

PERSPECTIVAS ALTERNATIVAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD: UNA REVISIÓN*

(Alternative Perspectives in Accounting Research: a Review)

Carlos Larrinaga González

Profesor Titular de la Universidad Carlos III de Madrid

RESUMEN

A pesar de que gran parte de la investigación en contabilidad se realiza sobre premisas funcionalistas, en los últimos años han aparecido formas alternativas de estudiar la contabilidad, con distintos fundamentos: estudios interpretativos, perspectiva crítica y estudios de la relación entre la contabilidad y el poder. Mediante la revisión de las creencias que subyacen en la investigación de cada escuela, este trabajo tiene el propósito de sostener la oportunidad de emprender estudios sobre la base de presuposiciones alternativas al funcionalismo. El trabajo concluye: (a) respaldando la validez de las perspectivas alternativas de investigación; y (b) demostrando la riqueza que aportan diferentes planteamientos científicos.

Palabras clave: teoría contable, paradigmas investigación, pluralismo, perspectivas alternativas.

ABSTRACT

Although mainstream accounting research is accomplished under functionalist assumptions, alternative schools of accounting research have emerged in the last few years. They proceed from different foundations: interpretative studies, critical perspective and studies of the relationship between accounting and power. Through the revision of the beliefs that pervade each research approach, the aim of this paper is to sustain the opportunity of undertaking studies based on assumptions alternative to functionalism. In conclusion, this exposition (a) supports the validity of the alternative perspectives on accounting research; and (b) demonstrates that different scientific positions provide enlightenment.

Key words: accounting theory, research paradigms, pluralism, alternative perspectives.

* Una versión anterior de este trabajo ha sido presentado al VIII encuentro de ASEPUC, 21-23 mayo, 1998 en Alicante. La Dirección General de Enseñanza Superior ha proporcionado recursos para la realización de este trabajo (PB 96-1353). También quiero expresar mi agradecimiento por los comentarios recibidos de Jaime Bonache, de Antonio Lobo y de dos revisores anónimos.

“Los hombres prácticos, que se creen exentos de cualquier influencia intelectual, son habitualmente esclavos de algún filósofo difunto” (Keynes, citado en Puxty, 1993).

1. INTRODUCCIÓN

Mattesich (1995) afirma que eliminar consideraciones históricas, metodológicas y morales del estudio de la contabilidad no difiere de separar las raíces de una planta. Sin embargo, en los últimos años estamos presenciando un intento de uniformar la investigación contable que pretende que la única forma científica de investigación es la empírica que se realiza bajo presupuestos racionalistas y objetivistas. Este proceso, que podemos llamar giro empírico o positivo, ha sido relativamente exitoso en Estados Unidos donde ha desplazado a la periferia la investigación llamada “normativa”, pero ha tenido un éxito relativamente menor en Europa (Lukka y Kasanen, 1996). Así, en los últimos años ha aparecido un cuerpo de investigación –localizado en revistas como *Accounting, Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting* y *Accounting, Auditing and Accountability Journal*– con la característica común de presentarse como alternativa a una perspectiva que continúa siendo dominante (funcionalismo) ya sea en sus formas tradicionales ya bajo las etiquetas positivistas.

¿Cuál es la situación en España? Este proyecto unificador lo podemos observar, por ejemplo, en Monterrey (1998: 430) cuando afirma que “*en el ámbito continental europeo, el enfoque positivo no ha tenido, hasta fechas recientes, el relieve y la significación que su importancia debería haber gozado*”¹. Si examinamos² los artículos publicados durante 1996 y 1997 en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*³ encontramos que de un total de 62 artículos, 58 pueden ser calificados sin ambages como funcionalistas, incluyendo investigaciones en el mercado de capitales, propuestas normativas y discusiones acerca de la regulación contable. Sin embargo, paradójicamente, el estudio de Amat y otros (1998) evidencia que –según la consideración de los profesores españoles– la revista más útil para la investigación es *Accounting, Organizations and Society*.

En este trabajo trataré de, poniendo de manifiesto las presuposiciones de la corriente de investigación dominante, sostener que es posible y deseable realizar tra-

¹ No es infrecuente encontrar declaraciones normativas como ésta en defensores del positivismo.

² El examen ha consistido en una revisión de los propósitos y de las conclusiones de cada artículo.

³ Se ha elegido la *Revista Española de Financiación y Contabilidad* porque es la única revista española que posee un sistema consolidado de revisión anónima.

bajos sobre otras premisas. Posible, porque existen líneas de investigación consolidadas. Deseable, porque sus ideas son más novedosas y quizá nos conduzcan mejor en la dirección de comprender los mecanismos de funcionamiento de la contabilidad.

El trabajo se ha estructurado del siguiente modo. El apartado siguiente expone varias clasificaciones de la literatura contable y finalmente establece una clasificación provisional –partiendo de los trabajos de Chua (1986), Laughlin y Lowe (1990) y Puxty (1993)– de las líneas de investigación alternativa en: (a) *estudios interpretativos*; (b) *perspectiva crítica*; y (c) estudios de la relación entre la contabilidad y el poder bajo el influjo de la *filosofía postmoderna*. A las tres líneas anteriores se puede añadir (d) la perspectiva dominante o *funcionalismo*. El tercer apartado pone de manifiesto las presuposiciones de la corriente dominante para sostener que es posible investigar partiendo de premisas alternativas. Los fundamentos de la primera alternativa, la investigación interpretativa, así como algunos estudios aplicados a la contabilidad se recogen en el cuarto apartado. A continuación, el quinto apartado aborda algunas características de la investigación que se hace desde el enfoque crítico. El sexto apartado hace lo propio con los interesantes estudios que han tratado la relación entre la contabilidad y el poder desde una filosofía postmodernista. Estos tres últimos apartados habrán demostrado que es posible realizar estudios sobre la contabilidad sobre bases diferentes, pero quedará aún pendiente la cuestión de valorar qué perspectiva es superior a las demás. El apartado séptimo se aproxima a la cuestión de la comparación entre diferentes alternativas. Por último, el octavo apartado presenta las conclusiones del trabajo.

2. CLASIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

Los empeños por clasificar la investigación en contabilidad más frecuentemente citados adaptan trabajos de filósofos de la ciencia que provienen de la Física como Kuhn, Lakatos o Popper. Así, Wells (1976) identifica una *matriz disciplinar* surgida en los años cuarenta y un cambio de paradigma a raíz del debate abierto –a propósito de la valoración de activos– sobre la contabilidad a costes históricos o a valores corrientes. Más recientemente, Belkaoui (1992) ha identificado una serie de paradigmas que luchan por su aceptación tras una época de crisis, concluyendo que la situación actual de la contabilidad es *multiparadigmática*⁴. Asimismo, Cañibano y Gonzalo (1995; 1997) –que realizaron una revisión del anterior trabajo de Cañibano

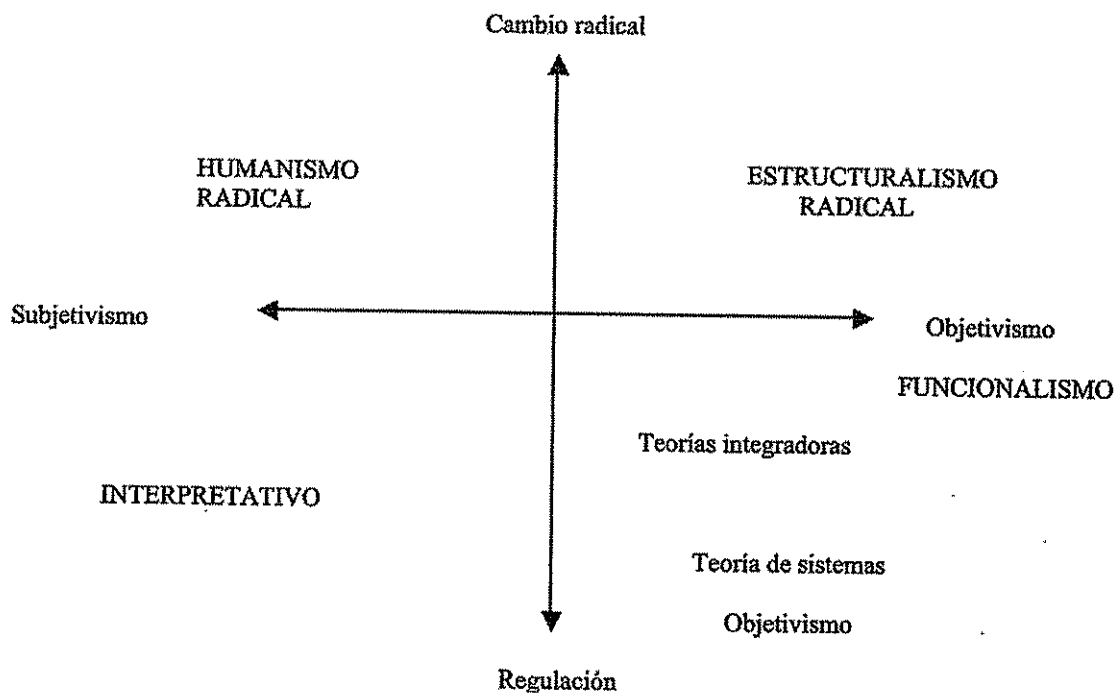
⁴ Los paradigmas identificados por Belkaoui son los siguientes: antropológico inductivo, beneficio verdadero- deductivo, utilidad de la decisión- modelo de decisión, utilidad de la decisión- decisor- comportamiento agregado del mercado, utilidad de la decisión- decisor- usuario individual, y economía de la información.

(1975)– redujeron la investigación en contabilidad a los programas de investigación legalista, económico y formalizado.

Aunque todos los trabajos anteriores tratan de identificar diferentes paradigmas en contabilidad, lo cierto es que los que reconocen se sitúan prácticamente sin excepción⁵ bajo una única filosofía –paradigma, programa, tendencia o perspectiva– común, dominante en contabilidad, que se puede llamar funcionalista (Chua, 1986; Laughlin y Lowe, 1990; Puxty, 1993), conclusión a la que se llega a partir del siguiente razonamiento.

Burrell y Morgan (1979) clasificaron la investigación en teoría de la organización y otras materias afines utilizando dos criterios: las presuposiciones sobre la naturaleza de las ciencias sociales y las creencias acerca de la naturaleza de la sociedad. Situaron estos dos criterios en dos ejes perpendiculares obteniendo cuatro cuadrantes, en cada uno de los cuales situaron un paradigma diferente: humanista radical, estructuralista radical, interpretativo y funcionalista (ver figura 1).

Figura 1
Paradigmas de investigación en organización

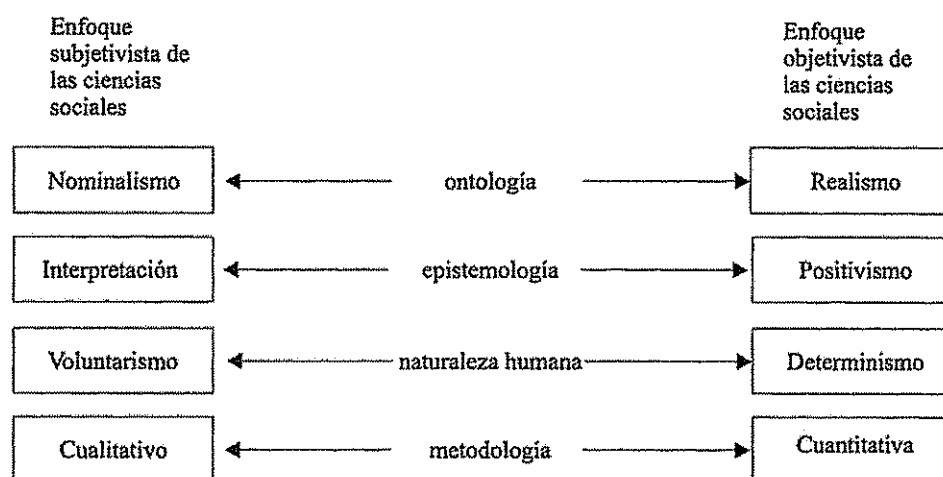


Fuente: Burrell y Morgan, 1979.

⁵ Una excepción podría ser el subprograma de investigación identificado por Cañibano y Gonzalo (1995; 1997) en torno a la formalización de la circulación económica.

El eje horizontal de la figura 1 representa la naturaleza de las ciencias sociales y tiene dos extremos que estos autores llamaron *subjetivista* y *objetivista*. La caracterización de ambos extremos se realiza mediante una serie de presuposiciones sobre (a) ontología; (b) epistemología; (c) naturaleza humana; y (d) metodología (figura 2).

Figura 2
Naturaleza ciencias sociales: dimensión subjetiva-objetiva



Fuente: adaptado de Burrell y Morgan, 1979.

El extremo *subjetivista* se caracteriza porque la realidad social se entiende que existe únicamente como producto del entendimiento individual, que ha creado conceptos y etiquetas que le ayudan a interpretar la realidad y a negociarla con sus pares (ontología nominalista). De este modo el conocimiento científico sólo se puede adquirir de forma personal, adquiriendo en primer lugar el conocimiento del sujeto bajo investigación (epistemología interpretativa). Por otro lado, el subjetivismo tiene una concepción voluntarista a partir de la cual se entiende que el individuo es potencialmente autónomo y tiene una voluntad libre, por lo que es capaz de crear y recrear su propio entorno (naturaleza humana voluntarista). Finalmente, si el conocimiento únicamente se puede adquirir a través de la experiencia individual, los métodos de investigación más adecuados serán aquéllos que permitan al investigador penetrar en los mundos interiores de los individuos, ya que el principal interés de la investigación reside en conocer la forma en que el individuo crea, modifica e interpreta el mundo donde se encuentra (metodología cualitativa). Puede observarse que los compromisos ontológicos son anteriores a los epistemológicos y metodológicos.

El extremo *objetivista* entiende que lo social y sus estructuras tienen una realidad concreta y empírica que es independiente, anterior y externa al conocimiento que de

ellas tiene el individuo (ontología realista). Por ello, su conocimiento se puede adquirir mediante la observación parcial e interpretar de forma fraccionada (epistemología positivista). Las experiencias de los individuos están completamente determinadas y restringidas por el entorno social que les rodea y no tienen otra posibilidad que comportarse de una forma mecánica (naturaleza humana determinista). Consecuentemente, en este extremo se aplican los métodos de las ciencias naturales a la localización, explicación y predicción de los modelos y regularidades sociales (metodología cuantitativa).

Por otro lado, el eje vertical de la figura 1 representa las diferentes presuposiciones sobre la naturaleza de la sociedad. La importancia de este eje radica en que *“Diferentes teorías tienden a reflejar diferentes perspectivas, cuestiones y problemas dignos de estudio y están generalmente basadas en una serie de presuposiciones que reflejan una particular visión sobre la naturaleza del sujeto de investigación”* (Burrell y Morgan, 1979). Por un lado, está la investigación que trata de explicar la naturaleza del orden social y del equilibrio (regulación), mientras que en el extremo contrario se sitúa la investigación interesada por problemas relacionados con el cambio, los conflictos y la coacción que se producen en las estructuras sociales (cambio).

Burrell y Morgan sitúan el funcionalismo en el cuadrante interesado por la regulación social y que adopta una visión objetivista de las ciencias sociales —cuadrante inferior derecho de la figura 1. Aun estando interesada en los mecanismos de regulación social, la corriente interpretativa adopta una visión subjetivista de las ciencias sociales, por lo que se sitúa en el cuadrante inferior izquierdo de la figura 1. Por último, estos autores identificaron dos corrientes interesadas en el cambio de las relaciones sociales con diferente acento subjetivista u objetivista, aspecto éste cuestionado por diversos autores (Hopper y Powell, 1985; Chua, 1986) que consideran que sólo existe una perspectiva radical.

Burrell y Morgan (1979) concluyeron que la mayor parte de la investigación en el área de organización de empresas se desarrolla dentro del paradigma funcionalista. Por su parte, Laughlin y Lowe (1990) aplicaron este esquema a la investigación en contabilidad, concluyendo que aquí también la mayor parte de la investigación se sitúa en el paradigma funcionalista. Otros trabajos (Chua, 1986; Puxty, 1993) obtuvieron semejantes conclusiones, aunque Chua menciona una *corriente principal (mainstream)* y Puxty un *paradigma tradicional*. Asimismo, mientras el primero menciona dos paradigmas alternativos denominados *crítico e interpretativo*, el segundo abre un rango de alternativas más explicativo de la investigación contable que añade la teoría de sistemas (que disocia del paradigma tradicional) y la investigación realizada sobre las ideas del postmodernismo.

Partiendo de estos artículos, el presente trabajo se va a interesar por la corriente funcionalista, por la interpretativa, por la crítica y por los trabajos que se han realiza-

do en torno a la relación entre la contabilidad y el poder (postmodernismo). Antes de exponer algunas características de la investigación contable alternativa, el siguiente apartado desvelará –en relación con el modelo de Burrell y Morgan– las premisas del funcionalismo.

3. ¿ESCLAVOS DE ALGÚN FILÓSOFO DIFUNTO?

Puxty (1993) sostiene que el hecho de que la contabilidad se estudie desde diferentes aproximaciones –cada una de las cuales tiene sus propias presuposiciones– no impide que cada aproximación sea consistente dentro de su propio marco de referencia, en el cual se desarrollan y justifican sus teorías. Pero esto no debe impedir sino animar a entender las presuposiciones y los razonamientos que subyacen en perspectivas diferentes de la que uno adopta, lo que permitirá comprender que las perspectivas de investigación alternativas no son anomalías de la corriente principal sino que difieren en sus fundamentos.

El problema (Puxty, 1993) es que generalmente toda aquella investigación que no se realiza con el patrón de la investigación *normal* termina por considerarse *anormal*, conduciendo a la academia a rechazar –o simplemente a ignorar– sus argumentos por considerarlos periféricos. Esta actitud es errónea al rechazar teorías de una perspectiva sobre la base de valores de otras perspectivas porque, entre otras cosas, es posible que los enfoques dominantes estén basados en ideas que ya han sido superadas por el pensamiento filosófico y social (Christenson, 1983; Puxty, 1993). Así, podría discutirse qué ocurre si aquella investigación considerada *anormal* está basada en ideas filosóficas vigentes y que no sólo son consistentes internamente sino que incluso explican mejor el funcionamiento de la contabilidad. Este apartado muestra las presuposiciones que caracterizan la corriente principal y que permiten debatir su validez y proponer otras formas de investigación. En la figura 3. se resumen las presuposiciones fundamentales de las perspectivas que vamos a estudiar en éste y en los próximos apartados.

Para acometer el estudio de las presuposiciones de la corriente dominante vamos a utilizar una síntesis de los trabajos de Burrell y Morgan (1979), Laughlin y Lowe (1990), Chua (1986) y Puxty (1993).

En primer lugar, en la sección anterior vimos que la investigación en contabilidad está generalmente más preocupada por explicar la naturaleza del orden social y del equilibrio. Así, como la contabilidad se desarrolla en el contexto de las organizaciones, los problemas relacionados con la contabilidad que merecen el estudio de la corriente dominante son aquellos que afectan a las organizaciones y su objetivo es encontrar mecanismos de control. Pero además, el *punto de vista de la organización*

Figura 3
Premisas de las cuatro corrientes desarrolladas en el trabajo

	FUNCIONALISMO	INTERPRETATIVOS	CRÍTICOS/ RADICALES	PODER/ FOUCAULT
Creencias acerca del conocimiento.	<ul style="list-style-type: none"> • SEPARACIÓN TEORÍAS-OBSERVACIONES. • MÉTODO HIPOTÉTICO-DEDUCTIVO (Generalizaciones). 	<ul style="list-style-type: none"> • Explicación científica de la intención humana. • Etnografía, estudios de caso, participación (vida cotidiana). 	<ul style="list-style-type: none"> • NEGACIÓN: hechos mentira, ideas verdad. • Histórico, estudios de caso. 	<ul style="list-style-type: none"> • RELATIVIDAD. • Verdad histórica. • Arqueología/ Genealogía.
Creencias acerca de la realidad física y social.	<ul style="list-style-type: none"> • OBJETIVIDAD. • SER HUMANO PASIVO. • UTILITARISMO. • FUNCIONALISMO. 	<ul style="list-style-type: none"> • Construcción SUBJETIVA y OBJETIVIZABLE. • Todas las acciones tienen significado e intención, que se han generado históricamente. • Orden Social. Resolución de conflictos a través de esquemas comunes de interpretación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Potencialidades alienadas. • Historicismo • Objetivación intersubjetiva. • Racionalidad VS. Falsa conciencia e IDEOLOGÍA. • Conflicto inmanente (injusticia e ideología). 	<ul style="list-style-type: none"> • SUBJETIVIDAD. • VERDAD: procedimientos ordenados para la producción, regulación, distribución, circulación y operación de afirmaciones. • Cuestionamiento PROGRESO. • No-ESENCIA.
Relación Teoría-Práctica.	<ul style="list-style-type: none"> • MEDIOS. • Aceptación de las estructuras institucionales previas. 	<ul style="list-style-type: none"> • EXPLICAR Y COMPRENDER cómo se produce y reproduce el orden social. 	<ul style="list-style-type: none"> • MEDIOS. • IMPERATIVO: identificación y destrucción de las prácticas de explotación e ideológicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • EXPLICAR discontinuidad, a través de las relaciones entre la verdad y el poder.

se asimila al de los directivos, de tal modo que la definición de problemas y la evaluación de soluciones está sujeta a la ideología directiva. Por ejemplo, la investigación realizada sobre el *juego presupuestario* tiende a definir como problema el comportamiento disfuncional de los subordinados –cuando crean holguras presupuestarias– porque de ese modo la organización no es capaz de lograr que su comportamiento converja con los objetivos fijados por la organización (ver Schiff y Lewin, 1970). Pero, ¿por qué no considerar que el comportamiento disfuncional proviene de la organización que realiza acciones contra la libertad de elección, de acción y la felicidad de los subordinados? (Puxty, 1993).

Muy relacionado con esta forma de entender la investigación en contabilidad está la cuestión del *funcionalismo*, que en opinión de muchos autores es tan importante como para dar nombre a toda la corriente principal de investigación en contabilidad. El funcionalismo surgió en sociología como una teoría para explicar la existencia y pervivencia de determinadas instituciones sociales. Aunque la forma de lograr una mayor autenticidad en la investigación sociológica sería estudiar los antecedentes de las instituciones y su cambio a través del tiempo, una idea sugerente es que éstas han discurrido en este preciso sentido por una especie de principio universal –darwinismo social– cuya respuesta es que sólo aquellas instituciones más fuertes sobreviven, y sólo queda que la investigación trate de denunciar las disfuncionalidades restantes (e.g.: las holguras presupuestarias). Aplicado a la contabilidad es muy frecuente encontrar este *darwinismo social* en los argumentos que sostienen que la pervivencia de ciertos métodos contables es la prueba de su bondad (ver Johnson y Kaplan, 1987).

Desde este punto de vista, el principal propósito de la investigación es la identificación de disfuncionalidades o, dicho de otro modo, la *resolución de problemas*. Así, nadie discute que el estudio de la contabilidad se plantee exclusivamente en términos de problemas a resolver –deba partir de algo que funciona mal– y se supone que el investigador debe proponer soluciones. Este *carácter prescriptivo* es muy interesante desde el punto de vista filosófico. Existe una tendencia general en la investigación contable a generar prescripciones a partir de los estudios (por ejemplo, la contabilidad de gestión aconseja en determinadas circunstancias la utilización del modelo ABC y desaconseja los modelos tradicionales de costes completos). Esto se deriva de una característica peculiar del pensamiento occidental de los últimos siglos, cual es la *creencia en el progreso* –el mundo puede hacerse mejor a través de la acción humana– que va indisolublemente unida al cuestionado pensamiento modernista.

Por otro lado, en el apartado anterior propusimos que la investigación en contabilidad es *objetivista* y por ello entendemos varias cosas al tiempo: realismo, positivismo, determinismo y metodología cuantitativa.

Tener una ontología realista significa presuponer que lo social tiene una realidad concreta y empírica que es independiente, anterior y externa al conocimiento del sujeto. Así, el funcionalismo niega al sujeto cualquier posibilidad de intervención voluntaria en la evolución y la constitución de las instituciones. La única acción del sujeto está concebida a través del *racionalismo* y entre los muchos modelos que existen sobre el juicio y la racionalidad humanos –desde el racionalismo economicista hasta las teorías psicoanalistas– la corriente dominante ha elegido el primer extremo. Así, por ejemplo, los estudios sobre la *elección de métodos contables* (Monterrey Mayoral, 1998) o sobre el *juego presupuestario* (Schiff y Lewin, 1970) presuponen que si tienen oportunidad para ello, los individuos siempre se comportarán de forma oportunista.

Una consecuencia más del realismo es presuponer que ni el estudio de la sociedad en su conjunto, ni el de la historia tienen nada que aportar al conocimiento de cómo funciona la contabilidad. Así, la corriente principal es *apolítica*, es decir, elude las cuestiones políticas con la presuposición de que la contabilidad es neutral en los conflictos sociales. Así, se suele proponer que la contabilidad no ha sido diseñada para evaluar finalidades (para qué), sino para evaluar la eficiencia (cómo). Éste es un grave inconveniente de la investigación ya que el punto de vista que adopta (del directivo o del inversor), hace que esté comprometida, al menos mientras reconozcamos que no todos los intereses en las organizaciones y en la sociedad son compatibles. Como ya se mencionó, Mattesich (1995) afirma que eliminar las consideraciones históricas, metodológicas y morales de nuestra disciplina no diferiría de separar las raíces de una planta. La corriente principal también es *ahistórica*, lo que permite negar otras posibles configuraciones sociales que revela el método histórico.

Una particular forma de entender lo social determina la forma en que se puede producir su conocimiento. En este caso una ontología realista determina una epistemología *positivista*, según la cual el conocimiento se puede adquirir mediante la observación parcial de datos que son inmediatamente perceptibles por los sentidos (por ejemplo, respuestas a cuestionarios o datos bursátiles) y la negación de los métodos histórico, sociológico y psicológico (Echeverría, 1995). Es *reduccionista*, ya que existe la creencia de que cualquier problema de estudio puede reducirse con éxito a un subconjunto de sí mismo, obviando la complejidad de los fenómenos sociales. Es reduccionista en dos sentidos. En cuanto a la consideración de los fenómenos, sólo estudia los económicos olvidando el resto de fenómenos sociales. También es reduccionista porque estudia la organización como conjunto de individuos, sin tener en cuenta la relación entre ellos. Así, se supone que la optimización de una función individual optimiza la función de la organización o que la maximización del beneficio de una empresa maximiza el bienestar del conjunto de la sociedad. Por ejemplo, la mayor parte de la investigación sobre el procesamiento humano de la información estudia la reacción de un individuo aislado ante la provisión de información, sin tener en cuenta su contexto organizativo (ver García-Ayuso y Jiménez, 1996).

La epistemología positivista determina la utilización de métodos de investigación extraídos de las ciencias naturales con el propósito de explicar y predecir los modelos de comportamiento humano. La *metodología* suele ser *cuantitativa* y consiste en la cuidadosa definición de variables, la elección de una muestra representativa, la recogida de datos y la contrastación de asociación estadística entre variables. Así, por ejemplo, los estudios que se suelen realizar en la teoría de la contingencia reducen el número de variables consideradas a unos pocos datos controlables y susceptibles de soportar análisis estadístico (Otley, 1980). Un error muy común en la utiliza-

ción de esta metodología es la equiparación entre asociación estadística y causalidad (Christenson, 1983), hecho que debe relacionarse con la imposibilidad de llegar a relaciones causales a través de estudios transversales. Por el contrario, los filósofos de la ciencia han llegado a la conclusión de que al estar siempre basadas en teorías, las observaciones no pueden erigirse en árbitros neutrales entre diferentes teorías (Chua, 1986; Echeverría, 1995).

Podemos concluir que resulta paradójico que en el funcionalismo convivan un optimismo sobre el progreso junto con un pesimismo sobre la naturaleza humana. No menos paradójico resulta que se utilice una filosofía individualista para comprender una actividad como la contabilidad que tiene su razón de ser en grupos organizados de personas. No obstante, es necesario reconocer –como lo hace Chua (1986)– ciertas virtudes del giro empírico de la contabilidad que aquí se ha equiparado con la corriente dominante en contabilidad: Ha insistido en la claridad y el rigor de la investigación, su sujeción a validación pública y ha instituido cierto escepticismo hacia la especulación gratuita o el pensamiento oscurantista.

4. INVESTIGACIÓN INTERPRETATIVA

Entre los estudios de la contabilidad que parten de presuposiciones diferentes a las de la corriente principal, la investigación *interpretativa* se caracteriza en primer lugar porque no está interesada en la resolución de problemas. Su objetivo de conocer no es actuar, como podría ocurrir en la teoría de la contingencia, donde se estudia la relación idónea entre entornos y sistemas de información para recomendar la utilización de un sistema particular en una contingencia específica. Para la perspectiva interpretativa los problemas están ahí, pero el investigador interpretativo no se los plantea de forma *apriorística* sino que tratará de estudiar su naturaleza como un fenómeno más de la realidad social a investigar.

La investigación interpretativa trata de comprender los fenómenos de interacción entre personas en situaciones sociales y su fundamento filosófico es que el comportamiento humano es completamente ajeno a los fenómenos físicos. ¿Qué origen tienen estas ideas? Mientras que la doctrina católica se derivaba de la Biblia y de la tradición de la Iglesia, una de las modificaciones que introdujo la Reforma Protestante fue que sólo reconocía la Biblia como autoridad de la palabra de Dios. Pero los problemas de interpretación que planteaba la literalidad del texto de la Biblia hicieron necesario extraer el sentido de lo que el autor quiso decir con él y, de este modo, se hubo de penetrar en el espíritu de la época en que la Biblia fue escrita (Puxty, 1993). Este proyecto *hermeneútico* consistió en conocer el sentido del texto teniendo en cuenta lo que

quería decir el autor a través de un profundo conocimiento de la época en que se enfrentó al hecho de escribir esas obras. Gracias a su origen podemos ver que la idea fundamental que subyace en la investigación interpretativa es que la realidad social es una construcción humana y que, por lo tanto, sólo podemos comprender un hecho social acudiendo e interpretando a sus actores. Algunas de las presuposiciones de la perspectiva interpretativa son las siguientes (Puxty, 1993):

- a) Los seres humanos actúan sobre las cosas –objetos, gente, organizaciones, ideas abstractas, actividades o situaciones– en función de los significados que tienen para ellos.
- b) Los significados que las cosas tienen para los individuos son el resultado de la interacción social, es decir, las cosas no tienen un significado objetivo –anterior, independiente y externo al sujeto–.
- c) Esos significados son manejados y modificados a través de un proceso interpretativo que se utiliza por cada individuo para tratar los signos que encuentra. Los significados no están ahí, sino que el individuo permanece activo en el proceso de interpretación.

Estas ideas tienen varias consecuencias sobre el estudio de la contabilidad (Chua, 1986; Jönsson y Macintosh, 1997; Morgan, 1988; Miller y Hopwood, 1994). En primer lugar, el significado que tienen las prácticas contables es resultado de la interacción social, por lo que la información o el lenguaje contable puede tener diferentes significados en función de los contextos sociales, políticos e históricos. Las prácticas contables forman parte de una realidad que está siendo continuamente recreada y son siempre representaciones imperfectas de las cosas y de los eventos tal como los experimentan los seres humanos. Burchell y otros (1985) estudiaron como en el Reino Unido de los años setenta el estado de valor añadido fue un elemento importante de las cuentas anuales de las empresas y del discurso público en un clima político de reclamaciones laborales y, sin embargo, en los años ochenta, una vez que cambió el clima político con la llegada de los conservadores al gobierno, ese estado cayó en desuso.

En segundo lugar, además de adquirir significado a través de ese proceso interpretativo, los significados contables ayudan a objetivizar la realidad social. De este modo, la contabilidad proporciona significado a determinadas ideas, como eficiencia o déficit público, que sirven para movilizar y legitimar determinados cambios como los que actualmente están teniendo lugar en el sector público.

En tercer lugar, a menudo las prácticas contables no tiene el objetivo de lograr objetivos preestablecidos, sino que se utilizan para proporcionar racionalidad a los hechos una vez acontecidos. No tiene por qué tratarse de una manipulación intencionada, sino de una forma de cohesión social, de evitar el conflicto. Rosenberg (1989) estudió la elaboración del presupuesto de un condado centrando su atención en la visión que

de su cometido tienen las personas implicadas. El autor sostiene que no existe un presupuesto real como realidad externa al sujeto – e.g.: el personal del departamento elabora el presupuesto basándose en la necesidad de asignar los recursos apropiados, cumplir los objetivos presupuestarios, etc.– En su lugar se produce una negociación de la realidad durante el periodo de elaboración del presupuesto en el que los superiores no utilizan todo su poder para imponer el presupuesto porque son conscientes del poder discrecional de los subordinados para burlar las reglas. En su lugar, se produce un proceso de negociación a la luz del reconocimiento de diferentes asignaciones de poder, donde se trata de alcanzar un acuerdo a partir de una mutua comprensión de los objetivos de cada grupo. Jönsson y Macintosh (1997) coinciden también con estas ideas cuando proponen que un requisito para que los sistemas de contabilidad de gestión funcionen es que exista una relación de confianza entre los diferentes miembros de la organización.

Por último, no se presupone que el conflicto sea disfuncional, ya que no se asigna ninguna prioridad a ningún objetivo humano. Como se dijo anteriormente, los problemas (y por tanto los objetivos) están ahí, pero como parte de la realidad a estudiar, no a priori.

En definitiva, si la corriente interpretativa está en lo cierto, sólo podemos comprender el mundo social a través de una comprensión de las personas como personas, ya que éstas actúan de forma intencionada en función de sus percepciones y de sus creencias. Como puede deducirse de los orígenes de la perspectiva interpretativa el instrumento de investigación que se utiliza es el lenguaje y la conversación –entrevistas semiestructuradas, observación participante, revisión de documentos, estudios históricos o estudios de casos–, que se utiliza como texto donde el investigador interpretativo presupone que existe cierto significado conjunto que merece ser comprendido. El lenguaje se convierte en un elemento clave para que una acción adquiera significado. Como podemos observar, este método difiere totalmente del método lineal de investigación de las ciencias naturales preferido por la corriente dominante de investigación en contabilidad (ver en Covalski y Dirsmith, 1990 una discusión sobre los métodos interpretativos).

A pesar del gran potencial de la investigación interpretativa, no hay que olvidar que al utilizar como único método de trabajo la interpretación de textos, es necesario que el investigador tome distancia continuamente para no caer en la manipulación de su herramienta. Una dificultad añadida proviene de la circularidad intrínseca de la interpretación: mi interpretación de un caso, más allá de su literalidad, debería ser tratada como un texto a interpretar por el lector.

5. PERSPECTIVA CRÍTICA

Si la organización fuese una coalición de intereses –donde varios grupos con diferentes intereses se unen para un propósito común– se podría diseñar un sistema de

contabilidad que fuese favorable para todas las partes que intervienen en la organización. Si se concibe así a las empresas actuales, se puede sostener que ya que la corrección de las ineficiencias mejorará la posición de la empresa, el control de las desviaciones en costes va a ser beneficioso y en interés de todos sus partícipes.

Pero si la naturaleza del sistema político –reflejado en las organizaciones– fuese de permanente jerarquía, explotación, cambio social y conflicto, las prácticas contables constituirían sofisticados mecanismos de control diseñados para asegurar la subordinación institucionalizada de los trabajadores a las necesidades del capital. Si en el párrafo anterior se describía una presuposición básica de la investigación en contabilidad interesada por la regulación social, en éste se presenta una de las posibles corrientes de investigación interesadas por el cambio y los conflictos, a la que nosotros vamos a llamar en general *perspectiva crítica*.

La perspectiva crítica se interesa por el cambio, los conflictos y la coacción y tiene raíces marxistas. Presupone que en el mundo existe una *desigualdad estructural básica* que se reproduce a través de las generaciones y que genera un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida. La alienación o enajenación es la pérdida de control sobre uno mismo y deriva de los obstáculos que encuentra el ser humano para desarrollar todas sus capacidades y potencialidades. Existen dos tipos de alienación: antropológica y social; la antropológica tiene que ver con la lucha por la supervivencia contra los elementos, que caracterizaba las primeras fases del desarrollo humano; pero una vez que el desarrollo tecnológico libra al ser humano de la primera forma de alienación, surge la alienación social originada por el conflicto entre clases allí donde se produce una desigualdad de derechos.

El desarrollo tecnológico ha hecho que toda producción sea un fruto colectivo, que necesita algún mecanismo para distribuir sus beneficios. El capitalismo utiliza y defiende el papel del mercado como *mecanismo* de asignación eficiente de recursos. Sin embargo, la perspectiva crítica niega que el mercado sea un árbitro neutral en la asignación de recursos porque no se dan las condiciones de competencia perfecta y el consumidor no es *soberano*, sino que se ve influido, no sólo por la publicidad y los medios de comunicación, sino por su propia integración social. Es decir, contradiciendo al símil de Robinson Crusoe –tan caro a los economistas– muchas necesidades son de origen social.

Si el valor de mercado no es justo, sí que lo es el *valor del trabajo* realizado. Pero parte de éste es apropiado por el capital en forma de plusvalía, proceso que conduce a la acumulación de capital y, consiguientemente, a la concentración industrial. Por otro lado, la existencia de la plusvalía y la pérdida del placer estético del artesano produce la despersonalización, la reificación y la mercantilización del trabajo, es decir, la alienación del trabajo. Pero, además de ésta, la evolución del pensamiento crítico ha

identificado nuevas formas de alienación. Así, Tinker (1985) menciona otras formas en las que interviene de alguna manera la contabilidad. En primer lugar, la contabilidad se ha visto a menudo envuelta en arriesgadas operaciones que emprenden los directivos para apropiarse del patrimonio de los accionistas. En segundo lugar, las prácticas contables contribuyen a legitimar la apropiación del patrimonio común por parte de las empresas, como en el caso de las empresas que se instalan en una comunidad, contaminan su medio ambiente y luego la abandonan irresponsablemente. En tercer lugar, la contabilidad ha servido para que determinadas empresas se apropien del dinero de su atomizada clientela. Tinker alude al ejemplo de las empresas eléctricas estadounidenses que –con la colaboración del estado– repercuten a sus clientes costes por impuestos diferidos, un mero apunte contable que casi nunca se ha llegado a materializar⁶. Por último, la contabilidad se ve implicada en la legitimación de la expoliación de la riqueza de otros países, particularmente los del Tercer Mundo. Tinker (1980) estudió los informes financieros (1930-1975) de una multinacional británica que operaba en Sierra Leona llegando a la conclusión de que la contabilidad fue utilizada para sostener e institucionalizar la continuada explotación de la mano de obra local.

Por otro lado, el *Estado* no es un mecanismo corrector del mercado, sino que ayuda a preservar la desigualdad promocionando una falsa consciencia sobre los hechos. Tanto el estado como los medios de comunicación mantienen una ideología –es decir, una falsa consciencia de la realidad– que ayuda a preservar la desigualdad. Ya que la consciencia está construida socialmente –mediatizada por los poderes que tratan de mantener la desigualdad–, los hechos no pueden ser percibidos realmente, sino una apariencia falsa de los mismos. El concepto de Estado se puede ampliar para incluir los grupos profesionales que regulan la contabilidad en los países anglosajones. Así, la profesión contable es estudiada en estos países como un monopolio ocupacional que defiende sus intereses, que coinciden con los del capital.

Por último, las inestabilidades y las contradicciones inherentes a este sistema basado en desigualdades y en una falsa consciencia –incoherencia entre hechos y aparato ideológico– provocan *crisis* recurrentes que son inmanentes al sistema social, económico y político. Se han hecho estudios sobre el papel de la contabilidad en el mantenimiento de la ideología. Así, Tinker y Neimark (1987) estudiaron el papel de los informes anuales como arma ideológica en la explotación de la mujer, para lo que revisaron los informes anuales de General Motors desde 1917 hasta 1976, poniendo de manifiesto que: (a) en determinadas épocas en las que el capital necesita a la mujer

⁶ En el cálculo de la tarifa eléctrica española se han estado repercutiendo hasta alrededor de 1994 los costes de UNESA (patronal eléctrica). Actualmente el gobierno español tiene la intención de, con la oposición del ente regulador, compensar a la poderosa industria eléctrica por los costes de transición a un mercado desregulado.

como ejército laboral de reserva para facilitar la apropiación de plusvalías –bajar el salario de los hombres– los informes anuales transmitieron una imagen de igualdad, en tanto que (b) en épocas de sobreproducción, los informes anuales fomentaron una idea consumista de la mujer y hicieron referencia a valores patriarcales, como el salario familiar. Así, concluyeron que los informes anuales no sólo no fueron información neutral, sino que jugaron un papel en la mitificación de los conflictos sociales.

Volviendo a la figura 1, es necesario insistir en que aunque Burrell y Morgan (1979) trataron de atribuir diferentes intereses a la perspectiva crítica, según se situase en el cuadrante subjetivista u objetivista –más objetivista sería el estudio de las relaciones de clases y la apropiación de plusvalías, mientras que el estudio de la conciencia individual, de la alienación, de la ideología y del lenguaje sería más subjetivista– Hopper y Powell (1985) sostienen que dicha separación no se sostiene tras el trabajo integrador realizado por la escuela crítica.

Aunque en las líneas precedentes ya se ha dicho mucho acerca de la naturaleza de lo social desde el punto de vista crítico, es necesario insistir –como lo hace Chua (1986)– en que no se puede estudiar la contabilidad como una actividad de servicio técnica y racional que está separada de relaciones sociales más amplias. Por el contrario, ha de estudiarse como una particular forma de racionalidad calculativa que construye y a su vez está construida por relaciones sociales. Lo particular está siempre incompleto y su existencia sólo se consume mediante la totalidad de relaciones de la que sólo es una parte. Por lo tanto, la única forma de alcanzar la comprensión de los fenómenos sociales es a través del estudio de la totalidad que proporciona sentido a lo particular.

Por otro lado, en la perspectiva crítica se presupone que no existe ningún hecho que sea independiente de teorías y, por lo tanto, no se puede probar o rechazar ninguna teoría. En cambio, la verdad puede encontrarse en los procesos sociales e históricos. Así, el método preferido por esta perspectiva es el estudio histórico porque se presupone que es la única forma de identificar las relaciones entre eventos. En cualquier caso, los estudios críticos centran su atención en la relación entre la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica. Una consecuencia importante de la perspectiva crítica es que se desprecia la distinción entre contabilidad financiera y contabilidad de gestión para estudiar simplemente la contabilidad (Chua, 1986).

El trabajo de Hopper y Armstrong (1991) nos va a servir para poner de manifiesto el potencial de la perspectiva crítica de investigación en contabilidad. Este trabajo cuestiona la autenticidad de los hechos históricos manejados por Johnson y Kaplan (1987), así como su explicación de la evolución de la contabilidad de gestión, ofreciendo una explicación alternativa basada en la teoría del proceso laboral –una de las teorías constitutivas del marxismo–, según la cual la contabilidad forma parte de los mecanismos de control que aseguran la institucionalización del sometimiento del tra-

bajo al capital. De este modo, la evolución de la contabilidad de gestión se explica mediante un proceso dialéctico donde ante las contradicciones internas de una forma de control, las crisis recurrentes generan nuevas formas de control que requieren nuevas formas de contabilidad de gestión.

Johnson y Kaplan (1987) explicaron la emergencia de las primeras prácticas de contabilidad de gestión a través de la teoría de la economía de la información –surgen por la necesidad de mejorar la eficiencia de los procesos– y de la teoría de los costes de transacción –el crecimiento de las empresas producido por la reducción de los costes de transacción se ayuda de nuevos indicadores para la gestión–. Estos autores dividieron temporalmente la emergencia de la contabilidad de gestión en tres etapas. En la primera –que termina cuando lo hace el siglo XIX– las primeras técnicas de contabilidad de gestión surgen en las empresas textiles –que han nacido de la contratación de antiguos artesanos independientes– para medir la eficiencia de los procesos, ya que ahora el empresario no dispone de la información que antes proporcionaba el mercado.

En la segunda etapa, que termina en los años veinte, se descubre la importancia de los costes indirectos y surgen empresas como *Du Pont Powder Company*, resultado de la integración vertical de actividades que antes realizaban diferentes empresas. La necesidad de evaluar actividades heterogéneas, lleva a esta empresa a desarrollar la fórmula del retorno de las inversiones y algo parecido ocurre con las empresas divisionalizadas, como la *General Motors*, que realizaba anualmente un estudio de precios. Todo ello permite mejorar la eficiencia y la existencia de grandes empresas, según Johnson y Kaplan.

La tercera etapa –desde los años 20 hasta nuestros días– se caracteriza por un estancamiento de la contabilidad de gestión que estos autores explican mediante dos argumentos: (a) las demandas de la contabilidad financiera hacen que la contabilidad de costes sólo se ocupe de valorar inventarios; (b) la nefasta influencia de los académicos de la contabilidad dedicados a modelos simplistas de la realidad y a un desarrollo científico esotérico, difícilmente aplicable.

Hopper y Armstrong (1991) cuestionan que las teorías utilizadas por Johnson y Kaplan –economía de la información y los costes de transacción– sirvan para explicar la evolución de la contabilidad de gestión, como revela el hecho de que para explicar la supuesta caída de la contabilidad de gestión estos autores deban recurrir a explicaciones extrañas a su teoría principal. Para ello realizan una *deconstrucción* de la teoría principal de los anteriores autores; esto es, una observación, análisis y crítica de sus presuposiciones implícitas, para desarmar su teoría y ofrecer una explicación alternativa.

En su artículo demuestran que en la primera etapa de la contabilidad de gestión

no se obtienen mejoras en la eficiencia de la producción textil. No se producen cambios tecnológicos sobre los métodos utilizados por los artesanos, sino que las ganancias de los empresarios provienen de su capacidad para incrementar el nivel de esfuerzo de los ahora dependientes artesanos (trabajan hasta 72 horas semanales). La contabilidad de costes se utiliza para extraer el conocimiento que los artesanos poseían sobre su actividad, pero no para producir mejoras de eficiencia como propone la teoría de la economía de la información⁷.

La segunda etapa –*Administración Científica*– profundiza en la extracción del conocimiento artesanal. La corporación que desarrolló el concepto del retorno de las inversiones (Du Pont), era justamente un ejemplo de concentración monopolística de todas las anteriores empresas químicas. La formulación del ROI permitía a Du Pont establecer un precio que aseguraba la obtención de rentas monopolísticas, mientras que el estudio de precios permitió a General Motors ajustarse a la demanda del mercado, trasladando las tensiones del mercado a los niveles inferiores, que la sufrieron en forma de estacionalidad laboral (en 1933 un 40% de los trabajadores de General Motors trabajaba menos de 29 semanas al año).

Por último, pensar que la caída de la contabilidad de gestión se deba a un error de los directivos inducidos por los auditores y los académicos es una explicación inverosímil. Aunque el razonamiento que alude a la simplicidad de los modelos teóricos resulte atractivo, la realidad nos dice que, a finales de los años veinte y durante los años treinta se produce una gran crisis, como consecuencia de la cual se desarrolla la *New Deal*, política caracterizada por la intervención social y que, entre otras cosas, da un impulso a los derechos sindicales⁸ y a la necesidad de estabilizar la demanda y de pasar los costes necesarios a los precios, para lo cual es clave la presupuestación y la asignación arbitraria de costes indirectos. Puede observarse que esta situación no se asemeja a una crisis en el sentido de Johnson y Kaplan, sino a un cambio. Hopper y Armstrong (1991) extienden sus conclusiones a la situación actual de globalización –siguiendo su explicación dialéctica– se producirá un cambio (o quizá se ha producido ya) y emergerá una nueva forma de control, que llevará aparejada nuevas formas de contabilidad de gestión (quizá el ABC responde a esta nueva situación).

Resumiendo, Hopper y Armstrong (1991) critican el trabajo de Johnson y Kaplan (1987) porque es reduccionista –e.g.: la consecución de eficiencias es el único

⁷ Otras investigaciones también proponen orígenes y propósitos diferentes de la eficiencia para la contabilidad de gestión. Donoso (1994) pone de manifiesto que prácticas de contabilidad de coste surgen en España mucho antes y con el propósito de establecer precios regulados.

⁸ Significativamente Du Pont y General Motors están entre las empresas que se opusieron de una forma más radical a las nuevas reformas emprendidas por Delano Rosevelt en materia de libetal sindical.

objetivo de la contabilidad de gestión—, trata de explicar el pasado a la luz de teorías actuales, presuponen la existencia de mercados competitivos, ignoran las condiciones socioeconómicas en las que se producen los diferentes cambios y analizan la evolución de la contabilidad de gestión en términos realistas.

Como conclusión a la quinta sección del trabajo la perspectiva crítica comparte con la interpretativa algunas cuestiones, pero difiere en varios aspectos. En primer lugar, la perspectiva crítica posee un aparato teórico previo al que renuncian los interpretativos —los interpretativos acusan a los estudios críticos de teorizar a priori (Jönsson y Macintosh, 1997)—. En segundo lugar, los estudios interpretativos son radicalmente subjetivistas, mientras que los críticos poseen una mezcla de subjetivismo y objetivismo —presuponen que la realidad social se puede objetivizar, pero que es un proceso social, que es necesario estudiar de forma cualitativa—. Por último, los estudios interpretativos utilizan métodos que permitan extraer las teorías que están en los actores sociales, mientras que los críticos suponen que sus discursos no deben contar porque están afectados por el aparato ideológico imperante y por la falsa consciencia.

Así, algunos autores interpretativos (Jönsson y Macintosh, 1997) atribuyen a la investigación crítica dificultades por cuanto las conclusiones de los estudios son anteriores al trabajo de campo, desdeñan la capacidad de los actores para comprender y expresar la naturaleza de su existencia en el trabajo y presupone que el mismo modo de capitalismo monolítico se da en todos los países.

6. INVESTIGACIÓN SOBRE LAS RELACIONES ENTRE EL PODER Y LA CONTABILIDAD

Si bien algunos autores (Chua, 1986; Jönsson y Macintosh, 1997) han situado esta investigación dentro de la perspectiva crítica, existen razones para sostener que las presuposiciones de ambas corrientes difieren en gran medida por lo que este trabajo coincide con Puxty (1993) en separarlas. Esta corriente se inspira en la obra de Michel Foucault (1926-1983) quien, a pesar de que no consideró especialmente la contabilidad, ha tenido un impacto notable en el estudio de esta disciplina (Hopwood, 1987; Hopwood, 1990; Ezzamel, 1994; Power, 1994; Carmona y otros, 1997).

Foucault sostuvo que la verdad debe entenderse como un sistema de procedimientos ordenados para la producción, regulación, distribución, circulación e instrumentación de proposiciones (Puxty, 1993). Es decir, la verdad es contextual, los sistemas de pensamiento han ido evolucionando históricamente y no existe una verdad que trascienda, contrariamente a lo que podemos entender comúnmente por verdad (correspondencia con hechos). Por ejemplo, la noción de *progreso* no es más que una verdad

en un sistema de pensamiento concreto (el moderno), mientras que en otros momentos la verdad, por ejemplo, fue la noción de *destino*. Pero, a pesar de esta concepción de verdad, Foucault rechazó el concepto marxista de ideología, como una forma general de esconder la verdad, interesándose en su lugar por los sistemas particulares de pensamiento. Así surge su primer método de investigación –la *arqueología* del pensamiento–, según el cual no podemos observar la evolución del pensamiento con las ideas del presente, pues lo que ahora es verdad no lo fue en el pasado y los individuos del pasado no actuaron con nuestros sistemas de pensamiento. De este modo, se rechaza la existencia de un progreso de la razón –al contrario que el funcionalismo o el marxismo– para proponer que los sistemas de pensamiento cambian radicalmente en ciertos momentos por azar y discontinuidades (Foucault, 1991).

La arqueología del pensamiento ha tenido especial influencia en la investigación histórica de la contabilidad. Cuando los investigadores funcionalistas buscan el origen de una práctica contable presuponen la noción de progreso y conciben una evolución lineal de la contabilidad hacia prácticas más exactas y verdaderas (Miller y otros, 1991). Sin embargo, la utilización del método arqueológico significa que no es posible pasar el pasado por el tamiz de los conceptos presentes. Por el contrario, es necesario reflexionar sobre la matriz de prácticas sociales (y contables) en el momento en que, por ejemplo, surgió la partida doble y preguntarse por qué razón surgió precisamente entonces. Por ello, para comprender la evolución de la contabilidad sería tal vez más interesante estudiar aquellas prácticas contables que cayeron en desuso (que no son antepasadas de las técnicas actuales) y cuáles fueron las condiciones que posibilitaron su existencia, en lugar de presuponer que han sido un error en la evolución de la contabilidad hacia las formas actuales.

Para el método arqueológico es absurdo explorar en el pasado algo que se llame *contabilidad de costes*, pues la esencia de las cosas no trasciende diferentes épocas. Por el contrario, los hechos históricos han de ser puestos en relación con otros hechos del mismo tiempo para que adquieran significado. Es absurdo afirmar que la contabilidad de costes surgió en el Antiguo Egipto, ya que a pesar de que podamos identificar unas determinadas prácticas calculativas, carecen del significado actual de la contabilidad de costes, surgida como tal a principios del siglo XX. El método arqueológico no examina lo que sobre una determinada época parece importante a nuestros ojos, sino lo que se consideraba importante en aquel momento (Puxty, 1993).

Más tarde, como efecto de su interés en los mecanismos que sostienen el poder, Foucault sustituyó su método arqueológico por otro método que llamó *genealogía*. Este método presupone que existe una relación circular entre la verdad y el poder, de modo que el poder es un elemento esencial en la producción de la verdad y ésta sirve para sostener el poder. El interés de esta investigación es la forma en que los regímenes de poder han

crecido y se han sostenido mediante mecanismos disciplinarios y la institución de normas de conducta humana. El objetivo de la genealogía es subvertir los discursos que crea el poder para descubrir los conocimientos suprimidos de esta manera (Puxty, 1993).

El texto de Foucault que más influencia ha tenido en la investigación contable es *Disciplina y castigo: el nacimiento de la prisión* (Foucault, 1996; comentario en Puxty, 1993), en la que se interesa por la relación del régimen penitenciario con el tema central de la genealogía: poder, conocimiento y cuerpo. En esta obra describe las prácticas penitenciarias antes y después de un momento en el que se produce una discontinuidad. Antes, en el Antiguo Régimen, las penas son públicas, selectivas y brutales demostrando a todos el completo dominio del monarca sobre los cuerpos de sus súbditos. El poder se sostiene haciendo visible unas pocas cosas a la mayoría. Después de las revoluciones liberal - burguesas nacen las prisiones tal y como las conocemos hoy, donde la pena se caracteriza por la rutina, el orden, la comparación con estándares y el control. Todas estas medidas también sirven para sostener el poder, aunque en este caso haciendo visibles muchas cosas a unos pocos. Donde esta nueva forma de ejercer el poder se ofrece más clara es en el plan de Bentham del *panóptico*⁹, el mecanismo ideal de control:

“Bentham ha sentado el principio de que el poder debía ser visible e inverificable. Visible: el detenido tendrá sin cesar antes los ojos la elevada silueta de la torre central de donde es espiado. Inverificable: el detenido no debe saber jamás si en aquel momento se le mira; pero debe estar seguro de que siempre puede ser mirado (...) Es el que domina todo de una sola mirada, pero al que ningún detalle, por ínfimo que sea, escapa jamás”. (Foucault, 1996, p. 205, p. 220).

La literatura contable que ha incorporado estas ideas establece un símil entre la contabilidad de gestión y el panóptico de Bentham que se sostiene en la propia obra de Foucault quien hace comparaciones continuas entre la prisión, el hospital, la escuela, el ejército y la fábrica.

“¿Puede extrañar que la prisión se asemeje a las fábricas, a las escuelas, a los cuarteles, a los hospitales (...)? (Foucault, 1996, p. 230).

Según Robert y Scapens (1990), cuando alguien es consciente de que está sometido a un campo de visibilidad reproduce en sí mismo la relación de poder, asumiendo al mismo tiempo el papel de controlador y controlado. Ése es el papel de la contabilidad, una economía del poder que ahorra los costosos y desfasados mecanismos de supervisión directa.

“El que está sometido a un campo de visibilidad, y que lo sabe, reproduce por su cuenta las coacciones del poder; las hace jugar sobre sí mismo; inscribe en sí

⁹ Edificio construido de tal forma que todo su espacio interior se pueda ver desde un solo punto (Diccionario Real Academia).

mismo la relación de poder en la cual juega simultáneamente los dos papeles; se convierte en el principio de su propio sometimiento. Por ello, el poder externo puede aligerar su peso físico (...)" (Foucault, 1996, p. 206).

La contabilidad proporciona visibilidad sobre lo que acontece en diversos ámbitos –cada vez más–, y así confiere poder. El poder disciplinario de la contabilidad se ejerce porque mientras que ella misma es invisible, impone una visibilidad obligatoria en los sujetos de sus cálculos (Hopwood, 1990). La contabilidad es una forma de poder/conocimiento sólo asequible a los expertos que puede evidenciar instantánea y constantemente el comportamiento de los demás (Ezzamel, 1994). A su vez, los sistemas de información contable están sostenidos por el poder.

Finalmente, el ejercicio del poder genera oposición. Aquellos que sospechan de los cálculos contables pueden desplegar cierta resistencia a la disciplina que se les impone, que será tanto más efectiva cuanto mejor conozcan la contabilidad (Ezzamel, 1994).

Es abundante la literatura que ha utilizado estas ideas. Miller y O'Leary (1987) estudiaron la aparición de los estándares y presupuestos a principios de este siglo y sostienen que la causa de su desarrollo no es un refinamiento necesario de la información empresarial, sino que su posibilidad viene dada por las modificaciones de las tecnologías de poder que se produjeron durante esos años para hacer a las personas más manejables y controlables. La transformación de las tecnologías de poder consiste en un cambio de la vigilancia individual a un conjunto de artefactos técnicos de cálculo racional, entre los que cabe situar no sólo el movimiento taylorista, sino todo un movimiento social de comparación de los individuos contra estándares –morales, mentales, raciales, etc.–. Robert y Scapens (1990) demostraron que los presupuestos no sólo son utilizados como forma de conocimiento y de ejercer y sostener el poder, sino que también generan resistencia en forma de espacios propios que escapan al conocimiento, por ejemplo a través de las holguras presupuestarias.

Carmona y otros (1997) ponen en duda –como Hopper y Armstron (1991)– que las prácticas de contabilidad de gestión emerjan como consecuencia de presiones competitivas. En su estudio sobre el sistema de contabilidad de costes instrumentado en 1773 en la *Real Fábrica de Tabacos* revelan que la contabilidad de costes emerge como una nueva tecnología que permite establecer un nuevo régimen de poder en la fábrica, que es invisible al tiempo que hace visible el comportamiento de todos, lo que permite actuar a los gestores en una escala desconocida hasta el momento.

Pasando al terreno de la contabilidad financiera, mientras que muchos han creído ver una desconexión con la realidad económica en la reciente tendencia a hacer los informes anuales más atractivos visualmente –mediante coloridas fotografías, utilización de eslóganes o incluso la inclusión de regalos–, Graves y otros (1996) estudiaron la evolución en el diseño visual de los informes anuales de las empresas estadounidenses, concluyen-

do que más que nunca los informes tratan de detentar la verdad. En efecto, actualmente es más verosímil la información que se presenta mediante fotografías y creativamente, conforme a una nueva epistemología que han instaurado los nuevos medios de comunicación (la epistemología televisiva). Se hace más caso a la “verdad”, y es más persuasiva, si ésta se presenta en un formato basado en la televisión, uno que sea *entretenido*.

Finalmente hay que insistir en las diferencias entre esta corriente de investigación y las tres anteriores. En primer lugar, existen muchas razones para separar radicalmente la investigación funcionalista de la realizada sobre esta perspectiva, entre otras el abandono de la objetividad y el rechazo de la noción de progreso. En segundo lugar, este método rechaza la posibilidad de principios universales como la ideología o la lucha de clases, lo que le distingue de las teorías críticas descritas en el apartado anterior. Así, mientras que los críticos observan un principio universal de explotación de unos individuos por otros, la presente perspectiva observa un régimen disciplinario que puede ser positivo en el desarrollo de la posibilidades del cuerpo. Además, todas las relaciones sociales tienen que ver con el poder por lo que todo el mundo es potencialmente sujeto y objeto del poder disciplinario (Ezzamel, 1994). Finalmente, esta corriente difiere de la interpretativa en su interés subversivo y en que su objetivo no es siquiera buscar el sentido de un mundo complejo, como haría un interpretativo (Puxty, 1993). Se puede concluir que este enfoque aporta una gran riqueza teórica para abordar el estudio del funcionamiento de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad, pero al mismo tiempo maneja ideas muy difíciles porque son extrañas al lenguaje y a la epistemología común.

7. ¿ES POSIBLE EL PLURALISMO?

En este apartado se tratará de responder a dos cuestiones: ¿es posible evaluar cada una de las perspectivas? ¿Son compatibles entre sí, es decir, es posible un pluralismo paradigmático?

Burrell y Morgan (1979) sostienen una especie de relativismo según el cual no existen criterios razonables para elegir entre cada uno de los cuatro cuadrantes que definen, puesto que la elección no puede justificarse mediante pautas científicas racionales. Kuhn (1979) apunta el problema de que la elección entre paradigmas no se puede hacer acudiendo a criterios de ciencia normal. No hay marca con la que comparar los méritos de paradigmas si sus defensores no están de acuerdo sobre la definición de problemas y de soluciones. Esto, sin embargo, no equivale a sostener que sea imposible la elección, que Kuhn sostiene que debe hacerse con referencia a criterios externos a la ciencia normal. Por ello, Chua (1986) asevera que existen buenas razones para emplazarse en un

lugar u otro y que el relativismo de Burrell y Morgan es autoreferente y paradójico en el sentido de que si se afirma que su posición es verdadera y al mismo tiempo afirma que la verdad es relativa, lo que puede ser verdadero puede ser al mismo tiempo falso.

Es posible hacer elecciones entre los diferentes paradigmas de las ciencias sociales en referencia a sus premisas. En una sociedad que se pretende plural cada cual debería poder elegir –racionalmente y con rigor– qué alternativa considera más apropiada para el estudio de la contabilidad. Desdichadamente, la situación real puede ser la de que el investigador no haga elecciones, sino que éstas son contingentes respecto de la situación personal del investigador, dependen del poder de determinadas élites que controlan las revistas o la línea de los programas de doctorado. Sin embargo:

“La investigación académica debe ser evaluada sobre la base de sus valores intelectuales y su valor potencial social, en lugar de sobre la base de los antojos de las aplicaciones actuales, particularmente cuando éstos últimos están limitados por fuerzas ‘políticas’ (...) [es decir] los intereses personales que dominan tanto la industria como la profesión” (Mattessich, 1995, p. 7).

En este sentido mi opinión es que considerar que las presuposiciones acerca de la naturaleza de la realidad social y del conocimiento no son racionales es un efecto más del dominio de determinadas creencias.

En segundo término, las posiciones sobre la compatibilidad de diferentes perspectivas o paradigmas se van a sintetizar en tres: despotismo ilustrado, inconmensurabilidad y pluralismo.

Podemos calificar de *despotismo ilustrado* la posición que mantienen Jensen, Watts y Zimmerman (Watts y Zimmerman, 1978) en contabilidad o Pfeffer (1993) en organización de empresas. Jensen acusó que toda la investigación realizada en contabilidad hasta los setenta había sido acientífica hasta ese momento porque su interés era normativo (Christenson, 1983). La *Escuela de Rochester* emprendió entonces la tarea de refundar la ciencia contable, pasando a controlar las revistas científicas más apreciadas por su potencial de promoción *académica*. Afortunadamente no han logrado borrar toda la investigación acientífica. Pfeffer (1993) pretende hacer algo parecido utilizando su particular lectura de Kuhn y preocupado por la escasa financiación de la investigación en organización de empresas y por la caída de las matrículas en las escuelas de negocios estadounidenses. Como entiende que el progreso de la disciplina es la unidad paradigmática, no el avance del conocimiento, la solución que propone es la creación de una elite que imponga un acuerdo sobre el paradigma a seguir: la imitación de otras disciplinas que han progresado notablemente gracias a centrarse en teorías reduccionistas, utilitaristas, funcionalistas e instrumentales.

Inconmensurabilidad de los paradigmas. Burrell y Morgan (1979) sostienen la imposibilidad de evaluar la elección entre paradigmas, siguiendo el concepto Kuhniano

de inconmensurabilidad. Hay una tensión en esta idea ya que, por un lado, es deseable que exista una apertura a nuevos planteamientos que no hayan de ser descalificados en función de los valores internos de otros paradigmas y en este sentido la posición de estos autores es encomiable, pero, por otro lado, la falta de diálogo entre las diferentes formas de estudiar la contabilidad imposibilitaría el enriquecimiento que proporciona la existencia de diferentes perspectivas, cuestión que omite este planteamiento.

Pluralismo. En este trabajo hemos aportado argumentos contra la primera propuesta. Intentar, como Pfeffer (1993), que todos los académicos hiciesen como si creyeran en un único paradigma para obtener fondos de investigación es un argumento instrumental e inconsistente con los objetivos de la investigación. Paul Feyerabend (citado en Phillips, 1992, p. 61) escribió que la unanimidad de opinión puede ser apropiada para alguna religión o para los seguidores de algún tirano, pero lo es menos para la ciencia, posición compartida por Savater (1997):

“Creo que hay argumentos racionales para preferir la democracia pluralista a la dictadura o el unanimismo visionario, y también que es mejor optar por los argumentos racionales que por las fantasías caprichosas o las revelaciones ocultistas” (Savater, 1997, p. 152)

La escuela de Rochester debe situarse al nivel de Pfeffer. La cuantificación de las ciencias sociales y el consiguiente desarrollo de la metodología estadística puede ser observada como un intento de, emulando las ciencias físicas, conseguir autoridad e influencia (Cannella y Paetzold, 1994). Michel Power (1994) ha puesto de nuevo el dedo en la llaga cuando afirma que el giro empírico es paradójico por cuanto ha desplazado la cuestión del cientificismo de la práctica a la investigación, es decir, la objetividad ya no es una cuestión de legitimidad para los profesionales de la contabilidad, sino para el creciente número de investigadores. Aunque cualquier actividad humana debe ser legítima, es irracional que la base de legitimación de la investigación contable sea una absurda copia de los valores profesionales de la contabilidad. En cuanto a las consecuencias del giro empírico, Mattessich (1995) denuncia que la élite de la investigación contable es menos accesible que nunca a ideas que vayan más allá de su propia visión.

Por otro lado, la propuesta relativista también adolece del inconveniente de la falta de diálogo. Espero haber aportado los argumentos necesarios para defender el interés de la convivencia de perspectivas variadas sobre la contabilidad y que ésta se produzca en diálogo, contraposición y cuestionamiento de las teorías y conclusiones que se alcancen en cada perspectiva. Por un lado, es posible y deseable, en una sociedad democrática la existencia de diversas formas de estudiar los fenómenos sociales. Por otro lado, es necesario que esto se produzca conservando cierto rigor intelectual, es decir, no es admisible que cualquier enfoque sea válido. Por el contrario, es neces-

rio adquirir cierto compromiso intelectual y comunicar a los demás miembros de la comunidad académica no sólo los resultados de la investigación, sino qué cosas se presuponen. En este sentido hay que advertir contra una interpretación esquizofrénica del pluralismo según la cual se pueden utilizar en un mismo trabajo diferentes teorías con presuposiciones incompatibles entre sí. Esta interpretación es fruto del desconocimiento de las implicaciones de adoptar una determinada perspectiva y debe ser rechazada en base a los argumentos presentados en este trabajo. Por ejemplo, no se puede hacer un estudio interpretativo con una mente funcionalista porque impondrían teorías a las observaciones, violando los presupuestos interpretativos.

El potencial de las perspectivas alternativas radica en el debate que generan sobre las presuposiciones de la contabilidad, para evidenciar la necesidad de que la investigación en contabilidad sea consciente de sus propios valores y creencias sobre la naturaleza de las ciencias y de la sociedad y consecuente con las implicaciones que sus valores pueden tener sobre los resultados. Para defender el pluralismo quiero también citar textualmente a Mattessich:

“Los fundamentos de nuestra disciplina están demasiado poco consolidados como para rechazar la mirada crítica desde un ángulo no impedido por la moralidad social y académica de las dos últimas décadas. El intento de los académicos de moldear la contabilidad a semejanza de una ciencia pura deber ser modificado”. (Mattessich, 1995, p. 1).

8. CONCLUSIÓN

La mayor parte de la investigación en contabilidad se realiza sobre presupuestos funcionalistas. Además, la investigación funcionalista que actualmente goza de mayor relieve es la empírica con presupuestos racionalistas y objetivistas. No es infrecuente encontrar llamamientos a la unificación de la investigación en torno a esta perspectiva dominante.

Este trabajo ha tratado de servir de contrapeso, poniendo de manifiesto que antes de emprender el estudio de la contabilidad es necesario hacer elecciones racionales sobre la naturaleza de la sociedad y cómo se cree que se produce el conocimiento. Así, tanto si el investigador se sitúa en el funcionalismo como si se sitúa en cualquiera de las corrientes alternativas propuestas, está incurriendo en grandes compromisos, que es necesario que conozca (tanto si los elige como si no). Después de analizar sus presuposiciones, el trabajo se ha decantado por perspectivas alternativas al funcionalismo. Esto no quiere decir que toda la investigación funcionalista sea desdeñable.

El trabajo también ha ilustrado cada una de las perspectivas con diferentes trabajos aplicados a la contabilidad, con el propósito de sostener que es posible realizar investigación alternativa. Además, es deseable porque, como se ha demostrado, estas formas alternativas de estudiar la contabilidad plantean interesantes teorías sobre el funcionamiento de la contabilidad en la sociedad.

Por último, este trabajo también ha puesto de relieve las dificultades de las perspectivas alternativas, que demuestran que ninguna forma de investigar es suficiente por sí misma. Por el contrario, el conocimiento del funcionamiento de la contabilidad en su contexto social e institucional vendrá probablemente dado por el diálogo entre todas estas perspectivas.

Es necesario advertir de las limitaciones de este trabajo. Ciertamente, no es un balance definitivo de cada una de las perspectivas, sino que tan sólo aspira a presentar sus principales presuposiciones y teorías con el fin de defender el pluralismo.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, O., J. BLAKE, C. GOWTHORPE y E. OLIVERAS (1998): "Análisis de autores, citas y revistas de contabilidad en España", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVII, Nº 96, p. 821-850.

ARMSTRONG, P., MARGINSON, P., EDWARDS, P. y PURCELL, J. (1996): Budgetary Control and the Labour Force: Findings from a Survey of Large British Companies. *Management Accounting Research*, Vol. 7, p. 1-23.

BELKAOUI, A. (1992): *Accounting Theory*. (London: Academic Press).

_____. *Inquiry and Accounting (1987)*: (Westport, Connecticut: Quorum Books).

BONACHE, J. (1999): "El estudio de casos como estrategia de construcción teórica: características, críticas y defensas", *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, Nº 3, p. 123-140.

BROWN, L.D. (1997): "Influential Accounting Articles, Individuals, Ph.D. Granting Institutions and Faculties: A Citational Analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21 (7/8), p. 723-754.

BURCHELL, S.; CLUBB, C. y HOPWOOD, A.G. (1985): "Accounting in its Social Context. Towards a History of Value Added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, p. 381-413.

BURRELL, G. y MORGAN, G. (1979): *Sociological Paradigm and Organisational Analysis*. (London: Heinemann).

CANNELLA, A. y PAETZOLD, R. (1994): "Pfeffer's Barriers to the Advance of Organizational Science: A Rejoinder" *Accademy of Management Review*, Vol. 19 (2), p. 331-341.

CAÑIBANO, L. (1975): *Teoría Actual de la Contabilidad*, ICAC, Madrid.

_____. y GONZALO, J.A. (1995): "Los programas de investigación en contabilidad" ASEPUC (ed.) *I Jornada de Trabajo sobre la Teoría de la Contabilidad*, ASEPUC, Málaga.

_____. y GONZALO, J.A. (1997): "Los programas de investigación en contabilidad" *Revista de Contabilidad*, Vol. 0 (0), p. 57-95.

CARMONA, S., EZZAMEL, M. y GUTIÉRREZ, F. (1997): "Control and Cost Accounting in the Spanish Royal Tobacco Factory" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 (5), p. 411-446.

- CHRISTENSON, CH. (1983): "The Methodology of Positive Accounting" *The Accounting Review*, Vol. LVIII (1), p. 1-22.
- CHUA, W.F. (1983): "Radical Developments on Accounting Thought" *The Accounting Review*, Vol. LXI (4), p. 601-632.
- COVALESKI, M. y DIRSMITH, M. (1990): "Dialectic Tension, Double Reflexivity and the Everyday Accounting Researcher: On Using Qualitative Methods" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (6), p. 543-573.
- DONOSO ANES, R. (1994): "Precedentes históricos de la contabilidad de gestión en España: Análisis de algunos ensayos realizados para la fijación de precios". AECA (ed.) *Elementos de Contabilidad de Gestión. Monografía nº 21*, AECA, Madrid, p. 413-440.
- ECHEVERRÍA, J. (1995): *Filosofía de la Ciencia*, Akal, Madrid.
- EZZAMEL, M. (1994): "Organizational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in its Organizational Context" *Organizational Studies*, Vol. 15(2), p. 213-240.
- FOUCAULT, M. (1991): *Las palabras y las cosas*, Siglo Veintiuno, México.
- _____ (1996): *Vigilar y castigar. Nacimiento de la prisión*, Siglo Veintiuno, Madrid.
- GARCÍA-AYUSO COVARSI, M. y S. JIMÉNEZ CARDOSO (1996): "Una reflexión crítica sobre el concepto y el ámbito del análisis financiero y los objetivos de la investigación en materia de análisis de la información financiera". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXV(87), p. 403-427.
- GRAVES, O., FLESHER, D. y JORDAN, R. (1996) "Pictures and the Bottom Line: The Television Epistemology of U.S. Annual Reports". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21 (1), p. 57-88.
- HOPPER T. y ARMSTRONG, P. (1991): "Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 (5/6), p. 405-438.
- _____ y POWELL, A. (1985): "Making Sense on Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions" *Journal of Management Studies*, Vol. 22 (5), p. 429-465.
- HOPWOOD, A. (1987): "The Archeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 12 (3), p. 207-234.
- _____ (1990): "Accounting and Organization Change", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3(1), p. 7-17.
- JOHNSON T. y KAPLAN R. (1988): *Contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza y Janés, Barcelona.
- JÖNSSON, S. y N. MACINTOSH (1997): "Cats, Rats and Ears: Making the Case for Ethnographic Accounting Research", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 22 (3/4), p. 367-386.
- KUHN, R. (1988) "Revoluciones en el Pensamiento". Nisbet, R. y otros (eds.) *Cambio Social*, Alianza, Madrid.
- LAUGHLIN, R. y LOWE, A. (1990): "On the Nature of Accounting Methodology" Cooper, D. y Hopper, T. (eds) *Critical Accounts*, Macmillan, London.
- LUKKA, K. y E. KASANEN (1996): "Is Accounting a Global or a Local Discipline? Evidence from Major Research Journals", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 21 (7/8), 755-773.
- MARCUSE, H. (1971): *Razón y revolución*, Alianza Editorial, Madrid.
- MATTESSICH, R. (1995): *Critique of Accounting*, Quorum, Westport.
- MILLER, P. y HOPWOOD, A. (1994): "Accounting as a Social and Institutional Practice" Miller, P. y Hopwood, A. (eds.) *Accounting as a Social and Institutional Practice*. Cambridge University Press, Cambridge.
- _____ y O'LEARY, T. (1987): "Accounting and the Construction of the Governable Person" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, p. 235-265.

MILLER, P.; HOPPER, T. y LAUGHLIN, R. (1991): "The New Accounting History: An Introduction" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 (5/6), p. 395-403.

MONTERREY MAYORAL, J. (1994): "Un recorrido por la contabilidad positiva" *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 25 (95), p. 427-467.

MORGAN, G. (1988): "Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 13 (5), p. 477-485.

OTLEY, D. (1980): "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis" *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 5 (5), p. 413-428.

PARKER, L; J. GUTHRIE y R. GRAY (1998): "Accounting and Management Research: Passwords from the Gatekeepers" *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 11(4), p. 371-402.

PFEFFER, J. (1993): "Barriers to the Advance of Organizational Science: Paradigm Development as a Dependent Variable" *Academy of Management Review*, Vol. 18 (4), p. 599-620.

PHILLIPS, D. (1992): *The Social Scientist's Bestiary*, Pergamon Press, Oxford.

POWER, M. (ed.) (1994): *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason*, Cambridge University Press, Cambridge.

PUXTY, A.G. (1993): *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. Advanced Management Accounting and Finance Series. CIMA, Academic Press, San Diego, California.

ROBERTS J. y SCAPENS R. (1990): "Accounting as Discipline" Cooper, D. y Hopper, T. (eds.) *Critical Accounts*, Macmillan, London.

ROSENBERG, D. (1989): "Professional Authority and Recourse Allocation: Treasurers and Ppolitics in UK Local Governments" Chua, W.; Lowe, A. y Puxty, T. (eds.) *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan.

SAVATER, F. (1997): *El Valor de educar*, Ariel, Barcelona.

SCHIFF, M. y LEWIN, A.Y. (1970): "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*, p. 122-149.

TINKER, A. (1980): "Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, p. 147-160.

_____ (1985): *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, Praeger, New York.

_____ (1987): y NEIMARK "The Role of Annual Reports in Gender and Class Contradictions at General Motors: 1917-1976" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (1), p. 71-88.

WATTS, R. y ZIMMERMAN, J. (1978): "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards" *The Accounting Review*. Vol. LIII, (1), p. 112-134.

WELLS, M. (1976): "A Revolution in Accounting Thought" *The Accounting Review*, Vol. LI (3), p. 471-482.