

Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia

Mauricio Gómez Villegas*

resumen

Este documento es una aproximación académica a la contabilidad y a los informes contables externos. Su preocupación es la caracterización y comprensión del papel de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad. Por ello sintetiza la visión económica dominante y algunas de las perspectivas sociales e institucionales sobre el rol de la contabilidad y la información contable financiera. Parte de la pregunta: *¿Aporta la contabilidad al propósito de legitimidad organizacional con el entorno?* Así, el objetivo del trabajo es realizar una síntesis de las visiones que explican el papel de los informes contables externos, los estados financieros particularmente, desde la visión dominante y desde una perspectiva neoinstitucional en contabilidad. Para ello el documento recoge un primer estudio de caso, que pretende aportar a la necesaria contrastación empírica para la comprensión del rol de la contabilidad en Colombia. Adoptamos la visión según la cual, ante todo, la información contable desempeña un rol institucional, como mecanismo de legitimación de la organización con su entorno.

Palabras clave: contabilidad crítica, contabilidad y legitimidad, teoría neo-institucional y contabilidad, legitimación organizacional, teoría contable, informes contables.

abstract

External accounting reports and organisational legitimacy with the environment: a case study from Colombia

This document provides an academic approach to accounting and external accounting reports. It deals with characterising and understanding the role of accounting within organisations and within society. It thus synthesises the dominant economic vision and some social and institutional perspectives about accounting's role and that of financial accounting information. It takes the following question as its starting point, "Does accounting contribute towards the purpose of organisational legitimacy with the environment?" The work is thus aimed at synthesising viewpoints explaining the role of external accounting reports and financial states, particularly from the dominant viewpoint and a neo-institutional perspective in accounting. The document takes a first case study which tries to provide the necessary empirical contrasting for understanding accounting's role in Colombia. The view is adopted whereby (above all) accounting information plays an institutional role, as a mechanism for legitimising an organisation with its environment.

Key words: critical accounting, accounting and legitimacy, neo-institutional theory and accounting, organisational legitimacy, accounting theory, accounting reports.

résumé

Les rapports comptables externes et la légitimité organisationnelle avec le milieu : étude d'un cas en Colombie

Ce document est une approche académique de la comptabilité et des rapports comptables externes. L'objectif est de caractériser et de comprendre le rôle de la comptabilité dans les organisations et dans la société. Il s'agit d'une synthèse de la vision économique dominante et de certaines perspectives sociales et institutionnelles sur le rôle de la comptabilité et de l'information comptable financière. Le document pose la question : La comptabilité favorise-t-elle la légitimité organisationnelle avec le milieu ? L'objectif du travail est de réaliser une synthèse des visions qui expliquent le rôle des rapports comptables externes, et particulièrement des états financiers, à partir de la vision dominante et d'une perspective néo institutionnelle en comptabilité. Le document reprend une première étude de cas, qui prétend faire un apport au contraste empirique nécessaire pour la compréhension du rôle de la comptabilité en Colombie. Nous adoptons la vision selon laquelle, l'information comptable joue avant tout un rôle institutionnel, mécanisme de légitimation de l'organisation dans son milieu.

Mots-clés: comptabilité, comptabilité et légitimité, théorie néo-institutionnelle et comptabilité; légitimation organisationnelle, théorie comptable, rapports comptables.

resumo

Os relatórios contábeis externos e a legitimidade organizacional com o entorno: estudo de um caso na Colômbia

Este documento é uma aproximação acadêmica à contabilidade e aos relatórios contábeis externos. Sua preocupação é a caracterização e compreensão do papel da contabilidade nas organizações e na sociedade. Por isso, sintetiza a visão econômica dominante e algumas das perspectivas sociais e institucionais sobre o papel da contabilidade e da informação contábil financeira. Parte da pergunta: A contabilidade contribui ao propósito de legitimidade organizacional com o entorno? Assim, o objetivo do trabalho é realizar uma síntese das visões que explicam o papel dos relatórios contábeis externos, dos estados financeiros particularmente, desde uma visão dominante e desde uma perspectiva neo-institucional em contabilidade. Para isso, o documento repassa um primeiro estudo de caso, que pretende contribuir à necessária contrastação empírica para a compreensão do papel da contabilidade na Colômbia. Adotamos a visão segundo a qual, antes de mais nada, a informação contábil desempenha um papel institucional, como mecanismo de legitimação da organização com seu entorno.

Palavras chave: contabilidade crítica; contabilidade e legitimidade; teoria neo-institucional e contabilidade; legitimação organizacional; teoria contábil; relatórios contábeis.

* Profesor de la Escuela de Administración de Empresas y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia. Contador público, magister en Administración, Universidad Nacional de Colombia. Diplomado d'Université Sciences de Gestion, Université de Rouen. Premio Nacional de Contaduría 2003. Ex asesor de la Contaduría General de la Nación y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Correo electrónico:
mgomezv@unal.edu.co



Gómez Villegas, M. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Innovar*, 19(34), 147-166.

Clasificación JEL: M41, M42, G39.

Recibido: febrero de 2009

Aprobado: junio de 2009

Correspondencia: Mauricio Gómez Villegas, Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá, Cra. 30 No. 45-03, edificio 311, oficina 306, Colombia

Introducción¹

Actualmente, en la concepción académica más difundida, la contabilidad es considerada como un medio técnico y objetivo de “representación” de la “realidad organizacional y económica” (Mattessich, 1964). Según esta concepción, la contabilidad y sus campos disciplinares y herramientas técnicas y tecnológicas (por ejemplo, los informes financieros, los sistemas de contabilidad de gestión, la contabilidad estratégica, la auditoría financiera, la contabilidad medioambiental, la contabilidad social, entre otros) son vistos como procesos y arquetipos que buscan “representar” o dar cuenta de la realidad económica en las organizaciones y los mercados (Coase, 1990; Sunder, 1997, 2002).

Esta perspectiva se soporta en los supuestos, marcos conceptuales, teorías e instrumentos de la *mainstream* en economía (es decir: la economía neoclásica, la nueva teoría financiera, la economía de la información, entre otras) (Williams, 2004).

Los informes contables, desde esta visión, constituyen un recurso económico (escaso y costoso) que provee señales relevantes y confiables para la toma de decisiones “racionales” de los agentes (Fama, 1980; Watts y Zimmerman, 1986). Como consecuencia, tales informes son concebidos como un recurso que debe “agregar” valor financiero a las organizaciones, concretamente “... maximizar el valor de la firma para el accionista” (Brickley et ál., 2003).

Esta concepción de la contabilidad es muy germinal en la academia y la práctica en Colombia, pues aún prima una visión legalista y fiscalista (tributarista) de la contabilidad entre los académicos, los practicantes, los empresarios, los gerentes y los agentes reguladores estatales del país. No obstante, son crecientes la enunciación y el reclamo por transitar a esta “nueva” postura economicista de la contabilidad. Múltiples regulaciones internacionales (por ejemplo, International Accounting Standards –IAS e IFRS–), “aparentemente” sintonizadas con esta concepción económica de la contabilidad, vienen ganando espacio en Colombia y buscan posicionarse como el criterio por observar en la regulación contable local.

Al mismo tiempo han emergido en las últimas décadas, a nivel mundial, diferentes visiones que podrían denominarse como “corrientes críticas e interdisciplinarias” (Roslender y Dillard, 2003; Mattessich, 2003). Desde estas perspectivas, el contenido económico, técnico, “neutral” y objetivo de la contabilidad debe ser evaluado con detenimiento. Pese a las diferencias que pueden subsistir dentro de estas corrientes, se plantea que la contabilidad está envuelta en procesos institucionales, sociales, culturales y políticos que no son adecuadamente recogidos ni comprendidos por la visión mecanicista y simplificada del equilibrio que postula la economía académica estándar (Hoopwood, 1992; Williams, 2004). Este documento se identifica, en parte, con varias concepciones en tal tradición de pensamiento.

En este trabajo se considera que la “realidad” económica es una construcción social (Berger y Luckmann, 1968), lo que implica una epistemología, una ontología, una metodología y unos presupuestos diferentes sobre la sociedad y el conocimiento contable, a los admitidos por la corriente dominante en las disciplinas de la economía y la contabilidad (Chua, 1986; Ryan et ál., 2002). En este sentido, se puede plantear que la contabilidad no simplemente representa la realidad, sino que la interviene y la “construye” por medio de un intrincado proceso lingüístico, semiótico, institucional y sociológico. Así, se ha planteado que esta es una concepción de la contabilidad como una *práctica social e institucional* (Hopwood y Miller, 1994).

Con el propósito de realizar una aproximación y contrastación de la mirada *económica* y de la perspectiva *social e institucional* de la contabilidad, en un contexto específico, se plantea el problema de estudiar el rol de los informes contables y financieros en Colombia. Esto resulta novedoso por el escaso desarrollo académico contable en el país y por la poca difusión y contrastación teórica (Quijano et ál., 2002; Ariza y Soler, 2004; Gómez, 2006).

Las visiones ortodoxas o dominantes en la contabilidad académica plantean que los informes contables tienen capacidad para determinar o influir en los precios de los activos financieros y en las decisiones de inversión y financiación de los agentes considerados individualmente (Watts y Zimmerman, 1986; Fama, 1980; Jensen y Meckling, 1976; Monterrey, 1998). Existen posiciones que evalúan los logros y las limitaciones de tales supuestos, por medio de pruebas empíricas y tests, también desde un énfasis económico (Beaver, 1998). Por su parte, las visiones heterodoxas en contabilidad (perspectivas sociales e institucionales) señalan que los informes financieros externos pueden desempeñar un papel de legitimidad organizacional con el entorno

1 Este documento es uno de los resultados de la línea de investigación en Teoría Contable, Grupo Contabilidad, Organizaciones y Medioambiente – Universidad Nacional de Colombia. El autor agradece los comentarios de los evaluadores anónimos en *Innovar* y los aportes del profesor Richard Baker a la versión en inglés de este *paper*, presentada en el Workshop on Critical Accounting – Universidad Pública de Navarra, Pamplona, España, mayo de 2009. Así mismo, agradece a la empresa del estudio de caso y a los agentes privilegiados que atendieron las entrevistas semi-estructuradas. Todos los errores son exclusiva responsabilidad del autor.

y, por tanto, constituirse en un medio de supervivencia de la organización (Richardson, 1987; Gutiérrez y Núñez, 1997). Este documento evalúa los argumentos más fuertes de tales perspectivas teóricas y presenta los resultados de una primera aproximación a estas visiones, desde un estudio de caso de énfasis cualitativo e interpretativo en Colombia.

Por lo anterior, la pregunta que articula este documento es: *¿Aporta la contabilidad al propósito de legitimidad organizacional con el entorno?* A lo largo del trabajo se retoma la noción de legitimidad organizacional que establece el neoinstitucionalismo sociológico y organizacional. En tal sentido, “adoptamos el punto de vista de que la legitimidad organizacional se refiere al grado de apoyo cultural de una organización –la medida en que varias explicaciones culturales establecidas proporcionan interpretaciones de su existencia–” (Meyer y Scott, 1983: 201) (Scott, 1987; Powell y DiMaggio, 1999: 222).

El objetivo del documento es sintetizar un marco conceptual que sistematice las teorías que explican el papel de los informes contables externos. Se quiere dar centralidad a su comprensión como un instrumento de legitimidad organizacional con el entorno desde un énfasis institucional (Richardson, 1987; Burchell et ál., 1985). A la vez, se busca conseguir una contrastación cualitativa de tales teorías, y para ello se presentan los resultados de un estudio de caso de la información externa en una gran empresa que opera en Colombia.

Para desarrollar el objetivo planteado, el *paper* está constituido por esta introducción, tres acápites y unas breves conclusiones. En el primer apartado se abordan los argumentos dominantes de la corriente económica y se discuten las debilidades institucionales de tal enfoque. En el segundo acápite, se desarrollan los argumentos de la corriente social e institucional y se da centralidad a la noción de “legitimidad”, articulando argumentos del neoinstitucionalismo sociológico y organizacional para explicar los propósitos de los informes contables externos. El tercer apartado contiene el diseño metodológico y las conclusiones de un estudio de caso, que vinculó dos instrumentos de análisis; por un lado se desarrollaron entrevistas semiestructuradas con agentes privilegiados en la producción de la información contable externa de una gran empresa en Colombia y, por otro, se realizó una interpretación discursiva del informe contable externo de tal empresa, desde el análisis crítico del discurso (ACD). Finalmente, se esbozan unas conclusiones y se presentan además los posibles horizontes de investigación, sobre este aspecto, en el contexto colombiano.

I. La mirada económica de los informes contables externos y sus debilidades institucionales

En este apartado se presentan brevemente los argumentos de la corriente principal de la contabilidad académica visibilizando sus debilidades institucionales para comprender algunos aspectos o roles de la información contable externa. La presentación de estos elementos y argumentos es importante para este documento, porque en ellos descansa parte del inmenso potencial de legitimidad del que goza la contabilidad en la sociedad occidental contemporánea. Estos argumentos han sido racionalizados e institucionalizados de forma cognoscitiva y normativa en la sociedad (Berger y Luckmann, 1967; Meyer y Bowen, 1977) y por ello normalmente se encuentran “blindados” ante la posibilidad de la crítica y la evaluación reflexiva. La visión económica del mundo hoy trasciende la esfera académica y, cada vez más, coloniza el sentido común de las personas.

Bases de la comprensión económica de la contabilidad

La contabilidad ha sido concebida predominantemente como un sistema de información y control (Ijiri, 1967; Sunder, 1997; Demski, 1997, 2002). Esta información pretende ser una representación de la realidad económica. Toda representación busca ser una simplificación de la realidad (Simon, 1962). La representación que desarrolla la contabilidad está basada en la medición de las magnitudes económicas originadas en las transacciones y los efectos de estas en la consolidación de la “situación financiera” que genera la acumulación de transacciones y los hechos económicos en los mercados (Cañibano, 1998; Mattessich, 1964). La *fuera* de la información contable radica, por consiguiente, en la producción de un tipo muy particular de información, que es una representación métrica de la realidad. Tal información es la base para la toma de decisiones y el control en los procesos económicos.

La corriente principal en las disciplinas económicas tiene un enfoque particular sobre el papel de los sistemas de información (tanto en economía como en contabilidad y gestión). La existencia de costos de información, originados en el proceso de su producción, y el flujo de la misma en el transcurso de su construcción y uso, son la base de análisis de la economía de la información (Demski y Feltham, 1976, citado en Demski, 2002). Desde estos enfoques la información cumple funciones en la toma de decisiones de los agentes externos e internos a las organizaciones y mediante los procesos de su producción cumple también roles



de coordinación y control. Por ello, se reconocen dos hechos medulares por parte de la escuela de la información en contabilidad: a) la información financiera viabiliza las elecciones y decisiones de los agentes en los mercados, y b) su producción y flujo permite la coordinación y el control de las decisiones y acciones de los agentes dentro de las organizaciones (Brickley et ál., 2003).

Es decir, la caja negra del sistema de información –el proceso– es esencial para las organizaciones. Esta “caja de Pandora” está conformada por los medios por los que fluyen los datos y la información, la manera como el sistema estructura jerarquías y asigna funciones y responsabilidades, la lógica y los criterios de captura y manipulación de datos moldeando los límites y dimensiones de la organización (Coase, 1990; García, 2004), los criterios de medición y evaluación de las decisiones, la medición de los aportes de los agentes y los factores al desarrollo del objeto organizacional, entre otros, que se constituyen en los puntos álgidos del sentido “complejo” de la contabilidad como sistema de información y control en las organizaciones (Sunder, 1997, 2002).

De esta manera, la contabilidad financiera (como la estructura que permite producir reportes financieros) se constituye en la columna vertebral del sistema de información contable y financiero de la organización. Así, el sistema contable es vital en la consolidación de la estructura organizacional, de los mecanismos e instrumentos de medición y control y de los procesos de información interna y externa de la firma.

Por supuesto, la consolidación de un adecuado sistema de información contable trasciende los límites

y las posibilidades de la contabilidad financiera. No obstante, ella es su núcleo, pues es la base de las mediciones y homogeneizaciones financieras, y se encuentra en el origen de la contabilidad de costos y presupuestos (*Management Accounting Systems*), ya que las necesidades de información contable surgen de la evolución de las organizaciones, siguiendo la secuencia creciente²: a) teneduría de libros, b) contabilidad de gestión, c) contabilidad financiera, d) reportes financieros y e) información social (Belkaoui et ál., 1996; Sunder, 1997).

Desde este enfoque, la información contable, como base de la información económica, desempeña un papel vital en la construcción de la dinámica organizacional (Adrados, 1996; Brickley et ál., 2003, 2005), ya que la contabilidad posibilita:

- la definición y asignación de los derechos de decisión de los agentes en la organización.
- los mecanismos de evaluación y seguimiento a las decisiones y acciones de los agentes (*performance*).
- la implementación de esquemas de incentivos y remuneración por el desempeño de los agentes.

En sintonía con este rol de la información contable, Sunder (1997) plantea que en las organizaciones, desde un punto de vista contractualista y económico, la contabilidad tiene como funciones:

- medir las contribuciones de todos los agentes;
- medir y distribuir los derechos de cada participante (las retribuciones);
- informar a los participantes sobre el grado de cumplimiento del contrato;
- distribuir información a los participantes potenciales para garantizar la liquidez de los mercados de factores, y
- distribuir información como conocimiento común, para ayudar a reducir el costo de la negociación de los contratos y promover el control en la organización.

2 Creciente en complejidad organizacional e importancia informativa. Una unidad productiva simple puede desarrollar teneduría de libros por partida simple, pero esto no es útil cuando la unidad productiva surge por coalición de intereses y sesión de recursos de diferentes orígenes; allí se requiere partida doble. Así acontece con la aparición de la contabilidad financiera, con fines más como tecnología de gestión empresarial, que únicamente como mecanismo de rendición de cuentas. Esto es lo que aún no entienden grandes grupos de microempresarios: que la contabilidad financiera no tiene como único fin tasar y justificar el pago del tributo, sino entregar racionalidad técnica (ingreso – gasto = utilidad) a la gestión (Boltanski y Chiappello, 2002).

Ahora, de manera interna en la organización, la contabilidad provee una estructura que viabiliza el control y monitoreo a distancia (Johnson y Kaplan, 1988; Ezzamel et ál., 1990; Miller y O'Leary, 1986). Buena parte de la regulación contable en sus inicios tuvo este propósito, con base en las primeras ideas sobre el *stewardship* (Hopwood, 1992), que separan control y propiedad de los recursos, y que implican el desarrollo de arquetipos de control para garantizar el cumplimiento de los objetivos y fines de la propiedad.

Esta concepción de control se amplía cuando se reconoce que la empresa no es exclusivamente un contrato entre dos tipos de agentes (inversionista y gerente), sino que ella es una coalición extensa de intereses (gerentes, inversores, acreedores, sector financiero, proveedores, clientes, trabajadores, competencia, Estado, sociedad, entre otros). Lo anterior implica un mayor rango de acción de la información y el control a partir de la rendición pública de cuentas (*accountability*) a todos aquellos interesados en la empresa (*stakeholders*).

De esta manera, siguiendo a Sunder (1997, 2002), se pueden concretar las funciones básicas de la contabilidad en dos grandes propósitos, a lo que él denomina la naturaleza dual de la contabilidad. Por un lado, la producción de información para la toma de decisiones y, por otro, el desarrollo de control. El desenvolvimiento de estas dos funciones en las organizaciones y los mercados, torna significativamente compleja a la contabilidad, pues “la tensión entre la toma de decisiones y control se profundiza porque los datos y procesos que ayudan a establecer el control no son necesariamente los más buenos para tomar decisiones, y lo mismo es cierto en sentido contrario” (Sunder, 2002).

La información tiene sentido instrumental y económico para los agentes individuales sólo cuando tales agentes pueden actuar, es decir, decidir. En ausencia de capacidad de decisión, la información juega roles distintos a los instrumentales individuales, tales como la cohesión social, el conocimiento compartido (Sunder, 1997), la transparencia, la confianza o el equilibrio “eficiente” del sistema socioeconómico en conjunto. Esta es la base argumental que soporta la exigencia de regulación en buena parte de la información contable desde un énfasis economicista. No obstante, subsisten contradicciones con la visión más liberal de los mercados en la economía académica y la regulación de los informes financieros (Baker, 2005).

La actuación-decisión persigue un objetivo, que se configura como la razón final (sustancial) que debe satisfacer la información privada. Por otro lado, la información pública con fines que van más allá de los de decisión, se basa en objetivos distintos a los de maximización del beneficio privado o individual. Definir



tales objetivos es prioritario para entender el papel de la información en las organizaciones y en los mercados. Esto implica un re-direccionamiento en el entendimiento de la contabilidad financiera.

Adicionalmente, la complejidad de la contabilidad se incrementa con la dinámica misma de la medición (Ijiri, 1976). La medición en contabilidad persigue una *homogeneización* para reflejar la circulación de la riqueza en los procesos productivos, distributivos y de consumo. En el capitalismo, la contabilidad se preocupa por la ampliación –acumulación o crecimiento– del *stock* de riqueza, el capital, por medio de los flujos de renta o ingreso (Mattessich, 1964).

En este sentido, la medición se entiende como la identificación de magnitudes y atributos de fenómenos (hechos sociales) diversos y su “representación” en una escala determinada, con sujeción a convenciones previamente fijadas. La medición contable hace de la contabilidad un ente representativo de una parte de la realidad (Ijiri, 1967), de la realidad económica. Las mediciones económicas son ampliamente diversas. Varían entre expresiones de unidades de producto o consumo, relaciones de intercambio y potencialidades de transacción. Pueden reflejar hechos o pronósticos (Levine e Ijiri, 2004). Por esta razón, los criterios de medición de la realidad económica en la firma pueden diferir de las bases de medición en el mercado, entendiendo que ambas son instituciones y estructuras alternativas de la organización económica de las transacciones (Coase, 1937): la empresa como estructura jerárquica centralizada; el mercado como proceso transaccional descentralizado.

Las mediciones que realiza la contabilidad de los hechos ocurridos en transacciones de mercado se basan esencialmente en las señales de la interacción entre ofertas y demandas de los agentes, es decir, en los precios. Dentro de la firma, las bases comunes de medición pueden ser cantidades físicas expresadas en unidades, precios (recogidos del entorno externo, y "cuestionablemente" simulados en transacciones internas), estimaciones sobre las potencialidades futuras de transacción y pronósticos sobre el comportamiento de los precios. De esta manera, precios realizados o históricos, costes de producción y valuaciones o estimaciones de precios futuros, son la base de valor en las mediciones monetarias contables. Las mediciones y valoraciones contables son imprecisas, pero gozan de amplia aceptación social por la utilidad que prestan en la dinámica representativa, por tanto informativa, en la vida económica cotidiana y pragmática.

De esta manera, la información contable externa está esencialmente constituida por el balance general (que mide y refleja el *stock* de riqueza del ente), el estado de resultados (que mide y representa el flujo de ingresos y renta), el estado de flujos de efectivo (que refleja la circulación financiera en la empresa) y las revelaciones cualitativas o notas (que complementan y explicitan los criterios de medición-valoración y reconocimiento de las transacciones, los hechos y los riesgos económicos).

La contabilidad desde la perspectiva de la economía de la información

Las fuertes críticas al modelo estándar de la teoría económica neoclásica son el origen de esta perspectiva teórica. Los postulados axiomáticos del modelo de equilibrio general, según los cuales los precios contienen toda la información necesaria para las decisiones de los agentes y según los cuales la información es completa, libre y con costo cero, fueron cuestionados por múltiples autores y develados empíricamente por las relaciones económicas en las organizaciones y los mercados (Coase, 1937; Simon, 1962, entre otros).

El estudio de las relaciones transaccionales desde visiones contractualistas fue el germen de reconocimiento de la existencia de costos económicos por información básica para transar (Williamson, 1989). Luego, el abordaje microanalítico de las relaciones intra-firma, en la economía industrial estándar, y los posteriores desarrollos de la economía de la empresa, permitieron definir con mayor claridad los problemas que engendra la asimetría de información (Demsetz, 1969; Jensen y Meckling, 1976; Alchian y Demsetz, 1972, entre otros). Esta noción de asimetría luego se-

ría extendida a los problemas de información contable externa para los mercados.

Beaver y Demski (1974), Demski y Feltham (1976) y Feldman y March (1981), desarrollarían las bases de una teoría económica de la información en la que se precisa la existencia de costos de producción, procesos de uso según costos marginales y el rol de la información en la administración de la incertidumbre, la construcción de confianza y la toma de decisiones en escenarios de racionalidad limitada (March y Simon, 1968). Desde aquí se posicionan las nociones de información imperfecta e información incompleta como las características determinantes de los procesos transaccionales y asignativos en los mercados y en las estructuras organizacionales (Sunder, 1997, 2002).

En esta perspectiva, la estructura organizacional posibilitada por las jerarquías (Williamson, 1989) genera, además del arreglo de autoridad que disminuye los costos de transar, una dinámica de procesamiento y almacenamiento de información para administrar la incertidumbre de los procesos económicos. A la vez, brinda estabilidad en las opciones y expectativas sobre las decisiones de los agentes, y permite la provisión de información para evaluar las decisiones desde un punto de vista económico.

A nivel micro-analítico, la teoría de la agencia se erige como la más representativa materialización de las teorías económicas sobre la información (Demsetz, 1969; Alchian y Demsetz, 1972). Desde esta teoría se especifican las condiciones de provisión de información en las firmas para regular las relaciones entre principales y agentes, así como el surgimiento de costos de agencia (mayoritariamente costos de información) asociados a la selección adversa, al riesgo moral, al monitoreo del agente y a la evaluación independiente de la información externa (Jensen y Meckling, 1976).

Los reportes financieros y contables externos, por tanto, se producen para enviar señales a los mercados (y a los partícipes en ellos) y para viabilizar decisiones económicas de inversión y financiamiento (Watts y Zimmerman, 1986; Fama, 1980; Jensen y Meckling, 1976).

La economía de la información pronto vendría a constituirse en un marco de conceptos que ajustaba algunos elementos operativos de la visión neoclásica de la economía, pero que no cuestionaba ni modificaba los supuestos esenciales del economicismo individualista y positivista. Se constituyó así en la nueva *mainstream* en economía. Esta mirada resultó muy operativa para comprender el rol de la contabilidad. Así, se terminó consagrando una concepción de la contabilidad, pero sobre todo de su resultado (los informes), como un

bien económico privado y costoso que está regido por la lógica genérica del “mercado”, tal y como este había sido conceptualizado por la economía académica (Williams, 2004a, 2004b).

Las debilidades institucionales de la corriente económica de la contabilidad académica

Esta mirada adolece de tres grandes debilidades institucionales –según Hines (1988), Archel (2007), entre otros–, que no permiten explicar completamente los propósitos y las condiciones de producción y uso de la información contable externa. En esta concepción economicista se plantea que a) la realidad existe objetivamente, de forma externa e independiente al pensamiento, al lenguaje y a las prácticas sociales; b) la contabilidad es un bien económico que surge en un contexto de mercados competitivos, y c) tanto productores como usuarios de la información contable son racionales en el sentido económico y actúan en concordancia con tal modelo de pensamiento.

Tales aspectos encuentran profundas debilidades puesto que: a) la información contable proviene de prácticas y convenciones sociales organizacionales, muchas de ellas cargadas de juicios valorativos, políticos y procesos contextuales e históricos (por ejemplo en aspectos tales como la clasificación, medición y valoración de recursos y activos); b) los mercados no se autorregulan de manera espontánea, sino que necesitan instituciones para operar y sólo en condiciones excepcionales operan de manera perfecta y competitiva, y c) la racionalidad es limitada (Simon, 1968), y adicionalmente los agentes deciden con una incidencia valorativa, emotiva, cultural y coyuntural muy amplia. Todos estos aspectos hacen indispensable preguntarse por las razones que promueven la vigencia y hegemonía de las explicaciones económicas sobre el propósito y la utilidad de la información contable externa, pese a tan significativos y protuberantes inconvenientes y debilidades.

Una propuesta alternativa de comprensión del papel de la contabilidad y la información contable externa puede provenir del neoinstitucionalismo organizacional. Esta corriente postula la construcción social (Berger y Luckmann, 1968) de múltiples instituciones racionalizadas para legitimar las prácticas organizacionales con el entorno. La contabilidad financiera y los reportes financieros, surgidos en procesos sociales, históricos y culturales, pueden ser comprendidos como un conjunto de instrumentos racionalizados e institucionalizados.

En nuestra posición no se niega la posibilidad y contenido económico de la información contable externa,

pero se cuestiona el sentido “idealista” y prescriptivo de esta concepción, que no permite comprender otros roles importantes de la contabilidad y la información contable externa. Igualmente se cuestionan los argumentos generalizadores que terminan reduciendo la diversidad de procesos que dieron origen a la contabilidad y a la información financiera, para presentar su surgimiento y evolución como resultado del análisis racional, individualista, mecanicista y ajustadamente equilibrado que la economía estándar propone. La visión economicista desdibuja el rol de lo político, lo cultural y lo contextual en la consolidación de la contabilidad y de su participación en las organizaciones. Como se verá, los roles sociales e institucionales de la contabilidad están allí presentes y deben complementar nuestra comprensión de la contabilidad y su incidencia en la organización, el mercado y la sociedad.

II. La legitimidad y la información contable externa: los argumentos del neoinstitucionalismo sociológico

El objetivo de este segundo apartado es realizar una revisión que se constituya en marco de referencia para una mirada heterodoxa de los informes contables externos desde un énfasis neoinstitucional. Primero se presentan los argumentos de la escuela neoinstitucional sociológica, que realiza significativos aportes al análisis organizacional. Seguidamente se discute la visión de la contabilidad como una práctica social e institucional. Luego se centra nuestro argumento en el rol de legitimación que desempeñan los informes contables externos. Varios de estos argumentos han sido recogidos por académicos contables, tanto en Europa como en Norteamérica (Boland, & Pondy, 1983; Richardson, 1987; Burchell et ál., 1985; Meyer, 1986; Fernández-Revuelta & Robsonf, 1999), y complementan y contraponen las visiones dominantes sobre el rol económico de la información contable.

Las bases del neoinstitucionalismo sociológico

Berger y Luckmann (1968) propusieron un esquema para comprender las interacciones que constituyen la realidad y el orden social como una construcción humana. El proceso de habituación, que se desarrolla por medio de la externalización, la objetivación y la internalización, caracteriza el permanente desenvolvimiento o construcción del orden mental y social, creando un mundo “institucional”.

Desde la escuela neoinstitucional sociológica se plantea que la institucionalización conlleva pautas por las que los procesos sociales, las obligaciones o las realidades llegan a tomar un estatus de reglas de pensamiento y acción sociales. Scott (1987), señala:

En su concepto de institucionalización, Meyer y Rowan, quienes se apropiaron de la definición y uso de Berger y Luckmann (1968), hacen hincapié en que los sistemas cognitivos compartidos, a pesar de que los humanos los crean en interacción, llegan a considerarse estructuras objetivas y externas que definen la realidad social. Cuanto más institucionalizadas estén las categorías cognoscitivas y los sistemas de creencias, las acciones humanas son más definidas por una esfera cada vez más amplia de rutinas que se dan por hecho (Scott, 1987, 496).

La economía de esfuerzos, necesaria para el pensamiento y la interacción humana, explica el surgimiento de instituciones diversas, tales como las organizaciones, para construir expectativas viables y administrar la incertidumbre.

Los sociólogos organizacionales neoinstitucionalistas han planteado, siguiendo a Weber, que las organizaciones son el centro institucional “racional” de la sociedad occidental capitalista (DiMaggio y Powell, 1983). La forma burocrática en el Estado y las empresas se constituye en la fuente y justificación de un orden “racional”, propio del sistema capitalista.

La racionalidad autoproclamada del sistema implica que las acciones sean evaluadas con apego al cálculo de medios y fines, o de esfuerzos y beneficios (Godelier, 1975). Las empresas y el Estado promueven formalmente la eficiencia que la racionalidad de cálculo proclama.

No obstante, las acciones sociales, dentro y fuera de las organizaciones, no siguen siempre un criterio de eficiencia y eficacia racional. Pasado un tiempo, muchas estructuras, prácticas y procesos en las organizaciones se dan por isomorfismo³ o por reproducción mítica y ceremonial de la práctica institucionalizada (Powell y DiMaggio, 1983; Meyer y Rowan, 1977). La subsisten-

cia y vigencia de muchas organizaciones, se explica por la legitimación que ellas, y los agentes en su interior, consiguen, antes que por su eficiencia en sentido económico (Powell y DiMaggio, 1999). Muchas prácticas, procesos y estructuras son adoptados, reproducidos o mantenidos, para garantizar una subsistencia institucional por medio de la legitimación.

La legitimación, tal y como lo plantean Powell y DiMaggio (1999): “... se refiere al grado de apoyo cultural de una organización –la medida en que varias explicaciones culturales establecidas proporcionan interpretaciones de su existencia–” (Meyer y Scott, 1983: 201) (Scott, 1987; Powell y DiMaggio, 1999: 222).

De esta forma, las organizaciones son comprendidas como una manifestación institucional de las interacciones e interdependencias humanas. En la sociedad capitalista, las organizaciones han buscado desplegar el potencial de “eficiencia” y “eficacia” que el capitalismo promueve, por medio de la división racional y científica del trabajo y su posterior coordinación por incentivos individuales y económicos. No obstante, los propios procesos organizacionales vinculan prácticas rituales, actividades repetitivas para la economía de esfuerzos y buscan reproducir el orden cognoscitivo y normativo que las estructuras han consolidado. En síntesis, las prácticas de los agentes se vuelven habituales para conseguir una economía de esfuerzos, y de esta manera se institucionalizan como estructuras históricas y contextuales, que más tarde dirigen y promueven las nuevas prácticas de los agentes (Giddens, 1979).

Esta aproximación puede enriquecer nuestra concepción de la acción social en las organizaciones y del rol que la contabilidad desempeña en los mercados, las organizaciones y la sociedad.

La contabilidad y su relación con el neoinstitucionalismo

La contabilidad es un sistema cognitivo⁴. En sentido estricto, es una forma de pensar que articula medios para conseguir fines (por ejemplo, costos y gastos para conseguir ingresos y generar utilidades) (Boltanski y Chiapello, 2002). Mattessich (1964:3), plantea que: “La contabilidad moderna es un modo de pensar, una manifestación de nuestro pensamiento y evaluación crematísticos, una herramienta diseñada para ayudarnos a dominar nuestra lucha económica”.

3 DiMaggio y Powell (1983) se refieren a tres formas de isomorfismo: coercitivo, mimético y normativo. Ellos plantean que las organizaciones tienden a adoptar la misma forma que otras entidades o estructuras en un *campo* delimitado por razones institucionales. La adopción de estructuras, prácticas, procesos o valores no se debe a la búsqueda y consecución de la eficiencia, sino a la expansión de lo institucionalizado. El isomorfismo coercitivo surge del proceso de seguir la ley o la prescripción de la autoridad, al menos de manera formal, para mostrarse apegado a la legalidad. Pero seguir la ley de manera formal no implica actuar sustancialmente con eficiencia, eficacia o alcanzar los objetivos “perseguidos” por la autoridad. Por su parte, el isomorfismo mimético implica la práctica de “imitar” a las estructuras o prácticas de otras organizaciones aparentemente “líderes”. Esto tampoco implica eficiencia o efectividad. Finalmente, el isomorfismo normativo se refiere a la forma homogénea que van adoptando las organizaciones con otras formas del entorno fruto de la acción de agentes institucionales especializados, en particular, de los profesionales.

4 Una ampliación de la concepción de la contabilidad como un sistema cognitivo o como una forma de pensar reclama un cambio de enfoque sobre la posición dominante del paradigma de la utilidad de la información. Hace parte de las reflexiones y trabajos de investigación del autor el abordaje de esta perspectiva.

La forma de pensamiento que la contabilidad financiera por partida doble instituye, se consolida como una expresión de la *racionalidad instrumental* en el capitalismo. La consideración de la contabilidad como parte de la racionalidad instrumental del capital antecede varias de las más sofisticadas reflexiones de la disciplina contable y proviene de personajes de la talla de Marx, Sombart y Weber (Gómez, 2006). La lógica de la contabilidad del propietario privado, que se dirige a la ampliación del capital en un periodo de tiempo dado, relaciona el costo (los medios) y el beneficio (los fines) (Weber, 1947). Todo ello se vincula con el primer rol que Berger y Luckmann (1968) reclaman para una institución, es decir, su dimensión cognitiva.

Las herramientas técnicas y procedimentales de la contabilidad son la base para juzgar la “racionalidad” de una gestión económica. La asociación de fines y medios se hace posible gracias a la homogeneización monetaria-financiera que permite la contabilidad. Así mismo, la “utilidad” (los beneficios) es la síntesis del cálculo y la manifestación del logro de la racionalidad instrumental capitalista. Así, la contabilidad entra a hacer parte de los mitos racionales modernos. Como apuntan Meyer y Rowan (1977):

En las sociedades modernas, los elementos de las estructuras formales racionalizadas están fuertemente acopladas con, y reflejan, los entendimientos difundidos de la realidad social (Berger y Luckmann, 1967: 54). Muchas de las posiciones, políticas, programas y procedimientos de las organizaciones modernas se cumplen gracias a la opinión pública, las opiniones de ciudadanos destacados, el conocimiento legitimado mediante el sistema, el prestigio social, las leyes y las definiciones de negligencia y prudencia que usan los tribunales. Esos elementos de la estructura formal son manifestaciones de poderosas reglas institucionales, las cuales funcionan como mitos sumamente racionalizados que son obligatorios para determinadas organizaciones (Meyer y Rowan, 1977, 342).

Como segunda condición para caracterizar a una institución, según Berger y Luckmann (1968), se puede señalar que la contabilidad financiera por partida doble, base para la producción de informes financieros externos, vincula un orden normativo que dirige la acción. Las categorías cognitivas (por ejemplo, las nociones de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto, utilidad, entre otros) también son evaluadas a la luz de lo apropiado, lo inapropiado, lo correcto y lo incorrecto. La contabilidad permite prescribir y evaluar las acciones con apego al criterio normativo y axiológico aceptado y deseable; por ello establece un fuerte vínculo de control. La fortaleza de la contabilidad no proviene de su potencial para “conocer” o “representar”, simplemente desde un plano cognitivo, las pretendidas dimen-

siones mensurables de la realidad. Richard Mattessich (1964:370-371) avizoró esto cuando señaló:

Por tanto, la contabilidad y su efectividad pueden entenderse mejor desde un punto de vista psicológico que lógico. Podría resultar rebuscado comparar su principal función a aquella que Tolstoi asignó al general Kutuzov en su libro *La Guerra y la Paz*, pero existe, sin lugar a dudas, una cierta analogía entre ambas. En esta novela, una *institución* (el comandante general del ejército ruso) se presenta como concentrando su importancia en la representación de una autoridad estable (quizás simplemente ficticia) en medio del caos generalizado. Sería peligroso llevar más allá esta analogía, pero es curioso que este comandante, cuyas acciones no se hallaban sustentadas por ninguna estrategia sistemática y generalmente iba en contra del análisis lógico, venciera finalmente a la maquinaria de guerra de Napoleón, que era ajustadamente lógica y altamente estratégica. En realidad, no fue Kutuzov sino el invierno ruso quien ganó la guerra. La lección de Tolstoi, sin embargo, consiste en la insinuación de que a pesar del invierno, Napoleón podría haber ganado si no hubiera sido por la *confianza* del pueblo ruso en un ejército invicto –aunque en permanente retirada–. Del mismo modo, la efectividad de la contabilidad tradicional no reside en la precisión de la información ofrecida a la gerencia para la maximización de la ganancia o para cualquier otro objetivo empresarial, sino en su carácter *autoritario*. La institución del control fiscaliza a las personas y permite la representación de la estructura financiera de la firma a través de un modelo imperfecto y simple, pero general, que constituye un baluarte poderoso contra el caos (Meyer y Rowan, 1977, 344).

Así, la contabilidad como forma de pensamiento se institucionaliza, consolidando prácticas, procesos y técnicas que entran a hacer parte del dominio institucional de las organizaciones formales y estables. Por esto es conveniente comprender a la contabilidad como una institución, ya que su potencial no proviene de la exactitud de sus mediciones, sino de la confianza social depositada en ella como una poderosa técnica que simplifica fenómenos y hechos económicos para enfrentar el caos de la producción y el intercambio. Por ello, desde esta concepción, la contabilidad y los informes contables no son objetivos, ni exactos, ni logran la eficiencia y la eficacia. Como lo señalan Meyer y Rowan (1977):

Se da por hecho que los procedimientos técnicos de producción, contabilidad, selección de personal o procesamiento de datos se convierten en medios para lograr fines organizacionales. Independientemente de su posible eficiencia, esas técnicas institucionalizadas hacen ver una organización adecuada, racional y moderna. Su uso muestra responsabilidad y evita reclamos por descuido.

La contabilidad como práctica social e institucional

Nuestro planteamiento reconoce que la contabilidad es una construcción social que se manifiesta e interviene en las relaciones organizacionales, económicas y sociales por medio de diferentes tecnologías, lenguajes y semióticas. Por su aparente rol “objetivo”, neutral y técnico, ella determina campos de acción y de decisión, visibiliza e invisibiliza hechos y acciones sociales interviniendo en la construcción de la realidad económica y organizacional (Hopwood y Miller, 1994; Hopwood, 1992; Miller y O’Leary, 1987; Macintosh y Hooper, 2005).

La contabilidad como práctica social e institucional (Hopwood y Miller, 1994) está constituida por su capacidad tecnológica, su connotación lingüística y su potencial semiótico representativo-constructivo de las categorías económicas (Miller, 1994).

La condición tecnológica de la contabilidad implica que sus criterios intervienen directamente en la transformación del mundo. Esta transformación se da por su capacidad para intervenir por medio de los cálculos y dirigir la acción futura según rumbos definidos u objetivos particulares. La contabilidad crea un universo de símbolos y esquemas que, recreando los procesos económicos, transforman el mundo y nuestra percepción de él. Miller (1994:2) señala:

It is this transformative capacity that is emphasized here. For to calculate and record the costs of an activity is to alter the way in which it can be thought about and acted upon. To reconfigure an organization into profit centres, cost centres, investment centres, strategic business units, or whatever is to change lines of responsibility and the possibilities of action by a change in the form of visibility. To evaluate performance by reference to normalized returns no investment, or by benchmarking cost against those of competitors, is to change incentive structures and impose the requirement that actions conform to the calculations that will be made of them.

Pero su connotación lingüística y su potencial semiótico son quizás dos de sus características más significativas. La contabilidad incorpora un código de representación que se precia de ser técnico. Los lenguajes no se consideran expresiones referenciales técnicas, excepto por el campo de su propio estudio. En cambio, todos los lenguajes naturales se consideran convenciones de acuerdos sociales.

El campo de los significantes en contabilidad es el de los conceptos. Pero los significados, que deberían ser expresiones de realidad, tampoco son cognoscibles directamente en contabilidad. Es decir, las categorías económicas que representan significantes contables, como activo, pasivo, propiedad, derechos, no son ca-

tegorías de primer orden, “significados”, sino también significantes. Esto hace de la significación contable una representación de segundo orden (Bateson, 1979; Von Foerster, 2002). Pero la categoría activo concreta de manera más pragmática la noción de propiedad, riqueza, eficiencia, eficacia, etc. Por ello, la capacidad de significación contable es enormemente potente. Así, las categorías contables no necesariamente se deben ver como representaciones, sino como creaciones mismas que luego tendrán referenciación social. La contabilidad está en capacidad de concretar parte del orden de realidad en el universo económico (Hopwood y Miller, 1994; Hopwood, 1992).

Ahora, las representaciones contables, que buscan simplificar la realidad, implican procesos métricos que sintetizan en una escala la realidad, para hacerla cognoscible, instrumentalizable, etc. Los códigos y criterios de esta representación han implicado la simplificación monetaria-financiera. Este código no se pone en juicio en la sociedad moderna. La medición, como característica intrínseca de la sociedad occidental moderna, ha permitido que se torne en orden institucional la medición monetaria (Miller, 1994) y que el código sea obligatoriamente asumido sin discusión de su origen, relevancia y efectos.

Hasta aquí, se quiere señalar que desde el sustrato semiótico la contabilidad reproduce un orden de significados y significantes por sí misma. De igual forma, posee una estructura de codificación que reduce a dualidad (inversión=financiación) el universo social, humano y natural. Luego, dado que la información es representación, y la representación contable implica métrica, incorpora escalas monetarias y financieras, como la base de comprensión, simplificación y homogeneización, como su código.

Ahora, la dinámica y sofisticación organizacional y social han implicado unas modificaciones significativas en las que participa la contabilidad. Considerar la contabilidad como una técnica o un procedimiento tecnoeconómico no ha permitido comprender su rol contextual y organizacional. De allí la necesidad de abordar la dinámica contable buscando comprender su papel en las relaciones sociotécnicas de las organizaciones y los mercados. Sobre el particular, Peter Miller (1994:6) señala:

This appeal to study the roles of accounting in their organizational and social contexts entailed a distinctive understanding of the conditions and consequences of accounting Technologies. These were to be understood as devices that constituted and shaped particular organizational and social arrangements, often in concert with other practices. Accounting was held to be central to the creation of specific patterns of orga-

nizational visibility, the articulation of certain forms of organizational structure and segmentation, and the formation and reinforcement of relations of power (Burchell et ál., 1980).

Los informes contables externos y la legitimidad organizacional

En línea con todo lo planteado, los informes contables externos son el resultado de un proceso cognitivo y normativo que está institucionalizado. Estos informes permiten la conformación de una “imagen” que construye el mundo económico y social, dirigida a quienes no han estado presentes en el momento mismo de la producción y el intercambio en la organización. En tal sentido, los informes tienen una capacidad semiótica para reinterpretar lo acontecido en el mundo por medio del lenguaje técnico que la contabilidad incorpora. Estos informes permiten que la contabilidad intervenga en el mundo organizacional y social, pero a la vez son la posibilidad de demostrar al entorno la sintonía de la organización con los valores generales existentes en el medio externo.

Es decir, los informes pueden mostrar el isomorfismo de la organización con su entorno (Powell y DiMaggio, 1983). Esto es legitimar a la organización, pues:

Al diseñar una estructura formal (...) una organización demuestra que actúa con base en propósitos valorados colectivamente de manera adecuada (Dowling y Pfeffer, 1975). La incorporación de elementos institucionalizados proporciona una explicación (Scott y Lyman, 1968) de las actividades que protege a la organización de que se dude de su conducta. Es decir, la organización se hace legítima y usa tal legitimidad para fortalecer su apoyo y asegurar su supervivencia (Meyer y Rowan, 1977, 349).

En tal proceso participa el Estado y su exigencia de reportes obligatorios, promoviendo el isomorfismo coercitivo; los profesionales, implementando estructuras de reportes basadas en su experticia, dinámica propia del isomorfismo normativo; o las mismas empresas intentando copiar a las organizaciones de mayor prestigio, configurando un isomorfismo mimético (Powell y DiMaggio, 1983).

En diferentes contextos, donde los presupuestos de la vertiente económica de la contabilidad no explican convincentemente la realidad organizacional ni de los mercados (por ejemplo: ausencia de financiación por medio de mercados de valores, profunda concentración de la propiedad empresarial, ineficiencia en los procesos productivos, entre otras), los informes son producidos cotidianamente. Esto se da porque los informes contables externos se han institucionalizado,

no sólo bajo normas legales que exigen su preparación y presentación, sino como dispositivos que cognitivamente valoran los agentes como criterios mínimos en la estructuración formal, racional, moderna y legítima de una organización (Richardson, 1987). A su alrededor se presentan verdaderos ceremoniales y rituales que configuran y construyen una aparente confianza sobre las relaciones de mercado y sobre diferentes procesos sociales.

Por todo ello, llevar la interpretación de la expresión “la contabilidad es el lenguaje de los negocios” hasta sus últimas consecuencias, implicaría asociar la manera como la contabilidad y sus diferentes informes contables externos han sido partícipes en la constitución histórica de la empresa, la industria y, en general, del mundo económico y social. Es decir, modelos de empresa industrial han gozado de una lógica contable basada en la productividad, el costeo y la transformación productiva (Burchell et ál., 1985). Existen fuertes argumentos que establecen que la contabilidad no fue consecuencia sino motor de tales cambios, acompañada, por supuesto, de otras diversas variables (Miller y O’Leary, 1987; Ezzamel et ál., 1990; Hoopwood, 1992). Este razonamiento permitiría formular una hipótesis sobre las contemporáneas expectativas de implementar un modelo contable único universal de mercados de capitales como soporte de los criterios mundiales de producción, preparación y representación de la contabilidad y la información financiera. Se plantearía entonces que se busca con ello la transformación homogénea del modelo de empresa a escala global, dirigiéndolo hacia una suerte de empresa financierizada⁵.

Desde esta perspectiva, es posible plantear que los informes externos, dirigidos a usuarios no vinculados con la gestión de la organización, pero interesados por su participación en la propiedad o en otras formas del financiamiento, desempeñan esencialmente un rol de legitimación. Los informes financieros externos cumplen el papel de proporcionar las categorías con las que la gestión de la empresa y su “eficiencia y eficacia” son construidas, comprendidas y evaluadas. Pero no sólo se basan en categorías cognoscitivas, sino que promueven criterios normativos de evaluación. Esto es lo propio de las instituciones de legitimación, según Berger y Luckmann (1968:120), quienes señalan:

La legitimación “explica” el orden institucional atribuyendo validez cognoscitiva a sus significados objeti-

5 Giraldo (2004:61) afirma: “La financierización significa que en el proceso económico la lógica financiera se sobrepone a la lógica productiva”. En: Financierización: un nuevo orden social y político. Research Papers Series No. 20. Doctorado en Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia.

vados. La legitimación justifica el orden institucional adjudicando dignidad normativa a los imperativos prácticos [...] La legitimación no sólo indica al individuo por qué debe realizar una acción u otra; también le indica por qué las cosas son lo que son. En otras palabras, el “conocimiento” precede a los “valores” en la legitimación de las instituciones.

Es posible, por tanto, concluir este apartado con esta magnífica cita de Archel (2007), que recoge el espíritu de nuestra posición, vinculándose incluso con otras fuentes teóricas de las visiones heterodoxas, no necesariamente institucionalistas, pero sí críticas, ya que esta perspectiva “... considera los informes contables como documentos de contenido político, social y económico. Son una herramienta para construir, sostener y legitimar disposiciones políticas y económicas en un marco ideológico e institucional que contribuyen a los intereses privados de la organización (Guthrie y Parker, 1990:166)” (Archel, 2007:54).

III. La información contable y financiera externa de una gran empresa en Colombia y el propósito de legitimidad organizacional con el entorno

El objetivo de este tercer apartado es evaluar los argumentos del neoinstitucionalismo sociológico y de la perspectiva *social e institucional* sobre la contabilidad, a partir de un caso concreto en una gran empresa en Colombia. Interesa, desde un primer caso, exponer a la contrastación empírica la posición del autor de este documento sobre el papel de legitimación de los informes contables externos. En este sentido, se plantea como disertación que: *más allá de un uso marginal de la información contable con fines económicos, desde un énfasis de eficiencia económica y racionalidad maximizadora, en grandes empresas en Colombia predomina su preparación y presentación con propósitos de legitimidad organizacional con el entorno.*

Este apartado se subdivide en cuatro partes. En primer lugar se presenta un referente metodológico básico del caso. Como segundo punto se realiza una caracterización de la empresa seleccionada. En tercer lugar se desarrolla la interpretación del informe de gestión y financiero para el año 2006 de la empresa. Finalmente, como un cuarto punto, se aborda la interpretación de las entrevistas realizadas y se concluye a partir de una triangulación con el análisis crítico del discurso del informe.

Cabe advertir sobre el carácter “de-limitado” de la interpretación y de las conclusiones de este caso. El presente abordaje es empírico-cualitativo, y la contrastación con las fuentes conceptuales se basa en la re-

ferenciación de patrones (Ryan et ál., 2002) y en el análisis crítico del discurso, ACD (Van Dijk, 2002). No se pretende validación y certeza, sino más bien contrastación con autenticidad, complejidad, rigor argumental y compromiso con el discurso responsable (Bauman y May, 1992; Ayuso y Ripoll, 2005). Por supuesto, el enfoque del ACD también implica una posición sobre el uso del discurso. En nuestro sentido el discurso contable es usado con fines políticos por parte de quienes tienen más poder en la organización, e incluso fuera de ella.

Por todo lo anterior, los elementos de esta disertación se deben recrear en la interpretación de otras realidades, en otros múltiples casos, otros contextos específicos y condiciones particulares, para conseguir hacer más consistentes los planteamientos que permitan comprender las relaciones existentes entre los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno.

Diseño metodológico del estudio de caso

Este documento inició con la identificación en la literatura académica contable de los aportes y contraargumentaciones que la corriente heterodoxa propone sobre el sentido, propósito y uso de la información contable externa.

Se realizó un barrido general en varias bases de datos y en diferentes *journals*, como *Accounting Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting* y *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, lo cual permitió identificar un conjunto de argumentos, y algunos estudios de caso, que abordan el carácter social y organizacional de la contabilidad. Con estos argumentos se consolidó el soporte teórico. Luego se planteó un modelo inicial de análisis crítico del discurso para la interpretación de la información contable externa. Paso seguido, se identificó y contactó a la empresa para el caso. Se realizaron las observaciones por medio de dos entrevistas semi-estructuradas y la consecución de la información externa de carácter público (Informe de Gestión y Financiero, 2006). De allí se realizaron interpretaciones, se plantearon conclusiones preliminares y se terminó la redacción del documento.

Esta mirada metodológica adopta la propuesta de investigación cualitativa e interpretativa, planteada por Stake (1995) y recogida en estudios contables por autores como Ayuso y Ripoll (2005). Desde este enfoque, la realidad organizativa se concibe como una construcción social (Berger y Luckmann, 1968). Así, la preocupación del estudio de caso es identificar y comprender el contexto social en el que surgen las prácticas y los propósitos de producción de la información conta-

ble externa desde un énfasis en el que la información reproduce un discurso que legitima los intereses de los agentes con poder en la organización. Desde una aproximación inicial, ello es evaluado con argumentos del análisis crítico del discurso (Van Dijk, 2002).

Inicialmente, se plantea que: “Un discurso es una forma de significar un particular ámbito de la práctica social desde una particular perspectiva” (Fairclough, 1995). El discurso, desde el posicionamiento del ACD, implica el análisis de “lo dicho” en forma verbal y escrita. Trasciende la mirada de lo gramatical y fonético, e implica unas dimensiones semióticas.

Nuestro posicionamiento sobre el uso del discurso parte de plantear que los productores de la información (la empresa y, en su nombre, la gerencia) tienen el interés de construir un marco de legitimidad frente a sus subalternos y frente a los agentes externos de la organización. Esta legitimidad implica construir unos sentidos, significaciones y relatos de los hechos acaecidos en la empresa. Por ello, el modelo utilizado se basa en analizar tres dimensiones en el informe de gestión: a) el lenguaje, b) la lógica argumental y c) la exposición de cifras (Van Dijk, 2002; Ryan et ál., 2002).

Se asume una relación dialéctica entre las prácticas discursivas y los ámbitos de acción específicos (lo que incluye las situaciones, los marcos institucionales y las estructuras sociales). Por ello, para triangular nuestra interpretación, como lo propone Wodak (2002), se utilizan entrevistas semi-estructuradas, realizadas con dos agentes privilegiados. Las categorías usadas en la interpretación de tales entrevistas fueron dos:

- 1) Uso real de los informes:
 - 1.1 Propósitos manifiestos por la gerencia y
 - 1.2 Alcances materiales de la información.
- 2) Contrastación entre
 - 2.1 La eficiencia económica como centro de la información y
 - 2.2 La producción de la información y su auditoría como práctica institucional.

Concretamente, las entrevistas se realizaron a partir de 15 preguntas, la mayoría de ellas cerradas, que se dividieron en tres grandes bloques y que se presentarán en el momento de sintetizar su interpretación.

La empresa seleccionada

La empresa seleccionada fue una gran firma del sector de telecomunicaciones, que funciona en Bogotá, Colombia, y a la cual se hará referencia como la empresa “A”. Las entrevistas fueron realizadas a dos agentes

privilegiados vinculados con la producción y la evaluación de la información contable y financiera en la empresa. La información externa de carácter público necesaria para la investigación (informe de gestión e informe financiero del año 2006) se obtuvo en el Sirem⁶, en la página web de la empresa y en las oficinas administrativas de la empresa.

La empresa “A” es una compañía de naturaleza mixta, lo que implica una participación en la propiedad de origen estatal y privada. La empresa tiene la forma jurídica de una sociedad por acciones, donde el distrito de Bogotá, por medio de diferentes instituciones, cuenta con el 88% de ellas. El restante 12% de las acciones está distribuido entre pequeños inversores. Esta empresa se encuentra inscrita en el registro nacional de valores. El cuadro que se presenta a continuación, tomado de la información institucional de la empresa, representa la estructura de propiedad representada en acciones.

Composición accionaria de la empresa “A” en el año 2006

Accionista	No. de acciones	% sobre total
El Estado en su nivel municipal	3.074.421.943	86,63
Una entidad local educativa estatal	62.743.304	1,76
Otros accionistas ordinarios	5.492	0,00015
Acciones ordinarias privadas	411.494.033	11,59
TOTAL ACCIONES	3.548.664.772	100%

Capital público (acciones ordinarias)	No. de acciones	% sobre total
El Estado en su nivel municipal	3.074.421.943	86,636
Una entidad local educativa estatal	62.743.304	1,768
Una empresa de servicios públicos en el distrito	1.373	0,00003869
Fondo especializado en vivienda del orden municipal.	1.373	0,00003869
Instituto de Desarrollo Urbano del municipio	1.373	0,00003869
Lotería del municipio	1.373	0,00003869
TOTAL ACCIONES	3.137.170.739	88,40%

Capital privado (acciones ordinarias privadas)	No. de acciones	% sobre total
Acciones ordinarias privadas	411.494.033	11,5957426085103
TOTAL ACCIONES EN CIRCULACIÓN	3.548.664.772	100

Fuente: elaborado con base en la página web de la empresa y el Informe de gestión y financiero (2006) de la empresa “A”.

6 Sistema construido por la Superintendencia de Sociedades.

Esta empresa cuenta con una tradición de más de 123 años. Las transformaciones que ha vivido a lo largo de su existencia son interesantes para estudiar la dinámica de cambio organizacional y su relación con los sistemas de información contables.

La empresa inició en 1884 como una compañía privada. Una concesión para su explotación mantuvo tal situación hasta 1932, cuando la ciudad (la administración municipal) asumió el control de la empresa. Para 1940, se constituyó jurídicamente, por un acuerdo del Consejo Municipal, la compañía de naturaleza expresamente pública o estatal. Con los años han existido variaciones en su denominación, asociadas a los cambios en las tecnologías de la información y las comunicaciones. Por ello pasó de ser empresa de teléfonos a empresa de telecomunicaciones, recogiendo en su nombre, desde los años 1990, las nuevas líneas de actividad. Desde 1998, la empresa opera y ofrece servicios a nivel nacional.

Una transformación muy significativa, que impacta directamente la provisión de la información financiera externa, se dio en 2003, cuando la empresa, por iniciativa del gobierno y el legislativo distrital (hecho a la vez exigido por las políticas del gobierno nacional), realizó la “democratización” de una parte de la propiedad accionista. “Ello le permitió obtener recursos por 245 mil millones de pesos y vinculó a 61.313 colombianos como inversionistas” (Información institucional de la empresa “A”).

La empresa ha incursionado en los nuevos servicios y actividades de telecomunicaciones. Posee el monopolio de la red pública de telefonía por cable de cobre, que se desarrolló a lo largo de la segunda mitad del siglo XX. Cuenta con contratos preferentes para la provisión de múltiples servicios en entidades estatales del distrito y del nivel nacional que operan en la ciudad de Bogotá. Igualmente goza del prestigio de ser una empresa, en el ideario de muchos, estatal y eficiente. Ello implica enfrentar el ideario que la ideología neoliberal propuso sobre la gestión pública.

Los servicios ofrecidos por la empresa “A”, y el tamaño de su oferta según la información pública suministrada por la empresa, son:

Telefonía local: es el mayor operador al completar cerca de 2 millones de líneas en Bogotá.

Larga distancia: a través de un operador específico de la empresa, millones de personas se expresan y comunican con sus seres queridos en Colombia y el mundo, convirtiendo a la empresa “A” en uno de los operadores más importantes del país (cerca del 25% del mercado, luego de Telecom).

Datos: el negocio de transmisión de datos es uno de los de mayor crecimiento en la compañía. En 2002 tuvo un aumento del 86 por ciento en el número de clientes frente a 2001.

Internet: La empresa “A” es hoy el proveedor más grande del país poniendo en línea a millones de personas con el mundo.

Telefonía pública: a través de su filial “Y”, la empresa “A” desarrolla un programa de modernización para instalar en Bogotá 31 mil aparatos que operan con tarjeta de banda magnética.

Tarjeta empresa “A”: es la nueva tarjeta de comunicación prepagada con la que se puede llamar a cualquier destino local, nacional, internacional, Avantel y celular.

Telefonía móvil: la empresa “A” es socia de la tercera compañía en telefonía móvil del país, una sociedad para participar en el mercado de telefonía móvil. En ella, la empresa “A” tiene el 50 por ciento de participación. (Parte de esta empresa fue vendida a finales de 2006 y la participación de la empresa A puede verse reducida a un 24%; esta información sobre la nueva parte de la propiedad no es oficial aún).

Centros de contacto: en alianza comercial con la empresa “X”, la empresa “A” incursionó en el negocio de los centros de contacto telefónico. A través de Contact Center Américas se brindan soluciones de comunicación e información a personas y empresas. (Información proporcionada por la empresa “A”, consolidada también con datos de la página web de la empresa).

El análisis de la información contable externa

El análisis realizado es sincrónico. Se refiere a la evaluación y a la interpretación expresa de un informe contable externo concreto (Informe de Gestión y Financiero, 2006). Tal postura fue adoptada por el primer objetivo de aproximación en el que avanza este estudio. El enriquecimiento del estudio de caso, incluso con miras a una investigación de mayor alcance, reclama realizar un análisis longitudinal en un periodo de quizás los últimos 30 años. Durante tal periodo, las transformaciones de la empresa podrían ser estudiadas a la luz de la información contable externa y de los sistemas de información contables internos. Con ello se lograría abordar el problema de la contabilidad y su papel en el cambio organizacional. Tal problema se inscribe en las preocupaciones de investigación de largo plazo del autor de este *paper*.

La información contable externa en Colombia es regulada por diferentes normas. Para el caso del sector productivo privado, la normativa marco es el Decre-

to 2649/93 y el Decreto 2650/93. En tales normativas se recogen los Principios de contabilidad generalmente aceptados en el país y el Plan de cuentas para la preparación de la información. Otra información complementaria es exigida por las diferentes instancias de supervisión y control, como las superintendencias (órganos de regulación de mercado, dependientes del gobierno nacional).

En el caso de la empresa "A", al ser una empresa de carácter mixto (propiedad estatal y privada) la información contable de la empresa debe también observar las normas de contabilidad gubernamental, recogidas en el Plan general de contabilidad pública. A la vez, el sector de telecomunicaciones está aún constituido como un oligopolio. En telefonía fija, la red establecida y la infraestructura promueven la consolidación de un monopolio. Por lo anterior, el sector está regulado por la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (que obra como supervisor y controlador del servicio), quienes también emiten directrices y criterios sobre la preparación y presentación de la información contable externa.

En consecuencia, desde el plano formal, son tres "bases comprensivas" las que utiliza la empresa en la preparación de su información. A la vez, su ejercicio está sujeto a tres tipos de control distinto: primero, el control fiscal, al ser una empresa de propiedad pública que maneja una gran cantidad de recursos estatales y que financia una parte del presupuesto del distrito de Bogotá con sus excedentes. En segundo lugar, es sujeta al control de gestión, realizado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y que se asocia al desarrollo de un servicio en una industria regulada y de interés público⁷. Finalmente, en tercer lugar, es sujeta del control legal y estatutario de la Revisoría Fiscal⁸, entidad de fiscalización de las actividades empresariales y de las sociedades anónimas, que salvaguarda el interés general y, en teoría, el de los inversores.

El informe está constituido por once (11) ítems, que se pueden clasificar en tres grandes temas. Una descripción del estado del sector y el papel de la empresa, un informe cualitativo sobre el desempeño de la gestión y los retos del negocio y, finalmente, la información

financiera, junto con la certificación y el dictamen de Revisoría Fiscal.

El presente modelo de *análisis crítico del discurso* fue retomado de Van Dijk (2002) y de algunos planteamientos de Ryan et ál. (2002). Allí son tres los elementos básicos en la interpretación discursiva del informe financiero y de gestión del año 2006 de la empresa "A": a) el lenguaje, en especial el lenguaje técnico, b) la lógica de la argumentación, y c) las cifras ejemplarizantes.

El lenguaje técnico utilizado busca poner al lector en sintonía con la condición globalizada y de mercado del "negocio" de las telecomunicaciones. En tal sentido, la innovación, el cambio técnico y la incertidumbre son la base del lenguaje que exacerba el éxito y el riesgo organizacional en todos los frentes. El informe califica siempre a la empresa como "la líder", "la pionera", "la mejor". Un ejemplo es la siguiente cita: "En este contexto, la empresa A fue pionera en el empaquetamiento de servicios de telefonía local, larga distancia e Internet, una estrategia que le ha permitido no sólo asegurar e incrementar los ingresos en Bogotá, sino hacer una presencia significativa en varias de las más importantes ciudades del país" (Informe, 2006:9). El lenguaje técnico reviste de neutralidad y, pretendidamente, de objetividad externa al sentido de lo expresado.

De la anterior cita surge una reflexión que permite contrastar el uso del lenguaje como medio de legitimación. Y es que tales niveles de "liderazgo" se pueden deber a la posición dominante de la empresa ("*Con el propósito de consolidar la posición dominante...*") [Informe, 2006:20: Retos 2007]), a su carácter 100% estatal hasta hace unos años, al dominio de una red pública, y a cambios en la regulación en telecomunicaciones que le permitieron un aumento sustancial de sus ingresos por usuario en el año reportado (52% según el Informe, 2006:27). Así lo señala el mismo informe, en otro apartado, cuando dice:

Desde las perspectivas regulatoria y tecnológica, a lo largo de 2006 afrontamos la puesta en marcha y estabilización del nuevo periodo regulado de tarifas de la telefonía básica conmutada local, que estableció la facturación por minutos en reemplazo de los cobros por impulsos, *sin que se presentaran mayores inconvenientes para nuestros clientes durante la migración hacia el nuevo modelo...* (Informe, 2006:8; el resaltado está fuera del texto).

Más adelante, el mismo informe da cuenta del impacto de estos cambios regulatorios sobre el ingreso de la empresa, cuando dice: "Como resultado al cierre del año, 69.300 solicitudes de supercombos se encontraban facturando, mejorando la fidelización de los clientes combotizados y aumentando el ingreso por usuario (ARPU) en un 52% en promedio durante 2006". (In-

7 En Colombia, la categoría jurídica de interés público, para estos efectos, se refiere a los servicios públicos esenciales. No confundir con la noción de interés público como empresa o entidad captadora de ahorro en los mercados públicos de valores.

8 Figura de control latino basada en el control permanente, global y de procesos y de resultados, sobre la actividad de la gerencia. Su cobertura, formalmente, es mayor a la Auditoría financiera anglosajona de estados financieros.

forme, (2006:27; el resaltado esta fuera del texto). Pero tal información, presentada de forma desarticulada, no logra que el lector “promedio” de los informes se haga una imagen fiel del origen y causas de los resultados. La “eficiencia”, el dominio de mercado y el liderazgo que supuestamente generan el aumento de los ingresos, se deben más a la combinación de factores externos e históricos –el monopolio, el cambio de regulación que beneficia los ingresos de la empresa en sacrificio de la decisión de los consumidores, etc.– que a la gestión basada en los criterios prescritos por la eficiencia económica. Por tanto, no hay competencia; aquí no hay posibilidades de que los usuarios de telefonía decidieran llamar o no; la nueva regulación obligó al cambio en el tipo de facturación y esto incrementó los ingresos de la empresa.

De esta manera se evidencia que el lenguaje utilizado, mayoritariamente, induce a una significación sobre los logros, planteando que se dan esencialmente debido a la eficiencia económica de la empresa y a la administración de esta. Con ello el lenguaje técnico del informe promueve la identidad de valores –la legitimidad– de la empresa con el entorno de mercado y con las demandas crecientes por un *new management public* en Colombia (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, CLAD, 2000). La empresa adopta el lenguaje de las compañías privadas, pese a que tal lenguaje no exprese su dinámica de funcionamiento, ni el servicio social que presta.

En cuanto a la lógica de argumentación, se debe decir que la presentación de los logros organizacionales, desde lo analizado en el informe de gestión, se centra en: a) protección de los ingresos; b) aumento de los ingresos, y c) disminución de los costos y gastos (Informe, 2006:19).

De forma un poco inverosímil, al mismo tiempo que se habla de estas políticas, se connotan esfuerzos estratégicos muy grandes de transformación tecnológica y de innovación en servicios. “En la vigencia de 2006, se adelantaron diversos y grandes proyectos orientados a la implementación de nuevas tecnologías, modernización de infraestructuras y optimización de las redes actuales que permiten alcanzar altos niveles de calidad en el servicio, óptimo desempeño y mejores opciones de red y productos para nuestros clientes” (Informe, 2006:35). Por ello surge la pregunta: ¿Acaso una estrategia de cambio e innovación tiene como resultado de corto plazo el aumento o mantenimiento de los ingresos y la disminución de los costos y gastos? Parece que aquí la lógica de argumentación no es completamente descriptiva de la realidad, sino que tiene propósitos prescriptivos, a fin de “crear” una imagen de la organización. Esta lógica argumental quiere hacer primar la racionalidad instrumental propia del capitalis-

mo, que asocia medios con fines, ingresos con gastos, para el aumento de las utilidades en un horizonte de corto plazo. Ha sido ampliamente documentado que una estrategia de reconversión tecnológica implica grandes esfuerzos financieros de corto plazo (Maleaba, 1999). Por ello se podría decir que una parte de la lógica argumental en el informe busca expresamente la legitimidad de la organización con el entorno, antes que una descripción de los hechos, pues un entrevistado señaló: “Los esfuerzos del cambio tecnológico están incrementando algunos gastos de la compañía, por la amortización acelerada de las tecnologías viejas” (un entrevistado).

Por último, el informe, por medio de las cifras, visibiliza aquellos rubros, actividades y resultados que le otorgan a la organización más identidad con el entorno de mercado. La lógica de mercado hoy promueve la flexibilidad laboral y la reducción de plazas de trabajo como éxitos de productividad y rentabilidad para el accionista (Forester, 1997; Rifkin, 1995). Pese a que los accionistas en esta empresa no ejercen tal presión, el informe busca asumir una identidad con estos procesos muy propios de los mercados financieros (Aktouf, 2004) y envía el siguiente mensaje como un logro de reducción de costos y gastos: “Durante el año 2006, se realizó un Plan de Retiro Voluntario, que significó una reducción en la nómina de 189 trabajadores y representa, a diciembre de 2008, ahorros cercanos a los 8.000 millones de pesos” (Informe, 2006:19). Y vale la pena preguntarse ¿Por qué es un ahorro?, ¿eran minusválidos los trabajadores? ¿O no eran adecuadamente gestionados?

Otras cifras ejemplarizantes no necesariamente son datos reales, sino estimaciones, pero su fortaleza simbólica, por ser una cifra –un número–, es utilizada como un ejemplo claro de la identidad de la organización con los valores dominantes. “Ahorros por 4.448 millones de pesos gracias a procesos de importación de bienes que se han modificado para reducir el rubro de suministros y adquisiciones” (Informe, 2006:19). ¿Cómo se ha estimado tal cifra y cuál es su nivel de confianza? Nada de ello es expresado ni en el informe ni en las notas a los estados financieros.

Para finalizar este apartado sobre el análisis del informe, vale la pena destacar que en las políticas contables se observa claramente una falta de coherencia con algunos de los argumentos señalados en el informe. Ya se han señalado los vacíos lógicos y fácticos entre la estrategia de cambio o reconversión tecnológica y la disminución de gastos y costos en el periodo de análisis. Adicionalmente a ello, se plantea en el informe, repetidamente, su vocación a satisfacer las expectativas de los inversores (asumiendo incluso que el Estado, representado en el distrito, opera bajo la ra-

empresa, como por aspectos de control de las industrias específicas (telecomunicaciones, un sector regulado por fallos de mercado).

Los entrevistados realizaron, por solicitud en la entrevista, una caracterización del rol de la auditoría de los estados financieros. Desde visiones ortodoxas, la auditoría financiera provee señales para reducir la asimetría de información (Fama, 1980). Por su parte, los entrevistados clasificaron seis aspectos que se asocian con la auditoría y que expresan la forma en que tales actores la “ven”. De mayor a menor, los entrevistados señalaron que la auditoría desempeña un papel como: 6) exigencia legal, 5) exigencia estatutaria, 4) rol simbólico ceremonial e institucional, 3) rol simbólico de confianza pública, 2) rol técnico de detección de irregularidades, 1) rol técnico de eficiencia económica. Desde allí se puede señalar que los entrevistados entregan un rol social e institucional importante a la información contable externa auditada.

En síntesis, se puede señalar que pese a la existencia de inversores individuales y de la condición de la empresa “A” como cotizante en la Bolsa de Valores de Colombia, los entrevistados manifiestan no conocer evidencias del uso de la información contable externa para decisiones económicas de tales agentes. En cambio, señalan que el rol de control, fundamentalmente público y fiscal, ha sido el más documentado como uso real de la información externa. Los entrevistados manifiestan que la información contable externa garantiza la supervivencia de la empresa, por la necesidad de informar al entorno en un contexto de control y rendición de cuentas. En tal sentido, la información externa se asocia, desde este punto de vista, con la legitimidad organizacional (Richardson, 1987; Burchell et ál., 1985).

En el mismo sentido, el Informe financiero y de gestión 2006 está lleno de alusiones sobre la eficiencia económica, el valor agregado para los accionistas y las condiciones propicias para la participación en el mercado por parte de la empresa. Por ello se evidencia la construcción de una imagen, en tal informe, dirigida a legitimar la participación en el mercado público de valores de la empresa. Hoy el isomorfismo coercitivo –es decir, por exigencia de la ley– y normativo –o implementado por los profesionales que están en la empresa–, reproducen los valores y el lenguaje propios de los mercados bursátiles, pese a que en la realidad la bursatilidad de los títulos de la empresa sea muy baja, pues se refiere simplemente al 11,9% de las acciones de la empresa y tienen un muy bajo indicador de bursatilidad en la bolsa. Los informes del regulador de valores así lo muestran. (<http://www.superfinanciera.gov.co/>).

Conclusiones

La metodología de este estudio de caso no pretende generalizaciones. La comprensión posibilitada permite contrastar los argumentos de la perspectiva *económica* y de la visión *social e institucional* de la contabilidad sobre el papel de la información contable externa. En el caso estudiado, existen argumentos para señalar que una parte importante del informe financiero y de gestión de la empresa “A” está dirigido a buscar la legitimidad organizacional con el entorno; por ello la disertación de partida puede sostenerse. Un estudio longitudinal en el tiempo que analice e interprete los informes financieros externos de varios años es importante en el futuro para afianzar y afinar nuestras conclusiones.

En un contexto de implementación de reformas estructurales al Estado, la “democratización” de una parte de la propiedad de las empresas que antes eran estatales introduce fuertes valores dirigidos hacia el mercado (CLAD, 2000). Múltiples razones explican el proceso de privatización de activos estatales, y no fue nuestro objeto estudiarlos. Pero, fruto del trabajo, se evidencia que la nueva condición de la empresa ha implicado el uso de la información contable externa y del informe de gestión, como un mecanismo para legitimar el proceso de transformación dirigida hacia el mercado y la competencia.

En Colombia la bolsa de valores y sus transacciones son muy incipientes (Flórez, 2001). No obstante, la empresa estudiada es una de las más grandes que participan en tal mercado. Por ello, como se puede comenzar a vislumbrar con el estudio, la contabilidad desarrolla un proceso de alineación con los valores dominantes en tal entorno. No existe evidencia del uso de la información con propósitos económicos en el sentido planteado por la corriente dominante de la contabilidad y de la economía estándar. En cambio, se evidencia el uso de un discurso que promueve significaciones y representaciones del rol de la empresa y su acción, desde el nuevo entorno constituido. Ello se alinea con la comprensión institucional sociológica sobre el uso de la contabilidad como un instrumento de legitimidad organizacional con el entorno.

La contabilidad y los informes contables externos desempeñan un rol institucional significativo. Aceptar y adoptar tal encuadramiento permite comprender de una manera más rica y compleja el rol de la contabilidad en las sociedades modernas. La forma de pensar que la contabilidad promueve esa racionalidad de cálculo y su capacidad para visibilizar (o invisibilizar) y simplificar lo complejo van más allá de las perspectivas dominantes de la racionalidad económica y financiera convencional. No necesariamente la con-

tabilidad opera en el mundo de la eficiencia de los mercados y en la garantía de la maximización del valor financiero. Ella hace parte de los “mitos” modernos de racionalidad, burocracia y eficiencia. Por ello, la contabilidad puede ser estudiada desde su poder como forma de pensar, que promueve valores sociales e institucionales, y que legitima, por tanto, a las organizaciones con su entorno.

Examinar otras empresas, particularmente las compañías privadas, resulta indispensable para continuar con el desarrollo de esta perspectiva de trabajo. Particularmente se constituye en el interés de investigación doctoral del autor, pero sin duda requerirá la compañía de otros investigadores en el país, a los cuales exhortamos en este cometido.

Referencias bibliográficas

- Adrados, M. C. (1996). Sistemas de información contable. *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*. (t. I) *Contabilidad de gestión y economía financiera*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Aktouf, O. (2004). *La estrategia del avestruz. Post-globalización, management y racionalidad económica*. Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración.
- Alchian A. & Demsetz H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *American Economic Review*, 62, 777-795.
- Archel, P. (2007). *Teoría e investigación crítica en contabilidad: un estudio de caso*. Madrid: AECA.
- Ariza, D. & Soler, E. (2004). La crisis de la Universidad: ¿una lección para reconstruir el tránsito disciplinar de la Contabilidad en Colombia? *Lumina*, 5, 171-194.
- Ayuso, A. & Ripoll, V. (2005). El estudio de casos como prototipo de investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 3 (5), 131-168.
- Baker, R. (2005). What is the meaning of public interest?: Examining the ideology in American Public Accounting Profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (5), 690-703.
- Bateson, G. (1979). *Espíritu y Naturaleza*. Una unidad necesaria. Buenos Aires: Amorrortu Editores.
- Bauman Z. & May, T. (1992). *Pensando sociológicamente*. Buenos Aires: Nueva Visión.
- Beaver, W. (1998). *Financial Reporting: An Accounting Revolution* (3ª. Ed.). New York: Upper Saddle River. Prentice-Hall.
- Beaver, W. & Demski, J. (1974). The nature of financial accounting objectives: a summary and synthesis. *Studies of Financial Accounting Objectives: 1974*. Supplement to Journal of Accounting Research, 12, 170-187.
- Belkaoui, A. R. & Jones, S. (1996). *Accounting Theory*. Sydney: Harcourt Brace.
- Berger, P. & Luckmann, T. (1968). *La construcción social de la realidad*. Buenos Aires: Editorial Amorrortu. Edición argentina, 2003.
- Boland, R. J. & Pondy, R. J. (1983). Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives. *Accounting Organizations and Society*, 223-234.
- Boltanski, L. & Chiapello, E. (2002). *El espíritu del capitalismo*. Madrid: Akal.
- Brickley, J., Smith, C. & Zimmerman, J. (2005). *Economía empresarial y arquitectura de la organización*. Madrid: McGraw-Hill.
- Brickley, J., Smith, C., Zimmerman, J. & Willet, J. (2003). *Diseño de organizaciones para crear valor*. De la estrategia a la estructura. México: McGraw-Hill.
- Burchell, S., Clubb, C. & Hopwood, A. (1985). Accounting in its Social Context: Towards a History of Value added in the United Kingdom. *Accounting Organizations and Society*, 381-413.
- Cañibano, L. (1998). *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4).
- CLAD. (2000). *La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana*. Buenos Aires: Eudeba.
- Coase, R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* 4, 386-405.
- Coase, R. (1990). Accounting and the Theory of the Firm. *Journal of Accounting and Economics*, 12, 3-13.
- Demsetz, H. (1969). Information and Efficiency: Another Viewpoint. *Journal of Law and Economics*, XII, 1-22.
- Demski, J. (1997). *Managerial uses of accounting information*. Norwell, Massachusetts: Kluwer Academic Publishers.
- Demski, J. (2002). Endogeneity of Accounting Measurement Activities. En: *Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting*. CMU Accounting Mini-conference, Carnegie Mellon University.
- Demski, J. & Feltham, G. (1976) *Cost determination: a conceptual approach*. Ames, IA: Iowa State University Press.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Etkin, J. & Schvarstein, L. (1995). *Identidad de las organizaciones*. Invariancia y cambio. Buenos Aires: Paidós.
- Ezzamel, M., Hoskin, K. & Macve, R. (1990). Managing It All By Numbers: A Review of Johnson y Kaplan. Relevance Lost. *Accounting and Business Research*, 20, 153-166.
- Fairclough, N. (1995). *Critical Discourse Analysis: the Critical Study of Language*. Longman: London.
- Fama, E. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy*, 88, 288-307.
- Feldman, M.S. & March, J. (1981). Information in Organizations as Signal and Symbol. *Administrative Science Quarterly* 26(2), 171-86.
- Fernández Revuelta, L. & Robson, K. (1999). Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company. *Management Accounting Research*, 1999, 10, 383-407.
- Flórez, I. (2001). *Visión Contractual del Mercado de Valores en Colombia*. Memoria de Investigación. Maestría en Ingeniería Industrial. Universidad de los Andes. Bogotá.
- Forester, V. (1997). *El horror económico*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- García, N. E. (2004). *Empresa y Contabilidad*. Tesis de Maestría en Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.
- Giddens, A. (1979). *Central Problems in Social Theory*. University of California Press.
- Giraldo, C. (2004) *Financiarización: Un nuevo Orden Social y Político*. Research Papers Series No. 20. Doctorado en Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.
- Godelier, M. (1975). *Racionalidad e irracionalidad en Economía*. México: FCE.

- Gómez, M. (2006). Una reflexión sobre la contabilidad como racionalidad instrumental del capitalismo. *Contaduría*, 49, 87-94. Universidad de Antioquia.
- Gutiérrez, C. I. & Núñez, M. (1997). La información externa como elemento de supervivencia empresarial. En *Ensayos sobre Contabilidad y Economía* (pp. 499-512). Tomo II. Homenaje a Saez Torrecilla. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Hines, R. (1988). Financial Accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting Organization and Society*, 13, 251-261.
- Hopwood, A. (1989). Accounting and Organization Change. *Papers of London School of Economics and Political Science*. London.
- Hopwood, A. (1992). Accounting Calculation and the Shifting Sphere of the Economic. *The European Accounting Review*, 1(1), 125-143.
- Hopwood, A. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. London: Cambridge Studies in Management.
- Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement. A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Ijiri, Y. (1976). *Análisis de objetivos y control de gestión: criterios para los procesos de planificación y control de gestión*. Madrid: Ediciones Ice.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 5 (4), 305-360.
- Johnson, T. & Kaplan, R. (1988). *Contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza y Janés.
- Maleaba, F. (1999). *Sectoral Systems of Innovation and Production*. DRUID's Summer Conference on National Innovation Systems, Industrial Dynamics and Innovation Policy, Rebild, Dinamarca.
- March, J. & Simon, H. (1968). *Teoría de la organización*. Barcelona: Editorial Ariel.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and Analytical Methods*. Illinois: Richard Irwin, Inc, Homewood.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. *Partida Doble*, 144, 104-119.
- Meyer, J. (1986). Social Environments and Organizational Accounting. *Accounting, Organization and Society*, 11, 345-356.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.
- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*. London: Cambridge Studies in Management.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1987). Accounting and The Construction of Governable Person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265.
- Monterrey, J. (1998). Un recorrido por la contabilidad positiva. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII(95), 427-467. Madrid.
- Powell, W. & DiMaggio, P. (1999). *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. México: FCE – UNAM.
- Quijano, O., Gracia, E., Martínez, G., Ariza, D. & Rojas, W. (2002). *Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*. Popayán: Universidad del Cauca – CCINCO.
- Richardson, A. (1987). Accounting as Legitimizing Institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341-355.
- Rifkin, J. (1995). *End of Work*. New York: Putman's Sons.
- ROSC. (2004). Reporte sobre la Observancia de Códigos y Normas. Auditoría y Contabilidad en Colombia. Washington D. C.: Banco Mundial.
- Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2nd ed.). London: Academic Press, Thomson Business Press.
- Scott, R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Simon, H. (1962). The Architecture of Complexity. *Proceedings of The American Philosophical Society*, 6(106), 467-482.
- Sunder, S. (1997). *Theory of Accounting and Control*. Cincinnati, OH: Thomson Press.
- Sunder, S. (2002). Decision Making and Control: an Accounting Duality. *Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting*. CMU Accounting Mini-conference. Carnegie Mellon University.
- Van Dijk, T. (2002). La multidisciplinariedad del análisis crítico del discurso: un alegato a favor de la diversidad. En Wodak, R. y Meyer, M. (comps.), *Métodos de análisis crítico del discurso*. Barcelona: Gedisa.
- Von Foerster, H. (2002). Visión y Conocimiento: Disfunciones de segundo orden. En *Nuevos Paradigmas, Cultura y Subjetividad*. Buenos Aires: Editorial Paidós
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Weber, M. (1947). *Economía y sociedad*. México D.F.: FCE.
- Williams, P. (2004). You reap what you sow: the ethical discourse of professional accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6/7), 995-1001.
- Williamson, O. (1989). *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. New York: Free Press.
- Wodak, R. (2002). El enfoque histórico del discurso. En Wodak, R. & Meyer, M. (comps.), *Métodos de análisis crítico del discurso*. Barcelona: Gedisa.