

Teoría de la contabilidad y el control

Shyam Sunder, Bogotá:

Universidad Nacional- Facultad de Ciencias Económicas, 2005, 317 pp.

Es significativa la aparición en castellano del libro *Teoría de la contabilidad y el control*, del profesor Shyam Sunder, de la Universidad de Yale en Estados Unidos. Este texto viene a aumentar el acervo de la base documental y bibliográfica de la disciplina contable en nuestra lengua. Adicionalmente constituye un referente indispensable para pensar interdisciplinariamente la contabilidad. La traducción del texto fue realizada por estudiantes del Doctorado en Ciencias Económicas y profesores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia; la edición fue preparada por Unibiblos, editorial de la Universidad.

Graduado como ingeniero, Shyam Sunder, de familia, nacimiento y crianza india, emigró a los Estados Unidos para realizar sus estudios de maestría, y posteriormente de doctorado, en la escuela de graduados en Administración Industrial de la Universidad de Carnegie Mellon. Por tal razón fue influenciado por varios de los más conspicuos autores de la contabilidad académica que allí se encontraban, como los profesores Yuji Ijiri y Robert Kaplan, y estudió con otros tantos como William Cooper y Richard Cyert, que más tarde vendrían a engrosar las filas de los representantes de la academia contable y administrativa con reconocimiento mundial. Este contexto dejó una impronta clara en el pensamiento de Sunder, quien imprimirá una fuerte dosis de reflexión desde la teoría organizacional y

económica a las prácticas, técnicas, procesos, convenciones y conceptualizaciones de la contabilidad y el control.

El texto, que a la fecha ha aparecido en seis lenguas diferentes, es una de las piedras angulares de la monumental obra académica del profesor Sunder y presenta de manera detallada una teoría contractual de la contabilidad. Esta teoría difiere de otros enfoques y propuestas porque encuentra una íntima relación entre organización y contabilidad, entendiendo a las organizaciones como redes de contratos y resaltando las funciones de la contabilidad, más allá de las tradicionales esgrimidas por el “*Paradigma de la utilidad*”.

Tres ideas constituyen los fundamentos de la concepción de Sunder sobre la contabilidad y el control. La primera de ellas, a la cual nos referimos anteriormente, implica la concepción de las organizaciones como conjuntos de contratos. Como segundo punto, Sunder especifica la noción de la contabilidad como un medio que viabiliza y permite la estructuración y evaluación de los acuerdos que constituyen la organización. Finalmente, el profesor Sunder plantea su concepción del control señalando que “...el control *en* las organizaciones es un balance sostenido o un equilibrio entre los intereses de los participantes. Y Debe distinguirse del control *de* las organizaciones, lo cual sugiere manipulación o explotación de algunos de los participantes de la organización por otros” (p. 23) (lo subrayado fuera del texto).

El libro se estructura en tres grandes partes. La primera de ellas está compuesta por dos capítulos que argumentan la perspectiva organizacional de la teoría contractual propuesta por el autor. La segunda parte agrupa en seis capítulos las ideas determinantes en cuanto a

los agentes centrales de la relación contractual en las organizaciones empresariales y, por tanto, detalla los roles que cumplen la contabilidad y el control en los contratos de los administradores, los accionistas y los auditores; el autor denomina tales reflexiones como *micro teoría de la contabilidad y el control*. Finalmente, en la tercera parte, a lo largo de cinco capítulos, es presentada una *macro teoría de la contabilidad*, en la que se esbozan los problemas de *elección social*, de normalización contable y la concepción de una porción significativa de la información contable como bien público. Al mismo tiempo, en esta parte final se presenta la relación de la contabilidad con las organizaciones del sector público, planteando la comprensión del gobierno como: a) recaudador de impuestos, b) productor de bienes y servicios públicos, y c) agente condicionante de las relaciones de otros agentes económicos por medio de formatos contractuales o normas.

Los primeros dos capítulos del libro son fundamentales para plantear los supuestos específicos de la teoría contractual de las organizaciones y así consolidar una teoría contractual de la contabilidad y el control. El capítulo uno constituye una considerable panorámica de la obra. El segundo, por su parte, expresa y justifica su enfoque, a partir de una rica bibliografía proveniente de diferentes disciplinas como la sociología jurídica (Rousseau), la economía y las finanzas (Coase, Williamson, Cheung, Alchian, Demsetz, Fama, Jensen, Meckling), y la administración (Berle, Jeans, Barnard, Simon, Cyert, March); estos últimos autores vendrían a contribuir con aportes como la teoría de la firma, la teoría financiera moderna, la teoría organizacional contemporánea, la teoría de la agencia y el neoinstitucionalismo económico y administrativo. Los referentes interdisciplinarios son acompañados por varios planteamientos contables en los que se inscribiría la tradición de

pensamiento de Sunder, especialmente Ijiri, Cooper, Hatfield, entre otros. Con estas bases analíticas, el autor considera que la empresa es una expresión concreta y paradigmática de las formas organizacionales, por lo que la empresa abierta –sociedad anónima– será la organización central de su análisis.

Bajo la concepción que emerge de este enfoque, las organizaciones son acuerdos contractuales entre los diversos factores necesarios para producir. Cada factor de producción está en cabeza de un agente, el cual espera una retribución por su aporte a la organización. La condición para la ejecución de los acuerdos contractuales implica que el agente sea racional; en tal sentido, “...los individuos eligen acciones para lograr sus metas, sujetos a las restricciones de su entorno, conocimiento y capacidad y que ellos son racionales en el sentido de que ellos no eligen de manera deliberada cursos de acción cuyos resultados les son indeseables. El supuesto de racionalidad relaciona metas de las personas con sus acciones” (p. 27). Aquí no hay solamente un supuesto, sino dos. El primero, obviamente, que los agentes son racionales y, en segunda instancia, que los mercados en los que tales agentes se mueven (fuerza laboral, trabajo gerencial, proveedores, clientes, financiamiento, inversión, incluso el mercado de la auditoría) son perfectos, en el sentido en que es posible ingresar y salir fácilmente de ellos, hay completa información y cada agente considerado individualmente no tiene capacidad de condicionar o influir por sí mismo en tales mercados. Bajo esta idea, los agentes deciden cooperar en una organización cuando el costo de oportunidad de permanecer en el contrato es positivo.

Como es evidente, desde esta forma de entender las organizaciones, el interés individual y la cooperación implican un permanente conflicto que pone en riesgo la continuidad y operación óptima de los acuerdos empresariales. El conocimiento común, los criterios compartidos y transversales, y la información sobre los aportes y beneficios de los factores juegan un papel vital para conseguir limar tal conflicto. El conocimiento común de los aportes, responsabilidades y derechos de los agentes contratantes y de las reglas y dinámicas del contrato constituyen un espacio para la contabilidad, que produciría ese conocimiento por medio de sus informes, a la vez que su estructura y proceso viabilizarían el control sobre las dinámicas contractuales y sobre el propio conocimiento compartido por todos los agentes. Así, la contabilidad aporta para conseguir que la cooperación regule el interés individual y que los acuerdos organizacionales persistan, por medio de cinco funciones esenciales, a saber: a) medir las contribuciones de todos los agentes, b) medir y distribuir los derechos de cada miembro, c) informar a los miembros sobre el grado de cumplimiento de cada contrato, d) distribuir información a los potenciales miembros para mantener la liquidez de los mercados de factores de los que la organización obtiene sus recursos, y e) distribuir cierta información como conocimiento común para ayudar a reducir el costo de negociación de los contratos.

En la segunda parte del libro se exponen problemas que consolidan una *micro teoría de la contabilidad y el control*. Para esta micro teoría son vitales las relaciones contractuales que se surten en el interior de la organización entre administradores, inversores y auditores. Las teorías base del análisis de Sunder entregan un rol vital al gerente en la comprensión de las empresas, por su papel fundamental como coordinador en el uso de los recursos y por su

capacidad para la construcción y el desarrollo de estructuras organizacionales proclives a la optimización y a la consecución de los objetivos empresariales y, consecuentemente, los de todos los agentes; por tal razón, el autor entrega una importancia significativa al gerente en la estructuración de los acuerdos contractuales, en las formas organizacionales y en las pautas y criterios contables y de control.

Para el profesor Sunder, las relaciones entre gerentes e inversionistas son problemáticas, dado el supuesto de racionalidad individual de cada uno de ellos, el manejo de información específica y el conocimiento particular del gerente sobre sus capacidades y sobre las condiciones inherentes al manejo y desempeño empresarial. Los énfasis de la teoría de la agencia y de los modelos contractuales explicarían las acciones y herramientas usadas por las partes para regular los problemas que emergen de la relación inversionista-gerente. Uno de ellos es el papel del auditor. La evaluación de la información y su dictamen por parte de un tercero independiente generan dinámicas de aseguramiento y confianza sobre los procesos y logros empresariales que son informados a las partes, en especial a los inversores, por medio de la contabilidad financiera (baste recordar el énfasis del autor en las empresas abiertas), entregando garantía sobre la información, para con ella monitorear y medir los desempeños de la gerencia. Los problemas y costos de agencia derivados de esta situación son ampliamente retomados por el profesor Sunder a lo largo de los capítulos de esta segunda parte del libro.

La tercera y última parte del texto discute elementos significativos de la normalización contable, el rol del gobierno en la contabilidad y en los contratos organizacionales, y los

problemas de *elección pública* que incorporan las normas contables y la información como bien público. De entre todos los importantes tópicos tratados en estos cinco capítulos, es interesante la caracterización de varios “principios contables” desde el punto de vista económico, diferenciándolos de aquellas convenciones utilizadas según contextos culturales y tradiciones particulares, pero que carecen de sentido o impacto económico para el beneficio particular y el excedente social. Igualmente, resulta bien importante la consideración de las organizaciones públicas y sus principales características que diferenciarían sus criterios y sistemas de contabilidad y control de aquellas organizaciones que persiguen la maximización del beneficio y la distribución residual del patrimonio. Y cómo no reseñar la importancia económica de la información contable, que es puesta de relieve por Sunder con un interesante tratamiento como bien público esencial para el funcionamiento de los mercados, la reducción de los costos de transacción y el manejo de las expectativas y la incertidumbre.

En síntesis, este texto recoge una interesante propuesta teórica que, de manera interdisciplinaria, nos permite ampliar nuestro entendimiento de varias dimensiones y roles de la contabilidad. De entre todos los valiosos aportes, quien reseña este texto considera personalmente que la tesis que sostiene que los sistemas contables evolucionan según las diferentes formas contractuales y organizacionales aportando en su estructura y dimensión, es uno de los más fuertes desde los argumentos presentados.

Finalmente, esta obra, como toda teoría, es una simplificación de la realidad que adopta supuestos y premisas que pueden o no ser suficientemente aceptadas o contrastables, pero

que guardan una estructura adecuadamente lógica y estructural. Que los lectores juzguen y estudien un texto que es básico para el desarrollo profesional y disciplinar de los contables en estos tiempos de crisis social, cambio estructural y desafíos interdisciplinarios.

Mauricio Gómez Villegas

Docente

Universidad Nacional de Colombia

Pontificia Universidad Javeriana