrios estáticos.

A pesar de lo fundamental de su crítica, los primeros institucionalistas no tuvieron un impacto real sobre la teoría económica. La principal crítica a su trabajo fue a su metodología, que aún cuando proporcionaba una base para el análisis descriptivo del proceso económico, se caracterizaba por la ausencia de un marco teórico coherente. En los últimos años, ha habido un resurgimiento del interés en la economía institucional, acoplando el enfoque de los primeros economistas institucionalistas con el trabajo de la economía evolucionista y basado en la economía conductista, especialmente el trabajo de Herbert Simon, que ha proporcionado un fuerte fundamento teórico al análisis institucional.

Los economistas institucionales consideran al sistema económico algo más que la suma de sus partes, esto es, tienen como un principio fundamental de análisis el enfoque holístico, más que el individualismo atomístico, observan la actividad económica como un fenómeno social y están interesados en su relación con las instituciones sociales. Consideran el sistema económico como un subsistema de un mayor sistema social o cultural. Adicionalmente, para ellos el ser humano es un producto cultural, influido por, y funcionando en un proceso cultural envolvente.

La incorporación conceptual sobre desarrollos de la economía conductista, ha llevado a la moderna economía institucional a: 1) el rechazo del positivismo; 2) una negativa a aceptar solamente el razonamiento deductivo; 3) la aversión a los análisis de equilibrio estático; 4) objeciones a los modelos económicos simplistas de comportamiento económico racional.

El trabajo pionero de Simon, especialmente su concepto de racionalidad limitada, ha tenido un impacto significativo sobre la economía institucional. Aún los nuevos economistas institucionales, como Williamson, afirman estar influidos por Simon. Sin embargo, vinculan el concepto de Simon de racionalidad limitada con la minimización de costos de transacción y retienen el concepto de la racionalidad económica maximizadora, aunque ahora la elección racional esté limitada por la información disponible y la habilidad para procesarla. Sin embargo, Simon afir-

ma que los individuos deben satisfacer porque no tienen la capacidad para maximizar. Vincula la racionalidad limitada con la satisfacción, más que con la conducta optimizadora, y en línea con esta visión de la (vieja) economía institucional, argumenta que la satisfacción puede ser vista como una conducta basada en reglas.

Los economistas institucionales consideran la relación entre acciones pasadas y actuales como un comportamiento complejo basado en reglas y socialmente construido, con tal comportamiento, las acciones de los agentes económicos parecen estables y por lo tanto predecibles.

El trabajo de Nelson y Winter proporciona una forma útil de conceptualizar el vínculo entre la conducta de los actores individuales y la formación de instituciones.¹⁷ Argumentan que las reglas y rutinas son los procesos mediante los cuales los rasgos organizacionales son transmitidos a través del tiempo. Como resultado, las organizaciones de manera usual cambian lentamente al seguir sus propias rutinas. Las actividades rutinarias pueden ser consideradas la contraparte organizacional de las destrezas individuales. Las reglas y rutinas proporcionan una memoria y son la base para la evolución de la conducta organizacional. Son el equivalente de los genes en los procesos biológicos. No obstante, la evolución no es la creación de una conducta óptima, sino únicamente la reproducción de conductas a través del tiempo. Esto es, las rutinas dan forma y coherencia social a las actividades organizacionales y proveen los “genes” que permiten que los rasgos sean transmitidos a través del tiempo. En este contexto de cambio organizacional, se puede distinguir el cambio evolutivo (rutina) del cambio revolucionario (crítico).

4. La perspectiva institucionalista de la contabilidad de gestión

La visión convencional de la contabilidad de gestión se basa en una conducta racional maximizadora de los directivos individuales, y está fundamentada en los supuestos de la teoría neoclásica de la firma y particularmente en los supuestos de racionalidad económica y equilibrio de mercado. Sin embargo, la teoría neoclásica de la firma fue desarrollada para el análisis de la industria y el mercado, no como una descripción de lo que los directivos realmente hacen. Aunque la teoría de la transacción costosa y de los costos de transacción son intentos para analizar la práctica de la toma de decisiones de forma directa, todas ellas siguen basadas en los supuestos de racionalidad económica y equilibrio de mercado. Así, estos enfoques parten de supuestos acerca de aquello que los directivos económicamente racionales deberían hacer, o más bien, de lo que los directivos, enfrentados a un mundo

¹⁷ Citados en Scapens (1994: 310).

complejo e incierto, se observa que hacen. En un sentido general, la contabilidad de gestión es una rutina característica de la conducta organizacional en la mayoría de las empresas.

Nelson y Winters, describen la contabilidad como un conjunto altamente estructurado de rutinas. Los presupuestos son preparados, el desempeño monitoreado y los reportes producidos en una forma regular y rutinaria, usando reglas y procedimientos claramente especificados. De este modo, la contabilidad de gestión podría ser considerada como la comprensión de rutinas institucionalizadas, que generan alguna medida de estabilidad en la conducta organizacional cotidiana. De acuerdo con lo anterior, podría ser interesante explorar el potencial del marco teórico institucional para el entendimiento de las prácticas derivadas de la conducta cotidiana.

El marco institucional al que se ha hecho referencia proporciona una forma de entender las prácticas de la toma de decisiones en las empresas en términos de hábitos, rutinas y conductas basadas en reglas, como una alternativa al uso del enfoque de la maximización racional de la economía neoclásica.

Las instituciones y rutinas crean orden y estabilidad social a través de la provisión de información sobre cómo se puede esperar que los otros se comporten. Desde el punto de vista de la sabiduría convencional la contabilidad de gestión es vista como la provisión de información para la toma de decisiones; o más específicamente, el suministro de información para asistir en la formación de expectativas y opiniones. En este sentido, accesa y reporta información, la que se supone existe de manera externa tanto al proceso de toma de decisiones como al tomador de las mismas.

Aunque un individuo puede poseer un entendimiento subjetivo de la información, las reglas organizacionales y la conducta rutinaria de grupos de individuos dan a la información una dimensión social.

Las reglas y procedimientos contables proporcionan una importante forma de representar los hechos económicos a los miembros de la organización. El desempeño organizacional es reportado tanto interna como externamente, conforme a las reglas y convenciones contables. Las prácticas contables proporcionan un esquema interpretativo para entender las actividades organizacionales.

Las rutinas institucionalizadas crean el entendimiento de actividades de acuerdo con un conjunto particular de prácticas y reglas contables. Estas reglas y procedimientos permiten que las actividades contables organizacionales y, en alguna medida, las actividades de toma de decisiones pasen de una generación a otra a través de procesos evolutivos.¹⁸

¹⁸ Nelson y Winter, citados en Scapens (1994: 315).

Cuando las prácticas contables se han convertido en rutinas institucionalizadas, su papel en los procesos organizacionales y en la toma de decisiones es reconocido por los miembros de la organización, los significados y categorías contables serán usados para entender la actividad organizacional, y los potenciales conflictos interorganizacionales serán mediados a través de los mecanismos contables. Sin embargo, tal institucionalización no siempre puede ser rápidamente alcanzada, pueden surgir conflictos y resistencias a los nuevos sistemas contables. De esta forma, la contabilidad puede ser parte del control y canalización de los conflictos organizacionales, reales y potenciales.

Resumiendo, aunque los tomadores de decisiones pueden ser incapaces de maximizar constantemente sus beneficios, en el sentido del modelo neoclásico, sin lugar a dudas que los negocios modernos son organizaciones que buscan beneficios. Pero la búsqueda de beneficios y su maximización no tienen el mismo significado, excepto en una visión muy simplificada del mundo.

De esta forma, las prácticas contables incorporan rutinas que definen la naturaleza de costos y beneficios y proveen la apariencia de una conducta racional en el sentido neoclásico. Así aunque se puede ver a la contabilidad como parte de un proceso de toma de decisiones dentro de la empresa, no lo es en el sentido sugerido por la teoría neoclásica de la empresa. Más que proporcionar la base para la elección económica racional, provee algunas de las rutinas que mantienen la coherencia organizacional y le dan legitimidad externa. Por lo tanto, es importante comprender que la contabilidad no tiene necesariamente un papel central en la rutina organizacional, sino que más bien es sólo una de las rutinas en las cuales se fundan las organizaciones modernas.

Regresando a las definiciones, desde una perspectiva institucional, Belkaoui señala que:

[...] la contabilidad de gestión está diseñada para suministrar información a los decisores internos de una determinada organización, para facilitar su toma de decisiones, para motivar en una dirección deseable sus acciones y su comportamiento, y para promover la eficiencia de la organización. Está basada en la contabilidad y centrada en el individuo, la organización, la estrategia, los problemas y las decisiones, por lo tanto la contabilidad de Gestión requiere de una fundamentación contable, problemático-decisional, organizativa, conductual y estratégica.¹⁹

¹⁹ Citado en Álvarez-Dardet (2001).

Conclusión

La práctica de la contabilidad de gestión debe ser entendida como el resultado de procesos institucionales en donde los hábitos y rutinas implicadas dan coherencia y significado a la conducta organizacional. De tiempo en tiempo, pueden ser introducidos nuevos procedimientos y técnicas a través de las acciones tanto de administradores como de contables. Sin embargo, estas técnicas y procedimientos serán incorporadas y adaptadas a las nuevas condiciones ambientales a través de procesos de institucionalización, con lo cual se convierten en una parte aceptada de la actividad organizacional.

No puede esperarse que las firmas adopten siempre las técnicas y procedimientos de los libros de texto. Sin embargo estos pueden ser un valioso instrumental para la firma, y los libros de texto pueden dar legitimidad a las prácticas particulares.

Bibliografía

- Álvarez-Dardet Espejo, Ma. Concepción (2001). *Introducción: naturaleza, contenido y estado actual de la contabilidad de gestión*, Sevilla: UPO.
- Backhouse, Roger (1988). *El Institucionalismo americano; el institucionalismo*. Alianza.
- Hodgson, Geoffrey (1988). *Economics and institutions. A manifesto for a modern institutional economics*, Oxford: Polity Press.
- Johnson, H. Thomas y Robert S. Kaplan (1995). "The rise and fall of Management Accounting", *Management Accounting*, January 1987, pp. 22-30, reimpresso en Ibrahim M. Aly (ed.) *Readings in Management accounting*, Kendall/Hunt, Dubuque, Iowa.
- Ripoll, F. (coordinador) (1994). *Introducción a la Contabilidad de Gestión*, Madrid: McGraw- Hill.
- Scapens, Robert W. (1994). "Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice" in *Management Accounting Research*. núm 5, pp. 301-321.