

**CONTROL DE GESTIÓN Y DESEMPEÑO SUSTENTABLE:
ESTRUCTURA CONCEPTUAL BAJO LA LÓGICA INSTITUCIONAL¹**
**MANAGEMENT CONTROL AND SUSTAINABLE PERFORMANCE: A
CONCEPTUAL FRAMEWORK UNDER INSTITUTIONAL LOGIC**

Liliana Marcela Scoponi²

<https://doi.org/10.52292/j.eca.2024.4265>

Fecha recepción 21/06/2023

Fecha aceptación 30/08/2023

Resumen

El enfoque de la lógica institucional ha sido reconocido recientemente por su potencial para interpretar los acoples y desacoples entre la contabilidad de gestión y los sistemas de medición de desempeño hacia la sustentabilidad y la toma de decisiones. Sin embargo, existen aún vacíos en la literatura para entender este proceso. El artículo propone una estructura conceptual para describir cómo el control y la contabilidad de gestión pueden cumplir un rol catalizador para incorporar la sustentabilidad en las decisiones gerenciales y apoyar la implementación de estrategias sostenibles, bajo la lógica institucional. Se desarrolla un ensayo teórico que considera la complementariedad de diferentes abordajes y vincula niveles de análisis: supraorganizacional, organizacional y gerencial, mediante revisión de la literatura a partir de búsquedas en *Google Scholar* y *Scopus*. La principal contribución es un enfoque multinivel del control

¹ Una versión previa de este trabajo fue presentada en el 4º Encuentro del Foro Argentino de Contabilidad, realizado el día 5 de julio de 2022 en el Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Buenos Aires, Argentina. El texto de dicho trabajo no fue incluido en publicación de ningún tipo.

² Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur (DCA-UNS). Argentina. E-mail: liliana.scoponi@uns.edu.ar. <https://orcid.org/0000-0003-2179-2150>

gerencial para acotar el riesgo de restringir la sustentabilidad a lo declarativo, filantrópico o al *greenwashing*.

Palabras clave: cambio contable, control de gestión, desarrollo sustentable, teoría institucional, lógica institucional.

Abstract

The institutional logic approach has recently been recognised for its potential to interpret the couplings and decouplings between management accounting and performance measurement systems towards sustainability and decision-making. However, there are still gaps in the literature for understanding this process. This article proposes a conceptual framework to describe how management accounting and control can play a catalytic role in incorporating sustainability into management decisions and supporting the implementation of sustainable strategies, under institutional logic. A theoretical essay that considers the complementarity of different approaches and links levels of analysis is developed: supra-organizational, organizational and managerial, through a literature review based on Google Scholar and Scopus searches. The main contribution is a multi-level approach to management control to limit the risk of restricting sustainability to declarative, philanthropic or greenwashing.

Keywords: accounting change, management control, sustainable development, institutional theory, institutional logic.

JEL: M49, M10, M14.

1. Introducción

Desde mediados de la década de 1970, la teoría institucional ha experimentado un renacimiento en todas las ciencias sociales, que se conoce como neoinstitucionalismo. El florecimiento de esta corriente tuvo lugar por la expansión y relevancia que con el tiempo fueron adquiriendo las instituciones sociales, políticas y económicas para la vida colectiva (DiMaggio y Powell, 1999; Aburquerque, 2002; Carvalho y Vieira, 2003). Este abordaje considera que la supervivencia y el éxito de las organizaciones, dentro de la estructura competitiva de los mercados, dependen de la influencia institucional de sus entornos para alcanzar legitimidad y no solo de factores ligados a la eficiencia y al control de recursos clave (DiMaggio y Powell, 1999). Actualmente, la legitimidad de las organizaciones está siendo cuestionada en los debates sobre sustentabilidad y responsabilidad social corporativa, puesto que problemas ambientales y/o sociales pueden derivarse de su accionar económico (Pache y Santos, 2010; Scoponi y Dias, 2015; Karyawati et al., 2020; Risi et al., 2023).

En el campo de los estudios sobre contabilidad de gestión, ha aumentado el interés por el enfoque institucional para comprender el proceso de cambio en las prácticas contables y de evaluación del desempeño gerencial, frente a la brecha observada entre los modelos normativos y la práctica organizacional (Guerreiro et al., 2006; Bogty Scapens, 2019; Aureli et al., 2020). La contabilidad de gestión es la rama del sistema contable que persigue brindar información financiera y no financiera para apoyar las decisiones gerenciales de planeamiento y control (Atkinson et al., 2012). Bajo el enfoque institucional, su aplicación representa un conjunto de prácticas o rutinas que responden a formas aceptadas de pensar y actuar en una organización y que pueden modificarse con el transcurso del tiempo. Sin embargo, no todas las nuevas reglas y rutinas recién introducidas pueden ser reproducidas e institucionalizarse (Burns y Scapens, 2000; Järvenpää y Lämsiluoto, 2016). Ello ocurre cuando los nuevos modelos desafían las instituciones predominantes, por lo cual tienden a ser rechazados (Burns y Scapens, 2000; Bogt y Scapens, 2019). En este sentido, la forma en que se incorporan los controles formales derivados de la contabilidad de gestión, en interacción con controles informales (liderazgo, cultura y valores), en medio de la dinámica interna y de diferentes lógicas vigentes en la sociedad y el sector donde actúa la organización, es un tema que demanda mayor investigación (Damayanthi y Gooneratne, 2017).

Para entender este proceso, que parte de un nivel supraorganizacional, el concepto de lógica institucional ha adquirido un papel central en los estudios

recientes (Damayanthi y Gooneratne, 2017; Lada et al., 2020; Ponte y Pesci, 2022). Las lógicas institucionales son un conjunto socialmente construido de prácticas, creencias, reglas y sistemas mediante los cuales las organizaciones y los individuos dan sentido a su realidad social y actúan en consecuencia. Proporcionan las reglas de adecuación que hacen legítimas ciertas acciones o soluciones (Alford y Friedland, 1985). La noción de lógica institucional posee así una dimensión cultural que estructura la cognición y guía la toma de decisiones, lo cual permite la acción social, pero a su vez también la condiciona. Es concebida como un mecanismo clave para entender cómo se pueden lograr procesos de cambio (Lounsbury, 2007; Järvenpää y Lämsiluoto, 2016).

En consecuencia, diferentes autores han reconocido el potencial de este enfoque de la teoría institucional para indagar y comprender los acoples y desacoples que se producen en la práctica, entre la contabilidad gerencial y los sistemas de medición de desempeño hacia la sustentabilidad y el proceso de toma de decisiones (Ponte y Pesci, 2022). Järvenpää y Lämsiluoto (2016) hallaron que la lógica institucional tiene efecto en cómo los problemas medioambientales son tomados en cuenta en las decisiones gerenciales y advierten que la relación entre las medidas de desempeño medioambiental y la toma de decisiones real es mucho más compleja y desafiante respecto de lo que han encontrado otros estudios que abordan el cambio en la contabilidad de gestión y que no están asociados a la sustentabilidad. Estos autores observaron que los indicadores financieros tradicionales empleados en la medición del desempeño organizacional son persistentes, estables y difíciles de complementar con el agregado de indicadores no financieros medioambientales, cuando estos últimos no están alineados con la lógica institucional que sustenta la identidad colectiva existente y dominante en una organización.

Corsi y Arru (2021) resaltan la discrepancia entre la atención significativa, tal vez de moda, que da la literatura a algunos sistemas de control de gestión de la sustentabilidad (*Sustainability Management Control System, SMCS*) y su uso actual por parte de las empresas. En una investigación realizada en compañías incluidas en listas de índices de sustentabilidad, como Global Compact 100 (GC 100), Ethibel Sustainability Index (ESI), Standard Ethics Index y Dow Jones Sustainability Index (DJSI), observaron que las empresas analizadas raramente empleaban estos modelos, encontrándose poco difundidos. Concluyen la necesidad de contar con un mayor número de estudios que se centren en las cuestiones prácticas que podrían llevar a implementar estas herramientas. Damayanthi y Gooneratne (2017) destacan la necesidad de comprender cómo las lógicas institucionales influyen en las prácticas de control de gestión, y

cómo los gerentes pueden administrar estratégicamente esas diferentes lógicas.

A tal fin, cabe reconocer que los problemas de sustentabilidad que enfrentan las organizaciones, como el cambio climático, la seguridad alimentaria, la gestión de residuos, entre otros, tienen características particulares por su complejidad e interconexión. Se los ha denominado *wicked problems* o problemas “perversos” (Rittel y Webber, 1973). Dada su naturaleza, demandan un nuevo modelo de toma de decisiones (Courtney, 2001) y, por lo tanto, también una nueva concepción de uso en las organizaciones de la contabilidad gerencial y las medidas de desempeño que puedan apoyar la gestión hacia la sustentabilidad (Maas et al., 2016; Corsi y Arru, 2021; Slacik et al., 2021).

Para cubrir los vacíos indicados por la literatura, el presente trabajo persigue desarrollar un *framework* o estructura conceptual para describir el proceso mediante el cual la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial pueden cumplir un rol catalizador para incorporar los temas de sustentabilidad en la toma de decisiones gerenciales, apoyar la implementación efectiva de estrategias sostenibles y favorecer el aprendizaje organizacional hacia la sustentabilidad, bajo el enfoque de la lógica institucional. Se desarrolla un ensayo que contempla la posibilidad de complementar distintos abordajes, a partir de elaborar una secuencia teóricamente fundamentada de argumentos interrelacionados en torno de una tesis, que puedan llevar a una conclusión. Este ensayo no constituye una revisión de la literatura de tipo bibliométrica. No obstante, persigue formular un esbozo conceptual teórico que pueda conducir a alguna originalidad. En virtud de ello, no se plantea una metodología tal como existe en la ciencia positiva, ya que implicaría describir el proceso constructivista efectuado (Barros, 2011; Bertero, 2011; Meneghetti, 2011; Scoponi y Dias, 2015).

Las reflexiones y propuesta que se presentan se sustentan en una revisión de la literatura realizada a través de búsquedas en las bases de datos académicas *Google Scholar* y *Scopus*, mediante las palabras clave: contabilidad de gestión; sistema de control gerencial; sustentabilidad; lógica institucional; teoría institucional; cambio contable. Se seleccionaron 34 artículos publicados en revistas científicas y trabajos de tesis doctoral entre los años 2010 y 2022, priorizando estudios de revisión de la literatura, y 31 artículos de autores seminales. La estructura del trabajo comprende las siguientes secciones: en la sección 2 se presenta el marco teórico referencial considerado para la elaboración del *framework* propuesto, el cual se desarrolla en la sección 3. Finalmente, en la sección 4, se exponen las consideraciones finales del ensayo.

2. Marco teórico referencial

2.1. Contabilidad de gestión sustentable y *Sustainability Management Control Systems*

La literatura en contabilidad de gestión y control gerencial ha avanzado y ampliado su alcance, incorporando, a la perspectiva tradicional de provisión de información formal y financieramente cuantificable, medidas de desempeño no financieras para brindar información incremental sobre activos intangibles (Amat, 2000; Kaplan y Norton, 2004; Anthony y Govindarajan, 2008; Lueg y Radlach, 2016; Hernández-Madrigal, 2017). Dentro de las medidas de desempeño no financieras se agregaron recientemente métricas ligadas al desarrollo sostenible, acompañando el cambio desencadenado en las prácticas de gestión de costos, presupuestos y sistemas híbridos de medición del desempeño, por el creciente interés en temas de sustentabilidad y su incorporación en la estrategia (Arroyo, 2012; Mercês et al., 2017). Las problemáticas asociadas a la sustentabilidad tienen su fundamento en la noción de desarrollo sostenible acuñada por el informe *Brundtland* (World Commission on Environment and Development [WCDE], 1987), según el cual el desarrollo debe atender las necesidades de las generaciones presentes, sin menoscabar la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las propias. Sin embargo, este constructo no siempre se interpretó de la misma manera en la gestión organizacional. Bansal y Song (2017) realizan una profunda revisión de esta evolución. Los autores sostienen que, en un principio, los problemas de sustentabilidad se vincularon casi exclusivamente con el deterioro medioambiental y la necesidad de monitorear y mitigar estos impactos. Incluso revelan que los estudios sobre sustentabilidad estuvieron disociados hasta fines de la década de 1990 del constructo de responsabilidad social. No obstante, esta visión se fue ampliando para integrar aspectos sociales y económicos interrelacionados, con el propósito de evaluar el desempeño de la actividad organizativa con una visión más sistémica y asociada a la responsabilidad de los tomadores de decisión frente a los grupos de interés o *stakeholders* (Scoponi, 2016; Bansal y Song, 2017).

Si bien existen muchas definiciones de sustentabilidad a nivel organizacional o corporativo, la mayoría se fundamenta en el triple desempeño económico, social y ambiental, que Elkington (1994) resume como *triple bottom line*. Por otra parte, el gobierno corporativo aparece como un cuarto pilar complementario, al incluir aspectos de transparencia organizacional y de rendición de cuentas (Bansal y Song, 2017; Haffar y Searcy, 2019). En consecuencia, si

bien hoy existe en general consenso sobre el alcance del concepto, el desafío que se plantea es lograr un equilibrio de sus *trade-offs* y tensiones para que la sustentabilidad pueda tener implicancias prácticas y efectivas en la vida social.

La gestión de estas tensiones es particularmente compleja en contextos inciertos. El marco conceptual desarrollado por Simons (1995, 2000), de amplia difusión en la literatura sobre control gerencial, se ha aplicado en los últimos años para orientar la implementación de estrategias sostenibles en estos entornos (Gond et al., 2012). Simons (1995, 2000) distingue cuatro palancas de control para administrar las tensiones dinámicas entre empoderamiento versus rendición de cuentas, y entre creatividad y experimentación de oportunidades estratégicas versus eficiencia. Estas palancas son los sistemas de creencias, los sistemas de restricciones o límites, los sistemas de control interactivo y los sistemas de control diagnóstico (Simons, 1995, 2000). El autor pone de relieve, respecto de estas últimas palancas, la importancia de realizar un uso interactivo de la información para el control, no solamente diagnóstico, limitado al análisis de desvíos, cuando se busca el cambio. Aplicado a la gestión de estrategias sostenibles, implicaría activar un diálogo interno entre directivos y colaboradores, junto al debate de la información surgida del sistema, si se pretende fomentar la innovación, la renovación estratégica y el aprendizaje organizacional hacia la sustentabilidad (Simons, 2000; Arjaliès y Mundy, 2013; Hernández-Madrigal, 2017).

Slacik et al. (2021) destacan que, para evaluar, planificar estratégicamente e implementar agendas de desarrollo sostenible en su concepción holística, es necesario poner en marcha un sistema de control de gestión consistente con este objetivo (*Sustainability Management Control System*, SMCS). Dado que los sistemas de control de gestión dan forma a las prácticas de los actores y apoyan la estrategia. En consecuencia, si los SMCS se usan adecuadamente, pueden impulsar a la organización en dirección hacia la sustentabilidad, facilitar la implementación de estrategias y alinear el comportamiento organizacional hacia el logro equilibrado de metas ambientales, sociales y económicas (Scoponi, 2016; Mercês et al., 2017; Slacik et al., 2021).

Esto fue observado por Arjaliès y Mundy (2013), quienes encontraron, en una investigación realizada sobre las 40 empresas francesas más grandes que cotizan en Bolsa, que el SMCS permitió identificar riesgos y oportunidades en la gestión de su estrategia de responsabilidad social para el desarrollo sostenible, mediante un uso de tipo interactivo de las medidas de desempeño en la concepción de Simons (1995). Slacik et al. (2021) a partir de una revisión de diferentes estudios, concluyen que hay evidencia de la existencia de un fuerte

vínculo entre los sistemas de control gerencial y la gestión de la sustentabilidad. Ponte y Pesci (2022) también hallaron que los sistemas de medición de desempeño pueden respaldar decisiones estratégicas y acciones de gestión legítimas. Sin embargo, estas investigaciones no describen ese proceso, ni qué sucede dentro de las organizaciones que pueda incidir en dicho resultado.

Por otra parte, Lueg y Radlach (2016) resaltan que la integración de las nociones de desarrollo sostenible, contabilidad de gestión y sistema de control gerencial constituye un campo del conocimiento que está en formación. La investigación existente se ha ido desarrollando, en principio, en forma fragmentada, ocupándose de la contabilidad de gestión, el sistema de control de gestión y la presentación de informes, separadamente. Sin embargo, en los últimos años han surgido propuestas de integración (Olalla, 2017). Un modelo ampliamente citado es el formulado por Maas et al. (2016). El aporte de estos autores radica en la integración de dos perspectivas: la evaluación del desempeño sustentable organizacional y la rendición de cuentas a los *stakeholders*. La primera de “adentro hacia afuera” se enfoca en apoyar la toma de decisiones gerenciales. Por lo cual brinda, a través de la contabilidad de gestión sustentable (*Sustainability Management Accounting*), información de costos y medidas de actuación financieras y no financieras de causa (*lead*) y de efecto (*lag*), que son empleadas en el sistema de control de gestión de la sustentabilidad (*Sustainability Management Control System*), el cual abarca también otras herramientas de control (sistema presupuestario, sistema de incentivos, controles culturales). La segunda perspectiva complementaria, “de afuera hacia adentro”, refleja lo que se informa como último paso, principalmente a través de indicadores de efecto o resultado (*lag*) (Maas et al., 2016). Los autores plantean bucles de realimentación en ese proceso de integración. Sin embargo, no analizan cómo llevarlo a la práctica para lograr las transformaciones deseadas, puesto que su principal contribución descansa en el diseño y contenido de las perspectivas.

Para indagar la relevancia práctica de los modelos teóricos, las investigaciones sobre el cambio en la contabilidad de gestión han aplicado un enfoque interpretativista, que reconoce a la contabilidad de gestión como un proceso social, situado y dependiente del contexto (Burns y Scapens, 2000; Bogt y Scapens, 2019; Guerreiro et al., 2020). Se ha utilizado la lente de la teoría institucional en sus dos vertientes: *Old Institutional Economics* (OIE) para analizar los cambios en las rutinas de la contabilidad gerencial y *New Institutional Sociology* (NIS) para comprender las presiones de referentes institucionales del entorno organizacional y su influencia hacia el isomorfismo en la organización en la búsqueda de legitimidad (Arroyo, 2012; Scoponi y Casarsa, 2017). Teniendo en

cuenta que la gestión de la sustentabilidad en las organizaciones es por naturaleza compleja, Damayanthi y Gooneratne (2017) resaltan que estos enfoques son insuficientes por sí solos frente a la necesidad de vincular múltiples niveles de análisis: supraorganizacional o de campo, organizacional e individual gerencial, si se pretende comprender cómo las prácticas de contabilidad de gestión y control gerencial reflejan aspectos sociales y ambientales más amplios.

En este orden de ideas, dentro de la teoría institucional, el enfoque de la lógica institucional puede contribuir a responder el interrogante de cómo lograr esa vinculación real de la contabilidad de gestión y las medidas de desempeño para la sustentabilidad, con la toma de decisiones gerenciales. Es necesario ampliar los estudios, ya que aún son escasas las investigaciones que utilizan diferentes perspectivas institucionales en esta área. Por otra parte, se ha demostrado que el enfoque de la lógica institucional puede complementarse con otros marcos teóricos (Arroyo, 2012; Järvenpää y Lämsiluoto, 2016; Damayanthi y Gooneratne, 2017; Haffar y Searcy, 2019; Ponte y Pesci, 2022).

2.2. Lógica institucional

El concepto de lógica institucional fue introducido por Alford y Friedland (1985) con el fin de describir las diferentes prácticas y creencias inherentes a las instituciones de la sociedad occidental moderna. Por ejemplo, familia, religión, mercado, Estado, profesiones, cada una con una lógica central particular. Luego, Thornton y Ocasio (1999) ampliaron su desarrollo con el propósito de explorar las interrelaciones existentes entre individuos, organizaciones y sociedad. Analizaron las lógicas en una industria o a nivel meso de campo organizacional (Thornton y Ocasio, 2008).

La noción de campo organizacional, incorporada por DiMaggio y Powell (1983), aporta una visión diferente del contexto organizacional, que tiene una connotación sociológica. Pone atención en considerar que el comportamiento organizacional en las sociedades modernas tiene lugar en un ambiente circunscripto, dominado por un conjunto de organizaciones relativamente especializadas, independientes, pero a su vez interdependientes, que no necesariamente están ligadas por geografía u objetivos (Scott, 1991, 2001, 2012). Ese ambiente puede incluir entes que producen bienes o servicios similares, proveedores, compradores, consumidores, agencias de regulación, entre otros actores (DiMaggio y Powell, 1983). El aspecto distintivo de este concepto es la existencia de un sistema de significados comunes que comparten las organiza-

ciones de un campo, al interactuar más frecuentemente entre sí que con otras organizaciones fuera del campo. En consecuencia, un campo organizacional representa un nivel intermedio entre agentes y sociedad (DiMaggio y Powell, 1983; Silva et al., 2006; Scoponi y Dias, 2015).

Dentro de un campo organizacional, DiMaggio y Powell (1983) identificaron que pueden existir distintos tipos de presiones o demandas institucionales de sus constituyentes. Las presiones coercitivas son una de ellas, ejercidas a través del poder o del control de recursos. Se destaca el papel del Estado como creador de leyes y reglas que dan lugar a un entorno legal común que incide en las organizaciones y conduce al isomorfismo coercitivo (Heugens y Lander, 2007; Scoponi y Dias, 2015). Así, para ganar legitimidad social, las organizaciones están cada vez más sujetas al cumplimiento de legislación, que paulatinamente va regulando prácticas sustentables (Corsi y Arru, 2021). Otro tipo de presiones son las demandas normativas. Estas comprenden valores y normas que especifican cómo deberían ser realizadas las cosas. La utilización cotidiana y repetida de valores y normas lleva a interiorizarlas y transformarlas en una obligación social. Ejemplo de estas presiones son las certificaciones ambientales o de responsabilidad social (Scoponi y Dias, 2015). En los últimos años, se han incrementado asociaciones profesionales y organismos que difunden buenas prácticas y la estandarización de normas, así como la capacitación en temas de sustentabilidad que canalizan estas presiones (Corsi y Arru, 2021). Por último, un tercer tipo de presiones son miméticas, las cuales suponen aspectos cognitivos y la interpretación subjetiva del actor. Estas explican la imitación de las mejores estrategias y prácticas que se observan entre organizaciones de un campo para lograr la supervivencia dentro de entornos inciertos (Scoponi y Dias, 2015; Corsi y Arru, 2021).

Durante mucho tiempo los estudios neoinstitucionales se enfocaron en explicar la estabilidad y la creciente homogeneidad entre actores de los campos organizacionales a partir de las presiones institucionales de sus constituyentes. Para lograr legitimidad, los actores de un campo parecían converger hacia un inexorable isomorfismo, puesto que se consideraban simples receptores pasivos de demandas contextuales (coercitivas, normativas y miméticas) en busca de conformidad (DiMaggio y Powell, 1983; Scott, 2012). Posteriormente, DiMaggio (1988) inició una reevaluación de este desarrollo, observando el interés y la agencia de los actores de un campo organizacional para influir en sus contextos institucionales, proceso que calificó como *entrepreneurship* institucional (Scott, 2008/2013; Suddaby, 2010). Consecuentemente, la visión monolítica del poder de las presiones institucionales para restringir el comportamiento

organizacional fue progresivamente reemplazada por un enfoque mucho más recursivo, basado en el hecho de que si bien las instituciones condicionan el comportamiento organizacional, este es siempre el producto de las acciones humanas (Cloutier y Langley, 2013).

Al respecto, Thornton y Ocasio (2008) efectúan una revisión de diferentes estudios que confirman que existe una interrelación entre individuos, organizaciones y entorno, en la cual las lógicas institucionales penetran múltiples niveles de análisis. Puede así entenderse que dentro de una organización se da un proceso de interpretación de presiones contextuales (coercitivas, normativas o miméticas) que devienen del campo organizacional en el que actúa y canalizan diferentes lógicas institucionales. Ello determina la clase de respuestas estratégicas, incluida la conformidad. Estas respuestas organizacionales vuelven a incidir en el nivel de campo, teniendo lugar un proceso recurrente que afecta la estructuración del mismo campo organizacional (Giddens, 1984; Oliver, 1991; Silva et al., 2006). Los procesos institucionales operan así no solo de “arriba hacia abajo”, sino también de “abajo hacia arriba” (Scott, 2008/2013).

De este modo, el abordaje de lógicas institucionales inicialmente propuesto por Alford y Friedland (1985) es concebido actualmente como una metateoría para entender que el comportamiento organizacional se encuentra comprendido dentro de un contexto social e institucional que, si bien regula y condiciona el accionar de la organización y de sus integrantes, también provee oportunidad para la agencia y el cambio o innovación (Thornton y Ocasio, 2008).

Las lógicas institucionales vigentes en un campo organizacional pueden ser varias. Sin embargo, aún no se han desarrollado mecanismos claros para entender cómo esos valores y normas preconscientes se transforman dentro de las organizaciones en acciones concretas (Oliver, 1991; Pache y Santos, 2010; Lindberg, 2014; Damayanthi y Gooneratne, 2017). Resulta primordial asociar entonces la literatura institucional con enfoques cognitivos para vincular las instituciones de nivel de campo organizacional con procesos de gestión del conocimiento en la organización que puedan traducirse en decisiones y comportamientos sustentables (Ahmad y Ercek, 2018).

2.3. Decisiones estratégicas y gestión del conocimiento frente a *wicked problems*

El progreso en los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de Naciones Unidas muestra un ritmo pausado, a pesar de los esfuerzos realiza-

dos hasta la fecha. Eden y Wagstaff (2021) concluyen que esto era inevitable, incluso antes de la pandemia de COVID-19, debido a que los temas que se abordan responden a problemas denominados *wicked problems* o problemas “perversos”. Este tipo de problemas se materializan en la interfaz entre los intereses público-privados y lucrativo-no lucrativos y no se pueden manejar con viejos modelos mentales de gestión y decisión, o con viejas estructuras organizacionales (Eden y Wagstaff, 2021).

Por consiguiente, a los efectos de comprender el alcance de los desafíos decisorios que enfrentan las organizaciones para administrar estos problemas, resulta necesario precisar sus características. En especial, porque su análisis no ha tenido demasiada difusión en el marco de la literatura en contabilidad de gestión y control gerencial. Los problemas *wicked* plantean atributos particulares (Rittel y Webber, 1973; Courtney, 2001; Batie, 2008):

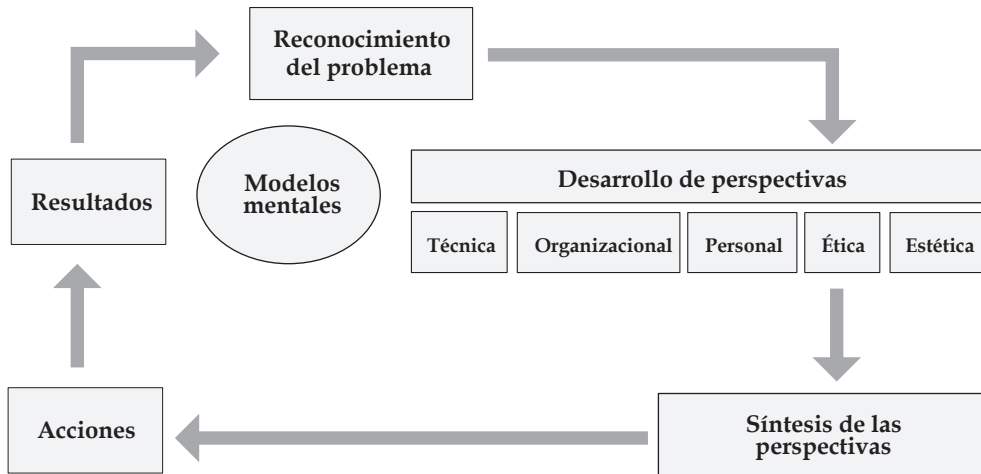
- a) No tienen una formulación definitiva. Formular el problema es el problema.
- b) Las soluciones de los problemas *wicked* no son ni verdaderas ni falsas, pero sí mejores o peores. Los valores son inherentes a gran parte del problema y varían según sean los *stake holders* o grupos de interés.
- c) Los problemas *wicked* no tienen ninguna regla de detención; se detiene la búsqueda de soluciones no porque se tengan “la respuesta”, sino porque se está fuera de tiempo, presupuesto, tolerancia o porque la respuesta se consideró “suficientemente buena”.
- d) No hay una prueba inmediata o última a la solución de un problema *wicked*. Las soluciones a estos problemas, al estar tan estrechamente ligados a su entorno, generan “ondas de consecuencias a través de un período de tiempo virtualmente ilimitado”.
- e) Cada solución de un problema *wicked* es “una operación de un solo tiro”, dado que no hay oportunidad de aprender por ensayo y error. Cada intento cuenta de manera significativa, y consecuentemente las soluciones no pueden deshacerse.
- f) Los problemas *wicked* no tienen un conjunto limitado o exhaustivamente descriptible de soluciones potenciales, no hay un conjunto bien descripto de operaciones permitidas que puedan incorporarse.
- g) Cada problema *wicked* es esencialmente único.
- h) Un problema *wicked* puede ser considerado como un síntoma de otro problema, nuevamente, debido a su conectividad con el ambiente y con otros problemas. Por lo tanto, “solucionando” un problema *wicked*

- pueden exacerbarse o agravarse otros problemas.
- i) La existencia de una discrepancia entre el estado actual y el deseado de un problema puede explicarse de numerosas formas. La elección de la explicación determina la naturaleza de la resolución del problema y es aquella más plausible para el decididor.
 - j) El decididor que trabaja con sistemas abiertos está atrapado en la ambigüedad de sus redes causales.

A partir de dichas características, en estos problemas dinámicamente complejos propios de sistemas sociales abiertos, el clásico paradigma racional y normal de la ciencia no es aplicable (Courtney, 2001; Batie, 2008). Los retos *wicked* plantean entonces exigencias extraordinarias a los administradores de las organizaciones. Si los *wicked problems* no se pueden resolver con una regla de detención, la atención debe centrarse en mayor medida en cómo gestionarlos para hacerles frente (Batie, 2008; Eden y Wagstaff, 2021). Batie (2008) propone para el tratamiento de *wicked problems* asociados a la sustentabilidad, una gestión de tipo adaptativa e iterativa, de aprendizaje por la práctica, pero con una amplia supervisión de los resultados ambientales, sociales y económicos, que luego retroalimenten en forma permanente la gestión.

En consecuencia, se necesitan modelos que ayuden a tomar decisiones eficaces que posibiliten llevar a cabo esa gestión adaptativa. Para responder a este interrogante, puede recurrirse al paradigma propuesto por Courtney (2001) para la toma de decisiones y la gestión del conocimiento en un contexto de *wicked problems* asociados a la sustentabilidad. Su desarrollo ha generado interés en las investigaciones en el campo del diseño de los sistemas de apoyo a la toma de decisiones (*Decision Support System, DSS*). Sin embargo, no se encuentra suficientemente integrado a modelos de gestión y control gerencial (Courtney et al., 2011). El autor cuestiona la efectividad del modelo tradicional de toma de decisiones para abordar temas de sustentabilidad. Para Courtney (2001) los modelos mentales son el corazón del proceso decisorio (figura 1). Por lo tanto, recomienda no concentrar el análisis exclusivamente en una perspectiva técnica, racional, de eficiencia, que reduce el problema y lo optimiza, sino desarrollar múltiples perspectivas, antes de formular posibles opciones de solución.

Figura 1. Un nuevo paradigma de toma de decisiones para atender *wicked problems*



Fuente: Adaptado de Courtney (2001).

Para incorporar las piezas que faltan en el proceso decisorio, adopta el enfoque de perspectivas múltiples de Mitroff y Linstone (1993), que complementa con aportes propios basados en revisión de la literatura. En su contribución, Courtney (2001) anexa, además de la perspectiva técnica (T), otras cuatro perspectivas. La perspectiva organizacional (O) y la perspectiva personal (P) indicadas por Mitroff y Linstone (1993), y la perspectiva ética y la perspectiva estética que son propuestas por el autor.

La perspectiva T se apoya en una visión racional del mundo, que se adapta adecuadamente a *tame problems* bien estructurados, como la gestión de inventarios, el análisis económico, la optimización del uso de recursos, entre otros. Sin embargo, cuando se aplica en sistemas sociotécnicos, puede tropezar con problemas, donde los seres humanos juegan un papel importante, individual y colectivamente (Mitroff y Linstone, 1993; Courtney, 2001). Mitroff y Linstone (1993) incorporan entonces las perspectivas O y P. La perspectiva O es la “ventana” a través de la cual toda la organización, como ente social, percibe la realidad. Los problemas se analizan desde la cultura y los valores organizacionales. En cambio, la perspectiva P representa la “ventana” a través de la cual los miembros de la organización, como individuos, perciben el mundo. Esta distinción es importante, puesto que en la práctica puede darse una brecha O-P cuando la organización ve un problema de manera diferente a sus miembros.

Si se interpreta esto desde el lenguaje de la teoría institucional, reflejaría la coexistencia de lógicas distintas. Para cerrar esta brecha se requieren esfuerzos para la construcción de una visión compartida (Vo et al., 2001).

La definición de las perspectivas ética y estética incorporadas por Courtney (2001) en su primer trabajo, no se encontró precisada. Su contenido fue hallado en estudios posteriores y se presenta en esta revisión teórica como una contribución. Así, la perspectiva ética es la que busca contemplar el impacto de la toma de decisiones en los colaboradores, consumidores, el medioambiente y demás *stakeholders* afectados. Las organizaciones y sus gestores tienden a subestimar la probabilidad de que surjan consecuencias no deseadas de sus decisiones. Por lo tanto, incluir la visión particular de cada grupo de interés contribuye a evitar que este sesgo se manifieste (Chae et al., 2005). En cuanto a la perspectiva estética, esta persigue contemplar el impacto general de las decisiones en la calidad de vida y bienestar de la sociedad, con el fin de alcanzar un estado ideal (Courtney et al., 2004).

Dentro del proceso decisorio, las múltiples perspectivas actúan como filtros cognitivos en la formulación de alternativas, ya que los modelos mentales determinan qué se examina y qué perspectivas se despliegan. En la medida en que se desarrollan o “barren” más perspectivas, es posible incluir objetivos de los *stake holders* o grupos de interés internos y externos. Los modelos mentales se actualizan, el aprendizaje ocurre y el conocimiento se profundiza. Esto favorece una visión más amplia del problema y de sus posibles soluciones (Courtney, 2001; Courtney et al., 2011). Investigaciones recientes indican que sintetizar los modelos mentales no solo aumenta el nivel de consenso, sino que también mejora el clima social y reduce el conflicto. Las tecnologías de la información (TI) y la inteligencia artificial pueden ayudar a que las organizaciones generen “memoria organizacional” con múltiples perspectivas (Hall et al., 2003; Courtney et al., 2011).

Courtney (2001) propone con este nuevo paradigma una manera eficaz para apoyar la amplia gama de conocimientos que se requieren en las situaciones interconectadas y *wicked* que enfrentan los gestores, de forma de favorecer el desarrollo de organizaciones abiertas al aprendizaje sostenible.

3. Contabilidad de gestión y sistemas de control gerencial para la gestión sustentable: una estructura conceptual desde la perspectiva de la lógica institucional

Con base en la integración de los abordajes antes expuestos, se propone una estructura conceptual que pueda ayudar a comprender el funcionamiento de la contabilidad de gestión y del sistema de control gerencial como instrumentos catalizadores de cambios organizacionales hacia la sustentabilidad. Se pretende realizar una contribución ante las dificultades observadas para la institucionalización de nuevas prácticas sociales y ambientales.

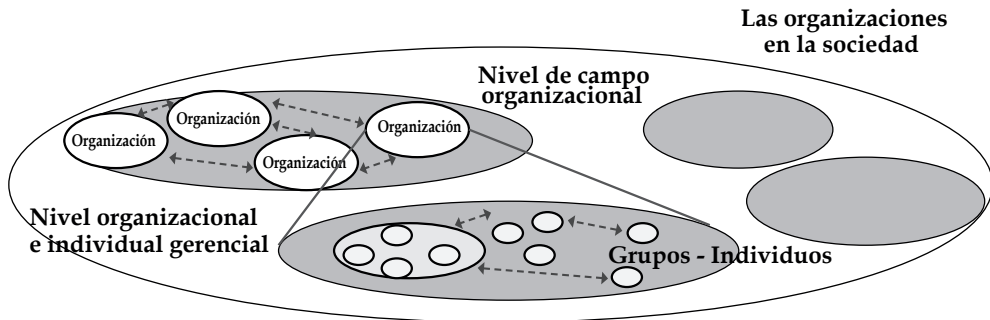
El modelo representa un proceso y comprende la identificación de las variables que lo integran, las asunciones implicadas y las relaciones entre las variables (Crossan et al., 1999). A continuación, se describen y discuten estos aspectos en el marco de los abordajes seleccionados.

3.1. Lógicas institucionales y su relación con los niveles de análisis meso-micro-individual gerencial

Para entender cómo las prácticas contables y de control gerencial pueden contemplar aspectos sociales y ambientales más amplios es necesario vincular múltiples niveles de análisis, que se simbolizan en la figura 2. Estos son: un nivel meso, representado por el campo organizacional, y un nivel micro, que refiere a la organización que actúa en ese campo como ente social y al nivel individual gerencial. Dichos niveles tienen en común la presencia de lógicas institucionales que los vinculan.

Aun cuando las lógicas institucionales penetran múltiples niveles de análisis, Thornton y Ocasio (2008) destacan que una limitación que prevalece en muchos estudios está dada por la tendencia a poner énfasis en un nivel de análisis sobre otro, en lugar de realizar un análisis integrado de los niveles, que permita identificar los efectos de unos sobre los demás. Por ende, se persigue cubrir ese vacío, para comprender el proceso de interpretación de las demandas institucionales desde el nivel de campo hacia el nivel de toma de decisiones en la organización. Para ello, se emplea la noción de lógicas institucionales subyacentes en las presiones institucionales.

Figura 2. Niveles de análisis meso-micro-individual gerencial



Fuente: adaptado de Roessler (2018).

Nivel meso: campo organizacional

Dentro de un campo organizacional los actores perciben el modo en que las expectativas institucionalizadas de otras empresas, de los consumidores, organizaciones profesionales y del Estado ejercen fuerte presión sobre sus estructuras. Estas presiones institucionales introducen limitaciones a los actores del campo institucional para producir organizaciones eficaces (DiMaggio y Powell, 1983; Oliver, 1991; Pache y Santos, 2010).

Según las lógicas de acción subyacentes, los tres tipos de presiones institucionales (coercitivas, normativas y miméticas) pueden cambiar y diferir. Cada presión a su vez ofrece una razón diferente para pretender legitimidad, ya sea por ser sancionada legalmente o permitir el acceso a recursos (capital, mercados, etc.), ser autorizada moralmente o apoyada culturalmente (Scott, 2008/2013). Diversos estudios han demostrado que, en un campo dado, el pluralismo de lógicas institucionales es la regla más que la excepción (Cloutier y Langley, 2013). Esto rechaza la idea de la exclusiva prevalencia de lógicas dominantes, esgrimida en las primeras investigaciones que analizaban los procesos de cambio de una lógica dominante hacia otra en un campo organizacional a través del tiempo (Pache y Santos, 2010; Greenwood et al., 2011; Costa y Marques de Mello, 2012; Lindberg, 2014).

En los últimos años las investigaciones han enfatizado la coexistencia de múltiples lógicas subyacentes a las presiones institucionales dentro de un campo organizacional en forma simultánea en un mismo período, que pueden llegar a ser potencialmente incompatibles o antagónicas (Pache y Santos, 2010;

Greenwood et al., 2011; Lindberg, 2014). Por ejemplo, la lógica ambiental y la lógica de mercado de maximización de beneficios (Järvenpää y Länsiluoto, 2016). Con base en la literatura sobre lógicas de sostenibilidad parecen surgir lógicas de tres tipos: una dirigida por el mercado, una lógica ambiental y otra lógica holística más abarcadora o integradora de la sostenibilidad en sus tres dimensiones (Haffar y Searcy, 2019). A partir del reconocimiento de múltiples lógicas, Greenwood et al. (2011) elaboraron la idea del “pluralismo institucional”, sugiriendo que este pluralismo constituye el fundamento de la complejidad institucional de los ambientes organizacionales. Algunos campos son más complejos que otros, sobre la base de cuán fragmentados y/o centralizados se encuentren. La fragmentación y la estructura moderadamente centralizada, sin un actor dominante, llevan a situaciones donde se imponen frecuentemente demandas conflictivas sobre las organizaciones (Pache y Santos, 2010; Greenwood et al., 2011; Cloutier y Langley, 2013).

Nivel micro: organizacional e individual gerencial

Según Oliver (1991), varias pueden ser las respuestas de los actores organizacionales a aquellas demandas: conformidad, compromiso, evitación, desafío o manipulación. Esto refuerza la idea de la agencia y del *entrepreneurship* institucional revisada por DiMaggio (1988). Oliver (1991) detalla, basándose en la combinación de los argumentos de la teoría institucional y de la teoría de la dependencia de recursos, las condiciones bajo las cuales esas respuestas estratégicas pueden ocurrir (Scott, 2008/2013). A partir del ensayo de Oliver (1991), otros estudios han analizado cómo las organizaciones experimentan y responden a la complejidad institucional derivada de múltiples lógicas contradictorias, como los aportes de Pache y Santos (2010). Al respecto, Suddaby (2010) destaca que es necesario enfocarse en el nivel de análisis de la organización e interpretar los mecanismos que filtran, descifran y traducen la semiótica de sistemas sociales más amplios. Con este fin se asume en la presente estructura conceptual, la noción de organizaciones como “sistemas interpretativos” (Daft y Weick, 1984).

El abordaje de lógicas institucionales contribuye a satisfacer este análisis. En virtud de que las lógicas institucionales representan prescripciones responsables de la capacidad cognitiva de los actores, que posibilitan la interpretación de la realidad y afectan la toma de decisiones (Lounsbury, 2007; Greenwood et al., 2011). Las lógicas institucionales también brindan a los individuos en las organizaciones un vocabulario compartido y un sentido de identidad que está ligado al carácter de una organización (Friedland y Alford, 1991). Hinings (2012) sostiene

que es una visión que se incorpora en los debates sobre las culturas organizacionales, dado que la existencia de lógicas institucionales informa el contenido y la estructura de las culturas organizacionales, y viceversa. Las culturas organizacionales se establecen dentro de redes de organizaciones, sujetas a la influencia de la industria y de los valores y creencias sociales. Así, las lógicas proporcionan a la organización y a las personas un conjunto de reglas para decidir qué problemas se atienden y qué soluciones se consideran (Thornton y Ocasio, 1999).

Traducción intraorganizacional de lógicas institucionales

En línea con lo anterior, Pache y Santos (2010) resaltan que las organizaciones son entes complejos compuestos por varios grupos promoviendo valores diferentes, metas e intereses (Greenwood y Hinings, 1996). Estos grupos cumplen un papel importante en la interpretación de las demandas institucionales, así como en la toma de decisiones (Pache y Santos, 2010). Se argumenta que diferentes grupos dentro de una organización pueden tener distintas lógicas y las contradicciones en estas lógicas pueden ser entonces una fuente de cambio en la organización (Järvenpää y Lämsiluoto, 2016). Las lógicas institucionales en conflicto pueden coexistir a nivel organizacional y dar como resultado “organizaciones híbridas” (Pache y Santos, 2010; Kraatz y Block, 2017).

Consecuentemente, los procesos intraorganizacionales son un factor importante para explicar las diferencias en las respuestas que dan las organizaciones a las presiones de su entorno. Así, cuando enfrentan demandas similares en conflicto, pueden experimentarlas de manera diferente y, por lo tanto, movilizar respuestas distintas. Pache y Santos (2010) encontraron que una respuesta de la organización a una demanda institucional conflictiva es función de la naturaleza de estas demandas y del grado en que las mismas están representadas dentro de la organización (ausencia, representación única o múltiple). Lindberg (2014) en un estudio de laboratorios farmacéuticos estadounidenses en el que hallaron múltiples lógicas contradictorias en las organizaciones, influidas por las presiones del campo, concluyen que solamente cuando las lógicas se hacen visibles y se ponen en práctica a través de políticas, normas, procedimientos y sistemas de información gerencial pueden discutirse, negociarse y equilibrarse internamente para generar cambios. En este sentido, la contabilidad de gestión y los sistemas de control gerencial se proponen en este *framework* como un instrumento catalizador de esas lógicas para orientar la toma de decisiones hacia la sustentabilidad y en ese proceso, a su vez, vincular los modelos normativos de gestión sustentable con la práctica gerencial.

3.2. Rol catalizador de la contabilidad de gestión y del sistema de control gerencial para la gestión sustentable

Con el fin de cumplir con el propósito antes expuesto, se adopta una visión integrada de empleo de la contabilidad de gestión y del sistema de control gerencial para mejorar el rendimiento interno organizacional hacia la sustentabilidad. Este trabajo se enfoca, en particular, en analizar el proceso para implementar esta perspectiva. No obstante, también se propone la conveniencia de su articulación con la presentación de informes externos que permita cerrar el bucle de retroalimentación de la gestión de la sustentabilidad (Maas et al., 2016; Corsi y Arru, 2021).

A continuación, se describen los elementos del proceso de mediación de múltiples lógicas institucionales que pueden cumplir la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial para orientar y apoyar cambios progresivos hacia un comportamiento organizacional sostenible.

Mecanismos catalizadores de lógicas institucionales

Siguiendo los últimos aportes sobre gestión de la sustentabilidad (Maas et al., 2016; Corsi y Arru, 2021; Slacik et al., 2021) se plantea la integración de dos perspectivas complementarias: “de adentro hacia afuera” y de “afuera hacia adentro”. Su combinación busca que las organizaciones logren, a la vez, buen desempeño de la sustentabilidad y divulgación. En cuanto al contenido de esas perspectivas, la segunda de “afuera hacia adentro” comprende los sistemas de medición para cumplir con las normas y los requisitos externos de rendición de cuentas a los *stakeholders*. La perspectiva de “adentro hacia afuera” emplea los sistemas de contabilidad de gestión y las medidas de desempeño de control gerencial para implementar estrategias sostenibles, crear valor para la sociedad y evitar que la sustentabilidad tenga un significado solo formal. Esta última perspectiva es el núcleo del presente *framework*, donde la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial se proponen como mecanismos catalizadores para visibilizar y gestionar múltiples lógicas institucionales. Desde la perspectiva interna, la contabilidad de gestión sustentable involucra el proceso de recopilación, análisis y comunicación de información monetaria y no monetaria relacionada con la sustentabilidad para la toma de decisiones internas: costos, determinación y análisis de desvíos presupuestarios por el consumo de recursos que afecten la ecoeficiencia, alimentación de indicadores de causa (*lead*) y de resultado (*lag*) para el monitoreo de impactos en la sustentabilidad (Arjaliès y Mundy, 2013; Maas et al., 2016).

En lo que respecta a los elementos del SMCS, en línea con investigaciones recientes, se adopta por su visión holística y comprensiva de mecanismos formales e informales, el modelo de paquete de control de Malmi y Brown (2008), que está compuesto de cinco tipos de control: planeamiento (estratégico y presupuestos), controles administrativos, cibernéticos (evaluación de medidas de desempeño *lead* y *lag* en cuadros de mando), sistema de incentivos y compensaciones al personal y, finalmente, controles culturales (Corsi y Arru, 2021; Slacik et al., 2021). El SMCS tiene por objetivo medir, gestionar y mejorar en un proceso continuo, la interacción entre los negocios, la sociedad y el medio ambiente (Maas et al., 2016). Permite a los equipos gerenciales tomar decisiones sobre riesgos relevantes, por ejemplo, frente a una eventual regulación o impacto en la comunidad y sobre oportunidades potenciales, como mejores procesos de gestión de residuos, de uso del agua y la energía, entre otros (Arjaliès y Mundy, 2013).

“Barrido” de múltiples perspectivas

Slacik et al. (2021) encontraron que la existencia de múltiples lógicas en organizaciones híbridas influye en la implementación del SMCS, haciéndola selectiva. En consecuencia, se necesitan lógicas híbridas completamente integradas para que la implementación sea holística y cubra diferentes dimensiones de la sustentabilidad. Arjaliès y Mundy (2013) sostienen que el SMCS debe permitir a los gerentes identificar e involucrar a los grupos de interés en las prácticas organizacionales. Esto supone interpretar la información a través de un proceso de “barrido” de diferentes perspectivas de análisis. Dada la naturaleza *wicked* de los problemas de sustentabilidad, se plantea incorporar el nuevo paradigma de toma de decisiones esbozado por Courtney (2001) al marco de palancas de control de Simons (1995, 2000), que ha sido reconocido en la literatura revisada por su utilidad para atender incertidumbres estratégicas en la gestión de la sustentabilidad.

Por lo tanto, se propone desarrollar un proceso que implique:

- a) Clarificar y traducir la agenda de sustentabilidad de la organización, establecida a nivel estratégico en una formulación explícita de valores (sistema de creencias) dentro de la misión y la visión, para guiar e impulsar el desarrollo de estrategias sostenibles. Complementariamente, precisar límites que permitan la gestión de riesgos por comportamientos no deseados, por ejemplo, a través de instrumentos como los códigos de

ética, los códigos de gobierno corporativo, las políticas de responsabilidad social y gestión ambiental y las auditorías socioambientales (Simons, 1995, 2000; Gond et al., 2012; Arjaliès y Mundy, 2013).

- b) Realizar un uso diagnóstico de la información generada por la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial en oportunidad de analizar los desvíos presupuestarios y las medidas de desempeño, para comparar el desempeño real con los objetivos sociales y ambientales definidos. Esto es clave para obtener resultados medibles de las estrategias ambientales y sociales que se hayan formulado, dado el sesgo cognitivo del ser humano de solo poner atención a lo que se puede medir (Kaplan y Norton, 2004; Gond et al., 2012). Los sistemas de incentivos y compensaciones deben acompañar este proceso (Malmi y Brown, 2008; Arjaliès y Mundy, 2013).
- c) Si bien el uso diagnóstico es crucial, puede llevar a desacoples entre la contabilidad de gestión y el SMCS con la toma de decisiones y a una evaluación del desempeño sustentable de la organización que quede restringida solamente a una perspectiva técnica, o bien organizacional, en la concepción de Courtney (2001). Por otra parte, puede no favorecer el cambio en la contabilidad de gestión y las medidas de desempeño para apoyar la implementación de estrategias sostenibles emergentes (Arroyo, 2012). Un ejemplo de estos desacoples sería priorizar en los reportes internos, el empleo de métricas de desempeño convencionales que no integren los resultados de indicadores ambientales y sociales representativos de impactos críticos que genere la actividad empresarial. O bien, que solo se contemplen indicadores genéricos a partir de la necesidad de cumplir con regulaciones o para satisfacer demandas de ciertos *stakeholders* con mayor poder. Esto podría traducirse en la ausencia de consideración de las dimensiones ambiental y social en la toma de decisiones gerenciales, o directamente en la resistencia práctica a generar los cambios institucionales necesarios hacia un desempeño sustentable.

Consecuentemente, el uso diagnóstico de la contabilidad de gestión y del SMCS resulta por sí solo insuficiente. Requiere complementarse con un uso interactivo, en los términos de Simons (1995), para integrar ambos. El uso interactivo implica una utilización intensiva de la información en tres niveles: por parte de los gerentes, por parte de los colaboradores y una comunicación personal y frecuente entre ambos en reuniones establecidas, donde se siga

una agenda de discusión de planes de acción e información estratégica del entorno (Simons, 2000; Arjaliès y Mundy, 2013). Estas instancias de análisis y de debate se pueden materializar durante procesos de inteligencia de mercado (Simons, 2000), en oportunidad de la preparación del presupuesto anual (Kaufman y Covalleski, 2019), o de interpretación del *feedback* del cuadro de mando (Simons, 2000; Arjaliès y Mundy, 2013). Se propone “barrer” en primer término la perspectiva organizacional y las perspectivas personales de directivos y colaboradores, que pueden representar diferentes lógicas institucionales, para posibilitar una revisión de modelos mentales intraorganizacionales (Courtney, 2001) y luego incorporar, en una segunda fase, el diálogo con los *stakeholders* externos.

El uso interactivo para atender problemas de sustentabilidad de tipo *wicked* demanda así integrar una perspectiva ética y estética, en la denominación de Courtney (2001), para contemplar las visiones de los *stakeholders* externos y de bienestar de la sociedad. Esta ampliación de perspectivas busca estimular nuevamente una revisión de los modelos mentales intraorganizacionales, mediante la traducción de otras lógicas institucionales canalizadas por los grupos de interés que lleven a un nuevo ajuste (Courtney, 2001; Gond et al., 2012; Arjaliès y Mundy, 2013). Esta fase requiere identificar a los *stakeholders* externos y reconocer los factores que constituyen los supuestos de sus cosmovisiones y de los posibles conflictos (Courtney, 2001; Courtney et al., 2011). El empleo interactivo en estas dos fases podrá contribuir al aprendizaje estratégico, al surgimiento de iniciativas que impulsen la renovación e innovación y a encontrar formas de gestión de los conflictos. Asimismo, promover ajustes y canalizar el cambio en la contabilidad de gestión y SMCS (Simons, 1995, 2000; Gond et al., 2012; Arjaliès y Mundy, 2013).

Canales facilitadores

Para coordinar y gestionar la generación de espacios de discusión y análisis de la información surgida de la contabilidad de gestión y del SMCS entre gerentes y colaboradores, varios estudios destacan la importancia de los agentes facilitadores. El *controller* o bien un equipo de gerentes designado *ad hoc* pueden desempeñar esta función “puente” para promover la comunicación de los objetivos estratégicos de sustentabilidad de la alta dirección, crear conciencia y ampliar el uso del SMCS con un enfoque gradualmente holístico, que equilibre controles culturales (no formales) y formales y evite el desacople con la toma de decisiones gerenciales (Arjaliès y Mundy, 2013; Slacik et al., 2021).

Por otra parte, para conocer las visiones de los *stakeholders* externos deben instrumentarse mecanismos de consulta y diálogo (recopilación de información desde sitios *web*, desarrollo de herramientas informáticas de interfaz para que los *stakeholders* ejecuten sus propios supuestos, repositorios de conocimiento, sistemas multiagente, entre otros). Las tecnologías de la información, la ciencia de datos y la inteligencia artificial ofrecen actualmente la posibilidad de su operacionalización (Courtney, 2001; Hall et al., 2003).

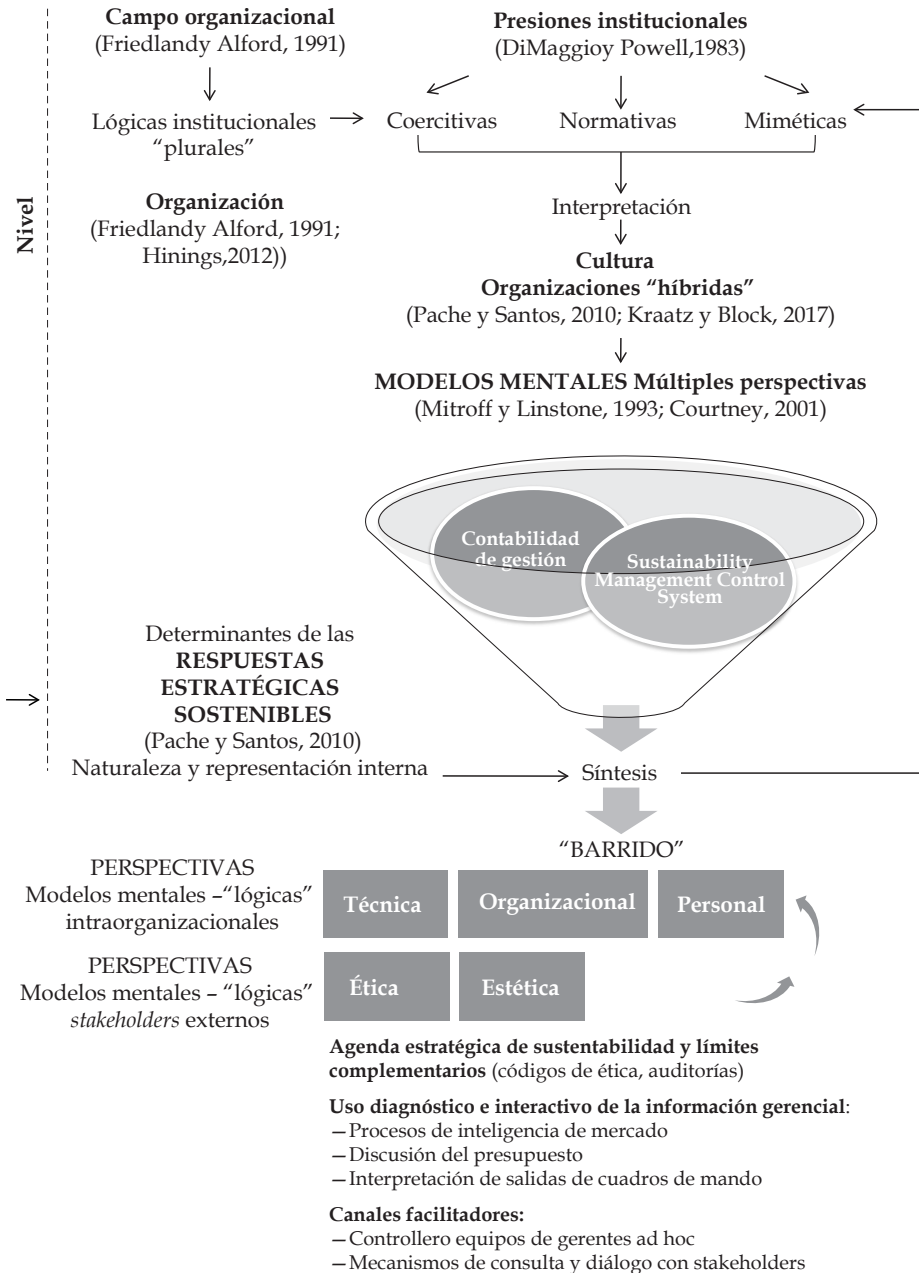
Retroalimentación

El proceso de “barrido” de perspectivas demanda que sea iterativo para que los modelos mentales se actualicen (Vo et al., 2001). La organización así aprende y puede implementar estrategias sostenibles cuando la perspectiva organizacional se desarrolla a través de la síntesis de múltiples perspectivas que traducen distintas lógicas institucionales (Vo et al., 2001; Haffar y Searcy, 2019). La gestión de la sustentabilidad es adaptativa (Batie, 2008). No representa un fin en sí misma, sino que conlleva un proceso de aprendizaje y de ajuste continuo, que se propone mediado por la contabilidad de gestión y el SMCS (Gond et al., 2012; Maas et al., 2016; Haffar y Searcy, 2019).

Por lo tanto, se busca generar con este proceso un cambio organizativo de prácticas sociales y ambientales, y a la vez, un cambio en la contabilidad de gestión y los controles gerenciales para el desarrollo y adaptación de medidas de desempeño, sistemas de costos y otros instrumentos que atiendan estrategias emergentes (Arroyo, 2012).

Finalmente, en la figura 3 se representa gráficamente el *framework* o estructura conceptual propuesta.

Figura 3. Enfoque multinivel de control gerencial para el desempeño sustentable bajo la lógica institucional



Fuente: elaboración propia sobre la base de revisión de la literatura.

4. Consideraciones finales

A partir de una revisión de la literatura, se ha formulado una estructura conceptual que propone que la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial pueden cumplir un rol catalizador para incorporar los temas de sustentabilidad en la toma de decisiones y apoyar la implementación efectiva de estrategias sostenibles. Se ha procurado avanzar en los estudios que propician el uso real de estas herramientas para fomentar un compromiso organizacional con el desarrollo sostenible. Se adopta el enfoque de lógica institucional para comprender que las organizaciones están inmersas en campos organizacionales y se ven afectadas por presiones institucionales coercitivas, normativas y miméticas para alcanzar legitimidad, las cuales canalizan múltiples lógicas que conviven y pueden resultar contradictorias. La hibridez de estas lógicas se traduce a nivel intraorganizacional, da contenido a la cultura organizativa, condiciona el proceso decisorio y el grado de adopción de prácticas sociales y ambientales, aportando complejidad.

Por consiguiente, la principal contribución de este ensayo ha sido desarrollar una estructura conceptual que adopta un enfoque integrado multinivel para describir cómo la contabilidad de gestión y el sistema de control gerencial toman forma en medio de lógicas institucionales que coexisten en un campo organizacional y se traducen internamente. Por lo cual, pueden cumplir un papel mediador. Se tuvieron en cuenta las limitaciones de otros estudios que han analizado separadamente cada constructo bajo la lente de otras vertientes de la teoría institucional, o bien de manera combinada, pero con otros marcos conceptuales, como el de palancas de control de Simons (1995, 2000). Se ha incorporado asimismo el nuevo paradigma de toma de decisiones propuesto por Courtney (2001) para cubrir el vacío existente en el entendimiento de las dimensiones cognitivas que pueden influir en el cambio de una lógica de mercado hacia una lógica holística de sustentabilidad en las organizaciones. De forma así de evitar el desacople de la contabilidad de gestión y del sistema de control gerencial con el proceso decisorio y el riesgo de restringir la sustentabilidad a lo meramente declarativo, filantrópico o al *greenwashing*. La propuesta presenta la limitación de basarse en una revisión de la literatura que contempló un número limitado de bases de datos académicas.

Se espera en el futuro validar el modelo con estudios empíricos, que requerirá de mayor investigación para la operacionalización de sus elementos, e indagar su funcionamiento en organizaciones de diferente tamaño. Finalmente, cabe resaltar la necesidad de profundizar la aplicación de los marcos teóricos

adoptados en países en desarrollo, donde pueden predominar otro tipo de lógicas institucionales respecto de países desarrollados y las investigaciones se valoran aún insuficientes.

Declaración de conflictos de interés

No declara.

Contribución de cada autor

La conceptualización de la investigación, metodología, redacción y revisión del artículo corresponden a la autora *Liliana Scoponi*, quien realizó todo el trabajo.

Uso de inteligencia artificial generativa (IAG)

La autora declara no haber empleado herramientas de IAG en la elaboración del presente trabajo.

Referencias

- Ahmad, B. y Ercek, M. (2018). Absorptive Capacity and Institutional Theory: A Review and Appraisal of Future Research Agenda. *Journal of Economic & Management Perspectives*, 12(2), 5-17. <https://www.proquest.com/docview/2266933966?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true&sourcetype=Scholarly%20Journals>
- Alburquerque, A. (2002). Teoría de la Organización y Nuevo Institucionalismo en el Análisis Organizacional. *Revista Administración y Organizaciones*, 8(4), 13-44. <https://rayo.xoc.uam.mx/index.php/Rayo/article/view/313>
- Alford, R. R. y Friedland, R. (1985). *Powers of Theory Capitalism, the State and Democracy*. Cambridge University Press.
- Amat, J. M. (2000). *Control de Gestión, una perspectiva de dirección*. Gestión 2000.
- Anthony, R. y Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de Control de Gestión*. McGraw-Hill.
- Arjaliès, D. L. y Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.003>
- Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: an institutional approach. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 286-309. <https://doi.org/10.1108/18325911211258317>

- Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E.M. y Young, S. M. (2012). *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*. (6th Edition). Pearson.
- Aureli, S., Del Baldo, M., Lombardi, R. y Nappo, F. (2020). Nonfinancial reporting regulation and challenges in sustainability disclosure and corporate governance practices. *Business Strategy and the Environment*, 29(6), 2392-2403. <https://doi.org/10.1002/bse.2509>
- Bansal, P. y Song, H. (2017). Similar but not the same: Differentiating corporate sustainability from corporate responsibility. *Academy of Management Annals*, 11(1), 105-149. <https://doi.org/10.5465/annals.2015.0095>
- Barros, K. S. M. de (2011). Réplica 1 - o que é um ensaio?. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(2), 333-337. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000200011>
- Batie, S. S. (2008). Wicked problems and applied economics. *American Journal of Agricultural Economics*, 90(5), 1176-1191. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8276.2008.01202.x>
- Bertero, C. O. (2011). Réplica 2 - o que é um ensaio teórico? Réplica a Francis Kanashiro Meneghetti. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(2), 338-342. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000200012>
- Bogt, H. J. ter y Scapens, R. (2019). Institutions, situated rationality and agency in management accounting: a research note extending the Burns and Scapens framework. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(6), 1801-1825. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2016-2578>
- Burns, J. y Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Carvalho, C. A. y Vieira, M. M. F. (2003). Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. En C. A. Carvalho y M. M. F. Vieira (Eds.), *Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional* (pp. 23-40). Ed. UFPE.
- Chae, B., Paradise, D.B., Courtney, J.F. y Cagle, C.J. (2005). Incorporating an Ethical Perspective into Decision Support Systems Design. *Decision Support Systems*, 40(2), 197-212. <https://doi.org/10.1016/j.dss.2004.02.002>
- Cloutier, C. y Langley, A. (2013). The Logic of Institutional Logics: Insights from French Pragmatist Sociology. *Journal of Management Inquiry*, 22(4), 360-380. <https://doi.org/10.1177/1056492612469057>

- Corsi, K. y Arru, B. (2021). Role and implementation of sustainability management control tools: Critical aspects in the Italian context. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(9), 29-56. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3887>
- Costa, M. C. y Marques de Mello, C. (2012). *Mudança e lógicas institucionais: panorama e proposta de conciliação entre três diferentes abordagens institucionalistas* [Ponencia]. VII Encontro de Estudos Organizacionais ANPAD. Curitiba, Brasil.
- Courtney, J. F. (2001). Decision making and knowledge management in inquiring organizations: Toward a new decision-making paradigm for DSS. *Decision Support Systems*, 31(1), 17-38. [https://doi.org/10.1016/S0167-9236\(00\)00117-2](https://doi.org/10.1016/S0167-9236(00)00117-2)
- Courtney, J. F., Brewer, K. L., Graham, J. C. y Parrish, J. L. (4-7 de enero, 2011). *DSS & Knowledge Management in Inquiring Organizations: An Update* [Ponencia]. 44th Hawaii International Conference on System Sciences. Hawaii, Estados Unidos. 10.1109/HICSS.2011.172
- Courtney, J. F., Richardson, S. y Paradise, D. (2004). Decision support systems for ecosystems management: A Singerian approach to urban infrastructure decision-making. En M. A. Quaddus y A. B. Siddique, *Handbook of Sustainable Development Planning: Studies in Modelling and Decision Support* (pp. 271-288). E. Elgar. <https://doi.org/10.4337/9781845423544.00027>
- Crossan, M., Lane, H. W. y White, R. E. (1999). An organisational learning framework: from intuition to institution. *Academy of Management Review*, 24(3), 522-537. <https://doi.org/10.5465/amr.1999.2202135>
- Daft, R. L. y Weick, K. E. (1984). Toward a model of organizations as interpretive systems. *Academy of Management Review*, 9(2), 284-295. <https://doi.org/10.2307/258441>
- Damayanthi, S. y Gooneratne, T. (2017). Institutional logics perspective in management control research: A review of extant literature and directions for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 520-547. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2017-0002>
- DiMaggio, P. J. (1988). Interest and agency in institutional theory. En L. G. Zucker (Ed.), *Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environment* (pp. 3-21). Ballinger.
- DiMaggio, P. J. y Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>

- DiMaggio, P. J., y Powell, W. W. (1999). Introducción. En W. W. Powell y P. J. DiMaggio(Eds.), *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional* (pp. 33-75). Fondo de Cultura Económica.
- Eden, L. y Wagstaff, M. F. (2021). Evidence-based policymaking and the wicked problem of SDG 5 Gender Equality. *Journal of International Business Policy*, 4, 28-57. <https://doi.org/10.1057/s42214-020-00054-w>
- Elkington, J. (1994). Towards the sustainable corporation: Win-win-win business strategies for sustainable development. *California Management Review*, 36(2), 90-100. <https://dx.doi.org/10.2307/41165746>
- Friedland, R. y Alford, R. A. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. En W. W. Powell y P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (pp. 232-263). University of Chicago Press.
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society*. University of California Press.
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C. y Moon, J. (2012). Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>
- Greenwood, R. y Hinings, C. R. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054. <https://doi.org/10.2307/259163>
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R. y Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *Academy of Management Annals*, 5(1), 317-371. <https://doi.org/10.5465/19416520.2011.590299>
- Guerreiro, R., Pereira, C. A. y Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101. <https://doi.org/10.1590/1678-69712006/administracao.v7n2p78-101>
- Haffar, M. y Searcy, C. (2019). How organizational logics shape trade-off decision-making in sustainability. *Long Range Planning*, 52(6), 1-26. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2019.101912>
- Hall, D., Guo, Y. y Davis, R. A. (2003). *Developing a value-based decision-making model for inquiring organizations* [Ponencia]. 36th Annual Hawaii International Conference on System Sciences. Hawaii, Estados Unidos. <https://ieeexplore.ieee.org/document/1174255>

- Hernández-Madrigal, M. (2017). Sistemas de control de gestión y de medición del desempeño: conceptos básicos como marco para la investigación. *Ciencia y Sociedad*, 42(1), 115-128. <https://doi.org/10.22206/cys.2017.v42i1.pp115-128>
- Heugens, P. P., y Lander, M. (2007). *Testing the strength of the iron cage: A meta-analysis of neo-institutional theory*. (ERS-2007-007-ORG). Erasmus Research Institute of Management (ERIM).
- Hinings, B. (2012). Connections between institutional logics and organizational culture. *Journal of Management Inquiry*, 21(1), 98-101. <https://doi.org/10.1177/1056492611419798>
- Järvenpää, M. y Lämsiluoto, A. (2016). Collective identity, institutional logic and environmental management accounting change. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(2), 152-176. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2013-0094>
- Kaplan, R. y Norton, D. (2004). *Strategy Maps. Converting intangible assets into tangible outcomes*. Harvard Business School Publishing Corporation.
- Karyawati, G., Subroto, B., Sutrisno, T. y Saraswati, E. (2020). Explaining the complexity relationship of CSR and financial performance using neo-institutional theory. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(3), 227-244. <https://doi.org/10.1108/JABES-10-2019-0106>
- Kaufman, M. y Covaleski, M. A. (2019). Budget formality and informality as a tool for organizing and governance amidst divergent institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 40-58. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.003>
- Kraatz, M. y Block, E. (2017). Institutional pluralism revisited. En R. Greenwood, C. Oliver y T. B. Lawrence, *The SAGE Handbook of organizational institutionalism* (pp. 532-557). SAGE Publications Ltd. <https://dx.doi.org/10.4135/9781446280669.n21>
- Lada, M., Kozarkiewicz, A. y Haslam, J. (2020). Contending institutional logics, illegitimacy risk and management accounting: A case study analysis of study programme calculations in a Polish public university. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(4), 795-824. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3640>
- Lindberg, K. (2014). Performing multiple logics in practice. *Scandinavian Journal of Management*, 30(4), 485-497. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2013.12.007>
- Lounsbury, M. A. (2007). Tale of Two Cities: Competing Logics and Practice Variation in the Professionalizing of Mutual Fund. *The Academy*

- of Management Journal (AMJ)*, 50(2), 289-307. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24634436>
- Lueg, R. y Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34(2), 158-171. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2015.11.005>
- Maas, K., Schaltegger, S. y Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136(A), 237-248. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.05.008>
- Malmi, T. y Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico? *Revista de Administração Contemporânea*, 15(2), 320-332. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000200010>
- Mercês, R. K. M. das, Silva, R. C. y Araújo, M. A. L. de (2017). Sistema de controle gerencial: uma revisão da literatura sobre sua interação com as estratégias de desenvolvimento sustentável. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 11(3), 75-94. <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v11i3.22933>
- Mitroff, I. y Linstone, H. (1993). *The Unbounded Mind: Breaking the Chains of Traditional Business Thinking*. Oxford University Press.
- Olalla, A. (2017). Modelo de sostenibilidad ambiental en las organizaciones. Estudio de la cadena de valor [Tesis Doctoral, Universidad Politécnica de Madrid. Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Montes]. <https://oa.upm.es/54715/>
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145-179. <https://doi.org/10.2307/258610>
- Pache, A. C. y Santos, F. (2010). When worlds collide: the internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *The Academy of Management Review*, 35(3), 455-476. <http://www.jstor.org/stable/25682424>
- Ponte, D. y Pesci, C. (2022). Institutional logics and organizational change: The role of place and time. *Journal of Management Governance*, 26, 891-924. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09578-6>
- Risi, D., Vigneau, L., Bohn, S. y Wickert, C. (2023). Institutional theory-based research on corporate social responsibility: Bringing values back in. *International Journal of Management Reviews*, 25(1), 3-23. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12299>

- Rittel, H. W. J. y Webber, M. M. (1973). Dilemmas in a general theory of planning. *Policy Sciences*, 4, 155-169. <https://doi.org/10.1007/BF01405730>
- Roessler, L. (10 de enero, 2018). *Leadership, legitimacy and long-term change* [Ponencia]. 31st International Congress for School Effectiveness and Improvement. Singapore city, Singapore. https://www.mbz-tirol.at/wp-content/uploads/2019/03/Vortrag_ICSEI_2018.pdf
- Scoponi, L. (2016). Balanced Scorecard para el Desarrollo Sustentable en empresas agropecuarias. *Management Control Review*, 1(1), 1-23. <http://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/4170>
- Scoponi, L. y Casarsa, F. (2017). Institucionalización de prácticas gerenciales de costos e indicadores de desempeño en PyMEs argentinas concesionarias de marcas automotrices. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 15(29), 1-21. <https://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/6587>
- Scoponi, L. y Dias, M. F. P. (2015). Contribuciones del Neoinstitucionalismo Sociológico para el abordaje de la Nueva Economía Institucional aplicada a los Agronegocios. *Estudios Sociedade e Agricultura*, 23(2), 245-267. <https://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/4889>
- Scott, W. R. (1991). Unpacking institutional arguments. En W.W. Powell y P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 164-182). University of Chicago Press.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. Sage.
- Scott, W. R. (2012). Embedding the Examination of Multilevel Factors in an Organization Field Context. *Journal of the National Cancer Institute Monographs*, 44, 32-33. <https://doi.org/10.1093/jncimonographs/lgs007>
- Scott, W. R. (2013). Acercándose a la adultez: la maduración de la Teoría Institucional. (Trad. C. E. Quintero y G. Romo Morales). *Revista de Estudios Interdisciplinarios de la Organización*, 1(3), 81-101. (Trabajo original publicado en 2008). https://www.researchgate.net/publication/296332939_Quintero_Carlos_E_Y_Gerardo_Romo_Morales_Traduccion_2013_Acercandose_a_la_aduldez_La_maduracion_de_la_teor%C3%ADa_institucional_original_de_W_Richard_Scott_en_Estudios_interdisciplinarios
- Silva, C. L. M, Guarido Filho, E. R. y Rossoni, L. (2006). Organizational fields and the structuration perspective: analytical possibilities. *BAR Brazilian Administration Review*, 3(2), 36-52. <https://www.scielo.br/j/bar/a/YGknC4wPGdtRhyW5YVJTjxz/?format=pdf&lang=en>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.

- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Pearson.
- Slacik, J., Grüb, B. y Greiling, D. (2021). New wine in old bottles: governing logics for applying sustainability management control systems in Austrian electric utilities. *International Journal of Energy Sector Management*, 16(1), 50-77. <https://doi.org/10.1108/IJESM-06-2020-0016>
- Suddaby, R. (2010). Challenges for Institutional Theory. *Journal of Management Inquiry*, 19(1), 14-20. <https://doi.org/10.1177/1056492609347564>
- Thornton, P. H. y Ocasio, W. (1999). Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958-1990. *American Journal of Sociology*, 105(3), 801-843. <https://doi.org/10.1086/210361>
- Thornton, P. H. y Ocasio, W. (2008). Institutional Logics. En R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin y Suddaby, R. (Ed.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 99-129). Sage. https://www.researchgate.net/publication/235413160_Institutional_Logics
- Vo, H., Paradise, D. y Courtney, J. (diciembre, 2001). *Problem Formulation in Inquiring Organizations: A Multiple Perspectives Approach* [Ponencia]. Americas Conference on Information Systems AMCIS. Boston, Estados Unidos. <https://aisel.aisnet.org/amcis2001/384>
- World Commission on Environment and Development. (1987). *Our Common Future*. (1st Ed.). Oxford University Press.

© 2024 por los autores; licencia otorgada a la revista *Escritos Contables y de Administración*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>