

**Evolución y perspectivas de la Investigación en  
Contabilidad de Gestión**

**III Jornadas Universitarias Internacionales de  
Contabilidad**

**Cra Carolina Asuaga  
Universidad de la República**

**Montevideo, Noviembre de 2008**

# Evolución y perspectivas de la Investigación en Contabilidad de Gestión

## INDICE

<b>1. OBJETIVO Y ALCANCE DEL TRABAJO .....</b>	<b>3</b>
<b>2. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>3. ENFOQUES DERIVADOS DE LA ECONOMÍA NEOCLÁSICA .....</b>	<b>5</b>
3.1 EL ENFOQUE TRADICIONAL.....	5
3.2 INVESTIGACIÓN CONTABLE POSITIVA .....	6
<b>4. ENFOQUES ALTERNATIVOS.....</b>	<b>9</b>
4.1 CONTABILIDAD CONDUCTISTA .....	9
4.2 INVESTIGACIONES DERIVADAS DE LA TEORÍA DE LA ORGANIZACIÓN.....	10
4.3 INVESTIGACIONES BASADAS EN LA TEORÍA SOCIAL .....	11
<i>Enfoque Interpretativo</i> .....	11
<i>Enfoque Crítico</i> .....	13
<b>5. INVESTIGACIONES BASADAS EN LA PRÁCTICA .....</b>	<b>14</b>
<b>6. REFLEXIÓN FINAL .....</b>	<b>15</b>
<b>7. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>16</b>

## **Evolución y perspectivas de la Investigación en Contabilidad de Gestión**

*“El conocimiento más relevante en el siglo XVII, cuando nació la ciencia, se refería a Dios, el Demonio, los Cielos y al Infierno. Si uno se equivocaba al hacer una conjetura sobre asuntos de la divinidad, las consecuencias de ese error no eran menos que la maldición eterna”* Lakatos, “The Methodology of Scientific Research Programmes” *Philosophical Papers* Volume 1. Cambridge University Press

### **1. Objetivo y Alcance del Trabajo**

El objetivo de este trabajo es mostrar la evolución histórica que ha tenido la investigación en Contabilidad de Gestión. Para ello se analizan los distintos marcos teóricos en el que se han apoyado los investigadores, así como las metodologías empleadas.

Cabe destacar que el objeto de estudio de este trabajo es básicamente la investigación anglosajona, ya que es donde más se ha desarrollado y sistematizado la investigación en la disciplina. Lamentablemente, la investigación en Ciencias Sociales en general y en Contabilidad de Gestión en particular en ámbitos académicos menos desarrollados - aún cuando se cuente con honrosas excepciones-, y en términos generales, no ha avanzado lo suficiente, y en algunas universidades las investigaciones son exclusivas de las ciencias básicas. Efectivamente, tal como sostiene Mollis (Mollis, 2006) la conceptualización anacrónica de lo básico y aplicado, resabios del siglo XIX y herencias de épocas en que el estatus de ciencia correspondía exclusivamente a las comúnmente llamadas Ciencias Duras, se asocia a ideas tales como el laboratorio como reducto fundamental de la producción del conocimiento.- desestimando otras opciones - y una relación lineal y unidireccional entre conocimiento básico y aplicado que no responde a la realidad actual.

Lo antes expuesto lleva a que exista gran disparidad en el nivel de las investigaciones realizadas fuera del ámbito académico anglosajón, por lo que se entendió oportuno para este trabajo limitar el alcance a la evolución que ha tenido la investigación en Contabilidad de Gestión en dichos países.

El trabajo se divide en 7 secciones, siendo la primera esta delimitación del alcance. A continuación se realiza una breve introducción sobre los inicios de la investigación en la disciplina para desarrollar, en la tercera sección las investigaciones que tienen su marco teórico en la economía neoclásica, haciendo hincapié en la Teoría Contable Positiva como investigación contable predominante. En la cuarta parte del trabajo se describe la

investigación alternativa, en especial la Contabilidad Conductista y las investigaciones que cuentan como marco teórico a la Teoría de la Organización y la Teoría Social, destacándose entre estas últimas los enfoques interpretativos y críticos. En la quinta sección se desarrollan los modelos de investigación basados en la práctica, tal como ha acontecido en Estados Unidos a partir de la década de los ochenta; y en la sexta sección se exponen las reflexiones finales para concluir con la bibliografía citada.

## 2. Introducción

Hasta hace algunos años, la historiografía contable anglosajona solía datar el nacimiento de la Contabilidad de Costes, precursora de la Contabilidad de Gestión, hacia el final del siglo XIX o principios del XX (Johnson y Kaplan, 1988; Fleischman y Parker, 1991). Se reconoce a la revolución industrial como impulsora del surgimiento de distintas herramientas de costeo las que son introducidas básicamente por ingenieros anglosajones (Anthony, 1989:1; Hopper, 1994:1) y Gutierrez (2005:104) señala que *The Academy of Accounting Historians* sostenía que hasta 1885, año en el que se publicó un libro de Netcalfe titulado “*The Cost of Manufacturers*” no se puede hablar de Contabilidad de Costos como disciplina contable; sin embargo, esto no significa que anteriormente no existiera una contabilidad de pre-costos y es posible encontrar asignaciones de costos desde el siglo XVI (Donoso, 1997; Carmona et al, 1998; Quattrone, 1998; Solomons, 1952; Parker y Yamey, 1994 y Edwards, 2000).

Sin embargo, aunque la Contabilidad de Costos ya existiera como disciplina, la investigación en dicha área deberá ubicarse a partir del siglo XX. Existen múltiples trabajos que tratan la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. Entre estos trabajos, básicamente anglosajones, Escobar y Lobo (Escobar y Lobo, 2002) señalan como los más relevantes:

- Aportes ingleses: Arnold et al (1980), Bromwich y Hopwood (1981 y 1986) Hopwood y Schreuder (1988) Scrapens et al (1984) Scrapens (1985, 1991) Baxter (1988), Ashton et al (1991, 1995) Hopper (1994) y Bhimani, (1996).
- Aportes norteamericanos Dopuch y Revsine (1973) Anthony (1973, 1989) Argys (1980), Hozer (1980); Shilinglaw, (1980), Mattesich (1980), Kaplan (1984, 1986b, 1993, 1994), Johnson (1986) Loft (1995) , y Atkinson et al (1997)

En este capítulo, se intentará resumir lo que la autora entiende como las líneas de investigación más significativas en el campo de la Contabilidad de Gestión, dividiendo el análisis en los estudios que tienen su base en la economía neoclásica - que la doctrina ha considerado como la línea principal de investigación- de las investigaciones que tienen su base en otras ciencias, las que suelen denominarse investigaciones alternativas, aún cuando algunas de ellas ya formen parte de la corriente principal, tal como quedará explicitado durante el desarrollo del trabajo.

### 3. Enfoques derivados de la Economía Neoclásica

#### 3.1 El Enfoque Tradicional

En el ámbito estrictamente académico, y dentro las principales corrientes de investigación, existe consenso en la literatura en identificar al trabajo publicado en 1923 por el norteamericano JM Clark, *Studies in the Economics of Overhead Cost*, como una publicación que dará el puntapié inicial a la investigación basada en la economía. En dicho trabajo Clark sostiene que no existe un concepto único de costo, y que éste debía entenderse en función del tipo de decisión a adoptar. Esta filosofía es acogida pocos años más tarde en la London School of Economics (Ver por ejemplo Coase, 1937; Baxter, 1938), dando lugar a los múltiples trabajos que basan su marco teórico en la economía neoclásica. Dicho marco teórico acarrea una serie de supuestos, en el que el tomador de decisiones -individuo racional que busca maximizar el beneficio empresarial- tendrá a su disposición, sin costo y sin incertidumbre, toda la información requerida para la toma de decisiones.

Como bien sostienen diversos autores que han estudiado la evolución de la investigación en contabilidad de Gestión (ver por ejemplo Kaplan 1986, Horngreen 1989, Ryan et al 2004) la mayoría de los cursos y los libros de texto actuales, continúan identificando los costos relevantes para cada decisión dentro de un marco económico neoclásico, y esta idea es esencial en la contabilidad de gestión que se generaliza en los años 60 en base a modelos de “costos para la toma de decisiones.” El principal atractivo de un marco económico, con su objetivo de maximizar beneficios, era que permitía el análisis formal de los problemas de la contabilidad de gestión, lo que proporcionaba una considerable medida de respetabilidad académica para su estudio; aunque no se desconocía que en algunas ocasiones, la elegancia matemática se imponía a la utilidad práctica.

Blanco Dopico (1994:35), con respecto a los sistemas de gestión y control que tienen su base en la maximización del beneficio, señala que han sido defendidos o propuestos por conocidos autores, de ellos, Birnberg, Dopuch, Horgren, Shillinglaw, Jaedicke, etc. podrían representar al área anglosajona, en tanto que Lauzel, Scheid, Teston, Thomas, etc., por un lado, y Schmidt, Wald, Schmalenbach, Schneider, Gutemberg, etc., por otro, supondrían una representación de autores franceses y alemanes.

Para el análisis de la evolución seguida por las modelizaciones analíticas realizadas bajo los postulados neoclásicos, es posible distinguir, siguiendo a Lobo (2000, p17 y siguientes), tres etapas diferentes, aún cuando existan solapamientos cronológicos y coincidencias en las asunciones subyacentes en los trabajos de las tres fases: La primera de ellas cubre desde los inicios de la investigación en Contabilidad de Gestión hasta finales de los 60, caracterizada por obviar el costo de la información, por trabajar en condiciones de certeza y, finalmente, por no considerar factores comportamentales. La segunda fase es posible ubicarla temporalmente, de manera aproximada, entre finales de los 60 y mediados de los 80. Su principal característica distintiva con respecto a la anterior es la inclusión del costo de la información, y sobretodo, la consideración de la incertidumbre. Por último, la tercera fase comprendería desde mediados de los 70 hasta mediados de los 80, y su característica principal viene dada por la contemplación

explicita de factores comportamentales en los modelos, además de los factores considerados en los dos anteriores.

En cuanto a los modelos de análisis empleados, se suelen utilizar modelos analíticos formales, como los análisis de regresión para estimar el comportamiento de los costos de producción, procedimientos de programación matemática para determinar la rentabilidad de un producto o la cartera de productos óptima, estadística formal y análisis de optimización dinámicos para investigar las decisiones sobre desviaciones y una variedad de aproximaciones basadas en la programación matemática para la asignación de costos. (Kaplan, 1986:103) Como crítica a estos métodos, conviene señalar, paradójicamente, su carácter simplista y parcial, ya que utilizan técnicas matemáticas sofisticadas y complejas para modelizar el comportamiento económico racional de los individuos en las organizaciones (Ashton et al, 1991:123), obviando aspectos importantes para explicar el comportamiento de los actores y las organizaciones (Lobo, 2002), como los psicológicos y los sociológicos.

Asimismo, a medida que se van levantando los supuestos de la economía neoclásica, van surgiendo diversas escuelas, las que tendrán mayor o menor auge dependiendo de las hipótesis que supriman. El rechazo a los supuestos de la racionalidad de los individuos y al equilibrio del mercado es sostenido por diversas escuelas del pensamiento, como la economía radical, la economía evolucionista, la conductista, la postkeynesiana, la neomarxista y la institucionalista. Con respecto a esta última, surge una nueva corriente, denominada neoinstitucionalista, que retoma los postulados de la teoría institucionalista de Thorstein Veblen, desarrollada a principios del siglo XX, y que hace de las instituciones las unidades de análisis, enfocándose en el cambio económico más que en el equilibrio económico. En cuanto a la diferencia teórica de fondo entre la nueva y vieja versión, Backhouse (citado por Gómez, 2002:84) sostiene que la primera no rechaza los postulados de la economía marginalista, y pone énfasis en la ampliación del alcance de la microeconomía ortodoxa. Agrega que el enfoque teórico del neo-institucionalismo está basado más en la escuela austriaca que en el institucionalismo de Veblen y Commons, ya que sostiene que el cambio organizacional es provocado por las fuerzas del mercado y que su dirección depende más de la naturaleza de los costos de las transacciones, a raíz que la competencia garantiza la supervivencia de las organizaciones más eficientes. A partir de la década del 80, surge un interés, desde la Contabilidad de Gestión, en situar las investigaciones en el marco de la antigua economía institucionalista, acoplando el enfoque de la economía evolucionista y basándose en la economía conductista. La incorporación conceptual de la economía conductista, ha llevado a la nueva economía institucional a: 1) el rechazo del positivismo; 2) una negativa a aceptar solamente el razonamiento deductivo; 3) la aversión a los análisis de equilibrio estáticos; 4) objeciones a los modelos económicos simplistas de comportamiento económico racional. (Gómez, 2002:88)

### **3.2 Investigación contable positiva**

Augusto Comte, propulsor de la corriente positivista, marcó un hito en la concepción y el modo de construcción de la ciencia. Según su perspectiva, se debía construir un modelo que incluyera todas las ramas del saber, proponiendo un sistema unitario de conocimiento científico y una teoría orgánica basada en el método baconiano. Priorizó

la unificación de las ciencias, y trasladó el método científico inductivo de las ciencias físico naturales a las ciencias sociales, desarrollando un modelo desde la perspectiva de la ciencia empírica experimental para alcanzar la percepción de los fenómenos (Casal y Viloria, 2002)

En el área económica, la doctrina suele señalar que los aportes de Comte se popularizaron de la mano de Milton Friedman, por medio de lo que se denominó economía positiva. En cuanto a la introducción a la ciencia contable, las bases se asientan en un trabajo de Watts y Zimmerman, publicado en la *Accounting Review* en 1978, titulado *Towards positive theory of the determination of accounting standards*.

Siguiendo a Monterrey (1998), es posible afirmar que la contabilidad positiva inició su andadura a mediados de los años sesenta, señalándose el trabajo de Ball y Brown de 1968 como el verdadero germen de este paradigma. Ray Ball y Philip Brown, ambos australianos y en aquellas fechas doctorandos en la Universidad de Chicago, tomaron los métodos empleados en la investigación empírica en finanzas y los aplicaron a la contabilidad, todo ello al calor de la euforia desatada con el nacimiento de la moderna teoría financiera, y, evidentemente, fruto de la atmósfera intelectual que allí se respiraba.<sup>1</sup>

Pero cabe cuestionarse cuáles son las causas que impulsaron el despegue de la contabilidad positiva en un panorama caracterizado por la hegemonía absoluta de la orientación normativa. Watts (citado por Monterrey, 1998) considera que su aparición debe asociarse con los cambios que se produjeron en la orientación académica y curricular de las grandes escuelas de negocios norteamericanas en los últimos años de la década de los cincuenta y primeros de los sesenta. Por estas fechas, la Fundación Ford y la Carnegie Corporation encargaron sendos informes para analizar el contenido de los estudios de posgrado (MBA) que se impartían por todo el país. Como resultado, ambos trabajos criticaron de forma muy severa el enfoque docente, marcadamente normativo, así como la escasa actividad investigadora que se desarrollaba en las escuelas de negocios. En síntesis, ambos apostaban decididamente por un cambio radical, que contemplara una formación orientada hacia la toma de decisiones en la industria y en la que la investigación sobre la forma de hacer negocios en el mundo real constituyera una de las tareas fundamentales del profesorado; en suma, se estaba impulsando de forma definitiva el enfoque positivo. El resultado no se hizo esperar, y en particular la contabilidad se vio afectada por el eco de dichos informes: el Comité de Programas de Doctorado de la Asociación Americana de Contabilidad (*American Accounting Association's Committee of Doctoral Program*) emitió una recomendación en la que apostaba de forma decidida por la orientación positiva de la investigación. Adicionalmente, en 1963 la Universidad de Chicago y la *London School of Economics* iniciaron la publicación del *Journal of Accounting Research*, que tan importante papel ha jugado en el auge y desarrollo de la investigación positiva (Monterrey, 1998)

En cuanto a la teoría en que se enmarcaron dichos estudios, el marco teórico de la economía neoclásica subyace, aunque, como ya se explicitó, a partir de la década de los

---

<sup>1</sup> Curiosamente, 21 años después, el propio Brown reconoció que la revista más importante de la época, *The Accounting Review*, rechazó la publicación del trabajo con el argumento de que aquella era “una revista de contabilidad”. Con anterioridad a la irrupción de la corriente positiva, la literatura contable era casi exclusivamente de carácter normativo, y durante el período 1965-1963 sólo el 3 por 100 de los trabajos recogidos en la *Accounting Review* eran empíricos..... Un elocuente ejemplo del declive de la literatura normativa ante el empuje de la positiva es el que en 1967, sólo el 13 por 100 de los trabajos publicados en el *Journal of Accounting Research* eran empíricos; en 1968 ascendieron al 31 por 100, y en 1972 al 60 por 100. Por el contrario, los de carácter normativo cayeron al 24 por 100 en 1967, al 7 por 100 en 1968 y al 0 por 100 en 1972. Monterrey (1998)

70 comienzan a levantarse los supuestos de la economía neoclásica. En los modelos de decisión usados en los años 60, al respecto de la maximización de beneficios, se tenía como supuesto que el tomador de decisiones comparte el objetivo del propietario, y recién con la formulación de la Teoría de la Agencia se desvincula la figura del tomador de decisiones con la del propietario. Sin embargo, se seguiría considerando que tanto el propietario como el tomador de decisiones eran individuos racionales que intentaban maximizar sus respectivas utilidades personales. La Teoría de la Agencia, así como la Teoría de los Costos de Transacción, ambas derivadas de la Teoría de la Firma de Coase (1937), ocuparon un rol preponderante. En especial la primera, que tenía como objetivo explicar el comportamiento de los individuos como agentes económicos, aunque también aportaba indicaciones para la acción directiva. Los modelos de agencia se consideraban satisfactorios sólo si, al mismo tiempo que eran indicativos, también concordaban con el comportamiento observado de las personas que toman las decisiones. De este modo, tal como sostienen Ryan et al (Ryan et al, 2004, p105) la investigación de la Teoría de la Agencia tenía un carácter claramente positivista<sup>2</sup>, ya que en mayor o menor medida, se ocupa de explicar prácticas contables observadas; y este cometido representa un cambio en la metodología de la investigación de la Contabilidad de Gestión.

En otro orden y en cuanto a la metodología, se impone el método científico, el que sigue siendo ampliamente aceptado en la investigación contable predominante hasta nuestros días. Dicho método, podría decirse simplifícadamente que comienza con una teoría bien formulada, generalmente derivada de un repaso de la literatura académica previa, y se expresa bajo la forma de un modelo matemático. Esta teoría se utiliza para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes. A continuación se emplea un conjunto de procedimientos altamente estructurado y predeterminado para reunir información que se analiza con técnicas estadísticas y que casi inevitablemente valida la hipótesis<sup>3</sup>. El paso final es generalizar los resultados. (Ryan et al, 2004).

Tal como sostiene Beattie (Beattie, 2004) la economía neoclásica, y la teoría positiva de la agencia, han tenido un papel relevante en el desarrollo de la teoría contable positiva, y se usan como marcos teóricos instrumentales que en si mismos no están sujetos a pruebas empíricas, aunque sus predicciones sí se comprueben con datos empíricos. La misma autora (*Ibidim*) señala que la teoría contable positiva se vio sometida a una serie de críticas, especialmente en los años 80: Christenton (1982); Lowe, Puxty y Laughlin (1983); Tinker, Marino y Neimark (1982); Sterling (1990); y Whittington(1986). Todas estas críticas han destacado la imposibilidad de divorciar la comprobación empírica del análisis teórico.

La teoría contable positiva, se basa entonces en un modelo teórico abstracto, que puede usarse para generar predicciones o hipótesis para pruebas empíricas. La comprobación de dichas hipótesis proporciona evidencia empírica sobre las relaciones hipotéticas, pero

---

<sup>2</sup> No obstante lo afirmado, los autores señalan que existen una amplia gama de trabajos que se pueden describir como investigación de la Teoría de la Agencia -desde sofisticados modelos matemáticos a estudios empíricos y experimentos de comportamiento- cada uno de ellos aportando pesos diferente a lo normativo y a los elementos positivos, y sostienen que en ese contexto, Jeansen distinguía entre la creación del modelo “principal-agente”, y “ la teoría positiva de la agencia”, principalmente normativa la primera y claramente positiva la segunda..

<sup>3</sup> Este sesgo hacia resultados positivos se explica en gran medida por el hecho que generalmente, es difícil que se publiquen investigaciones que no validen la hipótesis principal

no confirman el modelo subyacente. El modelo es simplemente un instrumento para generar hipótesis o predicciones, pero no es una explicación empírica del comportamiento pronosticado. Con los años, la economía neoclásica ha tenido considerable éxito en las predicciones del comportamiento económico del mercado, pero no ha podido explicar el comportamiento de agentes económicos individuales. En la Contabilidad de Gestión, el objeto de estudio son generalmente empresas individuales, y de los individuos dentro de las organizaciones. Lamentablemente, es en ese nivel de análisis cuando los economistas admiten las limitaciones de la teoría neoclásica y, en particular, las limitaciones de la teoría neoclásica de la empresa en cuestión. (Ryan et al, 2004:109)

#### 4. Enfoques alternativos

Las sostenidas críticas a los postulados neoclásicos, ha llevado a los investigadores a buscar marcos alternativos en que encuadrar sus estudios. Se desarrollarán ahora estos diferentes enfoques alternativos que ha tomado la investigación en Contabilidad de Gestión. Pero es importante recalcar, que el término alternativo se emplea, como es usual en la bibliografía relacionada, como una opción diferente del marco neoclásico. Sin embargo, algunos de las teorías a describir, tal como la Contabilidad Conductista o La Teoría Contingente, ya no pueden tildarse de alternativas, y han pasado a formar parte de la corriente principal

##### 4.1 Contabilidad Conductista

.La contabilidad conductual surge a fines de los 60, y se centra en la conducta del individuo que toma las decisiones, y utiliza conceptos de psicología, en especial de la psicología conductista y de la psicología cognitiva. Uno de los trabajos pioneros es adjudicado a Argys, en una publicación que data de 1952 denominada *The impact of Budget on People*. En dicha publicación se documentaron casos en los que se utilizaba el presupuesto para presionar a trabajadores y directivos, con el resultado de un sentimiento generalizado de hostilidad y conflicto entre los diversos jerarcas (Argys, 1952).

En la década del 60 y primeros años de los 70, se realizaron múltiples estudios con el objetivo de descubrir el efecto que la preparación y utilización del presupuesto puede tener sobre el comportamiento de los individuos involucrados y sobre la empresa en su conjunto. Pero aún cuando la Contabilidad Conductista comenzó con los investigadores cuestionándose qué efecto tenían los presupuestos en las personas, a fines del 60 ya comenzaban a preguntarse que efectos tenían las personas en los presupuestos; y Schiff y Lewin, en una publicación de la *Accounting Review*, contrarrestan el artículo de Argys con una investigación titulada *The impact of People on Budgets* (Schiff y Lewin, 1970). Dicho artículo dio lugar a un creciente interés por el funcionamiento de los presupuestos, ubicándolo en un contexto organizativo. Se recurrió a la Teoría de la

Empresa, y en los años 70, la Teoría de la Contingencia<sup>4</sup> se convirtió en una característica de la investigación en Contabilidad de Gestión. Luego, otros autores demandaron estudios de la contabilidad en un contexto social más amplio (Ryan et al, 2004), así como la introducción de varias teorías sociales que han enriquecido los enfoques alternativos, tal como se desarrollará más adelante.

Con respecto a la metodología empleada, una suposición implícita en estas investigaciones era que el objetivo del sistema contable consistía en alcanzar los objetivos de la empresa establecidos por la alta dirección. Cualquier comportamiento que no sirviera a esta función se consideraba dañino para los intereses de la empresa. La investigación se basaba entonces en lo que podría considerarse una visión directiva de la contabilidad y buscaba comprender las variables que influyen en el comportamiento humano de modo que se pudieran crear controles que asegurasen el logro de los objetivos empresariales. Cabe destacar que aunque la investigación de la contabilidad conductista tenía objetivos normativos, o sea, sistemas mejorados de control de diseño, adoptó una metodología mayormente empírica, ya que el comportamiento humano se consideraba algo que se podía categorizar y generalizar mediante la observación y la medición. (Ryan et al, 2004). Esta metodología empiricista explica el porque la investigación de la contabilidad conductista ha pasado a formar parte de la corriente principal: como enfoque alternativo, planteaba nuevos problemas y proporcionaba una visión diferente de la investigación en la Contabilidad de Gestión, pero no representaba un cambio significativo de metodología (Ryan et al, *Ibidim*), algo que sí ocurriría años más tarde con la aparición de la Teoría Social como marco teórico.

#### 4.2 Investigaciones derivadas de la Teoría de la Organización

En la década del setenta, surgen una serie de enfoques sobre la investigación en Contabilidad de Gestión centrados en la Teoría de la Organización. Las nuevas investigaciones buscaban identificar relaciones entre determinadas variables ambientales, organizativas, conductuales y contables.

Otley (Otley, 1987<sup>5</sup>) en un artículo denominado *Management accounting and organization theory: a review of their interrelationship*, pone de relieve que un gran número de elementos de la Teoría de las Organizaciones fueron usados por los investigadores de la Contabilidad de Gestión: la Teoría de las decisiones basadas en el comportamiento y los aspectos organizativos; la Teoría de los Sistemas, y fundamentalmente, la Teoría de la Contingencia.

La Teoría de la Contingencia se inicia con los trabajos de Woodward (Woodward 1958), quien estudió las relaciones entre estructura y tecnología; y con las comprobaciones empíricas sobre la importancia del entorno realizadas por Burns y Stalker (Burns y Stalker ,1961) y por Lawrence y Lorsch (Lawrence y Lorsch, 1967). Esta teoría, pasó luego a denominarse *Teoría Estructural de la Contingencia*. Su premisa básica es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar

---

<sup>4</sup> 4.2 Investigaciones derivadas de la Teoría de la Organización

<sup>5</sup> Una versión anterior de este artículo es publicado en el año 1984

las organizaciones, ya que ésta dependerá del entorno en que se desenvuelvan, lo que implica para la Contabilidad de Gestión que el sistema de información deba de adaptarse también a aquél. Sus principales fundamentos serían (Escobar y Lobo, 2002):

:

- La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos
- El concepto más importante que introduce esta aproximación es el acoplamiento (*fit*) entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas. Éste es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento organizativo (RO) mejore en términos de eficacia y de eficiencia.

Cabe destacar que la Teoría de la Contingencia ha sido cuestionada por diversos autores (Ver Otley, 1980 y 1994b; Weill y Olson, 1989; Iivary, 1992), fundamentalmente, por el carácter estático y la no consideración de factores sociopolíticos en los trabajos iniciales. Con respecto a los métodos de investigación empleados, generalmente se utilizan estudios cruzados en los que las variables relevantes se obtienen por medio de encuestas, y a esos datos se les aplica un análisis estadístico para identificar las relaciones significativas que hubiere, con el objetivo último de obtener relaciones generalizables. El supuesto subyacente es que si se conocen las relaciones generalizables, se podrán formular sistemas contables compatibles con las características de la empresa. Estos estudios están sujetos a las mismas limitaciones metodológicas que las señaladas para la contabilidad de gestión positiva basada en la economía, ya que pueden predecir tendencias, pero no pueden explicar los procesos a través de los que los sistemas de contabilidad de gestión evolucionan en una empresa determinada (Ryan et al, 2004).

### 4.3 Investigaciones basadas en la Teoría Social

Aunque la introducción de la teoría del comportamiento y la organización dio lugar a programas de investigación bien definidos (Contabilidad Conductista y Teoría de la Contingencia respectivamente) la introducción de la Teoría Social ha generado diferentes programas de investigación, entre los que se destacan la investigación interpretativa y la investigación crítica. Los enfoques interpretativo y crítico tienen en común el considerar que la actividad social es el resultado de una relación compleja entre estructuras sociales, acción social y agencia individual. Tanto la investigación interpretativa como la crítica parten de la base que las prácticas sociales, pueden ser cambiadas por los propios actores sociales. Consecuentemente, ambos enfoques consideran a la Contabilidad como una construcción social, dependiente de los distintos actores sociales involucrados. Sin embargo, difieren, básicamente, en las ramas de la teoría social en que se basan, tal como se desarrollará a continuación

#### *Enfoque Interpretativo*

Siguiendo a Scapens (Scapens, 1994), es posible distinguir una corriente de investigación que surge a principios de los 80 que tiene como objetivo la búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas, buscando comprender y explicar cómo se produce el orden social; y que se basa en las siguientes asunciones:

- La realidad social emerge y se crea subjetivamente por las personas, posteriormente esta realidad se vuelve objetiva por la interacción humana.
- Se asume un orden social que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través del control social de los mismos.

El enfoque interpretativo reconoce que la Contabilidad proporciona un conjunto de significados o un lenguaje del que se aprovechan las organizaciones empresariales, pero que es en sí mismo el resultado de las actividades. En cuanto que la Contabilidad se centra en la consecución de eficacia económica, podría describirse como el lenguaje del capitalismo. Como bien sostienen Ryan et al (Ryan et al, 2004), estudiar a la Contabilidad desde esa perspectiva requiere un análisis detallado de las prácticas contables, y para ello hace falta ubicar las prácticas actuales en su contexto histórico, así como el económico, social y organizativo. Con este fin los investigadores adoptan una orientación holística en la que la contabilidad se estudia como parte de un sistema social unificado y se crea una imagen de la totalidad del sistema. Estos estudios no proporcionan la clase de teoría predictiva que buscan los investigadores positivos, dado que se basan en la creencia que las prácticas contables están construidas socialmente y son posibles de cambiar por los propios actores.

Entre los principales enfoques de esta corriente se destacan (Escobar y Lobo, 2002):

1) *Behavioural Accounting*. Nace a principios de los 80 y alcanza su auge hacia mediados de esa década. Se centra en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los sistemas de información. En esta línea, cabe destacar la atención prestada por los investigadores a los presupuestos. Tras ser reformulada, sigue utilizándose, aunque cada vez su peso relativo en la investigación en Contabilidad de Gestión es menor. Entre las revisiones de los trabajos en esta área, destacan la de Emmanuel et al en 1985 y la de Ezzamel y Hart en 1987.

2) *Human Information Processing -HIP-*. Se deriva de la anterior y se basa en la Teoría Conductual de la Decisión. El HIP se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información. Esta aproximación estudia aspectos relacionados con el diseño de los sistemas de información y es coetánea con la anterior. También es posible encontrar en la literatura especializada revisiones relevantes de la misma, como la de Lobby en 1981 y el trabajo de Ezzamel y Hart ya mencionado

3) *Teoría Institucional*. Este enfoque ha sido extensamente empleado en el estudio de las organizaciones. En el ámbito de la Contabilidad de Gestión, aunque su empleo ha sido más reciente, presenta un elevado potencial. Para comprender los postulados institucionales hay que abordar el concepto de *campo organizativo*, entendido como el entorno donde se ubica la organización. Toda institución se inserta en un campo que puede definirse por unas características intrínsecas a la firma y por otras externas. Entre las primeras pueden destacarse las diferentes líneas de productos, el tamaño, etc. En las segundas, el sector económico en el que opera, su localización, la legislación aplicable y con quienes interactúa: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc. Es así como el campo organizativo permite identificar las distintas instituciones internas y externas a la empresa para analizar su impacto sobre la Contabilidad de Gestión, así como las posibles interrelaciones entre ellas. Originariamente, esta teoría surgió en la

Sociología y se empleó de forma casi inmediata en los estudios de gestión empresarial. Por lo que se refiere al estudio de la Contabilidad de Gestión, esta aproximación comienza a emplearse a principios de los 80, por dos razones fundamentales; siendo la primera la incorporación de académicos de otras disciplinas a la Contabilidad de Gestión como Willmott, Miller y Armstrong en el Reino Unido, y Covaleski y Dirsmith en Estados Unidos, mientras que la segunda razón es el apreciable consenso entre los investigadores en Contabilidad de Gestión sobre las limitaciones de las modelizaciones economicistas para explicar la compleja realidad empresarial y el distanciamiento de la Teoría Contingente de dicha realidad y de la actividad directiva, al enfocarse casi de forma exclusiva en macrovariables, tales como el tamaño, la estrategia, la tecnología, la edad, etc. (Escobar y Lobo, 2002)

### ***Enfoque Crítico***

Desde mediados de los 80 surgen nuevos enfoques que intentan soslayar una de las críticas al enfoque interpretativo, que es que aunque la investigación interpretativa se ocupa de esclarecer los procesos sociales, no incorpora programas de cambio social. Surge el enfoque crítico cuyo objetivo es interpretar y explicar el papel de los mecanismos de control en las organizaciones desde perspectivas menos convencionales: marxistas, post-modernistas, etc., y proponer programas de cambio social, centrándose en cuestiones como el poder, los conflictos, la injusticia, etc.

Entre sus asunciones principales, y siguiendo a Larrinaga (Larrinaga, 1999), es posible destacar:

- Los criterios para juzgar las teorías sólo son válidos temporalmente y en el contexto que se formularon.
- El conflicto es una característica fundamental y endémica de la sociedad.
- Las potencialidades internas de los individuos son alienables mediante el empleo de mecanismos restrictivos.
- La realidad empírica se objetiviza mediante una interpretación intersubjetiva.
- La injusticia a nivel socioeconómico inhibe la creatividad y la racionalidad de las personas.

Del análisis de estas asunciones, Escobar y Lobo (2002) afirman que el papel de la Contabilidad de Gestión no es neutro, sino que es un dispositivo de control que puede instrumentalizarse por los individuos para condicionar el comportamiento de la organización hacia el logro de sus objetivos particulares. Es posible encontrar enfoques *críticos* centrados en aspectos sociológicos, políticos y comportamentales tanto de la organización, como de miembros de la misma. Estas aproximaciones *alternativas* han sido empleadas profusamente en los últimos quince años. Los mismos autores, en una revisión de la literatura, destacan como los aportes más significativos de esta corriente los trabajos de Hopper y Powell (1985), Cooper y Hopper (1987), Puxty (1993), Roslender (1995) y Larrinaga (1999).

En cuanto a las líneas más destacadas dentro de la Teoría Crítica, es posible destacar al Proceso Laboral<sup>6</sup>, una perspectiva que suele denominarse marxista, pero que aunque se basa en los escritos de Marx, se asocia con el Trabajo de Braverman *Labor and Monopoly Capital*, publicado en 1974. (Braverman, 1974) Esta línea focaliza su estudio en el antagonismo, la división y la lucha de clases.

Pero el teórico social que más ha influido en las recientes investigaciones contables, es el filósofo social francés Foucault<sup>7</sup>, seguido del teórico social Habermas, que atrajo el interés de los investigadores contables durante cierto tiempo, y el sociólogo Latour, que hizo su aparición en el campo de la investigación contable hace relativamente poco tiempo.

## 5. Investigaciones basadas en la Práctica

En los últimos años ha surgido una preocupación de los investigadores en disminuir la brecha que existía entre la teoría y la práctica. En principio esta distorsión se veía en las experiencias de los altos mandos de las organizaciones, en las visitas a empresas y en algunos estudios realizados sobre el uso de técnicas contables. Surgió luego un interés mayor por analizar dicha brecha, y los investigadores recurrieron a técnicas de cuestionarios y entrevistas para obtener un mejor panorama de cómo eran aplicadas las técnicas contables en la práctica. Esta tentativa no tuvo demasiado éxito, dado que los

---

<sup>6</sup> El Proceso Laboral o el *Lavour Process* sostiene, básicamente, que la Contabilidad de Gestión es un instrumento al servicio del capitalismo que instrumentalizado en las organizaciones, permite alienar y explotar a los trabajadores para conseguir más fácilmente sus objetivos (Escobar y Lobo, 2002). Destacan los trabajos de Hopper et al (1987) y Hopper y Armstrong (1991)

<sup>7</sup> "...el trabajo de Foucault se ocupaba principalmente de las prisiones, las enfermedades mentales y la sexualidad, y aunque nunca escribió sobre contabilidad, un número relativamente alto de investigadores contables ha adoptado las ideas y/o métodos de Foucault. A su trabajo no le faltaron críticos, pero se le describió como el "pensador que soldó la filosofía y la historia, y al hacerlo desarrolló una deslumbrante crítica de la civilización moderna" (Mequior, 1984: 16). En las críticas de los fenómenos sociales contemporáneos, Foucault desarrolló dos técnicas epistemológicas, a las que llamó *arqueología* y *genealogía*. Para Foucault, la "verdad" no es el producto de las creencias e intenciones de los individuos, existe sólo dentro del contexto de las prácticas discursivas de las que está formada (o sea, la compleja red de conceptos, términos, etc., usada para describir, discutir y teorizar sobre un fenómeno social determinado) en un período histórico concreto. Su análisis *arqueológico* examina discursos según los sistemas de pensamiento que existían en un período específico, pero no puede justificar la transición de un sistema a otro. Para superar esta dificultad hace falta la *genealogía*, ya que permite "conectarlos (los sistemas de discurso) a cambios en la práctica no –discursiva de las estructuras de poder social" (Audi, 1995). En esto se basa Foucault para sostener que es posible comprender el desarrollo de la sociedad moderna en términos de la relación poder-conocimiento. Son varios los investigadores que han aplicado los métodos de Foucault para volver a escribir la historia de la contabilidad. Mientras que los historiadores la estudian en términos del desarrollo progresivo de técnicas y prácticas modernas, el análisis basado en Foucault cuestiona la propia noción de progreso histórico. Hopwood y sus colegas se reconocen como prácticamente los introductores de Foucault en la investigación contable. Hopwood (1987). Analiza la arqueología de los sistemas contables y cuestiona la idea tradicional de progreso histórico, demostrando que "la contabilidad se ha transformado en lo que no es". Tanto la contabilidad de gestión como la financiera han sido objeto de análisis basados en las ideas de Foucault, pero tal vez el mejor ejemplo con respecto a la contabilidad de gestión sea el trabajo de Miller y O Leary (1987) sobre la "persona gobernable". Demuestran que en las primeras décadas del siglo pasado, el sistema de coste estándar y los presupuestos formaban parte de las complejas prácticas sociales empresariales desarrolladas para regular la acción individual en nombre de la eficacia económica..." (Ryan, et al, 2004)

contactos que proporcionaban la información daban una visión muy superficial; y el resultado fue que los propios investigadores comenzaron a realizar trabajos de campo aplicando el método de casos.

La difusión y utilización del trabajo de casos fue utilizada en Estados Unidos por Kaplan ( Kaplan 1984; 1986b), Johnson y Kaplan (Johnson y Kaplan, 1988<sup>8</sup>), entre otros. Estos autores sostuvieron que la contabilidad de gestión no cumplía con las necesidades de los altos mandos de las empresas modernas. Este planteo dio origen a nuevas técnicas y reformulación de otras, tales como los Costos Basados en Actividades, el Cuadro de Mando Integral y la Contabilidad Estratégica. La tendencia ha sido dar a conocer las nuevas técnicas para luego ajustarlas a las prácticas más usuales en las organizaciones. Investigaciones más actuales han tomado ideas de los autores citados y han realizando trabajos basados en los sistemas contables tradicionales y nuevos, así como la problemática que surge cuando se introducen nuevas técnicas y prácticas. Estos investigadores se apoyan en una amplia variedad de teorías económicas, organizacional, y de la agencia. Por tanto, esta visión tiende a ser más pluralista. En definitiva, esta postura integra diferentes métodos y metodologías y no las contrapone, logrando así un abanico de enfoques válidos y complementarios.

## **6. Reflexión Final**

La incorporación de nuevas disciplinas a la Contabilidad de Gestión ha abierto un amplio campo de estudio en el que sin duda la disciplina va a seguir incursionado.

Esto llevó a que los marcos teóricos se reformularan abandonando los postulados neoclásicos que inicialmente dieron sustento a la Contabilidad de Gestión como herramientas de modelización de las organizaciones con el objetivo primario de la maximización del beneficio. . Actualmente, se ha dado paso a la sociología y a la psicología para abordar un diseño de sistemas de información óptimos, vinculados con los cambios económicos y organizativos que están teniendo las organizaciones de hoy día.

Y es claro que son incompatibles hoy día la maximización del beneficio con las actuales perspectivas de la Responsabilidad Social Corporativa, por citar sólo un ejemplo ilustrador

La investigación en el área de Contabilidad de Gestión, tal cómo ha ocurrido sistemáticamente en las últimas décadas, y del mismo modo que ocurre en todas las disciplinas, lleva un desfase considerable con los que está sucediendo en la práctica profesional de hoy en día. Quizás algunos de los caminos que actualmente se están

---

<sup>8</sup> Se cita la versión en español, la versión original fue publicada por la Harvard Business School Press un año antes.

recorriendo, queden en el olvido. Pero sin duda, gran parte de las investigaciones que en estos años se están desarrollando, serán las que marquen los instrumentos contables que aplicarán las empresas de mañana.

## 7. Bibliografía

Anthony, R (1989): "Reminiscences about Management Accounting". *Journal of Management Accounting Research*, N° 1

Argys, C (1952): *The Impact of Budgets on People*. The Controllership Foundation. New York

Ashton, D, Hopper, T, Scapens, R (1991): *Issues in Management Accounting* Prentice-Hall. New York

Baxter, W (1938): "A note on the allocation of on-cost between departments" *Accountant*. N° 99

Braverman, H (1974): *Labor and Monopoly Capital* Monthly Review Press. New York

Burns, J y Stalker, G (1961): *The Management of Innovation*. Tavistoc. London

Carmona, S.; Ezzamel, M.; Gutiérrez, F. (1998). "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville". *Accounting Historians Journal*, Vol. 25, N° 1

Casal R, y Vilorio, N (2002): "La Corriente positivista y su influencia en la Ciencia Contable" *Actualidad Contable Faces*. Enero- Junio. Vol 5 N° 5.

Clarke, J.M. (1923): *Studies in the Economics of Overhead Cost*. University of Chicago Press. Chicago

Coase, R (1937): "The nature of the Firm". *Economica*. Noviembre.

Donoso, R. (1997): "On the Accounting Practices of the Treasury of the Casa de la Contratación de Indias in Sevilla between 1503 and 1717". *Anales del XX Congreso de la European Accounting Association*, Graz.

Edwards, J.R. (2000): *The History of Cost Accounting. Critical Perspectives on Business and Management* Routledge. Londres

Beatti, V (2004): "Tradiciones de investigación en contabilidad financiera" en Ryan et al (eds): *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*. Deusto. Barcelona

Blanco Dopico, M<sup>a</sup> .I. (1994): *Contabilidad de Costes*. Ediciones Pirámide. Madrid. cobar, B y Lobo, A (2002): *Implicaciones teóricas y metodológicas de la investigación en Contabilidad de Gestión*. Working Paper Universidad de Sevilla.

Fleischman, R.K. y L.D. Parker (1991) "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management" *The Accounting Review* Vol 66 N°2

Gómez, C (2002): "La Economía institucionalista y la Contabilidad de Gestión". *Análisis Económico* Vol XVII N° 35

Gutierrez, F (2005): "Evolución Histórica de la Contabilidad de Costos y Gestión". De COMPUTIS. *Revista Española de Historia de la Contabilidad*. N° 2

Hesse, M (1974): *Models and analogies in sciences*. Sheed and ward. Londres

Hopper, T. (1994): "The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View". *Working Paper*. University of Manchester.

Hesse, M (1980): *Revolutions and reconstructions in the Philosophy of Science*. Harvester Press. Brighton.

Horngren, C. (1989): "Cost and Management Accounting: Yesterday and Today". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1.

Iivary, J. (1992): "The Organizational Fit of Information Systems". *Journal of Information Systems*, Vol. 2

Johnson, T y Kaplan, N (1988): *Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Plaza y Janés. Barcelona

Kaplan, R (1984): The evolution of Management Accounting. *Accounting Review*. Vol 59 N° 3

Kaplan, R. (1986): *Quantitative Models for Management Accounting in Today's Production Environment*, en Bromwich y Hopwood -Eds.

Kaplan, R. (1986b): The role of empirical research in management accounting. *Accounting, Organization and Society* Vol 11 N°4/5

Larrinaga, C. (1999): "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión". *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, N° 3,

Lawrence, P y Lorsch, J.. (1967): *Organization and Environment*. Ed. Division Research Graduate School of Business Administration. Harvard University Press.

Mollis (2006): *La formación Universitaria para el Sistema Educativo y el Sector Productivo*. Planeta, Buenos Aires

- Monterrey, J(1998): “Un recorrido por la contabilidad positiva”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXVII. n. 95
- Lobo, A (2000): *El Impacto de los Sistemas de Adquisiciones transnacionales en los sistemas de control*. Disertation.com
- Otley, D. (1980): “Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis”. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5. Nº 4.
- Otley, D (1987): “Management accounting and organization theory: a review of their interrelationship”. En Scapens et al (eds): *Management Accounting, Organization Theory and Capital Budgeting*. Macmillan. London
- Otley, D (1994a): “Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework”. *Management Accounting Research*, Vol. 5, Nº 3/4.
- Otley, D (1994b): “Some Issues in Management Control.” *III International Management Control System Symposium*. Sheffield.
- Parker R.H. y B.S. Yamey (1994): *Accounting History. Some British Contributions* Oxford Univ. Press. Oxford
- Quattrone, P. (1998): “On the Genesis of Managerialism: The Society of Jesus in Sicily (16th-17th Centuries)”. *Anales del XXI Congreso de la la European Accounting Association*. Antwerp.
- Ryan, B; Scapens, R y Theobald, M (2004): *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*. Deusto. Barcelona
- Scapens, R (1994): “Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice”. *Management Accounting Research*, Vol. 5, Nº 3-4,
- Schiff, M y Lewin A (1970): “The Impact of People on Budgets” *Accounting Review* Vol 46 Nº 1
- Solomons, D. (1952): “The historical development of costing”. En D. Solomons (ed.). *Studies in Costing* Sweet and Maxwell, Ltd. London
- Vatter, W.J. (1950): *Managerial Accounting*. Ed. Prentice Hall. New York
- Watts, O y Zimmerman, O. (1978): Towards positive theory of the determination of accounting standards” *Accounting Review*. Enero
- Watts, O y Zimmerman, O. (1986): *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Weill, P y Olson, M. (1989): “On Assessment of the Contingency Theory of management Information Systems”. *Journal of Management Information Systems*, Vol.6, Nº1
- Woodward (1958): *Management and Technology*. HMSO. London.