

Rivera, Y. & Barrios, C. (2009). Formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación, presentes en los sistemas contables administrativos (SCA). *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 41-73.

Formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación, presentes en los sistemas contables administrativos (SCA)

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

Contadora Pública, Universidad de Valle. Magíster en Ciencias de la Organización. Docente Universidad de Valle, Sede Palmira. AA 26239. Santiago de Cali-Colombia.
E-mail: yais36@yahoo.com.mx

Claudia Barrios Álvarez

Contadora Pública, Universidad de Valle. Magíster en Ciencias de la Organización. Docente Pontificia Universidad Javeriana de Cali. AA 26239. Santiago de Cali-Colombia.
E-mail: claudiabarrios@javerianacali.edu.co

El presente trabajo, hace parte del proyecto de investigación: “Papel que cumplen los Sistemas Contables Administrativos en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas”, el cual se ha derivado de la tesis de Maestría en Ciencias de la Organización de la Universidad del Valle, proyecto en el que las autores vinculan la teoría de la estructuración de Giddens al análisis de los Sistemas Contables Administrativos en las organizaciones modernas. Este proyecto está inscrito bajo el código RII-277 en la Oficina de Investigación, Desarrollo e Innovación de la Pontificia Universidad Javeriana en Cali, a cargo del Grupo de investigación “Pensamiento y praxis contable”.

Formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación, presentes en los sistemas contables administrativos (SCA)

Resumen: *se pretende reflexionar acerca del concepto de control y las posibilidades de ejercerlo en los contextos propios de un Sistema Contable Administrativo, y de manera agregada, del lugar que éste pueda tener en las organizaciones. Para tal efecto, la reflexión se aborda a partir de la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, la cual brinda una perspectiva sociológica que permite revisar el contexto, las reglas y los recursos que habilitan y constriñen las reales posibilidades de implantar y mantener el control sobre los escenarios de interacción en los que se desenvuelven los SCA. Se ofrece un análisis sobre algunas de las posibles modalidades para ejercer el control, a través de las relaciones de poder, la regionalización de las sedes, la zonificación del tiempo y la configuración arquitectónica de los espacios que constituyen la base social y material que sirve de contexto al desarrollo de las prácticas sociales de tipo contable-administrativo. Se presentan cinco estudios de caso, que permiten ampliar la evaluación acerca del control en las organizaciones, propiciado desde los sistemas contables.*

Palabras clave: *control, sistemas contables administrativos (SCA), recursos de autoridad, recursos de asignación, poder y regionalización.*

Control Methods through Authority and Allocation Appeals That Are Present in the Management Accounting Systems (MAS)

Abstract: *the aim is to think about the concept of control, about its feasibility in the contexts of a Management Accounting System, and about the place it can have in organizations. To this end, the consideration is approached from the structuration theory by Anthony Giddens. This theory provides a sociological perspective that allows us to review the context, rules and resources that enable and constrain the real possibilities of implementing and maintaining control over the interaction scenarios in which the MAS develop. An analysis of some of the possible ways to exercise control is provided –through power relationships, regionalization of the offices, time zoning, and the architectural configuration of the spaces that constitute the social and material basis that provides context to the development of social practices of an accounting-management type. Five case studies that allow us to extend the assessment about the control within organizations and favored by the accounting systems are presented.*

Keywords: *control, Management Accounting Systems (MAS), authority appeals, allocation appeals, power and regionalization.*

Méthodes de contrôle à travers les ressources d'autorité et d'affectation dans les Systèmes de Comptabilité de Gestion (SCG)

Résumé : *cet article propose une réflexion sur le concept de contrôle et sur les possibilités de l'exercer dans des contextes propres à des Systèmes de Comptabilité de Gestion; on aborde également la place qui occupe ce concept au sein des organisations. La théorie de la structuration d'Anthony Giddens est donc la base de cette réflexion; cette théorie offre une approche sociologique qui permet d'examiner le contexte, les règles, et les ressources qui favorisent ou, au contraire, désavantagent les possibilités réelles de mettre en place et maintenir le contrôle dans les domaines où les SCG sont présents. L'article analyse quelques possibilités pour exercer le contrôle à travers les relations de pouvoir, la mise en service de sièges dans les régions, la gestion du temps et la configuration architecturale des espaces qui forment la base sociale et matérielle où les pratiques sociales de type comptable et administrative se développent. Cinq études de cas sont présentées, permettant d'élargir l'évaluation du concept de contrôle, depuis les systèmes comptables, au sein des organisations.*

Mots-clés : *contrôle, systèmes de comptabilité de gestion (SCG), ressources d'autorité, ressources d'affectation, pouvoir, expansion vers les régions.*

Formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación, presentes en los sistemas contables administrativos (SCA)

Yáismir Adriana Rivera Arrubla y Claudia Barrios Álvarez

Primera versión recibida septiembre de 2009 – Versión final aceptada diciembre de 2009

I. Introducción

El presente artículo se configura a partir de un proyecto de investigación, en el que los autores proponen un marco analítico desde la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, para comprender el papel que cumplen los Sistemas Contables Administrativos (en adelante denominados SCA) en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas¹. Específicamente aquí, se hace una reflexión acerca del control y

1 El sentido que avala el desarrollo de este trabajo, se centra en la amplia contribución que el análisis de los SCA y su papel en los cambios organizacionales y sociales, desde los planteamientos de Giddens, pueda tener en sensibilizar a los actuales y futuros investigadores hacia la naturaleza social de la práctica de la contabilidad, y en consecuencia, al lugar que los SCA juegan en las organizaciones modernas. Esto, a pesar de las limitaciones que la teoría de la estructuración pudiera presentar.

La investigación de la cual se desprende el presente artículo, construye un marco de referencia sustentado principalmente en la evaluación de las categorías conceptuales entregadas por Giddens en su teoría de la estructuración, analizada principalmente en *La Constitución de la Sociedad* (1998), *Consecuencias de la Modernidad* (1999), *Las Nuevas Reglas del Método Sociológico* (2001a) y *Sociología* (2001b). Categorías revisadas a la luz del concepto de modernidad -como experiencia vital con un especial ordenamiento de la vida organizacional y social- desde autores como Alfred Von Martin, Robert Nisbet, Marshall Berman, George Steiner, Norbert Elías, Fernando Cruz Kronfly y el mismo Anthony Giddens. Reflexionando luego acerca del papel que los SCA cumplen en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas, para lo cual se retoman algunos trabajos de autores relacionados con la corriente crítico-interpretativa tales como: Macintosh, Scapens, Boland, Lawrence y Northcott, Lowe, Busco, Riccaboni, Carmona, Ezzamel y Gutiérrez, Takera, Sawabe, Burns, Englund y Gerdin. Aunque estos desarrollos no son incluidos en el presente artículo, por razones de extensión y delimitación, sí constituyen la base desde la cual se analizan específicamente las formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación, presentes en los SCA.

las posibilidades de ejercerlo en los contextos que son propios a un SCA, y de manera agregada al lugar que éste pueda tener en las organizaciones.

El control en las organizaciones modernas puede gestarse y mantenerse a partir de diversas modalidades y expresiones; algunas de ellas cobran forma como órganos de la jerarquía, desde los que se ejerce la vigilancia a partir de una posición privilegiada en las relaciones de autoridad y se decide la disposición del entorno material y los recursos físicos de los sistemas de interacción organizacional (dimensión de dominación); otras desde la manifestación de un llamado al necesario cumplimiento de las reglas y los procedimientos aceptados, que pretenden llevar el fluir de las acciones hacia un “deber ser” (dimensión de legitimación); y otras más, aportan reglas de sentido a partir del dominio de un discurso desde el que se admiten o sancionan las acciones y se ordenan las actividades, las prácticas e incluso de alguna manera, las relaciones sociales (dimensión de significado).

El presente artículo tiene como objetivo, presentar una reflexión acerca de las formas y posibilidades de ejercer el control en las organizaciones, conectando la reflexión al concepto de SCA, el cual se concibe como uno de aquellos sistemas de interacción social, que permiten el ordenamiento del tiempo y el espacio en las organizaciones, y por efecto, en las sociedades modernas. Es así como, en primer lugar se presentan las principales formas de ordenación y ejercicio del control organizacional, para en segunda instancia, analizar cinco estudios de caso en los que puede reflexionarse acerca del papel del control en los entornos organizacionales y la investigación contable-administrativa.

Dicho análisis se considera importante, no sólo porque pueda generar espacios de reflexión académica acerca del concepto de control y sus manifestaciones en los contextos de interacción de tipo contable y organizacional, esto principalmente, desde la perspectiva contable-administrativa; sino que además se pretende, pueda aportar una mirada alterna y fecunda para el ejercicio de la profesión, más precisamente en los roles de vigilancia y control, así como en la concepción y el diseño de sistemas de control. En consecuencia, se espera que el artículo pueda constituir una base adecuada y prometedora para continuar estudiando el fenómeno del control en las organizaciones modernas, más precisamente en nuestro contexto, y que en consecuencia, contribuya al desarrollo teórico y práctico de la Contabilidad y la Contaduría en Colombia.

II. El control en los sistemas contables administrativos (SCA)

El poder forma parte de las estructuras de dominación incluidas en las instituciones, tiene lugar en sistemas sociales que gozan de cierta continuidad en tiempo y espacio, bajo relaciones regularizadas que incluyen

tanto autonomía como dependencia, y donde toda forma de dependencia ofrece a la vez, los recursos a través de los cuales todo agente en calidad de subordinado puede influir sobre sus superiores. Dicha influencia puede darse, ya que el agente en cuanto actor social, es un ser humano capaz de registrar reflexivamente sus acciones bajo una conciencia práctica, a la vez que de dar cuenta de ellas en mayor o menor medida a partir de la racionalización teórica de su actuar, mediante su capacidad de conciencia discursiva; y en tanto que sujeto por estructuras, es a la vez agente de cambio de las mismas en una permanente dialéctica en la que se construye y es construido, y a la que Giddens denomina “*dialéctica del control*” (Giddens, 1998, p.52).

El poder no se conecta de manera intrínseca con la consecución de intereses sectoriales. Bajo la teoría de la estructuración, el uso de poder no caracteriza a tipos específicos de conducta sino a toda acción. La acción supone a su vez, la aplicación de “medios” para conseguir resultados y es el poder el que representa la capacidad del agente de movilizar recursos para constituir esos “medios”. El poder denota por tanto la *capacidad transformadora* de la acción humana (Giddens, 2001a, p. 136).

En consecuencia, al entenderse como aptitud transformadora, el poder es la facultad del agente intencionado, de poner su voluntad en pro de alcanzar resultados deseados e intencionados y no sólo, aquella propiedad de dominio único de las estructuras, entendidas estas últimas al nivel de las sociedades y comunidades sociales, tal como lo entenderían Parsons y Foucault (Giddens, 1998, p. 52). Bajo este análisis, el control puede estar al alcance de todo agente que cuente con la posibilidad de aplicar recursos materiales y de autoridad en contextos sociales en los que el poder no está concentrado en unas pocas manos y en los que sus alcances para asegurar resultados están mediados a su vez y necesariamente por el obrar de otros.

El “poder” en el sentido de la capacidad transformadora del obrar humano es la virtualidad del actor de intervenir en una serie de sucesos para alterar su curso; como tal, es el “puede” que media entre intenciones o necesidades y la realización concreta de los resultados buscados. El “poder” en el sentido más estricto, relacional, es una propiedad de la interacción, y puede ser definido como la capacidad de asegurar resultados donde la realización de estos depende del obrar de otros. En este sentido, los hombres tienen poder “sobre” otros: este es el poder como dominación... (Giddens, 2001a, p. 138).

Control, desde una perspectiva aproximada al concepto que aquí se trabaja, es según Omar Aktouf (1998): “*toda actividad consistente en seguir, verificar y evaluar el grado de conformidad de las acciones emprendidas o realizadas, respecto a las previsiones y programas, con el fin de cubrir las diferencias y aportar las correcciones necesarias*”. Según Aktouf, el sentido más fuerte de este término es el de verificación, “*con muy marcadas connotaciones de vigilancia y de inspección*”,

combinado en su uso en la administración, con un sentido derivado del vocablo anglosajón que refiere a dominar, conducir en estrecho seguimiento y mantener bajo el propio dominio (Aktouf, 1998, p. 191).

El control, fenómeno social presente en las organizaciones, precisa necesariamente la utilización de recursos por parte de los agentes en el curso de sus interacciones, ya que estos son precisamente, tanto la materia de la que están hechas las propiedades que estructuran los sistemas sociales, como los medios a partir de los cuales se ejerce y regulariza el poder y se institucionalizan el control y sus formas en el seno organizacional.

El uso del poder en una interacción se puede entender en función de los recursos o facilidades que los participantes aportan y movilizan como elementos de su producción, dirigiendo así su curso. Incluyen no sólo las destrezas mediante las cuales la interacción es constituida en tanto "provista de sentido", sino también –y esto debe enunciarse aquí sólo en forma abstracta- todos los demás recursos que un participante es capaz de aportar para influir o controlar la conducta de los otros que son parte de la interacción, incluso la posesión de "autoridad" y la amenaza de uso de la "fuerza"... (Giddens, 2001a, p. 139).

Giddens (1998), clasifica los recursos, como recursos de autoridad y de asignación. Por recursos de autoridad, la teoría de la estructuración, comporta los recursos no materiales (de tipo social) que se originan en el predominio de unos actores sobre otros, y que se emplean en la generación y uso del poder. Los recursos de autoridad, organizan la actividad social, a partir de relaciones de dominación sustentadas en la autoridad (poder social no material). De otra parte, están los recursos de asignación que remiten a la materialidad de los medios empleados en la generación y uso del poder y en consecuencia del control. Entre el tipo de recursos que caben bajo esta clasificación, están: el ambiente natural y los artefactos físicos. Aún presentes las diferencias entre estos dos tipos de recursos, ambos comparten la facultad de poder ser almacenados y ser la base de estructuración a partir de la dimensión de dominación.

Partiendo del concepto de recursos de Anthony Giddens (1998) y de la concepción de sistemas sociales como sistemas de interacción en los que los agentes cotidianamente reproducen y actualizan las estructuras al aplicar reglas y recursos en cada acción (Giddens, 1998, p. 61), se propone aquí, que las organizaciones se analicen como uno de aquellos sistemas de interacción social con ubicación espacio-temporal, en las que el control sólo puede ser posible a partir de la aplicación de recursos materiales e inmateriales, muchos de ellos facilitados y resignificados por los SCA, dando paso en primera instancia, a una descripción explicativa acerca de las modalidades o formas por las que se diseña y ejerce el control organizacional. Luego, se ilustra cómo tales modalidades vienen dándose en el seno de las organizaciones, a través

del análisis de cinco estudios de caso de Macintosh, N. B. y Scapens, R. W (1990 y 1991), S. Lawrence, M. Alam, D. Northcott y T. Lowe, (1997), Busco, c., Riccaboni, a. y Scapens, (2000), Carmona, S., Ezzamel, M., Gutiérrez, F. (2002), producto de algunas aplicaciones precedentes de la teoría de la estructuración al estudio de los sistemas contables.

Así, en esta primera parte, se exponen las que se consideran pueden ser algunas formas de control a partir de la aplicación de recursos de autoridad, que como la información y las relaciones de subordinación, responden a una naturaleza de tipo inmaterial.

II.1. El control a través de las relaciones de poder

La presente propuesta, concibe los SCA -término acuñado por los autores-, como el diseño de relaciones sociales a través de un espacio-tiempo. Sistemas de interacción social, cuyas relaciones serán variables, de acuerdo a la diferenciación temporal y espacial, razón por la cual, no puede hablarse de que presenten el tipo de unidad interna que caracterizaría a los sistemas físicos y biológicos.

Los SCA, son estaciones cotidianas de trabajo, caracterizadas por un espacio-tiempo contextualizado por límites físicos y simbólicos, que permitirían su demarcación y diferenciación de otros escenarios comunes para el desarrollo de la vida social. Estaciones regularizadas por el tiempo zonificado para la jornada laboral cotidiana y permeados directamente por el significado que permite ubicar prácticas específicas de manera espacio-temporal. Dichas estaciones de trabajo, están pensadas desde el esquema de comprensión que constituye la contabilidad como disciplina y configuradas desde las formas de autoridad manifiestas bajo los usos posibles del poder en las organizaciones. Todo SCA en su constitución y reproducción cotidiana, emplea además recursos materiales de diversos tipos (financieros, físicos, tecnológicos) y están regulados desde distintos códigos formales e informales, legales y morales, que mediatizan las acciones que en ellos tienen lugar.

Los SCA, pueden ser entendidos entonces, como portadores de la generación y el sostenimiento de instituciones tanto formales como informales, las que configuran la interacción social en las organizaciones y la emergencia de “estructuras estables” y procesos de cambio en las mismas. En consecuencia, los SCA son escenarios mediados por relaciones de poder e intereses de controlar las acciones que en ellos se generan cotidianamente.

En las organizaciones, las cuales están formadas por diversos sistemas de interacción, entre ellos los SCA, el poder acerca de la toma de decisiones, está formalmente concentrado en algunas instancias particulares, generalmente en órganos administrativos con posición jerárquica estratégica, permitiendo que su influencia se despliegue entre los miembros de la organización, y por efecto en otros sistemas sociales ubicados en su “entorno externo”. Este

mismo fenómeno, se extiende hacia la estructuración de los sistemas contables administrativos (SCA). No obstante, las acciones que constituyen los procesos decisorios y la concentración del poder, pueden llegar a tener consecuencias no buscadas al permitir el alcance de objetivos no perseguidos de manera consciente. Así, los centros y sistemas que tienen a su cargo el poder, incluso en los sistemas de interacción de tipo contable-administrativo, pueden llegar a conseguir el control inmediato de los contextos cercanos de interacción; pero no así, controlar su macroacción total (Giddens, 2001b, p. 17).

De otra parte, no sólo debe darse paso al reconocimiento de la concentración del poder decisorio en unas cuantas manos; ya que el ejercicio real de la autoridad en los sistemas sociales, no actúa siguiendo exclusivamente los patrones formalmente reconocidos y aprobados. Tanto autoridad como poder, requieren que las relaciones sociales que son necesariamente de autonomía y dependencia (Giddens, 1998, p. 52), se regularicen a lo largo y ancho de los contextos administrativos. Así, el control posible en tales contextos, por una parte se logra a través de la aplicación de recursos de autoridad (inmateriales) y recursos de asignación (materiales), en la tarea de influir y obtener información de los subordinados; es decir, de la dependencia de estos últimos, en cuanto a las relaciones de jerarquía y por lo tanto de sus superiores jerárquicos; mientras se reconoce que los subordinados tienen siempre la capacidad de ejercer algún tipo de control sobre esos mismos recursos, en cuanto estén a su disposición; esto es, la autonomía relativa de los subordinados aun en situaciones de control. Es a esta dualidad de mutua dependencia, a lo que Giddens (1998, p. 52) atribuye el nombre de *dialéctica del control*.

Aún contando con las características de la dialéctica del control y las posibilidades del agente de controlar de alguna manera el medio en el que su acción es regulada, las relaciones de autoridad privilegian la posición de quien esté a la cabeza de las mismas, legitimando que se exhiban los recursos con que cuenta para controlar. Por esta vía, el control en los sistemas de interacción social, se hace visiblemente manifiesto mediante la vigilancia, la cual se caracteriza por la mostración explícita tanto de la recolección de información necesaria en la coordinación de las actividades sociales de los agentes, como de una supervisión directa de sus comportamientos, que en muchos casos se da a través de la presencia de los cuerpos que la ejercen:

...La vigilancia, como apunté en otro lugar, conecta dos fenómenos afines: la reunión de información que se emplea para coordinar actividades sociales de subordinados y la supervisión directa de la conducta de esos subordinados... Ahora bien, ejercer "vigilancia", por su naturaleza misma, supone exponer, hacer visible. La recolección de información expone las pautas de actividad de aquellos a quienes esa información se refiere, y una supervisión directa manifiestamente mantiene esa actividad bajo observación a fin de controlarla (Giddens, 1998, p. 159).

No obstante, el control, al menos del tipo que se practica a partir de una vigilancia de inmediata copresencia², está limitado a las posibilidades que le brinde el contexto próximo de interacción. Esto, dado que las relaciones de poder en el contexto organizacional y más precisamente en los SCA, se generan en escenarios de interacción con una localización espacio-temporal definida. Dichos contextos se regionalizan³; es decir, cobran una configuración espacial y/o temporal que los distinguen dentro de una misma sede; así como entre una y otra sede (Giddens, 1998, p.398); es decir, pueden controlarse con relativa facilidad las regiones anteriores en las que se dan la mayoría de acciones e interacciones en un sistema social -aun recordando el poder que tiene cada agente desde su posición social para revertir o minimizar el efecto de las relaciones de autoridad en las que participa como subordinado-; pero con escasas facultades para llegar a las regiones posteriores que “*incluyen rincones perdidos- de la planta, salas de refrigerio, baños, etc., así como las enredadas zonificaciones en que los obreros, por medio de movimientos y posturas corporales, pueden eludir el contacto con los supervisores*”(Giddens, 1998, p. 159). Igualmente, el control a través de la presencia de los cuerpos, no incluye la posibilidad de influir sobre aquellos ausentes en tiempo y espacio.

La pretensión de poseer el control sobre la interacción en los SCA, debe contar entonces con este fenómeno. La singularidad de la vida social, representa entre otras cosas, la imprevisibilidad de ciertas acciones, la variabilidad de los contextos y por tanto seguro, la imposibilidad de alcanzar un cien por ciento del control sobre los cuerpos, las acciones y situaciones y en general los mismos sistemas sociales en los que tienen lugar. Esto, mucho más en los SCA y las organizaciones, donde las interacciones y el trabajo cotidiano, no se dan exclusivamente y ni siquiera de manera privilegiada, mediante encuentros cara a cara (copresencia inmediata); sino cada vez más a

2 Copresencia, puede entenderse como la mutua presencia perceptual y comunicativa de los cuerpos que intervienen en un encuentro. En el contexto de la modernidad, puede ocasionarse ya sea una copresencia inmediata o mediata. La primera, hace referencia a lo que Giddens denomina “*condiciones plenas de copresencia*” entre los físicamente presentes, las cuales indican el sentimiento de suficiente cercanía para percibirse unos agentes a otros, incluida su vivencia de esos otros, la cual se completa por la cercanía que le permite al agente la percepción de ser percibido. Por su parte, la copresencia mediata, refiere a contactos que permiten algunos tipos de la intimidad de copresencia, gracias a las comunicaciones electrónicas (Giddens, 1998, pp. 101-102).

3 En la regionalización, fenómeno referente a un tipo de cercamiento que permite sostener relaciones diferenciadas entre regionales diferenciadas que los actores emplean para organizar la contextualización de una acción, se surten dos distintos tipos de regiones espacio-temporales: regiones anteriores y regiones posteriores. (Giddens, 1998, p. 156). A las primeras, corresponden las actividades formal e informalmente avaladas para cada escenario; mientras a las segundas, las acciones que tienen lugar en espacios ocultos, reservados para eludir el rigor de las regiones anteriores (Giddens, 1998, pp. 158-159).

través de la mediación de la tecnología (hardware, redes, software contable y de gestión, conexiones de acceso remoto, etc.) como facilitadores de cierto tipo de encuentros entre personas físicamente “ausentes” (copresencia mediata).

Así, el control, y por tanto la limitación y regulación de las manifestaciones sociales admisibles en sistemas sociales organizacionales, debe contar con la regionalización de las sedes, que a su vez influye en la ubicación y postura de los agentes en cada escenario y sus movimientos a través de diversas trayectorias y sendas de espacio y tiempo. El trabajo en los SCA, se da en lugares que permanentemente conectan presencia y ausencia, que disponen de diversos recursos para su logro, y que por tanto requieren de amplias y cambiantes modalidades para su control. Control que por tanto, no puede ser efectivo de reducirse a las posibilidades físicas de quienes lo ejercen cotidianamente, y que ni siquiera es posible por completo, a través de su acceso a reglas y recursos para ejercer autoridad y vigilancia sobre aquellos agentes que no se ubiquen físicamente al interior de una misma sede.

Hasta aquí, se vienen anotando algunas observaciones sobre las posibilidades de ejercer control y autoridad en los contextos contables y administrativos, incluyendo algunas limitaciones como la dialéctica de las relaciones de control, en las que existe una dependencia que puede ser regularizada tanto por jefes, como por subordinados y por tanto en las que es posible el acceso de ambas partes al poder y sus posibilidades de transformación, mediando por ejemplo su ubicación en el nivel de la jerarquía y su conocimiento de las acciones “correctas” y algunas de sus posibles consecuencias. También se advierte acerca del papel del contexto conformado por las bandas de tiempo y espacio (regiones) que correspondan a cada escenario de interacción de los SCA.

Ahora, se incluye un tercer aspecto. Los agentes ubicados en estos escenarios, no son meramente cuerpos sometidos o sometibles al arbitrio de la autoridad. Quienes trabajan en todo sistema social contable y organizacional, son seres humanos, y por tanto individuos facultados para regular y de alguna manera neutralizar los efectos de la autoridad. Por esto, controlar los escenarios y sucesos, al menos una parte de ellos, dependerá directamente de que aquellos quienes ejercen abiertamente el control, permitan que los escenarios a controlar sean activados de manera reflexiva, haciendo de la autoridad, una facultad admitida también por los subordinados, logrando incluso su identificación con los modelos de autoridad y las personas a cargo de la misma.

Este fenómeno es explicado por Giddens, a través de un ejemplo en el que interpreta a las escuelas modernas como organizaciones disciplinarias, cuyos rasgos burocráticos influyen claramente sobre las regiones que contienen (Giddens, 1998):

El aula, como la escuela, es “contenedora de poder”. Pero no es tal que sólo bata y cuaje “cuerpos dóciles”. Contextos de copresencia, según he señalado, se pueden definir como escenarios, y los escenarios tienen que ser activados reflexivamente por personajes dotados de autoridad en el curso de hacer que la autoridad cuente. Una disciplina por vigilancia es un medio poderoso de generar poder, pero depende, sin embargo, del acatamiento más o menos continuo de quienes son sus “súbditos”. Conseguir semejante acatamiento es en sí mismo un logro frágil y contingente, como lo sabe cualquier maestro. El contexto disciplinario del aula no es un mero “telón” de lo que sucede en la clase; se moviliza en el interior de una dialéctica de control. Una clase es un compromiso facial que, como cualquier otro, se debe administrar reflexivamente (Giddens, 1998, pp. 167-168).

De modo parecido a lo que ocurre en las escuelas modernas, las organizaciones y los sistemas de interacción social que las conforman (incluidos los SCA), corresponden a organizaciones disciplinarias contenedoras de poder, donde los escenarios son regulados siempre mediante la dialéctica del control, y los agentes intervienen de uno u otro modo en el diseño y actualización de las relaciones sociales y en la determinación del contexto en que tienen lugar. La estructuración entonces no sólo se siente al precisar y restringir la conducta y sus modalidades, sino en la medida en que es en sí misma un medio para habilitar la acción.

La dupla autonomía-dependencia, no es prescindible entonces en la pretensión de aplicar el control. Así, la dialéctica del control presente en las organizaciones, requiere que autoridad y control se activen y renueven en cada escenario de manera reflexiva. Los SCA son contenedores de medios y dispositivos que facilitan acceder al control tanto de manera manual, como automática, a través de la posición y los recursos que permiten las relaciones de jerarquía, aplicables mediante el contacto cara a cara (control inmediato), o a través de modalidades mediadas por artilugios tecnológicos y el mantenimiento de registros de diversos tipos y especialmente de carácter contable-financiero (control mediato).

La contabilidad, como disciplina estructurante de los SCA, y por tanto proveedora de buena parte de las normas y recursos de que se sirve, constituye una forma depurada de control, que permite recoger información a través del mantenimiento continuo y actualizado de archivos y registros que contienen rasgos importantes de la historia de las organizaciones y confiere a los agentes un modo de supervisión sobre otros, encargándose de reunir datos medibles de manera cuantitativa, acerca de fenómenos sociales y económicos que ocurren consuetudinariamente -al menos de aquellos que tienen una expresión monetaria-, facilitando que se coordinen las prácticas que los originan y realimentando las posibilidades de acceder a medios elaborados de inspección sobre el trabajo y la conducta de los agentes.

La contabilidad también facilita, la precisión física del espacio-tiempo, al configurar las regiones no sólo de los SCA, sino de otros lugares en las organizaciones; de acuerdo por ejemplo, a los planes de producción, venta y/o distribución, zonificando el espacio-tiempo desde nociones como proyectos, unidades y centros de costo, que incluso llegan a hacerse tangibles y visiblemente reconocibles en diferentes sendas de la organización; restringiendo de alguna manera y con ayuda de la disciplina organizacional, la acción de los agentes que intervienen en los distintos procesos y generan o registran las transacciones o eventos que dan lugar a la información, alterando el espacio de cada región y ampliando el control sobre el obrar de los agentes al incrementar su acción en las regiones anteriores.

...La cara, el manejo del cuerpo y el habla se combinan para transmitir ciertos significados y ocultar otros. Casi sin darnos cuenta, todos vigilamos de cerca y constantemente las expresiones faciales, posturas y movimientos en nuestra interacción con los demás. También organizamos nuestras actividades en los *contextos* de la vida social para lograr los mismos fines... (Giddens, 2001b, p. 135)

Uno de aquellos modos arreglados para organizar las actividades de los agentes, es el uso del reloj, como mecanismo de control, no sólo del tiempo, sino del espacio⁴. El reloj para el registro de la hora de ingreso y retiro de la empresa o el encender o apagar las luces en las sedes donde los encuentros diarios tienen lugar, son ejemplos del tipo de “artificios” o instrumentos reconociblemente usados en la demarcación espacio-temporal de las organizaciones. Marcan el momento en que una ocasión social regular que se extiende por un amplio tiempo y espacio, se cierra y vuelve a abrirse para dar paso a determinadas situaciones sociales en las que pueden ser exhibidas las acciones que se sancionen como aceptadas para tal estación.

La mayoría de las ocasiones sociales usan algún artificio como señal formal de apertura y cierre; esta es una característica de ocasiones rituales en culturas tradicionales, pero también en una diversidad de ocasiones sociales más seculares típicas de sociedades contemporáneas (Giddens, 1998, p. 107).

Además de estos llamados artificios, los SCA y en general las organizaciones, coordinan la disposición de “medidas objetivas” para la producción y el uso óptimo de los recursos, denominados como indicadores financieros e indicadores de gestión, formas que en resumidas cuentas, constituyen señales para mostrar expresamente la vigilancia y controlar procesos y resultados en términos de la disposición eficiente y eficaz del tiempo y el espacio, orientadas por el paradigma de maximización presente en el capitalismo.

4 Al respecto, Giddens (1999, p. 29) señala cómo en la modernidad la creación de zonas de tiempo como la jornada laboral, permite que las actividades coordinadas a través del tiempo, posibiliten un control sobre el espacio y de qué manera el invento del reloj mecánico hace posible el emparejamiento en la uniformidad de la medida del tiempo con la de la organización social del mismo.

Las interacciones que permite un SCA, bien pueden ser focalizadas, permitiendo tener conciencia de los otros y percibirlos al establecer algún contacto de presencia, de tipo indirecto; y por supuesto, también habrá lugar a interacciones focalizadas, en las que de manera directa y abierta, algunos de esos otros son incluidos activamente en la escena, dando paso a encuentros cara a cara en los que mientras unos se comunican directamente a través del habla y la expresión no verbal, los demás estarán presentes pero sólo en “*un fondo de interacción no focalizada*” (Giddens, 2001b, p. 135).

Para controlar el uso del tiempo y los movimientos de los agentes en los SCA, además de los artificios con los que se señala el principio y final de un encuentro, y que son incluidos en los sistemas de interacción social para determinar el desenvolvimiento de prácticas y relaciones sociales, es necesaria además la existencia de *marcadores*, que separan a lo largo del día un encuentro de otro. Tales marcadores, “*distinguen los episodios de interacción focalizada entre sí y éstos de los de interacción no focalizada que se producen entre tanto*” (Giddens, 2001b, p. 138); es decir, aun en ocasiones sociales regulares y no “ocasionales” que como los SCA, presuponen la interacción a partir de reuniones formales y focalizadas, los agentes se ven necesariamente envueltos durante el día en distintas conversaciones y encuentros no formales y no focalizados (Giddens, 2001b, p. 135), tanto con ocasión del tipo de prácticas expresamente admitidas para ellos, como originados para hacer una pausa o dar lugar a algunas actividades visibles u ocultas que no estén movidas por el objeto que da lugar a los SCA. Es así como, el fluir diario de la actividad cotidiana, abierto a la escena social, que se supone continuo e ininterrumpido; en realidad se interrumpe a diario como Giddens explica, no sólo por la pasividad relativa del dormir, sino, que usando los términos de Schutz (Giddens, 1998, p. 107), es además “*puesto entre paréntesis*” o “*segmentado conceptualmente*” por momentos reflexivos de atención del sujeto y pudiera añadirse, puede además ser segmentado por prácticas cuyo foco de interés esté por fuera del formalmente aceptado (Giddens, 1998, p. 107).

Las instituciones instauradas y legitimadas desde el sistema contable de una organización, permiten pues, la aplicación de una autoridad administrativa, en términos de regulación del tiempo y el espacio, desde la cual los procesos y las actividades deben ser coordinados.

Las posibilidades de ejercer control, están fuertemente restringidas cuando se trata de hacerlo a través de mandos de *jerarquía mediata* -concepto que se propone en este trabajo, a partir del concepto de copresencia mediata de Giddens-; es decir, aquellos que no tienen un control directo sobre sus subordinados, al no existir una presencia continua que lo asegure. Es así como, de manera privilegiada, quien posee un control directo y cara a cara y quien a diario convive en el medio que pretende supervisar, es quien puede comprender

más clara e inmediatamente, la naturaleza de las relaciones y su contexto; por lo cual es importante admitir la autonomía del jefe directo y los órganos de control interno, como principales instancias de autoridad, contenedores de una fuente de moralidad de mayor reconocimiento y aceptación por parte de los subordinados; dejando así a las demás instancias de poder, la facultad de supervisar desde fuera para comprobar la marcha y el seguimiento de los lineamientos generales; pero con la comprensión de que sólo “desde dentro” de las sedes en que se recrea la vida diaria, se puede conocer y regular de una manera más objetiva y acertada, su manifestación y se pueden lograr cambios e intervenciones efectivas en el curso de la actividad cotidiana.

Incluir el concepto de control en el análisis contable-administrativo, precisa hacer bajo la mirada desde la que se concibe la presente indagación, el siguiente interrogante: ¿por qué es necesario ordenar espacio-temporalmente las prácticas sociales en las organizaciones? La respuesta podría estar en que en las organizaciones, los individuos de uno y otro lado de las relaciones de autoridad, necesitan que el tiempo esté determinado. Aquellos agentes a cargo de la administración o la propiedad de un ente, se interesan por diferentes razones en marcar posiciones y períodos que se sigan unos de otros en la sucesión de los hechos que acontecen en la organización; necesitan encontrar procesos en cuyo transcurso, ciertas pautas de cambio se repitan con alguna regularidad, sin frenar sus transformaciones; al tiempo que los módulos de anteriores secuencias, pasan a ser pautas normalizadas de referencia que permiten comparar de modo indirecto, fenómenos no comparables directamente (esto es, hacer un paralelo entre diferentes períodos contables por ejemplo, en un mismo año, o de uno a otro año); al representar la repetición de otro proceso de características homogéneas.

El control contable-administrativo posibilita la regulación del tiempo en las organizaciones, apoyando su consolidación. Al respecto Giddens (1998, pp. 182-183) señala la importancia de la institución del tiempo para la constitución de la empresa capitalista racional:

...un control del tiempo es igualmente necesario. La empresa capitalista racional no es tal sino opera de una manera estable, ordenada. La insistencia de Weber en la importancia de la contabilidad de partida doble para el desarrollo del capitalismo moderno se entiende con facilidad en esos términos. La partida doble permite una contabilidad del capital continua por largos períodos de tiempo. Una contabilidad del capital es la valuación y verificación de oportunidades de ganancia. Esto significa establecer una valuación del activo total al comienzo de una transacción o actividad empresarial para compararla con el activo en una fecha posterior. La rentabilidad depende, entre otros factores, de la capacidad de predecir [controlar] sucesos futuros y someterlos a un cálculo. La teneduría de libros de partida doble es una especie de máquina del tiempo, porque expresa y permite la cuantificación de unidades por

referencia a las cuales el rendimiento de una empresa se puede apreciar en un “tiempo estipulado”.

Las formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación presentes en los SCA, al permitir la regulación del tiempo, contribuyen en la consolidación de las organizaciones, ordenando espacio-temporalmente gran parte de los procesos administrativos de las mismas.

Habiendo revisado algunas modalidades para ejercer el control en las organizaciones desde la aplicación de recursos de autoridad, la segunda parte de este primer apartado se concentra en estudiar, aquellas formas de control presentes a partir del uso de recursos materiales.

II.2. El control del tiempo y el espacio desde la disposición arquitectónica de las organizaciones

El establecimiento de secuencias en el tiempo, se facilita a partir de la serialidad y regularidad de los encuentros, la cual requiere de entornos físicos definidos y diseñados para las relaciones específicas que se pretende mantener en ellos. El análisis del ordenamiento temporal y en este caso particular más precisamente de la disposición del espacio en las sedes físicas en las que tienen asiento las organizaciones, parece vislumbrar una relación directa entre la estructura arquitectónica de una organización, su estructura social y su sistema de autoridad. Relación, que ha sido estudiada detenidamente por Michel Foucault (1970, 1979 citado en Giddens, 2001b, p. 453).

...Las oficinas que este autor analizó de forma abstracta también son entornos arquitectónicos. De hecho, con frecuencia los edificios de las grandes empresas se construyen como si fueran una jerarquía de autoridad y, por tanto, cuanto más elevada es la posición en ella, más cerca de la cúspide del edificio se está: la expresión “último piso” se emplea en ocasiones para referirse a quienes poseen el poder esencial en la organización (Giddens, 2001b, p. 453).

El arreglo físico de los escenarios que contienen a las organizaciones modernas, aun desde su concepción arquitectónica, tiene rasgos que los distinguen de otros recreados para el desenvolvimiento de otras esferas de la vida social; y además, se distinguen de cualquier otro entorno, por el tipo de mobiliario, los equipos, la decoración y la indumentaria de las personas que a ellas pertenecen.

Es así que, la regulación y garantía de la regularidad en el trabajo, aunque no de manera absoluta, puede lograrse, si además del ejercicio reflexivo de la autoridad, y la admisión de las dinámicas propias de la dialéctica del control, se dispone de un ordenamiento espacio-temporal de las prácticas cotidianas, que de manera más o menos formal establezca lugares específicos, jornadas y horarios de actividad reconocibles por cada persona que pertenezca al contexto, o aun de quienes de manera ocasional tienen acceso a éste.

Las organizaciones no pueden funcionar con eficacia si el trabajo de sus empleados no tiene un carácter regular. Como señaló Weber, en las empresas la gente tiene que trabajar un número de horas constante. Las actividades deben coordinarse de forma coherente en función del tiempo y del espacio, algo que se encuentra determinado por el entorno físico y por una precisa programación de los horarios. Al regularizar las actividades en el tiempo y el espacio, éstos, en palabras de Foucault, “distribuyen a los cuerpos eficazmente” en la organización. Los horarios son un requisito de la disciplina organizacional porque hacen encajar las actividades de un grupo grande de personas... Un horario hace posible la utilización intensiva del tiempo y del espacio: a cada uno de sus elementos se le pueden adjudicar muchas personas y actividades (Giddens, 2001b, p. 453).

Además de la ordenación de cada actividad, a través de la asignación de un tiempo y un espacio para desarrollarla, la disposición física de los escenarios de interacción busca ordenar y legitimar la jerarquía y agrupamiento de las relaciones entre agentes. La primera, de acuerdo a la ascendencia o nivel de autoridad en relaciones de jefe-subordinado, y la segunda, por afinidad del tipo de actividad a cargo de los agentes.

Desde los planteamientos de Giddens (1998) es posible establecer una conexión entre el ordenamiento espacial a través del registro reflexivo del tiempo en la información contable, lo cual posibilita ordenar espacio-temporalmente el presente y/o futuro a través del registro de los acontecimientos pasados:

El control del tiempo es característico de la burocracia en general, no sólo de las empresas capitalistas. La teneduría de libros de partida doble es un artificio que “asienta” sucesos pasados a la vez que anticipa sucesos futuros. También las reglas burocráticas son un modo de conseguir esto. Las burocracias modernas, afirma Weber, no podrían existir sin la compilación de documentos que son registros del pasado y al mismo tiempo prescripciones para el futuro: los “archivos”. Los archivos no son sólo documentos de un proceder burocrático: ejemplifican ese proceder y hacen posible la operación continua y regular de la que nace la disciplina burocrática. Los archivos suelen organizarse en despachos precisos y contribuyen a la especificación de cada despacho en una burocracia. Un “despacho” es un escenario físico así como es un nivel en una jerarquía administrativa. Aunque Weber apenas roza este punto, la distribución física de despachos en las burocracias es un rasgo propio de estas organizaciones. La separación física de los despachos aísla entre ellos y otorga una cuota de autonomía a quienes lo habitan, pero también hace las veces de un potente emblema de jerarquía (Giddens, 1998, p. 183).

De este modo, la adecuación del espacio y el control de su uso en el tiempo, configuran equipos de trabajo, áreas, departamentos y secciones orientados por los objetivos organizacionales. Precisamente, los SCA pueden ser reconocidos de manera fácil, incluso por agentes externos a la organización, por el lugar físico asignado para la diaria activación de los encuentros ligados al tipo de actividades que en ellos se registran, tanto como por los temas de

conversación y las palabras o expresiones usadas por sus participantes, los elementos de trabajo de que disponen, los muebles y equipos asignados a su actividad y el vestuario que caracteriza a quienes conviven diariamente en ellos.

La disciplina como forma de control en el ordenamiento espacial y temporal de las organizaciones, se expresa a partir de sendas y acciones influidas por los parámetros institucionalizados de los SCA. Las expresiones de esa disciplina están plegadas al control del cuerpo en el espacio-tiempo, a sus movimientos y gestos que deben exponer una postura con la que se muestre atención y/o ocupación permanentes, y a sus acciones, las cuales deben ser coherentes con los objetivos y lineamientos definidos para su ocupación o posición, desde líneas superiores de autoridad.

El control disciplinario, mediado por el cuerpo en encuentros cara a cara o por formas de vigilancia facilitadas por la tecnología, se manifiesta también en la arquitectura física de las organizaciones. Los edificios ideados principalmente para la actividad empresarial, están dotados de formas que permiten la visibilidad de los subordinados y el control del uso de su tiempo, el cual se pretende que sea aplicado de manera intensiva a las actividades admitidas y asignadas como tarea a su rol específico.

La disciplina no tiene otro camino que el de manipular un tiempo y un espacio. De ordinario requiere un cerco, una esfera de operación clausurada y cerrada sobre sí misma... Pueden variar los factores que lleven a establecer áreas cerradas, pero el resultado final es similar en todas ellas, en parte porque los individuos y las autoridades responsables de establecerlas han seguido modelos similares. Un cerco es una base generalizada de poder disciplinario, pero por sí mismo no garantiza la administración en detalle de los movimientos y actividades del cuerpo. Esta sólo se logra a través de una división regional interna o "partición". Cada individuo tiene su "lugar correcto" para cada momento particular de la jornada. La partición de un espacio-tiempo disciplinario tiene por lo menos dos consecuencias. Contribuye a evitar la formación de grupos grandes que pudieran ser una fuente de formación independiente de la voluntad o de oposición, y da lugar a la manipulación directa de actividades individuales, con lo que evita el fluir y la indeterminación a que se prestan los encuentros casuales. Lo que interviene aquí, según Foucault, es un "*espacio analítico donde es posible vigilar y evaluar a los individuos, medir sus cualidades*"... (Giddens, 1998, pp. 176-177)

No es la asignación de un lugar específico a la realización de las actividades, lo que en primer lugar y por sí sólo genere una disciplina; lo que otorga el carácter disciplinario es, siguiendo las ideas de Foucault (1979, citado en Giddens, 1998), la administración del espacio y su concepción relacional en general. La distribución física de las sedes, expresa no sólo el control particular sobre el lugar de trabajo, sino que contiene en sí misma la línea jerárquica de ascenso y el conducto regular para los procesos. La fijeza espacial de las estaciones de trabajo, estarán de este modo asociadas a la fijeza social de las

relaciones, a la admisión de determinadas acciones y posturas y la exclusión o negación de otras (Giddens, 1998, p. 178).

En la organización de “celdas”, “lugares” y “rangos”, las disciplinas crean espacios complejos que son al mismo tiempo arquitectónicos, funcionales y jerárquicos. Son los espacios los que otorgan posiciones fijas y permiten la circulación; recortan segmentos individuales y establecen lazos de operación; marcan lugares e indican valores; garantizan la obediencia de individuos, pero también una mejor economía de tiempo y de gestos (Giddens, 1998, p. 178).

“Una disciplina nace de la división calculadora de un tiempo así como de un espacio” (Giddens, 1998, p.178). La disciplina parte de una concepción del tiempo que permite fragmentarlo en intervalos (horas, días, semanas, meses, semestres, años, etc.) y repetirlos posteriormente, buscando además que el espacio sea usado cotidianamente para aquella serie de cosas que deben repetirse en determinados períodos; es decir, busca la sensación de reversibilidad del tiempo y la repetición de prácticas iguales o muy similares de manera planeada y controlada. A la disciplina, pueden así asociarse las siguientes características:

...Es “celular” (por referencia a su distribución espacial); es “orgánica” (porque codifica actividades con arreglo a procedimientos programados); es “genética” (atendiendo a fases seriales), y es “combinatoria” (en tanto une actividades humanas como los itinerarios de una máquina social)... (Giddens, 1998, p.181).

Lograr una definición arquitectónica de las diferentes sedes que sirven de soporte material a los SCA y a las organizaciones, regionaliza, explícita y visiblemente, el escenario en el que tendrán lugar los encuentros cotidianos; mientras exhibe un interés por controlar el tránsito de los agentes por sendas definidas de actividad, disciplinando el flujo diario de actividad y facilitando la zonificación de los cuerpos y la expresión privilegiada de aquellos comportamientos que se reconocen como formalmente válidos.

II.3. Algunas instancias de control organizacional posibilitadas desde los SCA

La modernidad, se caracteriza por contextos en los que al tiempo conviven la seguridad frente al peligro y la fiabilidad frente al riesgo (Giddens, 1999, p. 20). La fiabilidad no obstante, ya no descansa o no principalmente en la credibilidad en las personas, sino en la fiabilidad en los sistemas abstractos (sistemas expertos⁵ y señales simbólicas). Giddens habla de unos puntos de acceso a estos sistemas, los cuales constituyen puntos de conexión entre los

5 Por sistemas expertos, Giddens hace referencia a aquellos “sistemas de logros técnicos o de experiencia profesional que organizan grandes áreas del entorno material y social en el que vivimos.”(Giddens, 1999, p. 37) Esta definición permite que los SCA puedan ser incluidos en este tipo de sistemas, dado que el saber que implican, requiere del dominio de destrezas técnicas, conocimientos y experiencia de carácter profesional.

actores profanos o los colectivos y quienes los representan, y son precisamente esos puntos donde puede entrar en mayor riesgo la falibilidad del sistema, y donde contradictoriamente la misma se construye y mantiene (Giddens, 1999, p. 88). Aun dadas las limitantes para el control y la previsión completa de todos los efectos de una decisión, controlar toma aquí gran importancia, ya que del control de las diferencias entre el saber experto y las competencias del profesional y la falibilidad humana, depende que se refuercen las apariencias como una manera de reducir el impacto posible de los conocimientos imperfectos y el error humano (Giddens, 1999, pp. 84-87).

Las organizaciones modernas, construyen la fiabilidad alrededor de ellas mismas, en los sistemas y saberes expertos que la constituyen, entre ellos los sistemas contables y la contabilidad. En consecuencia, el control, tanto en los puntos de acceso a dichos sistemas, como en los escenarios donde se trabaja para construir y mantener la fiabilidad en la información, productos y procesos organizacionales, depende de que se diseñen instancias especializadas en controlar la brecha entre el deber ser manifiesto en los sistemas expertos y las competencias y acciones cotidianas de los actores sociales.

Como lo señala Seal y otros (1999, citado en Caglio y Ditillo, 2008, p. 889), este análisis trasciende la mirada técnica de la contabilidad y las prácticas que de ella se derivan para avanzar hacia un enfoque más simbólico en el que se evidencie el rol constitucional para la contabilidad en la formación y administración de relaciones fiables, al concebir la contabilidad inter-firma como un sistema experto que es producido y reproducido a través de las interacciones entre los actores de la cadena de abastecimiento y las más amplias influencias institucionales (Seal y otros, 2004, p. 74, citado en Caglio y Ditillo, 2008, p. 889).

La necesidad de mantener un grado aceptable de fiabilidad frente al riesgo, a la vez que la continuidad de las organizaciones, hacen que distintos órganos dispuestos al interior de la estructura organizacional, insertos en la concepción de líneas de mando y/o asesoría; así como algunas instituciones externas ideadas para regular el uso de los recursos y el cumplimiento de las reglas, sean en sí mismas instancias que por excelencia administran y ejercen el control, y que en consecuencia requieren tanto de una comprensión de las teorías y técnicas de la administración y la gestión, como de su configuración desde el saber, las reglas y las técnicas aportadas por la contabilidad como saber experto⁶.

Así, en las organizaciones se controlan los procesos, pero también sus costos, se controlan las decisiones y su ejecución, pero también sus

6 Esta concepción de la contabilidad como saber experto se distingue de la concepción de la contabilidad como sistema experto encontrada en la literatura revisada.

implicaciones en la rentabilidad y el crecimiento de las mismas. Entre estas instancias, las organizaciones modernas, cuentan con departamentos o áreas de Control Interno, Control de Calidad y/o Control de Gestión, funciones y dependencias a cargo de la Auditoría Interna y servicios prestados por Auditores Externos, sumadas todas éstas, muchas veces a la confluencia o reemplazo de las mismas, con la vigilancia de una figura de Revisoría Fiscal.

La contabilidad como disciplina y la Contaduría como profesión, combinadas en el campo organizacional con diversas concepciones de administración y gobierno, a partir de la comprensión e interpretación de los fenómenos que ocurren en el contexto y la incidencia del entorno, configuran el ejercicio del control, el diseño de relaciones de autoridad y la ordenación del tiempo y el espacio, a través de formas y mecanismos de control inmediato y mediano, que al tiempo, configuran el espacio físico, circunscriben las acciones posibles y su tiempo, definen la posición social de los agentes y sus niveles de mando y responsabilidad, y permiten un control detallado sobre el fluir de las acciones, intercambios y procesos que puedan registrarse desde su expresión monetaria, regularizando el uso del espacio y creando una sensación de continuidad y seguridad en la que los encuentros podrán repetirse una y otra vez, institucionalizando así las acciones por un tiempo que supera en extensión, la duración del lapso de vida irreversible y finito de cada agente como individuo.

La existencia cada vez más explícita de distintas instancias y órganos de control de tipo contable-administrativo, hace también explícito de alguna manera, que la necesidad de controlar, recurriendo a la inspección manifiesta ante los otros para asegurar el cumplimiento de cada rol, es reflejo de que el trabajo en sí mismo podría no constituir una motivación directa que pueda garantizar su realización efectiva. Las rutinas que de otro modo se hacen imprescindibles para dar paso al fluir “ininterrumpido” de actividad, pueden malinterpretarse con la monotonía de un trabajo activado por la conciencia práctica, pero escindido de una reflexión intelectual o conciencia discursiva acerca del mismo, lo cual termina por quitarle sentido, por no contribuir a que sea producto de una acción motivada por las propias intenciones del agente, determinando que sólo se promueva desde una intervención externa como la vigilancia. Esta idea puede ser ampliada de alguna manera, a través de la siguiente cita:

La disposición de las habitaciones, pasillos y espacios abiertos en los edificios de una organización puede proporcionar pistas fundamentales sobre cómo opera su sistema de autoridad. En algunas organizaciones hay grupos de personas que trabajan colectivamente en espacios abiertos. A causa de la naturaleza aburrida y repetitiva de ciertas clases de trabajo industrial, como las cadenas de montaje, se necesita una vigilancia regular para asegurarse de que los trabajadores mantienen el ritmo

adecuado. Con frecuencia, lo mismo puede decirse del trabajo rutinario realizado por mecanógrafos, que se sientan juntos en la sala común donde sus superiores pueden verlos trabajar. Foucault hizo un especial hincapié en cómo la visibilidad, o la falta de ella, en los emplazamientos arquitectónicos de las organizaciones modernas expresa las pautas de autoridad e influye en ellas. La visibilidad determina en qué medida resulta fácil que los subordinados estén sujetos a lo que Foucault denomina vigilancia, es decir, a la supervisión de las actividades. En las organizaciones modernas, todo el mundo, incluso los que ocupan posiciones de mucha autoridad, está sujeto a la vigilancia, pero cuanto más baja es la categoría, más estrecho suele ser el control (Giddens, 2001b, pp. 453-456).

Sí el esfuerzo y los recursos que el control demanda, deben invertirse en movilizar de manera externa a los agentes a que realicen su trabajo cotidiano, esto tal vez se explique por esa naturaleza aburrida del trabajo cotidiano. El control ejercido desde fuentes externas de inspección bien podría reducirse, ampliando en su lugar, la autonomía de la influencia directa del jefe inmediato sobre su equipo de trabajo, reconociendo abiertamente la importancia de los espacios y encuentros de copresencia en la transformación de la actividad, la movilización de los agentes y admitiendo como legítimo, que cada actor aplique su propia conciencia discursiva en el mejoramiento de su trabajo. Para ello, podría ser acertado que por una parte, se recurra a modelos jerárquicos con líneas inmediatas de autoridad, y que por otra parte, los momentos de descanso, espacios de esparcimiento y reflexión, los actos lúdicos, la posibilidad de hablar de aquello que se reserva a las regiones ocultas, cobren cierta presencia en las regiones anteriores, como comportamientos aceptados en los sistemas contables y organizacionales, como formas de innovación y creatividad necesarios para la transformación del trabajo.

El control ejercido en los SCA puede satisfacer intereses tanto del Capital como del Trabajo que convergen de manera contradictoria en las organizaciones. Por un lado, el control sobre las prácticas sociales que acontecen en las organizaciones posibilitaría la apropiación más eficaz de los excedentes de productividad del Trabajo por parte del Capital, como consecuencia de desplegar de manera intensiva toda la lógica métrica contable-administrativa hacia la maximización de las utilidades y la acumulación de la riqueza. Por otro lado, un análisis consciente sobre las prácticas de control del tipo contable-administrativo podría posibilitar una mayor humanización de las prácticas sociales en las organizaciones. Por ejemplo, creando más espacios para el esparcimiento y moderando las tensiones que puede generar la presión del trabajo hacia el cumplimiento de indicadores sobre el desempeño de sus actividades. Como lo señalan Tinker y Saravanamuthu (2003, p. 38): la contabilidad al no estar adscrita necesariamente a una clase social específica proporciona a los administradores un margen para movilizarse, tanto en el

cumplimiento de la eficiencia de sus estrategias a través de la contabilidad como también responder a las demandas del obrero por una mayor humanización del trabajo⁷.

III. Examen de estudios de caso para ilustrar la unidad de análisis

En el siguiente apartado se sintetizan cinco estudios de caso que han vinculado la teoría de la estructuración al análisis de los *Management Accounting Systems* (En adelante MAS)⁸. En los textos hallados se revisan tres elementos: a) El discurso contable como portador de significados en las organizaciones, b) La información contable como recurso de autoridad y c) la conexión existente entre los espacios físicos y los espacios contables (centros de costos) en la asignación de los recursos en las organizaciones.

7 Cabe advertir que aunque los controles de tipo contable-administrativo, tomen partido en la satisfacción de los intereses tanto del Capital como del Trabajo, no eliminan la contradicción estructurante entre estos dos actores sociales, pues la generación de mayor autonomía responsable en el lugar de trabajo, también ha sido utilizada para camuflar las contradicciones inherentes en las relaciones capitalistas para asegurar de esta manera el consentimiento del trabajador (Tinker y Saravanamuthu 2003, p. 55).

8 En esta propuesta de investigación, la denominación “MAS” será usada en adelante para hacer referencia a los *Management Accounting Systems*, en consonancia con la literatura revisada de autores relacionados con la corriente crítico interpretativa que han utilizado la teoría de la estructuración como marco de referencia para sus investigaciones. El concepto SCA que aquí se propone, no necesariamente corresponde a las interpretaciones que sobre sistema contable y contabilidad administrativa, han realizado los autores analizados en esta investigación. Ha sido recurrente la definición de los MAS, como el conjunto de reglas, roles y rutinas, que cargan las estructuras de significación, legitimación y dominación de las organizaciones (Busco y otros, 2000, p. 30). Aunque un análisis detenido sobre la diferenciación conceptual entre los términos MAS y SCA, desborda los límites del estado actual de la investigación, sí es posible precisar que desde ésta se entiende por contabilidad administrativa tanto aquella que capta, registra, acumula y permite asignar valor a los diferentes procesos acaecidos en una organización, como la que provee los mecanismos para su autocontrol y evaluación. En el primer sentido, permite determinar el costo de productos y servicios (contabilidad de costos), y en el segundo, genera al tiempo la base informativa para la planeación y el control de todas las actividades de la organización susceptibles de valuación monetaria, promoviendo y facilitando los procesos de toma de decisiones (contabilidad de gestión y contabilidad financiera), para la proyección y sostenibilidad tanto en el corto, como en el mediano y largo plazo de la organización. La idea de contabilidad administrativa que orienta esta investigación, junto con la construcción de la noción de SCA’s, parten de la comprensión de que no sólo –y ni siquiera principalmente– la información resultante del proceso contable, expresada en los informes de tipo contable-financiero, sino más bien los procesos que se adelantan a diario y de manera reflexiva por los agentes del hacer contable en las organizaciones, constituyen el núcleo de interés a observar y a pensar en adelante, en el estudio, diseño e implementación de sistemas contables. Este marco de análisis no será aplicado sólo en sistemas de información contable, sino en sistemas de interacción social permeados por procesos contables orientados a administrar y gestionar las prácticas cotidianas a través de la comprensión de las manifestaciones presentes en las diferentes rutinas y encuentros.

III.1. Evidencias del discurso contable como portador de significados en las organizaciones

El discurso contable-administrativo en las organizaciones está cargado de valores y creencias, desde los cuales son sancionadas o aprobadas las acciones de los individuos que confluyen en éstas.

Uno de los trabajos que ilustra la manera como el discurso contable-administrativo participa en la legitimación de los valores organizacionales, es la investigación “*Management Accounting Systems and Organisational Culture: an Institutional Framework for Interpreting their Linkages and Processes of Change*” de Busco, Riccaboni y Scapens (2000). En este trabajo los autores presentan un análisis de los MAS utilizando como marcos interpretativos los aportes de Schein en torno a la cultura organizacional y la teoría de la estructuración de Giddens para comprender el rol jugado por estos sistemas en los procesos de cambio organizacional. En su trabajo los autores plantean una asunción básica y es que los MAS basados en la medición del desempeño y la responsabilidad, tienen el potencial de estructurar el orden organizacional (Busco y otros, 2000, p. 35).

Para analizar la incidencia de los MAS en la cultura y procesos de cambio organizacional, los autores toman como base de su trabajo un estudio de caso longitudinal sobre la compañía italiana, Nuovo Pignone (NP) en el momento en que esta compañía experimenta dos cambios importantes: su adquisición por parte de General Electric (GE) y la implementación de un nuevo programa de calidad basado en la medición: el Six-sigma. NP fue una compañía de propiedad del Estado hasta 1994, al privatizarse, surgen grandes cambios estructurales en sus procesos, pues era una compañía altamente burocratizada, con poca comunicación entre sus dependencias y con ausencia de una cultura orientada hacia la medición del desempeño.

En los procesos de transformación de NP, las modernas tecnologías permitieron cambiar y difundir los conocimientos, valores, símbolos e ideas compartidas entre los participantes organizacionales y facilitar así la gestión e integración de las compañías. La institucionalización del lenguaje contable-financiero, socializado y compartido a través de toda la compañía, hizo de los MAS –según los autores- los portadores de una nueva cultura organizacional, al crear, mantener, almacenar y comunicar los nuevos valores compartidos. En estos procesos también fue importante la automatización de procesos que permitía la liberación de mayor tiempo para el análisis y la comunicación en línea de la información contable, la cual posibilitaba el uso de un lenguaje común entre los miembros organizacionales y un control de las actividades propias y de otros, basado en la lógica de la métrica.

Los autores señalan que los MAS, al ser un conjunto de reglas, roles y rutinas portadores de los valores organizacionales, participan en un doble proceso de

institucionalización. Por un lado, cargan los valores que sólo son actualizados en la interacción social de los individuos, lográndose un estiramiento espacio-temporal, pues los valores son producidos en tiempos y escenarios distintos del momento y lugar en que se reproducen, y por otro lado, los MAS también son inherentes a cambiar, porque son construcciones colectivas validadas e institucionalizadas que pueden variar en la reproducción de las prácticas y transformarse en nuevas construcciones.

Otra investigación que ilustra la manera como el discurso contable financiero participa en los procesos de transformación social y organizacional, es *"Accountability in the New Zealand health sector"* de S. Lawrence, y otros, (1997, pp. 665-683), en la cual se estudian desde la teoría de Giddens, los modos institucionalizados de interactuar (estructuras de significación, legitimación y dominación) antes y después de la reforma del sector salud de Nueva Zelanda, iniciados en julio de 1993.

Dentro de la estructura de significación, los autores resaltan que antes de la reforma, la premisa básica de la prestación de los servicios de salud, era la de atender las necesidades de todas las personas independiente de su capacidad de pago y del costo de su tratamiento. La salud era un servicio público. Dentro de esta estructura de significación, los profesionales médicos tenían un gran poder y tomaban sus decisiones basados en su saber experto, siendo el factor monetario un asunto secundario.

La propuesta de la reforma fue sujetar la prestación de los servicios de la salud al sistema de precios del mercado. La forma de ver las clínicas cambió, ya no significaban entidades de asistencia social sino "negocios" que debían ser "exitosos" y ofrecer sus productos en un mercado competitivo. Esto cambió la estructura de significación; ya que la preocupación de los médicos pasó de ser sólo el bienestar del paciente para asumir también su responsabilidad financiera por los costos, gastos e ingresos generados por sus actividades profesionales al interior de las instituciones de salud.

Antes de la reforma, los recursos de autoridad (información) sobre los cuales eran tomadas las decisiones de atención a un paciente, estaban concentrados en el saber experto del médico quién determinaba cuántos recursos se asignaban en la asistencia a cada paciente de acuerdo a su necesidad. Después de la reforma los recursos asignados a cada división eran distribuidos de acuerdo al desempeño económico de la misma, lo que hizo que los profesionales de la salud cedieran poco a poco el control sobre la información y de esta manera permitieran la traducción de sus servicios al lenguaje contable-financiero.

El lenguaje contable-financiero fue apropiado (aunque con una fuerte resistencia) por el personal médico, transformándose el sentido de sus prácticas profesionales.

Otro artículo que posibilita ilustrar cómo el discurso contable es portador de significados utilizados por los individuos en sus prácticas para darle forma a la interacción social es “*Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory- Analysis*”. En su artículo, los autores utilizan la descripción detallada de Sloan (1963)⁹ del desarrollo de controles financieros en General Motors (en adelante GM).

En GM, en el período de presidencia de Sloan, se dio una producción y reproducción de nuevos esquemas interpretativos, posibilitando una reorganización de la compañía. El cambio volcó el anterior marco interpretativo de base técnico-ingenieril, hacia uno de tipo contable-financiero, lo cual implicaría, no sólo la realineación de funciones y responsabilidades, sino también el cambio de lenguaje hacia el uso del nuevo discurso para mediar las comunicaciones a todo nivel dentro de la organización, cambiando además la anterior orientación sustentada en la innovación técnica, vinculada al retorno sobre la inversión, cuyo soporte ya no sería la ingeniería, sino las finanzas, la contabilidad y el control (Macintosh y Scapens, 1991, p. 139).

El nuevo marco interpretativo fue exitoso, gracias al cambio del antiguo modelo de administración totalmente centralizado hacia uno descentralizado, en el que a pesar de permanecer la coordinación y el control desde la dirección, la toma de decisiones estratégicas estaba en manos de los administradores de las divisiones de toda la organización, haciéndose más rápidas y efectivas.

En GM, el nuevo marco interpretativo logró cambios mantenidos entre las décadas de 1920 a 1980, porque se legitimaron, haciendo parte de la vida social y reproduciéndose en las prácticas diarias de la compañía. Un verdadero ejemplo del sentido que la teoría de la estructuración de Giddens encarna para las organizaciones modernas.

III.2 La información contable como recurso de autoridad

La información contable en las organizaciones es utilizada en el ejercicio del poder como un recurso de autoridad del tipo inmaterial, a partir del cual es posible orientar las acciones de los individuos hacia los fines perseguidos.

Un estudio de caso que permite ilustrar la información contable como recurso de autoridad aparece expuesto en el artículo: “*Structuration theory in management accounting*” de Macintosh y Scapens (1990), en el cual, los autores retoman un estudio de caso realizado por Covalski y Dirsmith (1988) sobre el sistema presupuestal de la universidad de Wisconsin, para analizar desde la Teoría de la Estructuración las dimensiones de dominación, legitimación y significado de las prácticas administrativas. En este estudio de caso se

9 El artículo al que hacen referencia Macintosh & Scapens es el titulado “*My Years with General Motors*” en el cual Sloan hace una descripción detallada de su período de presidencia en esta compañía.

analiza la relación entre la Universidad y el Estado, ya que este último financia a la Universidad. El análisis devela la relación e interdependencia existente entre estas tres dimensiones; y, especialmente ilustra cómo la dimensión de significado materializada en la utilización del discurso del sistema presupuestal sobrecondicionó las dimensiones de legitimación y dominación (Macintosh y Scapens, 1990, p. 463).

La financiación de la Universidad de Wisconsin está determinada por un sistema presupuestal tradicional, a través del cual recibía sus recursos, haciéndose responsable de la administración de los mismos y asumiendo también la responsabilidad de formar profesionales que consolidaran una sociedad liberal progresista. Este sistema presupuestal basado en la financiación por matrículas, era considerado por los funcionarios del Estado como un medio objetivo y neutral para la asignación de los recursos a la Universidad, la cual debía entregar una información detallada sobre las estadísticas de matrículas de sus programas y especificar cada uno de los renglones de su presupuesto ejecutado para identificar de forma racional y neutral sus necesidades de financiación, como los recursos financieros eran abundantes, la Universidad mantenía una autonomía en la asignación interna de los recursos que recibía del Estado. Sin embargo, cuando los recursos fueron cada vez más escasos, los funcionarios de la Universidad consideraron que este sistema presupuestal deterioraba su financiación, dado que todas las unidades de la Universidad debían competir por esos mismos recursos y perdían su autonomía en el momento en que se asignaba el presupuesto a las Unidades, en tanto que sí sus actividades no eran rentables recibirían menos recursos.

Cuando la escasez de los recursos evidenció lo inadecuado que resultaba para la Universidad, la asignación a través del discurso presupuestal tradicional, los funcionarios de ésta intentaron mantener la autonomía en la distribución interna de los recursos, dado que tenían el control de la información generada a partir de las actividades del campus, y haciendo uso del concepto de “la dialéctica del control” de Giddens, Macintosh y Scapens explican cómo los funcionarios del Estado propusieron otro sistema más cualitativo y humanístico, denominado DIN (Decisión de Temas Narrativos), el cual comprendía tres categorías: (1) la modernización del equipo educacional en áreas de alta tecnología, (2) la extensión de programas en otras áreas vitales, y (3) contrarrestar la baja financiación en recursos bibliotecarios y de información. En cada una de estas categorías, los funcionarios entregaron información detallada de los dólares requeridos para financiarlas; pero sin asociar las categorías a un programa o campus específico. Con este nuevo discurso, la Universidad responsabilizaba al Estado ante el público por el deterioro de estas tres categorías, al no financiarlas adecuadamente e intentar

el cambio del sistema presupuestal tradicional basado en la distribución de los recursos de acuerdo al desempeño de cada unidad académica.

Cuando los funcionarios del Estado percibieron la acogida que tuvo esta propuesta en el público en general, se negaron a reconocer estas categorías del DIN, unificándolas en una sola denominada: «mejorar la educación de la universidad» y utilizando dispositivos de la estructura de dominación, en tanto tenían el poder de afectar la base económica de la Universidad, lograron negociar con los administradores de ésta la asignación de un 80% del presupuesto requerido y la entrega de una adición presupuestal para la Facultad “estrella”.

Esto permitió que el Estado se librara ante el público de tener que elegir entre alguna de las categorías del DIN, al negar reconocerlas y argumentar que el presupuesto guiado por las variables cualitativas no proporcionaba información cuantitativa y objetiva para la asignación del presupuesto. La Universidad tuvo que retornar al sistema tradicional de presupuesto a través del cual el Estado se legitimaba ante la sociedad porque daba a conocer que mantenía un control sobre los recursos asignados a la Universidad y premiaba a las facultades que administraban responsablemente sus recursos, entregándoles una adición presupuestal ampliamente publicitada.

Según Macintosh y Scapens (1990, p. 463), a partir del análisis del estudio de caso realizado por Covaleski y Dirsmith (1988) es posible comprender cómo el discurso presupuestario puede ser usado en el ejercicio del poder político, al permitir en este caso, que el Estado mantuviera un control sobre la asignación de los recursos de la Universidad de Wisconsin, sobre todo en lo relacionado con los aumentos salariales, lo cual fue un aspecto bastante polémico.

Ahora bien, para los propósitos del presente artículo es importante retomar el análisis de la transformación del sector salud en Nueva Zelanda realizado por Lawrence, Alam, Northcott y Lowe (1997), en el cual se explica cómo el acceso a los recursos tanto de autoridad como de asignación provocó un cambio drástico en la vida cotidiana de los actores sociales involucrados en las instituciones de salud y cómo los recursos proveyeron las plataformas básicas para el cambio social propuesto por la reforma, no sin provocar fuertes contradicciones al interior del sistema social.

Después de la reforma, las instituciones de salud entraron a pugnar por el presupuesto en un mercado competitivo en el cual se accedía a los recursos demostrando responsabilidad en el manejo de los mismos.

En los procesos de cambio a partir de la reforma jugó un papel importante la información contable como recurso de autoridad, pues antes de ésta, las unidades al interior de las instituciones de salud operaban sin tomar como base fundamental la información contable y así mismo las instituciones de salud no la requerían para la evaluación de su desempeño, pues éste no era medido ni

tomado en cuenta para la asignación de los recursos financieros por parte de los organismos externos de financiación.

Después de la reforma, expertos programas contables que recogerían información detallada de las actividades médicas, fueron introducidos a las instituciones. Estos sistemas detallaban el costo de la duración de los procedimientos, la tarificación de los honorarios médicos, el costo de los insumos consumidos en cada tratamiento y división (información no relevante antes de la reforma, dónde la premisa básica era la salvar la vida a todo costo).

Al inicio de la reforma, los profesionales médicos se resistieron al cambio; pero a medida que los recursos estuvieron supeditados a la evaluación de su desempeño ellos encontraron en la información contable un apoyo para dar cuenta de éste.

Poco a poco el lenguaje contable-financiero fue apropiado por los profesionales de la salud, aunque no sin resistencia; pues al inicio de la reforma se negaron a entregar la información necesaria para constituir los sistemas de costos que permitieran conocer cuántos recursos eran asignados en la atención de un paciente individual y de esta manera posibilitar la evaluación del uso efectivo y eficiente de los mismos, ya no sólo en términos de la experticia del saber médico, sino en términos de los costos estándar, márgenes de rentabilidad, unidades de valor, entre otros.

La información contable como recurso de autoridad, posibilitaba el control y vigilancia sobre las actividades médicas, pues el profesional médico ya no era el único que conocía cuántos recursos debían ser asignados en la atención de un paciente, sino que a partir de entonces existía un registro sistemático de las actividades médicas estandarizadas en un lenguaje contable-financiero.

La información contable también posibilitaba un monitoreo sobre las actividades médicas, tras establecerse indicadores para medir el desempeño de los directores de cada división, quienes debían velar por el uso eficiente de los recursos, eliminar los desechos en el uso de los mismos e incrementar los márgenes de rentabilidad de cada división. Insumos “malgastados” en la atención de un paciente podrían ser necesitados en la asistencia de otro.

Finalmente, los autores enfatizan sobre la necesidad de estudiar las prácticas sociales en las organizaciones para explicar cómo los sistemas contables están implicados en las transformaciones sociales y organizacionales.

III.3 La conexión existente entre los espacios físicos y los espacios contables (centros de costos) en la asignación de los recursos en las organizaciones.

La unidad de análisis presentada en este subapartado es examinada en la investigación “*The relationship between accounting and spatial practices in the factory*” de Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (2002). La tesis central de los

autores, es que las prácticas contables funcionan en las organizaciones como dispositivos ordenadores del espacio-tiempo, controlando el espacio y las actividades de los individuos.

Dicha tesis es revisada mediante un estudio de caso longitudinal sobre la Fábrica Real de Tabaco (de ahora en adelante RTF), empresa del Estado español, que a finales del siglo XVIII *“llegó a ser un monopolio de Estado coordinado y controlado por la Agencia de Tabaco”* (Carmona y otros, 2002, p. 240).

Cuando el consumo de Tabaco se triplicó (pasando de 1,1 millones de libras en 1701 a 3,2 millones de libras en 1740), los administradores de la RTF y la Agencia de Tabaco consideraron la construcción de nuevas fábricas.

Este estudio de caso, analiza el enlace entre las prácticas contables y espaciales de las fábricas de San Pedro (ubicadas en el centro de Sevilla) y las nuevas fábricas construidas a las afueras de la ciudad.

En las nuevas fábricas hubo una reorganización espacial para controlar mejor las cinco etapas de producción claramente diferenciadas: azotea, monte, moja, entresuelos y repaso. Una vez que el tabaco pasaba por los cinco beneficios, era llevado a las etapas de fermentación y distribución.

La intervención de la contabilidad en la asignación del espacio físico, fue más fácil en las nuevas fábricas que en las antiguas -según los autores-, dado que en estas últimas, las etapas de producción no estaban claramente diferenciadas y la desorganización del espacio imposibilitaba la intervención del control contable. A medida que la demanda incrementó, los administradores de las antiguas fábricas optaron por alquilar edificios o casas para ampliar las distintas etapas de producción, esto hacía que la irregularidad de los espacios y la distancia entre los mismos, imposibilitaran la configuración de centros de costo como espacios contables uniformes. La vigilancia a través de las prácticas contables, de materias primas y productos terminados estuvo ausente en las fábricas antiguas. Los otros controles a través de las series contables, llamadas así por ser un conjunto de documentos que daban cuenta de aquellas actividades repetitivas llevadas a cabo por un individuo en una tarea particular¹⁰, se hacían sólo para el control de las erogaciones en efectivo, control de nómina y gastos generales; pero todos registrados de manera acumulada y sin especificaciones entre cada etapa de la producción.

El disciplinamiento y la vigilancia a través de la contabilidad se acentúan aun más, cuando las prácticas contables-administrativas intervienen directamente en la configuración del espacio; por ejemplo con la creación de centros de costo, en los cuales se asignan materiales y horas de trabajo de los individuos, responsabilizando a otros por los resultados esperados en cada unidad. *“La*

10 Para ampliar más al respecto ver: Conde Villaverde, M. L. (1992) Manual de tratamiento de archivos. Madrid: Ministerio de Cultura. Citado por Carmona y otros (2002, p. 248).

codificación por la contabilidad hace posible la creación de un espacio analítico y útil; un espacio contable articulado sobre el espacio físico de la fábrica que hace posible la evaluación, comparación, ubicación y diferenciación de operarios y actividades” (Carmona y otros, 2002, p. 245); sin embargo, el encerramiento contable, puede corresponder o no al encerramiento real, físico, en el que se asignan los individuos a un espacio específico en el cual se haga más manejable su control¹¹, o también puede suceder que el espacio físico sí sea expresable en términos del cálculo contable, pero que la intervención de la agencia imposibilite tal representación para evitar el control de las actividades a través de dispositivos ordenados desde la contabilidad.

En las nuevas fábricas, la separación de las distintas etapas de la producción fue clara, la división espacial general, permitió una división contable del espacio, materializada a través de la concepción de los centros de costo, los cuales permitieron una cuantificación, codificación y evaluación del desempeño de los operarios en cada etapa de la producción. Así, el responsable de cada división generaba la información contable detallada que permitía el control de las existencias de tabaco, de las horas trabajadas y la ubicación espacial de cada operario. La división por centros de costo, también permitió mantener una visión global sobre las actividades de la Fábrica y análisis detallados de cada actividad, individuo o producto particular; como por ejemplo, el costo total de producir una libra de tabaco o de manera general el rastreo del flujo de producción, posibilitando una interconexión entre el espacio contable (centro de costo) y el espacio físico, conexión que generó nuevas formas de análisis de las actividades. Del mismo modo, los empleados fueron codificados individualmente, convirtiéndose su trabajo en objeto de cuantificación.

Las fallas detectadas en las prácticas contables de las antiguas fábricas fueron evitadas en las nuevas fábricas y un control detallado de las existencias cargadas, descargadas y sobrantes fue realizado, todo era susceptible de cuantificación y por lo tanto de control, generándose una conexión simbólica entre la nueva distribución del espacio y los procedimientos especificados en las series contables, en las cuales se señalaban quienes debían presenciar el control de las existencias de materias primas y los productos (supervisores y auditor interno) y cómo y en qué lugar debía llevarse a cabo el control (en el patio central ubicado cerca de la oficina de contabilidad y del supervisor).

En su investigación, los autores señalan varios puntos que conectan las prácticas espaciales con las prácticas contables:

¹¹ Para explicar el control a través de la asignación de espacios, los autores recurren a los trabajos de Foucault, en los cuales este autor explica, cómo en Francia en el siglo XVIII en los espacios configurados en las fábricas de dicho tiempo, se encerraba a los individuos para controlar su movilidad y limitar su posibilidad de interactuar con otros.

Los centros de costo son una representación de los espacios físicos que aunque no concuerden exactamente con su ordenamiento material, son una forma de cuantificar y medir las actividades de una forma organizada.

Existe una relación simbólica entre los objetivos propuestos por la administración de la fábrica, la reorganización del espacio y la intervención de la contabilidad para permitir el control en los mismos.

La intervención de la contabilidad también permitió el distanciamiento espacio-temporal de las actividades en las fábricas, pues ya no era imprescindible el control directo, sino que las metas o responsabilidades asignadas a los individuos desde los centros de costos, permitían un control sin la mediación de la interacción cara a cara.

Los autores concluyen que aún existen muchas temáticas que investigar y profundizar, para comprender con mayor claridad el rol de las prácticas contables en las organizaciones y hacen un especial énfasis en la necesidad de estudiar cómo los agentes en sus prácticas cotidianas se resisten a las formas de control que pretenden ser totalizantes, pues como ha sido explicado en este artículo, la agencia también juega un papel importante en la configuración de las formas de control en las organizaciones.

Los estudios de caso analizados en el artículo, ejemplifican los planteamientos realizados en el primer apartado, constituyendo en conjunto un marco analítico útil para estudiar estas formas de control en las organizaciones de nuestro contexto.

IV. Conclusiones

La concentración del poder decisorio, pareciera estar reservada exclusivamente a algunas instancias organizacionales que pueden determinar medidas de consecuencias muy vastas, no sólo de manera directa para los SCA y las organizaciones; sino además, con efectos imprevisibles en muchos casos para otros sistemas sociales de mayor alcance. No obstante la concentración del poder decisorio en pocas manos, el ánimo de controlar debe contar con que la expresión de la autoridad y el ejercicio del poder en aquellos sistemas sociales que como los SCA gozan de una continuidad visible en tiempo y espacio, tanto requiere, como es producto de relaciones de mutua autonomía y dependencia entre jefe y subordinado, relaciones de subordinación que en contextos administrativos en los que tienen lugar los SCA, podrían denominarse como de jerarquía, y en las que no sólo quien está a la cabeza de las mismas, dispone de cierto poder para controlar y transformar las reglas y recursos a su alcance.

Los sistemas sociales y entre ellos, los sistemas contables, pueden ser controlados a través de la expresión de dos formas de vigilancia manifiesta: la supervisión de los agentes y la recolección de información sobre sus actividades y procesos. Ambas formas, pueden ejercerse bien sea a través de

un control de copresencia inmediata (cara a cara), o mediante una vigilancia de copresencia mediata en la que se hace uso de dispositivos tecnológicos y el mantenimiento de registros actualizados. Diferentes tipos de control, aunque no logren tal vez en ningún caso, un dominio total sobre la manifestación de las prácticas y el cumplimiento de las normas y estándares, aportan una seguridad razonable sobre los procesos y la información derivada de los mismos, lo cual parece propiciarse mediante la zonificación del tiempo y el espacio en el que se mueven los agentes, la admisión de prácticas acordes a los objetivos organizacionales y la configuración física misma de los escenarios en los que trabajan e interactúan cotidianamente.

El ejercicio del control, desde una perspectiva contable y de gestión, no puede olvidar entonces, que los escenarios y prácticas que pretenden controlarse, son espacios de interacción por excelencia, en los que los agentes subordinados, siempre tendrán algún tipo de acceso al poder para ejercer de alguna forma un control sobre el contexto, y en los que el constreñimiento y sanción a través de la exhibición de los patrones de actuación formalmente admitidos, no pueden negar la necesidad de que cada escenario sea activado reflexivamente por la identificación de los agentes con los modelos de autoridad y un ejercicio no sólo práctico, sino además discursivo (de reflexión teórica), sobre la acción.

La ejemplificación de las formas de control a través de los recursos de autoridad y asignación presentados en el análisis de los estudio de caso, evidencian las implicaciones de los SCA en las organizaciones y en la sociedad en general. Implicaciones que trascienden el ámbito técnico para ubicar los SCA en la base misma del control no sólo material, sino social de importantes actividades de la vida organizacional. De igual forma, el análisis de las investigaciones precedentes a este artículo, estimulan a estudiar en adelante, de qué forma la agencia actúa frente a las estructuras sociales, dado que en cada acto es el agente quien las reproduce, modifica o transforma.

Referencias bibliográficas

- Aktouf, O. (1998). *Administración, entre tradición y renovación*. Montréal: Editorial Gaëtan Morin Éditeur.
- Busco, C., Riccaboni, A. y Scapens, R. W. (2000). Management accounting systems and organisational culture: an institutional framework for interpreting their linkages and processes of change [Sistemas contables de gestión y cultura organizacional: un marco institucional para sus vínculos y procesos de cambio]. En: C. Busco (Ed.), *Paper prepared for the 2nd workshops on Management Accounting Change*. (pp 2-43). Oslo, Norway.
- Caglio, A y Ditillo, A (2008). A review and discussion of Management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions [Una revisión y discusión del control administrativo en las relaciones inter-firma: Logros y direcciones futuras]. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 865-898.

- Carmona, S., Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (2002). The relationship between accounting and spatial practices in the factory [La relación entre contabilidad y prácticas espaciales en la fábrica]. *Accounting, Organizations and Society*, 7, 239-274.
- Giddens, A. (2001a). *Las nuevas reglas del método sociológico. Crítica positiva de las sociologías comprensivas* (2a ed.). Buenos Aires: Amorrortu editores.
- Giddens, A. (2001b). *Sociología* (4 a ed.). Madrid: Alianza Editorial.
- Giddens, A. (1999). *Consecuencias de la modernidad*. Madrid: Alianza Editorial.
- Giddens, A. (1998). *La constitución de la sociedad. Bases para la teoría de la estructuración*. Buenos Aires: Amorrortu editores.
- Lawrence, S., Alam, M, Northcott, D. y Lowe, T. (1997). Accounting systems and systems of accountability in the New Zealand health sector [Sistemas constables y sistemas de responsabilidad en el sector salud de Nueva Zelanda]. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 665-683.
- Macintosh, N. B. y Scapens, R. W. (1991). Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory- Analysis [Sistemas de Contabilidad de Gestión y control: Un análisis de la teoría de la estructuración]. *Journal of Management Accounting Research*. 3, 131–158.
- Macintosh, N. B. y Scapens, R. W. (1990). Structuration Theory in Management Accounting [Teoría de la estructuración en la contabilidad de gestión]. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477.
- Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Saravanamuthu, K y Tinker, T. (2003). Politics of managing: the dialectic of control [Políticas de gestión: la dialéctica del control]. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 37-64.