

Rivera, Y.A. y Barrios, C. (2008). El papel de los sistemas contables administrativos (SCA) en la ordenación espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 61-84.

El papel de los sistemas contables administrativos (SCA) en la ordenación espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas*

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

Contadora Pública, Universidad del Valle. Magíster en Ciencias de la Organización (C). Docente Universidad del Valle. Sede Palmira. AA 26239
Santiago de Cali – Colombia
yais36@yahoo.com.mx

Claudia Barrios Álvarez

Contadora Pública, Universidad del Valle. Magíster en Ciencias de la Organización (C). Docente Pontificia Universidad Javeriana Cali. AA 26239
Santiago de Cali – Colombia
claudiabarrios@javerianacali.edu.co

* Artículo de reflexión derivado de investigación.

EL PAPEL DE LOS SISTEMAS CONTABLES ADMINISTRATIVOS (SCA) EN LA ORDENACIÓN ESPACIO-TEMPORAL DE LAS PRÁCTICAS SOCIALES EN LAS ORGANIZACIONES MODERNAS

Resumen: se reflexiona sobre el papel que los Sistemas Contables Administrativos (en adelante denominados SCA) cumplen en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas, para lo cual retomamos algunos trabajos de autores relacionados con la corriente crítico-interpretativa (británica) en contabilidad, sintetizando en tres ejes temáticos, los usos que hasta ahora han sido dados a la teoría de la estructuración de Giddens en la investigación contable-administrativa: 1. El análisis de las tres dimensiones de la estructura, 2. Cómo aplicar los conceptos aportados por Giddens en el estudio de los SCA y 3. Las diversas concepciones de las reglas y rutinas que los componen. Además, se entregan nuevas posibilidades para el estudio y ampliación del dominio de comprensión del carácter social de los SCA al incluir nuevas categorías analíticas de la teoría y precisar el concepto de SCA, desde la noción de sistema social entregada por Giddens, perspectiva distinta de las trabajadas hasta el momento en la literatura revisada.

Palabras clave: estructuración, espacio-tiempo, práctica social, sistemas contables administrativos (SCA), organización.

MANAGERIAL ACCOUNTING SYSTEMS (MASS)' ROLE IN TIME-SPACE ARRANGEMENT OF SOCIAL PRACTICES FOR MODERN ORGANIZATIONS

Abstract: we reflect on the role Managerial Accounting Systems (from now on MASSs) play in time-space arrangement of social practices for modern organizations, for which aim we retake some works by authors in any way belonging to the (British) critical-interpretative current of accounting, and we synthesize in three thematic axes the uses that so far have been given to Giddens's structuration theory in accounting-managerial research: 1. Analysis of the structure's three dimensions, 2. How to apply concepts contributed by Giddens to the study of the MASs and 3. The many conceptions of the rules and routines making them up. Besides, we show new possibilities for the study and expansion of the comprehension domain of MASSs' social character by including new analytical categories of the theory and specifying the concept of MASSs from the social system notion given by Giddens: a perspective unlike those so far developed in the reviewed literature.

Keywords: structuration, space-time, social practice, managerial accounting systems (MASs), organization.

LE RÔLE DES SYSTÈMES COMPTABLES ADMINISTRATIFS (SCA) DANS L'AGENCEMENT SPATIAL-TEMPOREL DES PRATIQUES SOCIALES DANS LES ORGANISATIONS MODERNES

Résumé: on réfléchit sur le rôle que les Systèmes Comptables Administratifs (désormais abrégés SCA) jouent quant à l'agencement spatial-temporel des pratiques sociales dans les organisations modernes, avec cette intention on reprend quelques travaux d'auteurs se rapportant au courant critique-interprétatif (britannique) en comptabilité, en synthétisant dans trois axes thématiques, les usages jusqu'ici donnés à la théorie de la structuration de Giddens dans la recherche comptable-administrative: 1. L'analyse des trois dimensions de la structure, 2. Comment appliquer les concepts apportés par Giddens à l'étude des SCA et 3. Les diverses conceptions des règles et des routines qui les composent. De plus, on accorde de nouvelles possibilités à l'étude et à l'augmentation du domaine de compréhension du caractère social des SCA, en incluant de nouvelles catégories analytiques de la théorie et en précisant le concept de SCA, à partir de la notion de système social donnée par Giddens, une autre perspective que celles travaillées jusqu'ici dans la littérature révisée.

Mots clés: structuration, espace-temps, pratique sociale, systèmes comptables administratifs (SCA), agencement.

O PAPEL DOS SISTEMAS CONTÁBEIS ADMINISTRATIVOS (SCA) NA ORDENAÇÃO ESPAÇO-TEMPORAL DAS PRÁTICAS SOCIAIS NAS ORGANIZAÇÕES MODERNAS

Resumo: Reflete-se sobre o papel que os Sistemas Contábeis Administrativos (em diante denominados SCA) cumprem no ordenamento espaço-temporal das práticas sociais nas organizações modernas, para o qual retomamos alguns trabalhos de autores relacionados com a corrente crítico-interpretativa (britânica) em contabilidade, sintetizando em três eixos temáticos, os usos que até agora foram dados à teoria da estruturação de Giddens na pesquisa contábil-administrativa: 1. A análise das três dimensões da estrutura, 2. Como aplicar os conceitos aportados por Giddens no estudo dos SCA e 3. As diversas concepções das regras e rotinas que os compõem. Além disso, entregam-se novas possibilidades para o estudo e ampliação do domínio de compreensão do caráter social dos SCA ao incluir novas categorias analíticas da teoria e precisar o conceito de SCA, desde a noção de sistema social entregada por Giddens, perspectiva diferente das estudadas até agora na literatura revisada.

Palavras chave: estruturação, espaço-tempo, prática social, sistemas contábeis administrativos (SCA), organização.

El papel de los sistemas contables administrativos (SCA) en la ordenación espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas

Yaismir Adriana Rivera Arrubla y Claudia Barrios Álvarez

Primera versión recibida Abril de 2008 – Versión final aceptada Junio de 2008

Introducción

A partir de la década de 1980, la teoría de la estructuración de Giddens ha sido considerada como un marco analítico útil para comprender los Sistemas Contables Administrativos (en adelante denominados SCA) en su contexto social. Al revisar parte de la literatura relacionada con la corriente crítico-interpretativa, encontramos que sólo algunas categorías analíticas de la teoría, han sido trabajadas para responder a los problemas específicos de cada investigación.

Nuestro propósito es dar cuenta del papel que cumplen los SCA en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas, retomando los análisis precedentes e identificando los usos de la teoría. También consideramos que el dominio de comprensión del carácter social de los SCA, se ampliaría al incluir categorías analíticas como: encuentros, rutinas y rutinización, seguridad ontológica y contexto y al replantear las nociones de los SCA, a partir del concepto de sistema social de Giddens que los ubicaría en el nivel de la interacción social y no de las modalidades como han sido conceptualizados.

El estudio del ordenamiento de las prácticas sociales a partir de los SCA aportan en la comprensión de cómo las organizaciones afrontan el ambiente de constante riesgo e incertidumbre aportado por las dinámicas de la modernidad.

La modernidad¹, ha experimentado una discontinuidad con respecto a los tradicionales modos de organización social, derivada del distanciamiento entre

1 Por “modernidad” se entiende “los modos de vida u organización social que surgieron en Europa desde alrededor del siglo XVII en adelante y cuya influencia, posteriormente, los han convertido en más o menos mundiales”. (Giddens, 1999, p. 15)

el espacio y tiempo -en términos de Giddens, se ha producido un desanclaje². Este distanciamiento, promueve un intenso dinamismo de las relaciones sociales en el contexto moderno, haciéndolo incierto, volátil e inestable. La separación del espacio y el tiempo (*desanclaje*), posibilita el reordenamiento de las actividades sociales. Así, se crean zonas de tiempo como la jornada laboral, en el que las actividades coordinadas a través del tiempo, permiten un control sobre la concepción y el ordenamiento del espacio.

El dinamismo y reordenamiento de las relaciones sociales en la modernidad, es posible entenderlo a partir del análisis de cómo se constituye la sociedad según Giddens. El tipo de sociedad objeto de estudio de Giddens es la sociedad moderna, caracterizada por los Estados-nación (Giddens, trad. 1988) y dividida en clases, en las que las organizaciones, al igual que los movimientos sociales, están caracterizadas de manera diferenciada frente a las sociedades tribales. A este respecto, Renate Mayntz, tiene una mirada sobre las sociedades, que confluye con la tesis en mención. Según la autora, las comunidades, se distinguen de las sociedades, por la existencia de organizaciones, las cuales regularizan el orden social bajo las exigencias de racionalidad contraídas por la modernidad. Mayntz reconoce tal papel a las organizaciones en su estructuración, y por tal razón acuña el término de "*sociedad organizada*" para explicar la importancia de las organizaciones en ésta, señalando que a diferencia de lo ocurrido en el orden tradicional, gran parte de la vida social de los individuos está ordenada a través de las organizaciones³.

Para ordenar las actividades diarias de las organizaciones, han sido diseñados sistemas de interacción para recombinar (reanclar) espacio-temporalmente las relaciones sociales. Uno de estos sistemas sociales, son los SCA. No obstante, comprendemos que este tipo de sistema no es la única forma de interacción que ordena la vida social de las organizaciones.

A continuación, en un primer apartado sintetizaremos los análisis revisados hasta el momento sobre los SCA, entregando en un segundo acápite una noción distinta de los mismos, en la que se evidencia el papel que éstos tienen en la interacción social en las organizaciones.

2 El desanclaje, es un proceso social atinente a la separación entre el tiempo y el espacio; es un punto clave para caracterizar la discontinuidad existente entre las culturas tradicionales y el modo de vida moderno. Bajo el orden de la tradición existe una coordinación entre el tiempo y el espacio, es así como, dependiendo del tipo de actividad que realizaran las personas, éstas daban cuenta de la hora del día. Las convenciones socio-espaciales anclaban tiempo y espacio, de manera que el cuándo (tiempo) estaba ligado al dónde (espacio y lugar). (Giddens, 1999)

3 Las organizaciones son un conjunto de prácticas, entendidas como formas de interacción social, manifestadas en los procesos de trabajo, en los procesos de producción y en las relaciones estratégicas empresariales de producción, distribución y consumo.

Estado del arte del análisis de los sistemas contables administrativos desde la teoría de la estructuración

Los autores relacionados con la corriente crítico-interpretativa (británica), dedicados a la investigación contable-administrativa tales como: Macintosh, Scapens, Bonland, Lawrence y Northcott, Lowe, Burns, Englund y Gerdin, destacan las posibilidades que ofrece la teoría de la estructuración para el estudio de los SCA en el contexto organizacional.

Consideramos que esta teoría de Giddens, plantea una alternativa a los investigadores contables, para conciliar corrientes de pensamiento, metodologías, métodos y supuestos ontológicos, que hasta entonces se presentaban como mutuamente excluyentes en los estudios sociales, tales como: funcionalismo vs. interpretativismo, objetivismo vs. subjetivismo, cualitativo vs. cuantitativo y positivo vs. normativo. Dentro de la teoría de la estructuración estos supuestos “extremos” son necesarios e interdependientes en la investigación social.

Uno de los principales aportes de esta teoría lo constituye el concepto de “dualidad de la estructura”, a través del cual Giddens combina agencia y estructura para explicar la base misma de la constitución de la sociedad y la explicación al comportamiento de los agentes. Con este concepto también busca trascender el debate de si las estructuras determinan el accionar de los individuos o si los individuos por sí solos crean las estructuras. Giddens manifiesta que los individuos tienen la posibilidad de actuar voluntariamente apropiando unas estructuras (conjuntos abstractos de reglas y recursos) las cuales han sido creadas mediante la interacción social. También conceptualiza rasgos diferenciadores entre la estructura y la acción, estableciendo que esta última, siempre está situada en una dimensión espacio-temporal, mientras que la estructura se caracteriza por una ausencia de sujeto y carece de una ubicación espacio-temporal definida.

Giddens también define la estructuración como “la articulación de las relaciones sociales por un tiempo y espacio, en virtud de la dualidad de la estructura” (Giddens, 1999, p. 396) la cual tiene lugar en tres dimensiones distintas: 1. El significado, 2. La dominación y 3. La legitimación, y que para cada una de estas dimensiones existen modalidades de la estructuración utilizadas por los individuos, para mediar entre las estructuras y su interacción social tales como: los esquemas de comprensión, dispositivos de control y normas.

La aplicación de conceptos claves de la teoría de la estructuración, como: la dualidad de la estructura (estructura y agencia), las dimensiones de estructuración (significación, dominación y legitimación) y las modalidades (esquemas de comprensión, facilidades o dispositivos y normas), al estudio de los SCA, han generado diversas formas de concebirlos. A continuación, presentaremos tres aspectos para sintetizar estos trabajos:

- A) Artículos que trabajan sobre las tres dimensiones de la dualidad de la estructura expuestas por Giddens: El significado, legitimación y dominación. Este aspecto, expuesto a partir de los trabajos de S. Lawrence, M. Alam, D. Northcott y T. Lowe titulado: *“Accounting systems and systems of accountability in the New Zealand health sector”*; y los trabajos de Macintosh y Scapens, titulados: *“Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory-Analysis”* y *“Structuration theory in management accounting”*.
- B) El debate existente acerca de cómo situar a Giddens en el trabajo de la investigación de la contabilidad administrativa, expuesto a partir del artículo de Robert W. Scapens y Norman B. Macintosh, titulado *“Structure and agency in management accounting research: a response to Boland’s interpretive act”*.
- C) La distinción de las reglas y rutinas que componen los SCA, cuando son conceptualizadas como modalidades utilizadas por los individuos en su interacción social y cuando son conceptualizadas como la práctica contable administrativa como tal. Esta distinción será expuesta a partir del trabajo de Englund, Han y Gerdin, Jonas, titulado: *“Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research”*.

Análisis de las tres dimensiones de la dualidad de la estructura expuestas por Giddens: significado, legitimación y dominación

En su artículo Lawrence, Northcott y Lowe (1997), estudian desde la teoría de Giddens los modos institucionalizados de interactuar (estructuras de significación, legitimación y dominación) antes y después de los procesos de reforma del sistema de salud de Nueva Zelanda, iniciados en julio de 1993.

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

No obstante, tras la reforma, se sujetó la prestación de los servicios de la salud al sistema de precios del mercado. La forma de ver las clínicas cambió a partir de entonces, ya no significaban entidades de asistencia social sino “negocios” que debían ser “exitosos” y ofrecer sus productos en un mercado competitivo. La asignación de los recursos aquí, no se hace por distribución presupuestaria, sino con base en los resultados de todas las unidades del hospital, medidas por el número de pacientes e ingresos recibidos.

En estos cambios, los sistemas contables jugaron un papel importante, porque entregaban información útil acerca de todos los costos incurridos por el hospital: los salarios de los cirujanos, los medicamentos y materiales

quirúrgicos, la permanencia de un paciente, permitiendo al tiempo la tarificación de los servicios prestados, información no requerida antes de la reforma, dado que todo paciente debía atenderse independiente del costo de su tratamiento.

Con respecto a las estructuras de legitimación, éstas cambiaron rápidamente a pesar de las resistencias del personal médico de asumir la responsabilidad de racionalizar los recursos financieros por encima de su deber profesional de cuidar a los pacientes, debido a que la estructura de dominación había cambiado el acceso a los recursos, tras la intervención de las autoridades externas de financiación en el control de los mismos. Los médicos cedieron poco a poco su poder. Su saber experto fue socializado y traducido al lenguaje de la contabilidad y la economía, y el acceso a los recursos condicionado a su desempeño económico.

Tras el cambio en las estructuras, el personal médico se apoyó en la información contable que le era útil para organizar el trabajo. En el diseño de los SCA surgió la figura divisional para responsabilizar a cada director de una división (oncología, cuidados intensivos, laboratorio) por el uso de los recursos.

En la estructura de dominación también hubo cambios en los “recursos de autoridad”. Antes de la reforma los profesionales médicos controlaban la información, ahora los sistemas contables se convierten en un recurso de autoridad para las entidades que controlan y vigilan la actividad de los médicos, a través de los indicadores de desempeño impuestos a estos profesionales.

Otro trabajo que analiza este aspecto es el de Macintosh y Scapens (1991). En su artículo los autores utilizan dos estudios de caso para identificar los procesos de estructuración en sus tres dimensiones. El primero de estos es la descripción detallada de Sloan (1963) del desarrollo de controles financieros en General Motors (en adelante GM). El segundo, expone la evolución del SCA para la reparación de armas del Departamento de Defensa de los Estados Unidos (en adelante DoD) a partir del trabajo de Ansari y Euske (1985; 1987).

En el caso de GM, Sloan, su Presidente, formó de nuevo la estructura tanto de significado, como de legitimación y dominación. En cuanto a la estructura de significado, el cambio volcó el anterior sistema de significado 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)

La nueva estructura de significado, fue exitosa 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. No obstante, dicha estructura de significado, fue sólo posible por el cambio en el discurso utilizado y por su inextricable unión a las estructuras de dominación y legitimación, existentes en paralelo y direccionadas hacia la búsqueda de beneficios a largo plazo.

En cuanto a la legitimación, surgió un código moral fundamentado en la administración práctica de los asuntos del negocio. Una vez probado el éxito de la nueva estrategia de mercado implantada por Sloan, consistente en atraer clientes de todos los segmentos del mercado, dispuestos a pagar un mayor valor por productos diversificados y de más alta calidad, las ganancias formales e informalmente legitimadas, acentuaron el componente moral de la conciencia colectiva y sirvieron al personal a todo nivel, para legitimar el nuevo sistema.

Con respecto a la estructura de dominación, la información ofrecida por el sistema de control contable-financiero de Sloan, se convirtió en un recurso para ejercer el poder, concretando la nueva estrategia en la práctica, y facilitando la transformación y el control coordinado de las unidades de funcionamiento integradas, con una orientación hacia la búsqueda del beneficio financiero.

De otra parte, en el caso del sistema implantado para el control de los gastos de la reparación de armas del DoD, en la estructura de significado, el lenguaje contable y la contabilidad como tal, tomaron lugar en un enfoque técnico-racional.

En cuanto a la estructura de legitimación, el sistema contable-financiero implantado, respondió principalmente a la necesidad de legitimar ante el Congreso, el control independiente de su presupuesto, sin que éste interviniera, generando una apariencia visible de responsabilidad y control adecuado de los recursos, a lo cual, la estructura de significado permitió aparentar el cumplimiento de los requisitos de información exigidos al sistema, sin ser verdaderamente eficaz en el control de los recursos. No obstante, el discurso contable, hizo al personal más sensible ante los aspectos financieros e incluso posibilitó mejoras técnicas en las prácticas contables, lo que evidencia, que mientras la legitimación y dominación no se constituyeron en dimensiones estructurantes de la práctica social acaecida en el DoD, la dimensión de significado, logró algunos cambios iniciales, no completados por la amplia disposición de recursos que iba en contravía de la lógica técnico-racional del control de gastos.

Mientras el sistema contable-financiero del DoD, influyó en las relaciones de poder entre éste y el Congreso, resistiendo principalmente el ingreso directo de este último sobre el control del presupuesto de Defensa; en el caso de GM la estructura de significado 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.

También Macintosh y Scapens (1991) en su artículo, analizan las dimensiones de dominación, legitimación y significado de las prácticas administrativas en el estudio de caso realizado por Covalski y Dirsmith (1988) sobre el sistema presupuestal de la universidad de Wisconsin. En este estudio de caso es analizada la relación entre la Universidad y el Estado, ya que este último es quién 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)

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 asignar los recursos a la Universidad. 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 recursos e iban perdiendo su autonomía en el momento de asignar el presupuesto a las Unidades, en tanto que sí sus actividades no eran rentables, recibirían menos recursos.

Los funcionarios de la Universidad 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. 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, negaron conocer 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, negociaron con los

administradores de ésta, asignar un 80% del presupuesto requerido y entregar 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 conocerlas y retornar así al sistema tradicional de presupuesto que lo legitimaba ante ellos 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.

Debate acerca de cómo aplicar los conceptos aportados por Giddens

En el artículo publicado por Macintosh y Scapens (1996), los autores exponen parte de este debate en las respuestas que dan a las críticas de Boland (1993).

En este artículo los autores clarifican las posturas que han asumido en sus investigaciones, como respuesta a las críticas de Boland, en las cuales él afirma que Macintosh y Scapens tienen una posición marcadamente estructuralista en el estudio de los SCA, otorgándole un excesivo papel a la estructura en la creación de significados e ignorando el rol de la agencia en este proceso, pese a la importancia que éste tiene en la teoría de la estructuración de Giddens.

Los autores señalan que los investigadores denominados estructuralistas no reconocen el papel de la agencia en la creación de significados; desde esta perspectiva los actores sociales son empujados a actuar de acuerdo a los significados establecidos desde las estructuras objetivas desligadas de los sistemas sociales que subyacen en las organizaciones y que determinan la realidad social. (Macintosh y Scapens, 1990)

Según los autores, Boland involucra sus trabajos en la perspectiva estructuralista al interpretar que ellos establecen los SCA como un sistema monolítico de propiedades estructurales, en las cuales los agentes individuales tienen pocas posibilidades de crear el significado y sentido de sus acciones. Los autores consideran que Boland distorsiona el significado de sus trabajos y en este artículo responden a sus críticas, aclarando las posturas planteadas anteriormente. (Macintosh y Scapens, 1990)

Macintosh y Scapens, señalan que los SCA pueden definirse como modalidades⁴ que median entre las estructuras y la acción social, en la medida que contienen esquemas interpretativos, comunican normas y actúan como facilidades de control utilizados por los agentes en sus interacciones. En este sentido los sistemas contables poseen propiedades estructurales que se producen y reproducen en las prácticas organizacionales.

4 En cuanto a la definición de los SCA como modalidades, en el siguiente apartado haremos una precisión, en la cual señalaremos cómo esta concepción dista del planteamiento original de Giddens respecto de los conceptos de modalidad y su relación con los sistemas sociales.

Los autores en mención, aclaran que los SCA no son las únicas modalidades de control y de poder existentes en las organizaciones y que deben estudiarse en la interacción de otros sistemas interpretativos. Así mismo, sostienen que en sus investigaciones, la agencia juega un papel importante en la ejecución de los SCA y lo ilustran a través del estudio de campo del sistema presupuestal de la Universidad de Wisconsin, en el cual los agentes involucrados utilizaban diferentes marcos interpretativos para justificar las acciones derivadas desde el presupuesto. Los funcionarios del Estado vieron en el sistema presupuestal una forma de asignar los recursos de manera objetiva y eficiente, y los funcionarios de la universidad lo vieron como una forma de reducir sus ingresos.

Siendo múltiples las interpretaciones de los agentes, estos no pueden ser presentados como seres incautos, avocados a actuar conforme a las estructuras, sino que son seres que a través de la interpretación reflexiva de sus acciones, modifican y reproducen aquellas estructuras sociales que le han proporcionado un orden y sentido a sus prácticas contables administrativas.

Los autores señalan que Boland desafía esas nociones de los SCA como esquemas interpretativos, normas y facilidades de control de las actividades de los agentes implicados en la producción y reproducción de la vida organizacional, condicionando las actividades diarias de éstos a través de la información producida en los SCA (ej. La administración guiada por indicadores), influyendo además en las dimensiones de significado, dominación y legitimación. Según los autores, él plantea que los informes contables son libros abiertos que adquieren significado en las múltiples interpretaciones creadas por los individuos y dependientes del contexto en el cual surgen. Macintosh y Scapens, por su parte, plantean que Boland le otorga un excesivo papel a la agencia sobre la estructura, negando la dualidad de esta relación concebida por Giddens, desde la cual tanto acción como estructura presuponen una a la otra.

Los autores señalan que aunque la agencia ocupa un lugar importante en la teoría de la estructuración, la definición de las acciones del individuo no puede separarse de la concepción de las estructuras sociales. Sin embargo Giddens distingue dos tipos de análisis: el institucional y el de la conducta estratégica, para que, al menos metodológicamente, el estudio de la estructura y la agencia puedan separarse. El análisis institucional se centra en el discernimiento de las estructuras (reglas y recursos que enlazan los sistemas sociales) y el análisis de la conducta estratégica se centra en conocer, cómo los individuos trazan las reglas y recursos en su interacción. Los autores consideran que los planteamientos de Boland están inscritos más en un análisis de la conducta estratégica que en el institucional.

Diversas concepciones de las reglas y las rutinas que componen los SCA

En el trabajo de Macintosh y Scapens (1990) los autores definen los SCA como modalidades utilizadas por los individuos en su interacción social para

mediar entre las estructuras y su acción social, desde las tres dimensiones de estructuración.

De acuerdo con los autores, los SCA al mediar entre las estructuras y la agencia pueden definirse: desde la estructura de significación, como esquemas interpretativos utilizados por los individuos para evaluar sus resultados, planes de acción y las decisiones tomadas. En la estructura de legitimación son considerados como normas que limitan la interacción aprobable y reprochable entre los individuos y, finalmente, desde la estructura de dominación son tratados como facilidades de control de las actividades de los agentes. Los autores señalan que estas definiciones están interconectadas y permiten que a través de los SCA sean legitimadas las estructuras sociales existentes.

En el trabajo de Englund y Gerdin (2007) los autores exponen cómo Scapens, trabajando en conjunto con Burns (2000) argumentan que los SCA actuarían tanto como modalidades compuestas por reglas y rutinas entendidas como constructos teóricos (categorías no empíricas), donde las reglas indican “cómo deberían hacerse las cosas” y las rutinas señalan “cómo las personas realmente hacen las cosas” (Englund y Gerdin, 2007, p. 5). Al tiempo Burns y Scapens en el mismo trabajo señalan -según los autores- que las reglas y las rutinas incluidas en los SCA, representan la práctica empíricamente observable (categorías empíricas).

Estas dos concepciones de las reglas y las rutinas de los SCA como modalidades y como la práctica en sí misma, deriva en que, en las investigaciones de la contabilidad administrativa los componentes de los SCA sean utilizados como modalidades y como “guiones”⁵ a la vez.

Como “guiones” las reglas y rutinas que componen los SCA son trabajadas como categorías empíricas que permiten a los investigadores observar en una interacción específica cómo se comportan con respecto a las reglas institucionalizadas. Pero, este tipo de utilización no analiza lo no observable y no ubicado espacio-temporalmente como lo son las estructuras sociales.

Englund y Gerdin consideran que cuando las reglas y las rutinas que componen los SCA son utilizados como modalidades, ellos captan lo no situado espacio-temporalmente y que no es observable. A través de esta utilización es necesario identificar los enfoques que subyacen en los discursos intercambiados por los individuos en sus interacciones, que aunque no sean pronunciados explícitamente, permiten comprender por qué los individuos actúan de cierta manera. Las rutinas y las prácticas como modalidades no capturan la práctica como tal, sino que evidencian las estructuras sociales que participan en la generación de la acción.

5 Guión, es un término sugerido por Barley, originalmente en el año 1986. (Barley, 1986 citado en Englund y Gerdin, 2007)

Los autores demuestran que cuando las maneras de utilizar los conceptos mediadores son mezcladas inconscientemente por los investigadores, derivan en conclusiones erróneas sobre el cambio o la estabilidad estructural y también implican dimensiones teóricas diferentes de la relación agencia-estructura. (Englund y Gerdin, 2007)

Cuando las reglas y rutinas recurrentes son vistas como “guiones” que habilitan y constriñen la acción *per se*, la estructura social queda reducida a la acción, ubicada en un espacio-tiempo específico y realizada por un sujeto particular, que señalan sólo lo que hacen las personas y se pierde la visión de la estructura como normas organizadas e institucionalizadas que engendran acción. Según estos autores los “guiones” constituyen para los investigadores una fuente más (al igual que las entrevistas, los documentos, datos estadísticos, entre otros) para identificar los principios estructurales, dado que estos no están situados espacio-temporalmente y las evidencias formales o escritas muchas veces no son suficientes para identificarlos.

La conclusión errónea a la que se llega, cuando estas dos formas de utilizar los conceptos mediadores son combinadas al estudiar el cambio o la estabilidad estructural, es que los individuos pueden pensar que los cambios de “guiones” (reglas y rutinas) implican un cambio de estructura, lo cual no necesariamente es así, porque puede ser que los guiones cambien pero que los individuos sigan utilizando los mismos principios estructurales, sólo que aplicados de forma diferente. También existe el riesgo de unir la estructura a la agencia y viceversa, sin tener en cuenta el aporte de Giddens de la “dualidad de la estructura”, en la cual la agencia actúa en el marco de los principios estructurales pero también en su acción reconstruye las propiedades estructurales.

Englund y Gerdin consideran que la distinción y relación entre la agencia y la estructura también tiene implicaciones metodológicas, pues cuando las reglas y recursos de los SCA son considerados como categorías empíricas observables los métodos para capturarlos son distintos, así son asumidos como modalidades que subyacen en los discursos de los individuos. Existen métodos para nociones diferentes como lo son las acciones situadas en un espacio-tiempo determinado, y realizadas por un sujeto y los principios estructurales que “guían y constriñen” las interacciones y que no están ubicados espacio-temporalmente.

Finalmente en su trabajo, los autores sugieren que los investigadores de la contabilidad administrativa deben ser claros al utilizar estos conceptos mediadores y diseñar rigurosamente su investigación, dependiendo del lugar en el cual se ubiquen o lo que deseen hallar.

Hasta aquí hemos sintetizado distintos análisis sobre los SCA guiados por algunas categorías conceptuales de Giddens, tales como: las dimensiones de la estructuración (significado, legitimación y dominación), las modalidades, el concepto de reglas y recursos y la dualidad de la estructura.

En el siguiente apartado incluiremos categorías conceptuales de la teoría aún no tenidas en cuenta en los análisis revisados hasta el momento, con las cuales sería posible ampliar el dominio de comprensión de los mismos y precisar a la vez el concepto de SCA, desde la noción de sistema social entregada por Giddens, noción que dista en buena parte de las halladas en la literatura trabajada.

Análisis del papel que cumplen los SCA en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas organizacionales

Un retorno al concepto central de dualidad de la estructura

A partir del análisis de los antecedentes de este trabajo, puede deducirse como factor recurrente en los diferentes estudios sobre el papel de los SCA en las organizaciones, la centralidad otorgada a las dimensiones de estructuración, trabajadas desde distintas perspectivas para llegar a una revisión más completa de la importancia de las estructuras de *significación, dominación y legitimación* tanto en el cambio, como en la estabilidad de las estructuras organizacionales.

No obstante, el presente artículo, sin negar que en la teoría de la estructuración, dichas dimensiones son relevantes y fundamentales en el estudio de los SCA, ubica como centro de estudio el concepto de *dualidad de la estructura* el cual es fundamental en la teoría de Giddens. Desde este concepto, considerado matricial y articulador del concepto de estructuración, se desprenden subsecuentemente las nociones de *estructura y agencia*.

Aquí, debemos remitirnos al concepto que Giddens tiene de *estructura*:

(...) propiedades articuladoras que consienten la “ligazón” de un espacio-tiempo en sistemas sociales: las propiedades por las que se vuelve posible que prácticas sociales discerniblemente similares existan a lo largo de segmentos variables de tiempo y de espacio, y que presten a estos una forma “sistémica(...)” (Giddens, 1998, p. 54)

Siguiendo esta definición, las estructuras, son propiedades que se articulan a través del anclaje espacio-temporal de prácticas similares en contextos diversos (segmentos variables de espacio-tiempo). Las estructuras reúnen dos aspectos de reglas: *elementos normativos y códigos de significación*, al tiempo que dos clases de recursos: *de autoridad y de asignación*. (Giddens, 1998)

En cuanto al concepto de *agencia*, Giddens parte del concepto de agente como un actor entendido, capaz de producir una diferencia. Vale decir, que el agente al que hace referencia su teoría, es un ser humano apto para “obrar de otro modo”, capaz de elegir entre intervenir en el mundo o dejar de hacerlo, capaz entonces de reservar para sí el ejercicio de algún tipo de poder. *Agencia* es entonces, sinónimo de acción en cuanto a la posibilidad que se concede desde esta teoría al agente de ser portador de una aptitud de transformación.

Para Giddens, la acción consiste en admitir la posibilidad de que el agente “sujetado” por unas estructuras, a la vez esté en capacidad de hacer uso de las facultades habilitadoras que están a su disposición. Es la posibilidad de obrar y elegir entre alternativas, entendiendo que existen constreñimientos⁶ a toda actividad humana - fijados estos últimos, en las estructuras mismas -; pero así mismo, dichas estructuras, si bien superan en extensión espacio-temporal a la vida humana y están definidas en las instituciones que perviven al agente, no niegan la posibilidad de agenciar el cambio a través del poder, en el sentido que Giddens otorga a este término, como “aptitud transformadora”.

El poder es entonces, la aptitud transformadora, anterior y de más largo alcance a la de la subjetividad. 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)

Las estructuras son aquellas propiedades a partir de las cuales se permite la reproducción sistémica de prácticas sociales similares a través de segmentos variables de tiempo y espacio; y los *sistemas sociales*, considerados como el conjunto de prácticas situadas de agentes humanos, reproducidas a la vez por un tiempo y un espacio, las cuales se fundamentan en las “actividades inteligentes de actores situados que aplican reglas y recursos en la diversidad de contextos de acción” (Giddens, 1998, p. 61), estas mismas, producidas y reproducidas en una interacción social.

Una nueva mirada de los sistemas contables administrativos

Partiendo de que los sistemas sociales presentan *propiedades estructurales*, entendidas como el orden virtual que permite la reproducción de dichas prácticas de manera rutinizada, planteamos la tesis que los SCA pueden ser denominados como prácticas sociales reproducibles⁷ en las organizaciones modernas, por agentes humanos a través de un tiempo y un espacio, actividades inteligentes de actores situados que aplican reglas y recursos en diversos contextos de acción. (Giddens, 1998)

6 Es importante resaltar en este punto, que la teoría de la estructuración reduce la importancia de los aspectos constrictivos de la estructura. El mismo Giddens señala: “...la mayoría de las variedades de sociología estructural, desde Durkheim en adelante se inspiró en la idea de que las propiedades estructurales de la sociedad dan origen a influjos constrictivos sobre la acción. En contra de este punto de vista, la teoría de la estructuración se basa en la tesis de que una estructura siempre es tanto habilitadora como constrictiva a causa de la relación intrínseca entre estructura y obrar (y obrar y poder)...”. (Giddens, 1999, p. 199)

7 Cuando usamos el término reproducción, en el marco de la teoría de Giddens, comprendemos que éste abarca tanto los procesos de apropiación, como la posibilidad de transformación de las prácticas sociales a partir de la acción cotidiana ejercida por los agentes.

El estudio de cómo el diseño de las relaciones sociales a partir de los SCA, ordenan las prácticas sociales, implica indagar acerca de los modos en que dichos sistemas son producidos y reproducidos en distintos contextos de interacción social. Esto, teniendo presente la alusión de Giddens, en virtud de que todo sistema social expresa las rutinas de una vida social diaria al tiempo que se expresa en éstas, a través de las propiedades físicas sensoriales del cuerpo humano.

Las propiedades estructurales presentes en los sistemas sociales, consistirán siempre en reglas y recursos. Recursos (dominación) enfocados desde y a través de reglas (de significación y legitimación), utilizados y reproducidos por agentes entendidos en medio de sus interacciones. Dichas propiedades constituyen los aspectos institucionalizados de sistemas sociales, los cuales les ofrecen solidez en un espacio-tiempo (Giddens, 1998). Son a la vez, medio y fin de las prácticas que ellas mismas organizan recursivamente.

Los SCA, haciendo uso del concepto de sistemas sociales de Giddens, se organizan como prácticas sociales regularizadas, sustentadas en encuentros en diversas sendas espacio-temporales. En ellos, todo actor social situado en un SCA, juega un rol con una “*postura*” coherente con su ubicación espacio-temporal. Dicha postura del agente a su vez está conectada a su “*posición social*”, demarcada por el orden relacional en el que esté implicado. Es decir, el papel del agente en los SCA, dependerá directamente del juego de relaciones sociales ordenadas en los mismos. Al tiempo que el agente situado toma una postura dentro del orden social del sistema, estos se clasifican y derivan su posición en la organización, dependiendo esto último de las intersecciones específicas que les correspondan a su vez en las estructuras de significación, dominación y legitimación, que envuelven el orden total de la sociedad. (Giddens, 1998)

Las organizaciones sociales modernas en las que se erigen los SCA, son portadoras de un renovado orden tanto espacial como temporal, producto del dinamismo aportado por la modernidad, por la primera separación entre tiempo y espacio, y su subsiguiente recombinación a partir de nuevas formas que permiten una específica regionalización de la vida social. Los SCA, sirven a las organizaciones, como prácticas sociales que permiten la estructuración de dinámicas de estabilidad y cambio, creadas a partir del desanclaje y luego de un ordenamiento y reordenamiento reflexivo de las relaciones sociales que en ellas se gestan. Este nuevo orden, es uno en el que no sólo las estructuras, sino a la vez las acciones, incorporan saberes y significados, que afectan de manera agregada las acciones de los individuos y los grupos a los que pertenecen. (Giddens, 1998)

Los SCA, sistemas de prácticas ordenadas reflexivamente por los agentes, se presentan en contextos de interacción regularizados, en los que están siempre presentes diferentes aspectos de *rutinas* y procesos de *rutinización*, que otorgan

la *seguridad ontológica*⁸ tanto de los actores situados en ellos, como de las organizaciones en las que están implicados.

La rutina es “un elemento básico de la actividad social cotidiana” (Giddens, 1998, p. 28), en el que la acepción de cotidianidad, es entendida como el carácter rutinizado que corresponde a una vida extendida a través de un espacio-tiempo. La rutina, es el fundamento material de la naturaleza recursiva de la vida social; y esta última comprende el carácter que poseen las propiedades estructuradas de la actividad social para ser recreadas continuamente desde los recursos que las constituyen. (Giddens, 1998)

Rutina y rutinización, juegan un rol fundacional de las prácticas contables. A éstas se debe la posibilidad de extender toda práctica acaecida en los SCA a través de cada vez más amplias sendas espacio-temporales, constituyendo aquello a lo que denominamos cotidianidad e institucionalizando las prácticas mismas tanto en las organizaciones, como en la sociedad. Es a partir de las actividades y procesos convertidos en rutina y de su naturaleza recursiva, que un SCA recrea de continuo sus prácticas a partir de los recursos que lo conforman, dado el carácter de las propiedades estructurales que le asisten. (Giddens, 1998)

La rutinización, inclusión de la rutina en las prácticas contables cotidianas, como inherente a las mismas, fija el obrar de los agentes que integran los SCA, sustentando el sentimiento de confianza que da paso a la seguridad ontológica, fundamental para la integración de rasgos espacio-temporales de encuentros sociales propios de tales sistemas, en procesos que permiten la constitución de sentido. Aún en los SCA, la rutinización no es un proceso inexorable en el que los agentes actúen inadvertidamente, obedeciendo los “guiones” de conducta entregados por las estructuras organizacionales. La rutinización es por el contrario, producto del pleno uso de la conciencia práctica, asociada tanto al paso de los actores que conforman los SCA por las sendas de su actividad cotidiana, como a la reproducción continuada de las instituciones sociales.

Tanto *conciencia discursiva*, como *conciencia práctica*, son categorías dominantes de las acciones sociales de rutina inscritas en los SCA, ambas forman lo que Giddens denomina el “saber mutuo”, dominado por agentes entendidos y capaces de actuar o dejar de actuar, necesario en el caso de agentes situados en SCA para inscribir sus acciones a las rutinas vinculadas a la reproducción del orden organizacional en lo que a su rol social compete.

8 (...) la “seguridad ontológica” del ser humano hace referencia a la confianza que la mayor parte de los seres humanos tenemos en la continuidad de nuestra identidad y en la continuidad de nuestros entornos sociales y naturales de acción. Es decir, el individuo tiene la experiencia del “sí mismo” en relación a un mundo de personas y de objetos organizados simbólicamente, a través de la confianza básica (*Trust, Vertrauen*.) (...) (Giddens, 1990 citado en Beriain, 1996, p. 26)

En los SCA, las rutinas y rutinización, formalizan los hábitos que sintetizan la mayor parte de las actividades de la vida social cotidiana en el contexto organizacional, estandarizando estilos y formas de conducta, concebidas como familiares y aceptables. La regularidad de los rasgos de rutina que caracterizan los encuentros espacio-temporales, representan además los rasgos institucionalizados de los SCA, explicables por el agente como primer teórico social, más allá de la conciencia práctica, para modelar una rutina a través de la repetición impensada que le permite la simple costumbre o el hábito, haciendo uso de su capacidad discursiva que le posibilita explicar desde un registro contable, la generación e interpretación de la información económica, financiera y social, y sus acciones en términos verbales a través de un relato coherente.

Los SCA, son ocasiones sociales por excelencia, escenarios de encuentros de *copresencia*, que precisan reuniones en marcados contextos de vida social. La copresencia, entendida como la mutua presencia perceptual y comunicativa de los cuerpos que intervienen en un encuentro, en el contexto propio de las organizaciones modernas, puede ocasionarse ya sea de manera inmediata o mediata. La primera, hace referencia a las “condiciones plenas de copresencia” entre los físicamente presentes, las cuales indican el sentimiento de suficiente cercanía para percibirse unos agentes a otros. Por su parte, la copresencia mediata, refiere a contactos que permiten algunos tipos de intimidad de copresencia, gracias a las comunicaciones electrónicas (Giddens, 1998). Encuentros de un tipo y otro, pueden gestarse perfectamente en diferentes escenarios organizacionales, gracias por ejemplo, a la tecnología asociada a un determinado tipo de programa contable, el cual permite a los actores físicamente situados en los SCA, establecer comunicaciones “en línea” con otros puntos del mismo sistema, ubicados espacialmente en lugares distintos.

Al tiempo, los SCA, son escenario de *reuniones* sociales, concursos compuestos por dos o más personas en contextos de copresencia. Toda reunión requiere y presupone el registro reflexivo de la conducta por cada una de las partes. (Giddens, 1998)

El *contexto*, referente a aquellas bandas o tiras de espacio-tiempo en las que ocurren los encuentros, involucra a la vez el ambiente físico y tiempo en que se da una interacción. En el caso de los SCA, este contexto corresponde a las reglas y recursos que conforman el tiempo-espacio propio al desenvolvimiento de las rutinas contables y administrativas por las que se establecen mecanismos de interacción y comunicación. El contexto propio a este tipo de sistemas, es una verdadera *ocasión social* regular, no ocasional y elevadamente rutinizada. El tipo de contexto social estructurante, donde se gestan reuniones de interés para una pluralidad de individuos involucrados en los mismos. Se caracterizan por poseer tanto una tipología de espacio-tiempo reconocible, en la cual se emplean formas de equipamiento fijado ordenadamente, los cuales permiten

que muchas reuniones se formen, disuelvan y vuelvan a formarse, como aspectos rutinizados de la vida diaria, entre los que se cuenta la jornada de trabajo, que es en sí misma una zonificación del tiempo. En ellos, una pauta de conducta es la aceptada como apropiada y oficial, cada actor asume la postura que le corresponde, de acuerdo a la posición que asume en el SCA del que forma parte.

El tipo de *encuentros* implicados en los SCA, suponen en su producción, mantenimiento y reproducción, de agentes entendidos y hábiles en la ejecución de las tareas ordenadas en los mismos. Dichas habilidades, van desde el gobierno reflexivo del propio cuerpo (gesto, movimiento corporal y postura), pasando por el uso de tacto y respeto de los demás en la interacción social (sus necesidades y demandas y la observancia de turnos al hablar), hasta llegar a la formación de la confianza (seguridad ontológica) precisable en un tipo de sistema que como el contable-administrativo, está sustentado en la fiabilidad consagrada en sus prácticas y en la información que de éstos se derive.

Los encuentros sociales propios a los SCA, son el hilo conductor de cada interacción, contienen la sucesión de compromisos con los otros agentes que forman parte de los mismos, y con quienes gobiernan las relaciones de autoridad y subordinación. Dicha sucesión, ordena el ciclo de actividad diaria, dando forma a la cotidianidad, mediante la rutinización, configurando al tiempo la vida social organizacional, y agregadamente, la reproducción de la sociedad entendida como un todo, a partir de la conexión entre el encuentro fugaz y la institucionalidad. (Giddens, 1998)

Trayendo a la discusión de nuevo el concepto de *dualidad de la estructura*, en los SCA y relacionándolo con las tres dimensiones de estructuración: significación, legitimación y dominación: las dos primeras (significación y legitimación), están constituidas por el tipo de elementos a los que Giddens atribuye el sentido de reglas; mientras la última (dominación), atañe a los recursos, sean estos de autoridad o de asignación. Es importante anotar, como lo aclara Giddens, que cada una de estas tres dimensiones, sólo es separable analíticamente de las otras para fines explicativos.

Una vez establecidas estas tres dimensiones de estructura, las mismas son precisadas por las "*modalidades de estructuración*", que corresponden a los rasgos estructurales utilizados en la reproducción de sistemas de interacción y la reconstitución de las propiedades estructurales de los mismos. Dichas modalidades son: los esquemas de comprensión incluidos en las reglas relativas a estructuras de significado, las facilidades entendidas como los recursos comprendidos en estructuras de dominación, y las normas como reglas referentes a estructuras de legitimación.

El nivel final de análisis para comprender la estratificación en que las estructuras son concebidas, está conformado por los aspectos de

contextualidad de la acción, a los que Giddens denomina como “interacciones” o formas de interacción. Las interacciones comportan la comunicación en el nivel de significación, el poder en el contexto de la dominación, y la norma en cuanto a las estructuras de legitimación.

Así, estructura, modalidad e interacción son los tres tipos de forma de institución a los que Giddens alude para sintetizar su teoría. Las mismas componen en síntesis las dimensiones rectoras de la dualidad de la estructura que puede observarse en la siguiente figura:

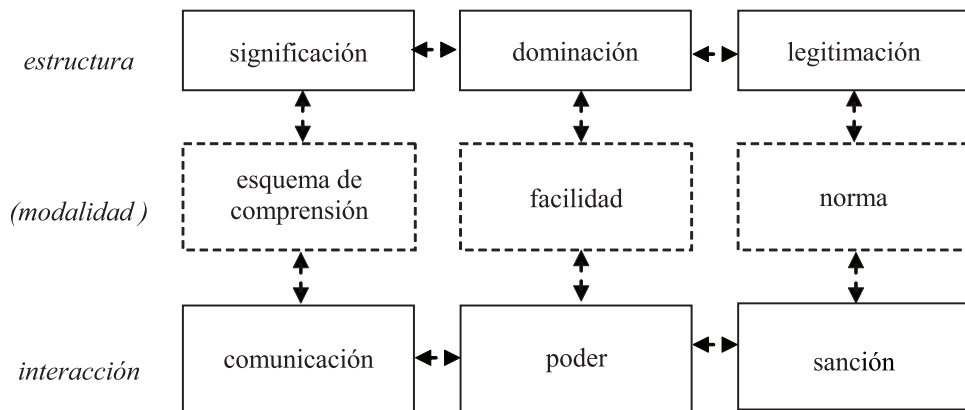


Figura 1. Tres tipos de forma de institución

Fuente: Giddens, 1998. p. 65.

A propósito de la anterior ilustración de las tres formas de institución (estructura, modalidad e interacción), señaladas por Giddens, desafiamos las nociones de SCA presentadas en la síntesis entregada sobre la literatura revisada en este artículo, ya que las mismas confluyen en ubicar los SCA, en el nivel de las modalidades. En este sentido, los SCA han sido definidos como el conjunto de esquemas de comprensión, facilidades y normas utilizadas por los individuos para mediar entre la estructura y la acción.

Acudiendo a la definición de sistema social de Giddens, como conjunto de prácticas regularizadas y precisando que por sistema social el autor refiere a sistemas de interacción –ubicados en el nivel inferior del esquema analítico ilustrado en la figura–. Consideramos importante aclarar que ubicar a los SCA en uno u otro nivel, trae consigo, consecuencias metodológicas y teóricas en la investigación contable administrativa, así como incidir en la relación entre estructura y agencia; porque ubicar a los SCA en el nivel de la interacción social, es reconocer a los agentes mayores posibilidades transformativas.

En consecuencia con la concepción que trabajamos de SCA, analizamos las formas de institución de las tres dimensiones de Giddens:

En cuanto a la dimensión de significación, en dichos sistemas, ésta atiende a las reglas de constitución de sentido, a los modos de significar implícitos en el discurso contable, en la jerga propia de los contables y sus coetáneos. En el orden propio de las organizaciones, el discurso contable, avalado por los objetivos de carácter administrativo y sumado a sus implicaciones sociales, estructura y permite la formación de modalidades bajo la forma de esquemas de comprensión, que den paso, a rutinas y ocasiones sociales coherentes con el sentido del discurso mismo y que al tiempo permitan interacciones, a partir de la comunicación e interpretación de las prácticas organizacionales y sus estrategias, desde la comprensión concebible por el discurso.

En cuanto que reglas, las estructuras de significación son fórmulas que suponen procedimientos generalizables en un amplio espectro de contextos y ocasiones, cumpliendo el papel de mediar la continuación metódica y ordenada de una secuencia establecida. Los SCA, están dotados de reglas correspondientes a las técnicas o procedimientos contables y administrativos generales y aplicables en la reproducción y escenificación de prácticas del mismo talante.

La dimensión de dominación, portadora de recursos, refiere en los SCA, a sus propiedades estructurales, usadas por los agentes en la reproducción del curso de su interacción. Son medios a partir de los cuales se ejerce el poder – mas el poder no es un recurso -, y se actualiza cotidianamente la conducta en medio de la reproducción de las prácticas contables. Los recursos corresponden a dos distintos tipos: de autoridad y de asignación. Los primeros comportan aquellos de carácter social y no material (ej. la información), empleados en la generación y uso del poder, el cual en el tipo de sistema social implícito en los SCA, indica relaciones regularizadas de dependencia y autonomía, en las que las primeras no implican constreñimientos totalizantes, sino que incluyen también facultades habilitantes para que los actores en relaciones de subordinación incidan sobre sus superiores, gestándose aquello a lo que Giddens denomina la *dialéctica del control*. Los de asignación por su parte, constan de recursos materiales: el ambiente material y los artefactos físicos. Sobre estos últimos principalmente, en este caso existe una propiedad demarcada, ya que quienes están a la cabeza de las relaciones de autoridad y/o quienes tienen en su titularidad la propiedad de las organizaciones, son a su vez propietarios y proveedores del asentamiento material y espacial, y la fijación de los tiempos dedicados a cada clase de actividad social, siempre por medio de la acción por la que los agentes regulan reflexivamente las condiciones de las reproducciones sistémicas, manteniendo el *statu quo* o pudiendo incluso cambiar dichas condiciones.

La dimensión de legitimación, implica las reglas ordenadas como sistemas de valores, ideales y normas (legales y morales), que corresponden en este caso a las recompensas y sanciones que el agente podría recibir como resultado de su conducta. Comportan el deber ser concertado implícitamente por los actores sociales, como convención colectiva.

Después de entregar un análisis de los SCA desde la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, y al visualizar las potencialidades que surgen en la investigación contable al utilizar este marco de interpretación, nos aventuramos a plantear que es posible construir un programa de investigación en contabilidad desde el cual se trabaje cómo se han constituido los SCA en las organizaciones del país, utilizando estudios de caso para recategorizar los conceptos construidos a partir de esta teoría, con el fin de diseñar sistemas de gestión contable más acordes a la realidad de nuestro contexto, desde los cuales se pueda hacer una lectura más amplia de ésta.

Finalmente, es importante rescatar que al entender los SCA como sistemas de interacción que expresan las relaciones sociales existentes, y que los contadores participan en su producción y reproducción, es necesario estudiar cuál ha sido su papel en los cambios sociales y organizacionales, generando así una conciencia del poder de transformación de las estructuras sociales en cada uno de los actos involucrados en los SCA, desde los cuales es posible cambiar o mantener las prácticas sociales institucionalizadas.

Conclusiones

En este artículo destacamos las posibilidades que ofrece la teoría de la estructuración en el estudio de los SCA, dado el papel importante que ésta confiere tanto a la estructura como a la agencia en los cambios sociales y organizacionales.

Partiendo del concepto de los SCA, como el conjunto de prácticas sociales reproducidas (apropiadas y transformadas), a partir del uso y actualización de propiedades estructurales (reglas y recursos), en los que se realizan actividades inteligentes de actores situados en diversos contextos espacio-temporales, es posible comprender cómo los SCA están implicados en la reproducción sistémica del orden social en tanto representan prácticas institucionalizadas. Prácticas que se gestan a partir de una relación dialéctica entre agencia y estructura, en tanto esta última representa el conjunto de reglas y recursos que se actualiza mediante la interacción humana y que en cada acto de los agentes entendidos es mantenida, recreada o modificada.

Con respecto a las dimensiones de la estructuración, consideramos que no es posible establecer la primacía de una sobre las demás; no obstante, señalamos que el discurso contable-financiero, adscrito a la estructura de significación, ha

sobrecondicionado las estructuras de legitimación y dominación en tanto las actividades diarias de la vida organizacional han sido traducidas a este discurso, lo cual permite su legitimación y control a través de los recursos de autoridad (información) y de asignación (material) que los SCA permiten.

Concibiendo los SCA como el diseño de relaciones sociales ubicadas espacio-temporalmente en el nivel de las interacciones, definimos los mismos como el orden virtual de prácticas sociales ordenadas de manera reflexiva que son producidas y reproducidas por los agentes en las organizaciones modernas, a través de contextos regularizados de interacción. Subrayamos así mismo que los SCA contribuyen al ordenamiento de las prácticas organizacionales, en tanto ligan espacio y tiempo en el diseño de rutinas y prácticas regularizadas que formalizan procesos y estandarizan modos de conducta, los cuales a la vez confieren a los individuos una seguridad ontológica que otorga sentido a sus actividades y crean la sensación de continuidad de la vida misma.

Finalmente, planteamos que la teoría de la estructuración tiene un amplio potencial aún por explorar para la investigación contable-administrativa, constituido por las nuevas oportunidades que la conformación de un programa de investigación alrededor de esta temática podría significar en general para la contabilidad en materia teórica y metodológica, y por las posibilidades que su recategorización al caso específico de las organizaciones del país traería en la comprensión de los SCA propios de nuestro contexto.

Referencias bibliográficas

- Beriain, J. (1996). *Las Consecuencias perversas de la modernidad*. En J. Beriain (comp.). Barcelona: Editorial Anthropos.
- Boland, R. Jr. (1993). Accounting and the Interpretive Act. *Accounting, Organizations and Society*, February/April, 1-24.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 4(20), 313-328.
- Englund, H. y Gerdin, J. (2007). Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research. *Critical perspectives on accounting*, article in press, 1-13.
- 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, A., Northcott, L. (1997). Accounting systems and systems of accountability in the New Zealand health sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 665-683.
- Macintosh, N. y Scapens, R. (1996). Structure and agency in management accounting: a response to Boland's interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7/8), 675-690.
- Macintosh, N. y Scapens, R. (1991). Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory- Analysis. *Journal of Management Accounting Research*, (Fall), 131-158.
- Macintosh, N. y Scapens, R. (1990). Structuration Theory in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477.
- Mayntz, R. (1972). *Sociología de las organizaciones*. Madrid: Alianza editorial.



Centro de Investigaciones y Consultorías –CIC- Facultad de Ciencia Económicas Universidad de Antioquia

El Centro de Investigaciones y Consultorías —CIC—, adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, integra saberes en las áreas de Administración, Contaduría y Economía, con el objetivo de consolidar el trabajo interdisciplinario. Permite afianzar los vínculos con universidades, agencias gubernamentales y no gubernamentales, reforzar los grupos de investigación y contribuir con el análisis crítico de las diversas problemáticas de las ciencias económicas. Busca extender el conocimiento aplicado de las ciencias económicas ampliando los servicios de la investigación, consultoría y asesoría a entidades públicas, privadas, sin ánimo de lucro y organizaciones no gubernamentales —ONG'S—.

Los servicios de investigación, asesoría y consultoría que presta el CIC a través de los diversos grupos y áreas académicas, se vinculan con los siguientes temas:

Comportamiento humano organizacional - Estudios empresariales y desarrollo económico - Gestión organizacional - Costos y contabilidad de gestión - Educación contable - Manejo de la contabilidad pública para la gestión de los recursos estatales - Análisis de los procesos tributarios - Gestión financiera - Nuevos desarrollos de la teoría contable - Caracterización internacional de la contabilidad - Procesos de contabilidad, auditoría y control - Revisoría fiscal - Economía laboral - Estudios regionales - Econometría aplicada - Economía de la salud - Macroeconomía aplicada - Microeconomía aplicada.

Director: Ramón Javier Mesa Callejas
<http://economicas.udea.edu.co>
cic@economicas.udea.edu.co

Calle 67 53-108, Bloque 13, Oficina 121
Teléfono 219 58 40 — Fax 233 12 49
Medellín — Colombia