

---

# PARADIGMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

---

**Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Doutor, URI.

E-mail: [lavarda@urisantiago.br](mailto:lavarda@urisantiago.br)

**Mercedes Barrachina**

Doutora, UV - Universidad de Valencia (España)

E-mail: [mercedes.barrachina@uv.es](mailto:mercedes.barrachina@uv.es)

**Vicente M. Ripoll Feliu**

Director de IMACCeV - Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia (España)

E-mail: [vicente.ripoll@uv.es](mailto:vicente.ripoll@uv.es)

Site: [www.uv.es](http://www.uv.es)

---

## RESUMEN

---

Los estudios realizados sobre la evolución de la investigación contable evidencian que las publicaciones en las principales revistas contables, se ubican en el paradigma funcionalista, siendo la corriente dominante en nuestros días, privilegiando todavía, por tanto, las conclusiones obtenidas a través de métodos estadístico – cuantitativos. Con el objetivo de entender el estado actual de la investigación en Contabilidad de Gestión, el artículo lleva a examinar los paradigmas de investigación que subyacen en la misma, para de esta forma sea posible explicar las diferencias existentes entre las diversas elecciones teóricas y/o metodológicas adoptadas a lo largo de la historia de la investigación en Contabilidad de Gestión. Así, se propone una discusión presentada en primer lugar por Larrinaga (1999) sobre la cuestión de que la investigación alternativa a la corriente principal explica mejor el funcionamiento de la contabilidad de gestión, basada en ideas filosóficas vigentes y consistentes internamente.

**Palabras Clave:** Paradigma; Investigación; Contabilidad de Gestión.

---

## RESUMO

---

*Os estudos realizados sobre a evolução da pesquisa em contabilidade evidenciam que as publicações nas principais revistas contábeis se baseiam no paradigma funcional, sendo a corrente dominante nos dias atuais, privilegiando, entretanto, as conclusões obtidas através de métodos estatístico-quantitativos. Com o objetivo de entender o estado atual da pesquisa em Contabilidade de Gestão, o artigo procura examinar os paradigmas de pesquisa que se destacam, para desta forma ser possível explicar as diferenças existentes entre as diversas escolhas teóricas e/ou metodológicas adotadas ao longo da história de pesquisa em Contabilidade de Gestão. Assim, se propõem uma discussão apresentada primeiramente por Larrinaga (1999) sobre a questão de que a pesquisa alternativa à corrente principal explica melhor o funcionamento da Contabilidade de Gestão, baseada em idéias filosóficas vigentes e consistentes internamente.*

**Palavras-chave:** Paradigma, Pesquisa e Contabilidade de Gestão.

## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del artículo es entender el estado actual de la investigación en Contabilidad de Gestión. Esto lleva a examinar los paradigmas de investigación que subyacen en la misma, para de esta forma sea posible explicar las diferencias existentes entre las diversas elecciones teóricas y/o metodológicas adoptadas a lo largo de la historia de la investigación en Contabilidad de Gestión.

Por ello, hemos analizado la investigación contable a partir de los estudios de Burrell y Morgan (1979) y Laughlin (1995), que caracterizan los paradigmas en funcionalista, interpretativista y crítico.

Un paradigma de investigación es para Kuhn (1970, p.175) “un conjunto de creencias, valores y técnicas, compartidas entre los miembros de cierta comunidad (científica o de investigación)”. Descifrar un paradigma es importante pues permite “definir lo que debe ser estudiado, que cuestiones se deben plantear, como deben ser planteadas, y que reglas deben ser adoptadas en la interpretación de las respuestas obtenidas” (Ritzer, 1975, p.15).

Estudios como los de Burrell y Morgan (1979); Hopper y Powell (1985); Chua (1986); Laughlin y Lowe (1990); Laughlin (1995); Jönsson y Macintosh (1997); Larrinaga (1999); Saudagaran y Diga (1999); Bhimani (2002); Searcy y Mentzer (2003), entre otros; destacan la existencia y evolución de diferentes paradigmas en la investigación contable.

A continuación, presentamos el estudio de los paradigmas de investigación, demostrando reflexiones sobre el funcionalismo, el interpretativismo y la investigación crítica en contabilidad de gestión. Y concluimos con algunas reflexiones sobre la importancia de los paradigmas para la investigación contable.

## 2. PARADIGMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN: CLASIFICACIÓN DE BURRELL Y MORGAN VERSUS LAUGHLIN

Burrell y Morgan (1979) clasifican los diferentes paradigmas contables, en función de dos criterios. El primero, en el eje horizontal, hace referencia a la posición filosófica que asume el investigador sobre la naturaleza de la ciencia social, diferenciando la perspectiva objetiva de la subjetiva. El segundo, en el eje vertical, se centra en el punto de vista que tiene sobre la naturaleza de la sociedad, diferenciando el enfoque radical del enfoque de regulación. De este modo obtiene, las cuatro posiciones científicas o paradigmas que representamos en la Figura 1.

**Figura 1: Marco conceptual sobre las teorías organizativas. Adaptación de Burrell y Morgan (1979)**

	Cambio Radical		
Subjetiva	Humanismo Radical	Estructuralismo Radical	Objetiva
	Interpretativista	Funcionalista	
	Regulación		

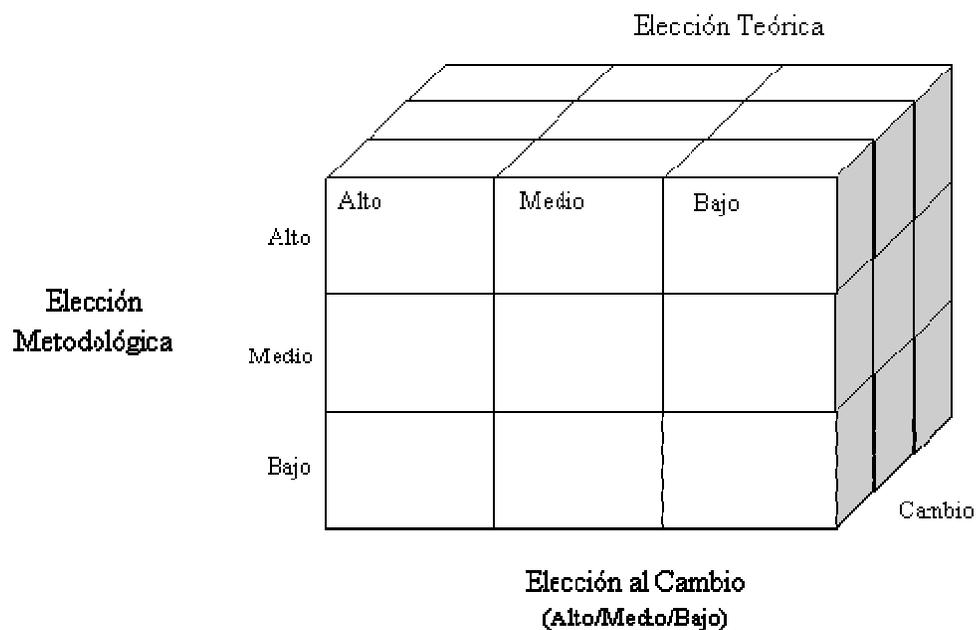
Con el fin de superar las críticas sobre la simplificación del modelo conceptual de Burrell y Morgan (1979), planteadas por Willmott (1990 y 1993), Laughlin (1995) propone un análisis conceptual más amplio basándose en tres dimensiones: la elección teórica, la elección metodológica y la postura del investigador frente al cambio social, tal y como mostramos en la figura 2. Dicha figura sugiere un plano “tri – dimensional”. En el eje vertical encontramos tres niveles de la dimensión teórica que están combinados con los tres niveles de la dimensión metodológica en eje horizontal. El eje de la dimensión del cambio es la conexión entre las dos anteriores.

La dimensión “elección teórica” implica el nivel teórico previo asumido por el investigador en el desarrollo de su trabajo. Altos grados de “elección teórica” suelen indicar que el investigador asume la existencia previa de un mundo material (objetivo), es decir, asume un grado elevado de generalización y teorías previamente demostradas. Explicar la diversidad y los detalles de sus hallazgos es menos importante que confirmar (o refutar) sus observaciones en relación con los estudios previos. Un nivel bajo de “elección teórica” indica, por lo contrario, que el investigador asume que el mundo es una proyección de su mente (conocimiento, percepciones), por lo que las generalizaciones no son posibles. El uso de marcos conceptuales teóricos o teorías previas es inapropiado. Los detalles no son datos refutables (o confirmables), en verdad son la teoría particular del fenómeno observado. Las conclusiones teóricas no pueden ser generalizadas para otros estudios, ni ser empleadas en otro contexto (Laughlin, 1995).

La dimensión “elección metodológica” implica en el nivel de intervención del investigador en el proceso de investigación. Un alto grado de “elección metodológica” supone que el investigador no interfiere en el proceso de investigación. La subjetividad y el sesgo no pueden existir en este tipo de trabajos. Este alto grado de elección está relacionado con un nivel alto de “elección teórica”. En contraposición, un nivel bajo de “elección metodológica” permite al investigador involucrarse en el proceso de observación del fenómeno estudiado. Este enfoque abandona toda postura racional y objetiva.

La dimensión del “cambio” se refiere a la actitud del investigador frente a la necesidad de mantener o no la posición social actual (status quo). El investigador puede ceñirse a las líneas de investigación tradicionales o que se están desarrollando en la actualidad o tener una visión más crítica de la realidad y una necesidad de cambio (Laughlin, 1995).

**Figura 2: Las dimensiones en el proceso de elección de la investigación empírica. Adaptación de Laughlin (1995)**



Si comparamos el modelo de Burrell y Morgan (1979), y el de Laughlin (1995), el paradigma funcionalista estaría representado por un nivel alto de “elección teórica” y de “elección metodológica” a priori y un nivel bajo de necesidad de cambio social. Los paradigmas interpretativo y crítico se obtendrían con un nivel bajo de “elección teórica” y de “elección metodológica” a priori y un nivel de énfasis en los cambios sociales entre alto, medio o bajo, según la actitud del investigador, que se van a explicar a continuación.

### **3. EL FUNCIONALISMO EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE**

La visión funcionalista o positivista, sostiene que hay una realidad independiente, objetiva, concreta y anterior al conocimiento que de ellas tiene el individuo (Morgan, 1980; Kinney, 1986; Searcy y Mentzer, 2003). De este modo el individuo reacciona de forma predecible a los diversos factores externos del entorno (condiciones estructurales). La realidad existe independientemente de la conciencia subjetiva del investigador. La subjetividad es irrelevante para la investigación y solamente lo que puede observarse y medirse es válido para crear conocimiento científico. Larrinaga (1999) explica que el funcionalismo no acepta la intervención voluntaria del individuo en la evolución y la consolidación de las instituciones. El objetivo de la investigación funcionalista, es descubrir la realidad objetiva y obtener conocimiento de cómo predecir y controlar dicha realidad, construyendo leyes generales o teorías que expresen relaciones regulares entre los fenómenos (Saudagaran y Diga, 1999).

El funcionalismo sostiene la creencia de que la verdad y el conocimiento pueden ser obtenidos a través de la observación del fenómeno “libre de sesgos” (Saudagaran y Diga, 1999), existiendo un alto grado de dependencia entre las teorías previas y las hipótesis planteadas en la investigación (Laughlin, 1995). Esta creencia implica una “elección metodológica” alta, es decir, utiliza métodos cuantitativos-estadísticos, en los que se realiza una definición previa de variables, elección de muestras representativas, recogida de datos y posterior contrastación estadística (Larrinaga, 1999).

Larrinaga (1999) señala, que los estudios funcionalistas son aquellos que afrontan los problemas que afectan las organizaciones, con el objetivo de encontrar soluciones de control, desde el punto de vista de la ideología directiva de la organización; pues se presupone que los individuos siempre se comportarán de forma oportunista cuando así se les permita, adoptando un carácter prescriptivo y una racionalidad economicista. En estos estudios, la contabilidad es asumida como neutral en los conflictos sociales, ya que ha sido diseñada para evaluar la eficiencia, y no para otras finalidades en la organización. Además la postura funcionalista, entienden que el estudio de la sociedad y de la historia no aporta conocimiento sobre cómo funciona la contabilidad en la práctica actual. Solamente los fenómenos económicos son estudiados, olvidando la dimensión social y las relaciones entre los individuos.

#### **3.1 Funcionalismo en la Contabilidad de Gestión: La Teoría de Agencia y la Teoría Contingente**

En el paradigma funcionalista de la investigación contable, destaca la utilización de la Teoría de Agencia (TA) y la Teoría Contingente (TC).

##### **3.1.1 La Teoría de la Agencia en Contabilidad de Gestión**

Una relación de agencia ocurre cuando uno o más individuos delegan sus responsabilidades en otro/s individuo/s, a través de un contrato donde se especifican los derechos y responsabilidades de cada uno, el principal (propietario de los recursos económicos) y el agente (encargado de dirigir los recursos). En la TA se supone que los individuos están motivados exclusivamente por intereses propios

y se asume que pueden existir intereses contrapuestos entre el grupo y el individuo, generándose una pérdida de eficiencia en el resultado del comportamiento del grupo y de la organización. Scapens (1985), señala que el principal y el agente incurren en costes de control para asegurar la eficiencia en los contratos, para que ninguna de las partes pueda aumentar su riqueza a expensas de la otra.

Este tipo de investigación, analiza la interacción de los intereses individuales en un contexto económico, comprendiendo (i) los determinantes y causas de la pérdida de eficiencia derivada de la divergencia en el comportamiento grupal y (ii) las implicaciones de los distintos procesos de control empleados, en tres líneas de investigación, la *Teoría Principal-Agente* (TPA), la *Teoría de los Costes de Transacción* (TCT) y la *Teoría Positiva de la Contabilidad* (TPC).

Según Baiman (1990), la suposición de la TPA es que los individuos son racionales y tienen una habilidad de procesar información ilimitada. Esto implica que en los contratos entre el principal y el agente se van a evaluar todos los posibles supuestos y las acciones que deberían tomarse en cada uno de ellos.

La mayor contribución de la TPA a la Contabilidad de Gestión ha sido proveer un marco teórico, con el que analizar cómo las técnicas de Contabilidad de Gestión (TCG) pueden ser utilizadas para evitar que los agentes actúen bajo su interés particular. En otras palabras, este enfoque ha posibilitado observar las TCG como un método eficiente para solucionar los problemas de agencia. Los investigadores que utilizan la TPA estudian el uso de las diversas TCG como fuente de soluciones en entornos donde hay ineficiencias. Por ejemplo, Demski (1981), Harris et al. (1982), Baiman y Noel (1985) y Rajan (1989) la utilizan para demostrar cómo el método de los precios de transferencia y el de asignación de costes pueden ser modelos eficientes para solucionar los problemas de agencia.

La *Teoría de los Costes de Transacción* (TCT), al igual que la TPA, supone que el individuo tiene una conducta oportunista, pero no asume que tienen capacidad ilimitada de procesar información. Esto implica que en los contratos entre el principal y el agente no se van a evaluar todos los posibles supuestos y por tanto no se van a prever todas las acciones que deberían tomarse en cada uno de ellos. Como resultado, los contratos de agencia son incompletos (Baiman, 1990).

La investigación basada en la TCT centra su atención en cómo la Contabilidad de Gestión ayuda a disminuir los costes de procesar información en la toma de cierto tipo de decisiones: fabricar o contratar, distribución propia o a través de mayoristas, etc. Spraakman (1997) señala que la TCT está preocupada en el diseño de métodos de organización internos<sup>1</sup> que reduzcan la racionalidad limitada de los individuos, y por tanto, reduzcan los costes de las transacciones. Ejemplos de estudios que utilizan la TCT pueden ser observados en Speklé (2001), el cual desarrolla un marco conceptual en el que intenta explicar la relación que existe entre las distintas configuraciones de los sistemas de control de gestión y las actividades organizativas; Widener (2004) que utiliza esta teoría para analizar la relación entre el uso del Capital Humano Estratégico y el diseño de los Sistemas de Control de Gestión, o en los trabajos de Covaleski *et al.* (2003) y Dekker (2003).

La Teoría Positiva de la Contabilidad (TPC) comparte las suposiciones de la TCT sobre los costes de las transacciones y la conducta oportunista de los individuos, pero entiende sin embargo, que los contratos no son ni completamente ilimitados ni totalmente incompletos, sino óptimos dado un coste óptimo de transacción.

Sin embargo, la utilización de la TPC es observada básicamente en la investigación contable de corte financiero, como se han puesto de manifiesto en los estudios de Jensen y Meckling (1976); Watts y Zimmerman (1986) y Giner (2001).

Tal y como indica Chenhall (2003), la TA (TPA; TCT y TPC) ha sido criticada por no considerar en sus análisis las características del contexto en el cual actúan el principal y el agente. Según Scapens (1994) las principales suposiciones de la teoría neoclásica, es decir, la racionalidad económica, la conducta oportunista, la racionalidad limitada de los individuos y el equilibrio de las fuerzas del mercado, base de la TA en la investigación contable, han fallado a la hora de explicar lãs

diferencias existentes entre la teoría y la práctica observada en Contabilidad de Gestión. La teoría económica neoclásica no acepta la dimensión social en el concepto de racionalidad económica. La racionalidad económica entiende que los individuos actúan siempre con el objetivo de obtener el máximo nivel de beneficios a partir de una cantidad mínima de recursos y que las prácticas contables son desarrolladas con el objetivo de maximizar la riqueza del principal.

Barrachina et al. (2004), sostienen que la investigación en CG desarrollada bajo los supuestos de la TA, ha dado objetividad a la investigación en CG, pues la concibe como un conjunto de técnicas y sistemas que proporcionan información económica a cerca de la empresa, siendo útiles para: (i) reducir la asimetría de información, (ii) motivar la comunicación entre los agentes, (iii) y controlar las acciones y los resultados de la toma de decisión del agente. Sin embargo, posteriormente los investigadores empezaron a introducir nuevas variables, conscientes de la importancia de la influencia del entorno, los recursos humanos, el poder, la política, la cultura, la ideología, la ética y otros factores que afectan el diseño de sistemas de CG.

### **3.1.2 La Teoría Contingente en Contabilidad de Gestión**

Sin abandonar los postulados de la teoría neo-clásica, la Teoría de la Contingencia (TC) ha sido utilizado en la investigación de la Contabilidad de Gestión, para introducir en los estudios la influencia del entorno en el diseño y funcionamiento de las diversas técnicas de CG. Está basada en la teoría organizacional. Estudios que la utilizan son entre otros: Burns y Stalker (1961), Lawrence y Lorsch (1967), Thompson (1967), Perrow (1970) y Galbraith (1973).

La Teoría Contingente estudia la relación entre el entorno y los sistemas de información. Los estudios realizados bajo esta teoría, entienden que existe un sistema particular y diferente para cada tipo de entorno (Larrinaga, 1999). La premisa básica de esta teoría para Escobar y Lobo (2002), es que no existe una forma óptima de gestionar las organizaciones, pues ésta dependerá del entorno que las engloba. Así, las características de un Sistema Contable de Gestión dependerán de factores como: la tecnología, la estrategia, el tamaño, etc. De modo que, a mayor acople entre ambas, mayor eficiencia y eficacia de dicho sistema.

En la TC, los sistemas de CG son vistos como una herramienta pasiva, diseñada para ayudar al gestor en el proceso de toma de decisiones, que suministran desde información económico-financiera hasta información a cerca del mercado, clientes, competencia, etc. Los estudios basados en la TC tratan de demostrar que a mayor ajuste entre el diseño de un sistema de CG y las características del entorno dónde este sistema va a funcionar, se obtendrá mayor eficacia en su uso. Por ejemplo, organizaciones centralizadas, de tecnología simple y estructura estable deberían utilizar un sistema de control “rígido” y en aquellas descentralizadas, de tecnología compleja y estructura dinámica, deberían utilizar un sistema más “flexible”. Así, el presupuesto, tendrá más utilidad como herramienta de planificación y control en procesos que son más previsibles, estándares y repetidos, mientras que en procesos menos previsibles, su utilidad estaría condicionada a la realización de revisiones continuas del mismo, y su papel como herramienta de control disminuiría (Chenhall, 2003).

El uso de la TC en la investigación contable ha sido criticado, siendo la principal crítica que presenta una visión determinista y no histórica de las organizaciones, proporcionando un entendimiento limitado de la CG. Otley (1980), señala que la TC tiende a usar un número de variables reducido que se caracterizan por ser excesivamente generales o amplias en su concepto. Esto lleva a que la definición, medición y evaluación de estas variables no pueda ser comparada siempre entre los diversos estudios que utilizan esta teoría, generando por tanto, resultados fragmentados. El fracaso de la TC en GG se explica básicamente en que esta fragmentación impidió obtener teorías generales a cerca del diseño y relación de los sistemas de CG con su entorno.

Para Baker y Bettner (1997) las críticas a la TC y en general a la corriente positivista en investigación contable, pueden resumirse básicamente en tres: 1. Las suposiciones adoptadas incluyen cuestiones poco defendibles, como (i) las relaciones de causa y efecto en todas las actividades, dónde existen conexiones entre las condiciones iniciales y el resultado final de la acción, o sea, las conexiones pueden ser previamente determinadas y perfectamente especificadas y los resultados predichos; (ii) la libre voluntad de las personas es ignorada; (iii) todas las actividades pueden ser cuantificadas y la lógica del análisis e inferencia estadística es aplicada en todas las medidas, y (iv) todos las personas tienen el mismo acceso a las instituciones y sistemas en las que cada actividad es desarrollada. 2. El rigor científico adoptado desde las ciencias naturales es un paradigma incorrecto que limita la investigación contable y genera abstracciones desfiguradas de la realidad. La tendencia positivista ignora el uso de metodologías alternativas que suelen ser más efectivas en el examen de la implicación social en la contabilidad. 3. El uso exhaustivo de datos cuantitativos ha saturado la investigación y ha disminuido la contribución al avance del conocimiento.

Los investigadores que siguen esta postura crítica, han tratado de subsanar estas limitaciones, incluyendo en el marco de esta teoría relaciones más complejas entre las variables ambientales y estructurales (Otley, 1980; Patell, 1987; Foster y Gupta, 1990; Covaleski et al., 1996) y metodologías más apropiadas como es el estudio de caso. Ejemplos del enfoque contingente “evolucionado” son los estudios de Waweru *et al.* (2004) o Tillema (2005), que realiza un estudio de caso bajo la perspectiva de la TC, sobre los motivos de cambio de los SCG utilizados en dos empresas Holandesas del sector de la energía y el gas. Esta elección metodológica se justificó con el objetivo de superar las limitaciones de los estudios antecedentes, en los que se aplicaba la TC en grandes muestras y con el objetivo de obtener relaciones estadísticas regulares.

Ante las críticas realizadas a la TC, el estudio de Gerdin y Greve (2004), realiza una revisión de diez artículos elaborados bajo la TC dentro de la CG. Sus conclusiones determinan, que existe una gran variedad a la hora de utilizar y combinar las variables independientes que explican el ajuste contingente entre un SCG y su entorno. Y que pocos autores son conscientes de las limitaciones que esto conlleva, al comparar sus resultados con estudios antecedentes. Gerdin y Greve (2004) demuestran que algunos autores llegan a conclusiones erróneas al realizar estas comparaciones. En algunos casos, y sin que el autor sea consciente, existe una mayor conexión entre sus resultados y los trabajos previos, y viceversa, en otros casos, a pesar de la convicción del autor de la existencia de grandes relaciones entre sus resultados y los de estudios previos, tal relación no existe. Consideran que a pesar de estos errores conceptuales, la TC debería ser válida y relevante para la investigación en CG.

A pesar de las críticas a la TC, es una línea de investigación con mucha tradición en la literatura contable, así como las teorías funcionalistas presentadas anteriormente. Tal y como Panozzo (1997) presenta en su estudio, la comunidad científica contable estadounidense está especialmente centrada en la corriente positivista, en la que destaca su contenido económico y financiero. Lukka y Kasanen (1996) destacan que esta comunidad científica constituye una élite que domina la disciplina a través de las revistas *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research* y *Journal of Accounting and Economics*. Respecto a la CG, Bhimani (2002) analizó que un 23% de los artículos publicados en la revista *European Accounting Review* utilizan teorías de corte sociológico frente a un 5% en EE.UU. (Shields, 1997). Además, tal y como expone Bhimani (2002), la revista *Contemporary Accounting Research* se suma a las revistas ya citadas en dónde no se publican artículos que utilicen teorías sociológicas, lo que sí suele suceder en las revistas *Accounting, Organizations and Society* y *Journal of Management Accounting Research*.

#### **4. EL INTERPRETATIVISMO Y LA INVESTIGACIÓN CRÍTICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

Desde mediados de la década de los años ochenta, se ha iniciado en la investigación en Contabilidad de Gestión, el fortalecimiento de dos nuevas corrientes doctrinales: la corriente interpretativa y la crítica. Estas líneas de investigación defienden los beneficios científicos que se pueden obtener, al ampliar el estudio desde la dimensión económica o técnica a la dimensión social. Se amplía, por tanto, la perspectiva de estudio de la Contabilidad de Gestión, desde las más ortodoxas concepciones en las que, tal y como indica Belkaoui (1985), la economía y la realidad económica son determinantes, hacía otras aproximaciones, que se podrían calificar como no ortodoxas (Baxter y Chua, 2003) en las que, tal y como indica Morgan (1988), la cultura, ideología, poder, relaciones sociales, etc., cobran importancia.

Para Burns y Scapens (2000) el hecho de que la perspectiva convencional de la CG está basada en las suposiciones de racionalidad y equilibrio de la Teoría Económica Neoclásica (TEN), dificulta el análisis de los procesos de cambio en los SCG. La TEN está más preocupada en predecir resultados óptimos y racionales, que en explicar los movimientos de un estado de equilibrio al otro o cómo y porqué los SCG de una organización son lo que son a través del tiempo. Además, la TEN ha sido desarrollada por los economistas para ayudar a predecir el comportamiento de una industria en el mercado, y no la conducta de los directivos en una organización (Scapens, 1994).

##### **4.1 La Investigación Interpretativa en la Contabilidad de Gestión**

La visión interpretativa, sostiene que la realidad está construida subjetivamente, es decir, la realidad es subjetiva (Covaleski y Dirsmith, 1990). La investigación interpretativa tiene como objetivo explicar y comprender los fenómenos contables dentro de una realidad construida socialmente (Saudagaran y Diga, 1999). Los estudios realizados desde esta perspectiva tienen como objetivo describir, analizar e interpretar el fenómeno contable como un proceso que está construido y mantenido socialmente, y por tanto, la interacción entre los diferentes individuos e instituciones y el SCG objeto de estudio (Covaleski y Dirsmith, 1990). Al contrario que la corriente contingente (positivista), no está interesada en resolver problemas. Su objetivo de conocer no es actuar ni recomendar 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 trata de estudiar su naturaleza como un fenómeno más de la realidad social a investigar (Larrinaga, 1999).

El paradigma interpretativo enfoca el estudio de la contabilidad como una parte integrante de la realidad social, es decir, los sistemas contables están socialmente construidos (Morgan, 1988). De este modo, la contabilidad es un reflejo del conocimiento compartido entre un grupo de personas (Saudagaran y Diga, 1999). La perspectiva interpretativa realiza un estudio hermenéutico del fenómeno contable, es decir, trata de obtener una explicación de dicho fenómeno, a través de un profundo conocimiento del contexto social y la historia de la organización. La idea por tanto de esta investigación, es que sólo podemos comprender un hecho social (como por ejemplo; el fenómeno contable) acudiendo e interpretando a sus actores.

Puxty (1993) explica que este tipo de investigación supone que las personas actúan en diversas situaciones en función de los significados que las cosas tienen para ellos. Esos significados son el resultado de la interacción social y son moldeados y modificados a través de un proceso interpretativo que utiliza cada individuo. La contabilidad no tiene un significado objetivo, anterior y externo a las personas. Saudagaran y Diga (1999) exponen que el conocimiento contable es obtenido por las personas cómo algo que forma parte de su realidad y que los individuos poseen autonomía completa en escoger sus acciones.

Para Larrinaga (1999, p.114) estas ideas tienen varias consecuencias sobre el estudio de la Contabilidad: 1. El lenguaje contable puede tener distintos significados en función de los contextos sociales en los que se utilice. 2. Los significados contables ayudan a objetivizar la realidad social, además de adquirir significado a través de un proceso interpretativo. 3. Las prácticas contables no tienen 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. 4. No se presupone que el conflicto (agentes – principal) sea disfuncional, ya que no se asigna ninguna prioridad a ningún objetivo humano. Los problemas (y por tanto los objetivos) están ahí, pero como parte de la realidad a estudiar, no a priori.

La validez de las conclusiones en la investigación interpretativa se alcanza cuando la interpretación del investigador se acerca a la interpretación que sobre el mismo fenómeno realizan las personas investigadas. El método de investigación es el lenguaje y la conversación, de dónde el investigador abstrae las conclusiones del fenómeno observado, a través de entrevistas semiestructuradas, observación participativa, revisión de documentos, estudios históricos o estudios de casos (Larrinaga, 1999).

Burchell et al. (1985) utilizan este método interpretativo para explicar cómo el cambio del entorno político en un país puede provocar variaciones en las prácticas contables de las empresas. Rosenberg (1989), a través de esta teoría estudia la implicación de las relaciones de poder en la elaboración del presupuesto.

#### **4.1.1 Aplicación de la Investigación Interpretativa en Contabilidad de Gestión: la Teoría Institucional y la Teoría de la Construcción Social**

En la literatura contable, podemos identificar tres vertientes de la Teoría Institucional (TI): 1. El Antiguo Institucionalismo Económico (OIE, *Old Institutional Economics*), Simon (1955, 1957, 1959, 1979); Nelson y Winter (1982); 2. El Nuevo Institucionalismo Económico (NIE, *New Institutional Economics*), Williamson (1975); Walker (1998) y, 3. El Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS, *New Institutional Sociology*), Powell y DiMaggio (1991); Covaleski *et al.* (1993, 1996); Carruthers (1995). Cada una de ellas va a aportar conocimientos sustanciales en la elaboración de este estudio.

Según Burns y Scapens (2000), el OIE establece que las técnicas y sistemas contables de gestión constituyen un conjunto estable de reglas y rutinas, que pueden cambiar en el tiempo. El NIE, en oposición, sigue las suposiciones económicas neoclásicas de racionalidad y equilibrio de mercado, dónde los SCG son diseñados para optimizar los resultados organizativos. Así, bajo esta óptica el cambio contable de gestión sólo es resultado de un proceso de toma de decisión de los directivos, sin trascendencia en las instituciones sociales. Los recursos organizativos (humanos, materiales, financieros) serán optimizados para el máximo rendimiento.

El NIS, como el OIE, no comparte los conceptos económicos neoclásicos. Sin embargo, el NIS se centra en las relaciones institucionales extra-organizativas, ya sean políticas, económicas y/o sociales, mientras que el OIE se centra principalmente en las relaciones intra-organizativas de las empresas. Las dos perspectivas, a pesar de no coincidir en el foco de estudio, comparten la convicción de que los procesos sociales y las influencias institucionales son factores importantes en la investigación del cambio contable. Además, ambas comparten su énfasis en utilizar análisis holísticos del fenómeno estudiado (Scapens, 1994). Este interfaz entre OIE y NIS es observado en el estudio de Siti-Nabiha y Scapens (2005), los cuales demuestran que “la estabilidad y el cambio” en un proceso de cambio contable no son necesariamente fuerzas contradictorias u opuestas, sino que pueden intervenir simultáneamente en el proceso.

Burns y Scapens (2000) proponen el uso del OIE desde una perspectiva interpretativa. En oposición a la Teoría Contingente, el OIE no presupone la existencia de un acople contingente entre el contexto y las prácticas y sistemas de CG. El OIE tampoco considera la contabilidad como un elemento para reducir la asimetría de información entre el principal y el agente, o para reducir los costes de la transacción, como así considera la Teoría de Agencia. El OIE considera que es probable que esto ocurra, pero lo aborda desde un punto de vista diferente, sin olvidar nunca la voluntad de las personas y la influencia de los procesos sociales de construcción de la realidad (Berger y Luckmann, 1967).

El OIE supone que la CG es una institución dentro de una organización. La CG es concebida como un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar en el tiempo, observando por tanto la CG como un proceso, y no como un resultado. La OIE proporciona un análisis conceptual de las rutinas organizativas, analizando el proceso a través del cual éstas se institucionalizan. Esta perspectiva posibilita el estudio de los cambios en CG desde un punto de vista intra-organizativo, ya que la CG es analizada como un conjunto de rutinas y prácticas institucionalizadas dentro de una organización. Baxter y Chua (2003) aportan que la TI examina el fenómeno de la construcción social de reglas y rutinas.

Para Burns y Scapens (2000), una institución puede ser considerada como una forma de imponer coherencia social sobre la actividad humana, a través de la producción y reproducción de hábitos de pensar y actuar estables. Una institución suele ser conceptuada como “una manera de pensar y actuar con cierto predominio y permanencia, que se encaja en los hábitos de un grupo o las costumbres de las personas” (Hamilton, 1932, p.84). De este modo, los individuos actúan siguiendo normas de conducta establecidas y aceptadas en su institución, al ser reglas necesarias para coordinar y dar coherencia a las acciones individuales y grupales. Las reglas son el patrón a seguir, es decir, el cómo las cosas deberían ser hechas

Las rutinas son modelos de pensamiento y acción habitualmente adoptados por grupos de individuos. Las rutinas son los hábitos del grupo o, el modo en que las cosas son conscientemente hechas. Las reglas pueden ser explícitamente establecidas con anterioridad y las rutinas irán surgiendo de la implantación de éstas, aunque pueden ser modificadas, deliberada o inconscientemente por el grupo. Se puede dar el proceso contrario, es decir, las rutinas pueden dar origen a las reglas, cuando estas últimas no están aún formalmente establecidas. Al final del proceso, es posible formalizar las reglas a partir de las rutinas ya habitualizadas.

En la CG, las reglas son los sistemas formales y objetivos, tal y como están diseñados en los manuales, por ejemplo los presupuestos, los sistemas ABC/ABM o el Cuadro de Mando Integral, en cuanto que las rutinas son las prácticas contables en uso, que no tienen porqué replicar el comportamiento establecido previamente en dichos manuales. Además, el cambio en las rutinas es más rápido que el cambio en las reglas, pues las rutinas tienen el potencial de cambiar al mismo tiempo que son reproducidas (Burns y Scapens, 2000). Ejemplos de estudios del cambio contable bajo la perspectiva del OIE, son analizados en Burns (2000) y Granlund (2001), dónde exploran cómo y por qué se adoptaron nuevas prácticas contables.

El NIS defiende la importancia de las instituciones y de los elementos culturales y sociales sobre el funcionamiento y comportamiento organizativo (Powell y DiMaggio, 1991). Las presiones institucionales externas se trasladan a las organizaciones a través de un proceso de isomorfismo institucional, de carácter coactivo, normativo y mimético. Los estudios de Covaleski *et al.* (1993) y Carmona *et al.* (1998) analizan cómo las organizaciones introducen cambios en sus SCG buscando legitimar sus acciones en el entorno (Suchman, 1995), ante las presiones institucionales externas. Esto conlleva un riesgo de disociación entre los sistemas formalmente diseñados y los realmente utilizados (Carruthers, 1995; Carmona y Macías, 2001).

Otra teoría utilizada en la investigación interpretativa de la CG, ha sido la Teoría de la

Construcción Social (TCS) que se basa en los conceptos de la construcción social de la realidad, desarrollados por Berger y Luckmann (1967). Esta teoría fue la base de la Teoría Institucional (en sus dos vertientes: OIE y NIS) (Carruthers, 1995) y podemos observar su aplicación entre otros estudios en los de: Berry et al. (1985), Covaleski y Dirsmith (1988), Nahapiet (1988) y Covaleski et al. (1993). Trabaja conceptos claves para la comprensión del fenómeno contable y entiende que el fenómeno contable es una realidad que está socialmente construida.

Berger y Luckmann (1967) sugieren que el proceso de acción, exteriorización y habituación es el que explica la constitución de una institución. Es decir, al exteriorizarse la acción de un individuo, puede ser observada por otro individuo y por el grupo social en general. Algunas de estas acciones serán percibidas en el grupo como una rutina. Una institución nace cuando estas rutinas son intercambiadas de forma habitual entre los individuos. Estas rutinas institucionalizadas ayudan a la toma de decisiones y a reducir la tensión en el grupo, generando un proceso de economía de tiempo y esfuerzo. La institucionalización avanza cuando nuevos miembros entran en el grupo y experimentan estas rutinas como una realidad objetiva, es decir, cuando interactúan con el modo habitual que el grupo tiene de hacer las cosas.

Investigadores como Chell (1997); Chell y Pittaway (1998); Dirsmith (1998); Chell y Rodes (1999); Perren y Grant (2000); Devins y Gold (2002); Slaughter (2002); Collins y Ram (2003); Rutherford (2003) han desarrollado sus estudios bajo la TCS. En el ámbito de la CG, Dirsmith (1998) argumenta que la TCS permite examinar la evolución de la CG en distintos contextos organizativos al mismo tiempo, ya que considera además la influencia que desde el entorno organizativo externo tienen las macro-propuestas contables. Las macro-propuestas son los SCG convencionales que proporcionan una imagen determinada de racionalidad y eficiencia en las organizaciones que las utilizan.

## 4.2 La Investigación Crítica en la Contabilidad de Gestión

A pesar de las diferencias analizadas anteriormente entre la perspectiva funcionalista y la interpretativa, ambas posturas conceptuales coinciden a la hora de explicar la cohesión y el equilibrio del orden social. Es decir, están interesadas en la regulación social (Grant y Perren, 2002; Larrinaga, 1999; Searcy y Mentzer, 2003).

La visión crítica, tal y como analizan Burrell y Morgan (1979), enfoca el problema desde el conflicto entre los actores sociales, la coacción que se produce en las estructuras sociales y la necesidad de un cambio radical y de exclusión de la dominación en la sociedad. La investigación crítica proporciona una descripción histórica de los conflictos y de la dominación en la estructura social, con el objetivo de resaltar los cambios radicales en la sociedad (Larrinaga, 1999; Searcy y Mentzer, 2003).

Siguiendo a Burrell y Morgan (1979), la perspectiva crítica puede observarse en dos posiciones diferentes: la humanista radical y estructuralista radical. La primera posee una visión subjetiva de la realidad, donde el individuo crea, modifica e interpreta el mundo, y en el estructuralismo radical, la visión de la realidad es objetiva, buscando leyes universales que la expliquen. A ambas posturas les interesa explicar los cambios radicales, los conflictos, las contradicciones en las organizaciones y la sociedad (Grant y Perren, 2002). Sin embargo esta tipología es cuestionada por Hopper y Powell (1985) y Chua (1986) que consideran que solo existe una única posición crítica de investigación, posición que es adoptada también en los trabajos de Escobar y Lobo (2002) y Larrinaga (1999).

Desde la perspectiva crítica, los investigadores se han cuestionado como la contabilidad es una representación subjetiva parcial, del mundo económico y social, más bien que una representación objetiva global, de la realidad económica. Chua (1986) explica que la contabilidad no se puede estudiar como una realidad de carácter técnico y racional, apartada de las relaciones sociales, de la política y de

la ideología. Muchos investigadores han utilizado la perspectiva crítica para comprender como la contabilidad es usada como un mecanismo de control en las organizaciones y en la sociedad (Baker y Bettner, 1997) utilizando como base teorías menos convencionales, como son el marxismo o el postmodernismo (Escobar y Lobo, 2002).

Escobar y Lobo (2002) analizan que el papel de la contabilidad no es neutro, sino que sirve como un aparato de control utilizado por los individuos para condicionar el comportamiento de la organización de acuerdo con los objetivos particulares de ellos. Los estudios críticos centran su atención en los procesos sociales e históricos, siendo el método de investigación más empleado el estudio histórico, según Larrinaga (1999).

Según Larrinaga (1999, p.121), la perspectiva crítica difiere en varios aspectos con la interpretativa, entre otros: 1. La perspectiva crítica posee un aparato teórico previo al que renuncian los interpretativos; 2. Los estudios críticos poseen una mezcla de subjetivismo y objetivismo y los interpretativos son radicalmente subjetivistas; 3. Los estudios críticos suponen que los discursos de los actores sociales no deben contar porque están afectados por el aparato ideológico dominante y por la falsa consciencia.

Tal y como afirman Baxter y Chua (2003), la utilización de la perspectivas alternativas de investigación en CG, corriente interpretativa y crítica, ha puesto de manifiesto: 1. Distintas racionalidades de las prácticas de CG; 2. Diferentes maneras con las que se puede dar significado a las prácticas de CG; 3. La potencialidad de las tecnologías de CG para la formación y ejercicio del poder en las organizaciones y sociedad; 4. La naturaleza impredecible, no lineal y social de los cambios en CG; 5. La manera en la cual las prácticas de CG son admitidas a través de los hábitos de los participantes de una organización.

## 5. CONCLUSIÓN

Los estudios realizados sobre la evolución de la investigación contable (Covaleski y Dirsmith, 1990; Laughlin y Lowe, 1990; Puxty, 1993; Chua, 1996; Baker y Bettner, 1997; Saudagaran y Diga, 1999) evidencian que las publicaciones en las principales revistas, se ubican en el paradigma funcionalista, siendo la corriente dominante en nuestros días, privilegiando todavía, por tanto, las conclusiones obtenidas a través de métodos estadístico - cuantitativos. En EE.UU., la investigación interpretativa y crítica no tiene ninguna presencia en las principales publicaciones académicas contables (Baker y Bettner, 1997; Panozzo, 1997). En Europa, sin embargo si que se encuentran más estudios sobre aspectos organizativos y sociales de la contabilidad que adoptan teorías de la sociología y metodologías como el estudio de caso (Panozzo, 1997).

Bhimani (2002) presenta un mayor uso de teorías interpretativas y críticas como paradigmas teóricos en Europa (23%) en contra a los EE.UU. (5%) en las revistas de mayor prestigio, así como un mayor número de estudios de caso como método de investigación en Europa (21%) en relación a los EE.UU. (7%).

Chua (1986) expone que el uso de las perspectivas interpretativa y crítica como alternativa a la corriente positivista de la investigación contable, tiene la finalidad de cambiar las concepciones sobre el conocimiento, el mundo y las relaciones entre teoría y práctica, que han reducido la amplitud de los problemas estudiados y las técnicas de investigación. El hecho de que la contabilidad se estudie desde distintos paradigmas alternativos no impide que sea consistente dentro de su propio marco de referencia (Puxty, 1993) y el desarrollo de la investigación interpretativa y crítica está promocionando diversidad y buena tensión en la comunidad investigadora contable (Laughlin, 1995). Así, se propone cómo en Larrinaga (1999) una discusión sobre la cuestión de que la investigación alternativa a la corriente

principal está explicando mejor el funcionamiento de la contabilidad, basada en ideas filosóficas vigentes y consistentes internamente.

## 6. REFERENCIAS

- BAIMAN, S. (1990) Agency research in managerial accounting: a second look. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (4), pp.341-371.
- BAIMAN, S., y NOEL, J.C. (1985) Noncontrollable costs and responsibility accounting, *Journal of Accounting Research*, pp.486-501.
- BAKER, C.R., y BETTNER, M.S. (1997) Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, pp. 293-310.
- BARRACHINA, M; RIPOLL, V., y GAGO, S. (2004) Social research evolution in management accounting: reflection using Bunge`s theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp.701-713.
- BAXTER, J., y CHUA, W.F. (2003) Alternative management accounting research – whence y whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.97-126.
- BELKAOUI, A. (1985) *Accounting theory*, 2ª ed. San Diego: Harcourt Brace Jovanovich.
- BERGER, P.L. y LUCKMANN, T. (1967) *The Social Construction of Reality*. Traducido al castellano (1968), Buenos Aires: Amorrortu.
- BERRY, A.J.; CAPPS, T.; COOPER, D.; FERGUSON, P.; HOPPER, T., y LOWE, E.A. (1985) Management accounting control in an area of the NCB: Rationales of accounting practices in a public enterprise, *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), pp.3-28.
- BHIMANI, A. (2002) European management accounting research: Traditions in the making. *European Accounting Review*, 11, 1, pp.99-117.
- BURRELL, G., y MORGAN, G. (1979) *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heinemann Educational Books.
- BURNS, J. (2000) The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 13(5), pp.566-596.
- BURNS, J., y SCAPENS, R.W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp.3-25.
- BURNS, T., y STALKER, G. (1961) *The management of innovation*. London: Tavistock.
- 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*, 10, pp.381-413.
- CARMONA, S., y MACÍAS, M. (2001) Institutional pressures, monopolistic conditions, and the implementation of early cost management practices: The case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887), *Abacus*, 37(2), pp.139-165.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M., y GUTIÉRREZ, F. (1998) Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville, *The Accounting Historians Journal*, 25(1), pp.115-147.
- CARRUTHERS, B.G. (1995) Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp.313-328.

- CHELL, E. (1997) The social construction of the entrepreneurial personality, *The British Academy of Management Annual Conference*, London Business School.
- CHELL, E., y PITTAWAY, L. (1998) The Social Constructionism of Entrepreneurship, ponencia presentada en la *ISBA National Small Firms Conference*, Durham University, 18–20 November.
- CHELL, E., y RHODES, H. (1999) The development of a methodology for researching vertical relations in SMEs, *The British Academy of Management Annual Conference*, Manchester Metropolitan University.
- CHENHALL, R.H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168.
- CHUA, W. (1986) Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, 61(4), pp.601–632.
- COLLINS, L., y RAM, M. (2003) Managing the entrepreneurial firm. *3rd International Critical Management Studies Conference*, Lancaster University Management School
- COVALESKI, M., y DIRSMITH, M. (1988) An institutional perspective on the rise social transformation and fall of a university budget category, *Administrative Science Quarterly*, 33, pp.562-587.
- COVALESKI, M., y DIRSMITH, M. (1990) Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (6), pp.543–573.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W., y MICHELMAN, J.E. (1993) An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations, *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), pp.65-80.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W., y SAMUEL, S. (1996) Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp.1-35.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W., y SAMUEL, S. (2003) Changes in the institutional environment and the institutions of governance: extending the contributions of transactions control literature, *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.417-441.
- DEKKER, H.C. (2003) Value Chain analysis in interfirm relationships: a field study, *Management Accounting Research*, 14, pp.1-23.
- DEMSKI (1981) Cost allocation games, en: Moriarity, S. (ed.) *Proceedings of the University of Oklahoma Conference on Cost Allocation*. Norman, OK: University of Oklahoma Press.
- DEVINS, D., y GOLD, J. (2002) Social constructionism: a theoretical framework to underpin support for the development of managers in SMEs?, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9(2), pp.111-119.
- DIRSMITH, M.W. (1998) Accounting and control as a solution to technical problems, political exchanges and forms of social discourse: The importance of substantive domain, *Behavioural Research in Accounting*, 10 (Supplement), pp.65-77.
- ESCOBAR PÉREZ, B., y LOBO GALLARDO, A. (2002) Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31 (111), pp.245-286.
- FOSTER, G., y GUPTA, M. (1990) Manufacturing overhead cost driver analysis, *Journal of Accounting and Economics*, pp.309-337.

- GALBRAITH, J. (1973) *Designing complex organizations*. EUA: Addison Wesley Publishing Company.
- GERDIN, J., y GREVE, J. (2004) Forms of contingency fit in management accounting research – a critical view. *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.303-326.
- GINER INHAUSTI, B. (2001) La utilidad de la información contable desde la perspectiva del mercado: ¿Evolución o revolución en la investigación? *Revista de Contabilidad*, 4(7), pp.21-52.
- GRANLUND, M. (2001) Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research*, 12, pp.141-166.
- GRANT, P., y PERREN, L. (2002) Small Business and Entrepreneurial Research: Meta-theories, Paradigms and Prejudices, *International Small Business Journal*, 20 (2), pp.185-211.
- HAMILTON, W. (1932) Institution. En: Burns, J. (2000) The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 13(5), pp.566-596.
- HARRIS, M.; KREIBEL, C., y RAVIV, A. (1982) Asymmetric information, incentives, and intra-firm resource allocation, *Management Science*, pp.604-620.
- HOPPER, T., y POWELL, A. (1985) Making sense of research in the organisational and social aspects of management: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22 (3), pp.429-465.
- JENSEN, M., y MECKLING, W.H. (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, pp.305-360.
- JÖNSSON, S., y MACINTOSH, N.B. (1997) Cats, Rats, and Ears: Making the case for ethnographic accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (3/4), pp.367-386.
- KINNEY, Jr., W.R. (1986) Empirical accounting research design for Phd students. *The Accounting Review*, 61(2), pp.338-350.
- KUHN, T.S. (1970) *The structure of scientific revolutions*, 2ª edición. Chicago: University of Chicago Press.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999) Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión, *Revista de Contabilidad*, 2 (3), pp.103-131.
- LAUGHLIN, R. (1995) Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (1), pp.63-87.
- LAUGHLIN, R., y LOWE, E.A. (1990) A critical analysis of accounting thought: prognosis and prospects for understanding and changing accounting systems design, en: Cooper, D.J., y Hopper, T.M. (Eds), *Critical Accounts*, Macmillan, London, pp.15-43.
- LAWRENCE, P., y LORSCH, J. (1967) *Organization and environment*. Homewood: Irwin.
- LUKKA, K., y KASANEN, E. (1996) Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals, *Accounting, Organizations and Society*, 21 (7/8), pp.755-773.
- MORGAN, G. (1980) Paradigms, metaphors, and puzzle solving in organizational theory. *Administrative Science Quarterly*, pp.605-622.
- MORGAN, G. (1988) Accounting as reality construction. Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), pp.477-485.
- NAHAPIET, J. (1998) The rhetoric and reality of an accounting change: A study of resource allocation, *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), pp.333-358.
- NELSON, R.R., y WINTER, S.G. (1982) *An evolutionary theory of economic change*. Boston: Harvard University Press.

OTLEY, C. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, pp.413-428.

- PANOZZO, F. (1997) The making of the good academic accountant. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (5), pp. 495-500.
- PATELL, J. M. (1987) Cost accounting process controls and product design: A case study of the H-P personal office computer division, *The Accounting Review*, 63, pp.808-839.
- PERREN, L., y GRANT, P. (2000) The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective, *Management Accounting Research*, 11, pp.391-411.
- PERROW, C. (1970) *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- POWELL, W.W., y DIMAGGIO, P.J. (1991) The New Institutionalism in Organizational Analysis. Traducido al castellano (1999) *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*, México: Fondo de Cultura Económica.
- PUXTY, A.G. (1993) The Social and Organizational Context of Management Accounting. *Advanced Management Accounting and Finance Series*. CIMA, Academic Press, San Diego, California.
- RAJAN, M. (1989) Cost allocation in multi-agent settings, Graduate School of Industrial Administration, Carnegie Mellon University Working Paper.
- RITZER, G. (1975) *Sociology: A multiple paradigm science*. Boston: Allyn y Bacon.
- ROSENBERG, D. (1989) Professional authority and resource allocation: treasurers and politics in UK local government, en: Chua, W.; Lowe, A., y Puxty, T. (eds.) *Critical Perspectives in Management Accounting Control*, Macmillan.
- RUTHERFORD, B.A. (2003) The social construction of financial statement elements under private finance initiative schemes, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(3), pp.372-396.
- SAUDAGARAN, S.M., y DIGA, J.G. (1999) Evaluation of the contingency-based approach in comparative international accounting: a case for alternative research paradigms. *Journal of Accounting Literature*, 18, pp.57-95.
- SCAPENS, R.W. (1985) *Management accounting: a review of contemporary developments*. London: Macmillan.
- SCAPENS, R.W. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, pp.301-321.
- SEARCY, D.L., y MENTZER, J.T. (2003) A framework for conducting and evaluating research. *Journal of Accounting Literature*, 22, pp.130-167.
- SHIELDS, M.D. (1997) Research in management accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp.3-61.
- SIMON, H.A. (1955) A behavioural model of rational choice, *Quarterly Journal of Economics*, 69, pp.99-118.
- SIMON, H.A. (1957) *Administrative Behavior*. New York: Free Press.
- SIMON, H.A. (1959) Theories of decision making in economic and behavioural sciences, *American Economic Review*, 49(2), Junio, pp.253-283.
- SIMON, H.A. (1979) Rational decision making in business organizations, *American Economic Review*, 69(4), Setiembre, pp.493-513.
- SITI-NABIHA, A.K., y SCAPENS, R.W. (2005) Stability and change: an institutional study of management accounting change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), pp.44-73.
- SLAUGHTER, R.A. (2002) From forecasting and scenarios to social construction: changing methodological paradigms in future studies, *Foresight*, 4(3), pp.26-31.

- SPEKLÉ, R.F. (2001) Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 419-441.
- SPRAAKMAN, G. (1997) Transaction cost economics: a theory for internal audit? *Managerial Auditing Journal*, 12(7), pp.323-330.
- SUCHMAN, M.C. (1995) Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20(3), pp.571-610.
- THOMPSON, J.D. (1967) *Organizations in action*. New York: McGraw Hill.
- TILLEMA, S. (2005) Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies, *Management Accounting Research*, 16, pp.101-129.
- WALKER, M. (1998) Management accounting and the economics of internal organization, *Management Accounting Research*, 9(1), pp.21-30.
- WATTS, R.L., y ZIMMERMAN, J.L. (1986) *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- WAWERU, N.M.; HOQUE, Z., y ULIANA, E. (2004) Management accounting change in South Africa, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), pp.675-704.
- WIDENER, S.K. (2004) An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.377-399.
- WILLIAMSON, O.E. (1975) *Market and hierarchies: Analysis and antitrust implications: A study in the economics of internal organization*. New York: Free Press.
- WILLMOTT, H. (1990) Beyond paradigmatic closure in organizational enquiry, en: Hassard, J., y Pym, D. (Eds), *The Theory and Philosophy of Organizations*, Routledge, London, pp.44-60.
- WILLMOTT, H. (1993) Breaking the paradigm mentality. *Organization Studies*, 14(5), pp.681-719.

---

<sup>i</sup> La organización interna consiste en dirigir los métodos de contratación, planificación, coordinación y fijación de estándares para llevar a cabo las actividades.