

Revisión de la Evolución de la Literatura Anglosajona en Contabilidad de Gestión

Marcela Porporato

Octubre 2007

Resumen (abstract)

Este artículo revisa la literatura en contabilidad gerencial. El resultado es un mapa de la evolución y del estado actual de las teorías que sustentan el estudio de los sistemas de control de gestión, este mapa se ha basado principalmente en los libros de Kaplan (1982), Puxty (1993), Macintosh (1994), Demski (1994), y Zimmerman (1997), y en innumerables artículos publicados en revistas académicas. El análisis histórico nos permite enfocar la investigación que ha dominado el campo desde principios del 1900 pero sin hacer un análisis exhaustivo de cada trabajo, sino que se presentan interrelacionados y agrupados en diez corrientes de pensamiento. Para cada línea de pensamiento o teoría se citan las fuentes principales para que quien esté interesado en profundizar sepa cuales son los siguientes pasos a seguir. Este trabajo está principalmente dirigido a estudiantes que en un corto periodo de tiempo necesitan conocer los trabajos fundamentales en contabilidad de gestión. Finalmente se muestra que si bien la contabilidad de gestión ha evolucionado en este último siglo adaptándose constantemente al ambiente, le queda todavía un largo camino para cumplir con su función social, lo que requerirá ser más independiente de la contabilidad financiera y enfocarse más en resolver las necesidades de las empresas pero siempre dentro del armazón de teorías robustas y coherentes.

Palabras claves: contabilidad de gestión, revisión de la literatura, costos de transacción, teoría de la agencia, teoría de la contingencia, contabilidad estratégica.

1. Introducción

“estoy seguro que todos aquellos que enseñamos contabilidad en una universidad sufrimos de una compasión implícita por parte de nuestros colegas, quienes consideran a la contabilidad como un intruso, un Saúl entre los profetas, un paria cuya mera presencia detracta la santidad de los pasillos académicos”.

Henry Rand Hatfield, Diciembre 1923

Esta frase del discurso de Hatfield (1924) a la American Association of University Instructors in Accounting, entidad predecesora de la actual American Accounting Association, tiene plena validez, especialmente en el ámbito universitario Argentino. Tanto dentro como fuera de nuestra profesión aun se duda del estatus de la contabilidad como una disciplina científica legítima. El mayor obstáculo para considerar la contabilidad como una ciencia siguen siendo las actitudes. Tal como lo explicó Sterling (1979) no hay bases para sustentar la creencia de que, por la naturaleza de su objeto de estudio, la contabilidad no es una ciencia, y menos aun hay razones para sostener que nada se puede hacer para que su estudio sea científico. Para poder hablar de temas contables dentro de un contexto científico debemos hacer explícitas las bases intelectuales de la contabilidad, ya que su desarrollo hace al reconocimiento de la disciplina; lo que es especialmente importante para la rama de la contabilidad de gestión.

El objetivo de este trabajo es poder ofrecer un compendio de la evolución de la teoría de la contabilidad de gestión. Está principalmente dirigido a estudiantes avanzados de las carreras de contabilidad, administración y economía que en un corto periodo de tiempo necesitan conocer los trabajos fundamentales en contabilidad de gestión. También puede ser usado como una introducción a la teoría de contabilidad de gestión por estudiantes de maestrías y doctorados. Aquí no se hace un análisis exhaustivo de cada trabajo, sino que se tratan de presentar interrelacionados y agrupados en diez corrientes de pensamiento, lo que al final se resumen en un gráfico. En cada sección se citan las fuentes principales así como se mencionan los trabajos de revisión de

bibliografía particulares de un tema o corriente de pensamiento para que quien esté interesado en profundizar, sepa cuales son los siguientes pasos a seguir.

Este artículo está organizado en seis partes. Comienza con una breve introducción que explica la motivación, objetivo, limitaciones y estructura; sigue con la mención de las bases intelectuales de la moderna gestión de negocios y por ende de la contabilidad de gestión; luego se presenta la más importante inconsistencia en la concepción de la contabilidad que es la diada conflictiva de usar la misma información para coordinar y controlar; la cuarta sección es la que contiene el mayor aporte del artículo, ya que allí se repasan las diez corrientes del pensamiento en contabilidad de gestión; la quinta sección organiza las diez corrientes del pensamiento y las cuatro críticas fundamentales en un mapa que explica la evolución de la teoría en la contabilidad de gestión. El artículo cierra con una conclusión cuyo objetivo es destacar la importancia de que cada uno de nosotros necesita tener una teoría o grupo de trabajos anteriores en los que nos sustentamos al elaborar nuevos trabajos o percibir la realidad de las empresas.

2. Los Fundamentos Teóricos de la Contabilidad

La contabilidad se concibe como una disciplina aplicada a la gestión de negocios. Las bases intelectuales de la moderna gestión de negocios están en los principios de economía, en la matemática aplicada y en la psicología organizacional (Demski et al., 2002). Más precisamente, las bases de la contabilidad se pueden encontrar en las matemáticas (Mattessich, 1964; Ijiri, 1967), en la teoría de decisiones (Sterling, 1970), en la teoría formal de la medición (Mock, 1976), en los mercados de capitales (Gonedes y Dopuch, 1974; Beaver, 1981), en el enfoque de la economía de la información (Demski y Feltham, 1976; Christensen y Demski, 2002), en los modelos de selección probabilística incorporando psicología matemática para la teoría de selección y el uso de la información contable (Hilton, 1985), en la teoría positiva de la contabilidad (Watts y Zimmerman, 1986), y en la teoría de la contratación (Sunder, 1997).

La teoría contable se puede definir como un conjunto coherente de principios hipotéticos, conceptuales y pragmáticos que forman un marco de referencia general para investigar sobre la naturaleza de la contabilidad. La teoría contable moderna, que se basa en la microeconomía, considera a la

empresa como una entidad económica cuya actividad afecta la economía mediante sus transacciones en el mercado (Coase, 1937). La premisa fundamental de este enfoque es que esa información financiera tiene consecuencias económicas inevitables. El objetivo de la teoría contable es explicar y predecir la práctica, explicando las razones de la práctica observada y prediciendo la práctica, lo que significa que la teoría debe ser capaz inclusive de predecir fenómenos no observados todavía.

Actualmente nos encontramos inmersos en un periodo sin cambios ni mayores irrupciones intelectuales en contabilidad. A lo largo de la historia reciente del pensamiento contable se han observado diversas influencias que motivaron las mayores tendencias. Si hablamos de contabilidad financiera ha sido básicamente la influencia de otras disciplinas lo que ha permitido refinar y mejorar la teoría; pero si hablamos de contabilidad de gestión vemos que la influencia de otras disciplinas ha ayudado pero los cambios más impactantes se han generado cuando la comunidad académica se dio cuenta que sus estudios y teorías no representaban ni siquiera una porción de la realidad enfrentada por las organizaciones (Kaplan, 1986; Johnson y Kaplan, 1987; Lee, 1987; Puxty, 1993; Foster y Young, 1997).

3. Las Díadas Conflictivas en el Pensamiento Contable

Todo el pensamiento contable se puede estructurar por medio de díadas conflictivas que normalmente contraponen el uso de la información para la toma de decisiones y para el control (Demski et al., 2002). En cualquier momento de la vida de una empresa la contabilidad es usada tanto para evaluar el pasado como para tomar decisiones que afectarán el futuro. La relación conflictiva entre información para la toma de decisiones y para el control es un actor principal de la investigación en contabilidad tanto financiera como de gestión. La tensión entre información para la toma de decisiones y para el control surge porque los datos y procesos que ayudan a establecer un mecanismo de control no son necesariamente los mejores para la toma de decisiones, y lo contrario también es válido. En resumen podríamos definir a la contabilidad como un sistema de información que ayuda a tomar decisiones pero que es también un instrumento de control, que puede ser conceptualizado como la correspondencia entre lo que los agentes deciden hacer y lo que otros agentes esperan que ellos hagan en múltiples circunstancias. En ambos casos, la

información pasada sirve de instrumento en la búsqueda de un futuro mejor. En el centro de la disciplina contable permanece la tensión multidimensional entre la toma de decisiones y el control. Sin esa tensión la contabilidad no sería interesante ni intelectualmente desafiante.

La tensión entre la toma de decisiones y el control es mucho más evidente y menos explorada en el ámbito de la contabilidad de gestión que en la contabilidad financiera. En términos generales cualquier sistema de gestión se diseña e implementa para determinar qué es posible hacer y comprobar lo que se ha hecho realmente. La literatura en administración afirma que el propósito del control es primero el de salvaguardar los activos específicos invertidos en la firma (Williamson, 1985) y segundo el de coordinar tareas complejas (Thompson, 1967; Galbraith, 1977). En la literatura de contabilidad hay dos maneras de considerar los sistemas de control, se los puede considerar como instrumentos de control para reducir la divergencia de intereses entre los miembros de la organización, o como la información que miembros de la organización utilizan para reducir la incertidumbre que enfrentan cotidianamente. Estudios anteriores sugieren que ambos usos de la información, reducción de la incertidumbre vía facilitar la coordinación y el control vía reducción de la divergencia de intereses, dependen de factores institucionales (Whitley, 1999) y pueden requerir diseñar diferentes sistemas (Davila, 2000). Simon et al. (1954) evalúa la utilidad de los sistemas de control también de acuerdo con los dos elementos descritos arriba, demostrando que esta es una discusión de larga data aún no resuelta de modo definitivo. La siguiente sección se dedica a presentar las diversas teorías, modelos e ideas.

4. Evolución Histórica del Pensamiento en Contabilidad de Gestión

La literatura sobre contabilidad de gestión ha estado principalmente influida por los cambios en el ambiente empresarial, por lo tanto se puede emplear una perspectiva histórica para organizar su evolución en etapas. Basándose en similitudes y diferencias, en esta sección se identifican los enfoques pertinentes que explican la evolución de la disciplina. Para identificar los diez enfoques se han empleado dos criterios: tener las bases teóricas dentro del paradigma funcionalista¹ y seguir una línea de tiempo. Algunos de

¹ Dentro del paradigma funcionalista, los sistemas de control se ven como fenómenos empíricos concretos, y se estudian de acuerdo a las normas del positivismo científico.

estos enfoques representan las líneas de investigación más importantes en la actualidad, mientras que los otros enfoques se consideran técnicamente muertos ya que no hay investigación activa en ellos porque sus contribuciones han sido superadas por las de otros enfoques. En resumen, si los conceptos y definiciones aquí presentadas se sacan de su contexto histórico, tendríamos la impresión de que la literatura sobre sistemas de control es un caos. Se verá que la evolución desde un enfoque a otro se explica por la existencia de críticas (García, 1991). Básicamente dos han sido las fuentes de las críticas más relevantes: la información de la contabilidad gerencial se basa en el sistema desarrollado para la contabilidad financiera de uso externo y la diferencia entre teoría y práctica (Coates et al., 1983; Gregory y Piper, 1983; Scapens, 1985; Macintosh, 1994).

4.1. El Conocimiento Tradicional

Los últimos desarrollos importantes en la contabilidad de gestión ocurrieron en las primeras décadas del Siglo XX para soportar el crecimiento de las corporaciones diversificadas tales como Du Pont y General Motors (Kaplan, 1982 y 1984; Scapens, 1985; Johnson y Kaplan, 1987; Boritz, 1988; Atkinson, 1989; Puxty, 1993). En aquella época predominaba la perspectiva de ingeniería en la incipiente contabilidad de gestión. El conocimiento tradicional se basaba en un enfoque de certeza de los principios de la administración. Giglioni y Bedeian (1974) proporcionan una revisión general de las raíces de los sistemas de control empleados por los gerentes, mencionando a Lawson (1920) como el primer texto enteramente dedicado a tratar el control de gestión, y a Urwick (1928) como el primer autor en identificar cinco principios de control: responsabilidad, evidencia, uniformidad, comparabilidad y utilidad. Los sistemas de control gerencial evolucionaron a finales de 1880 para proporcionar información sobre transacciones internas, mientras que ya en 1920 se utilizaban para diversas actividades tales como planeamiento, control, motivación, análisis y evaluación (Boritz, 1988). Johnson (1981 y 1983), Johnson y Kaplan (1987) y Lee (1987) explican que el desarrollo de la contabilidad de gestión ha estado desfasado con las prácticas empresariales en los EEUU.

Las organizaciones tienen pautas coherentes y fijas en su interacción con el medioambiente cambiante; siendo esta estabilidad una evidencia de que los mecanismos de control, componentes del sistema de contabilidad interno de las organizaciones, se pueden valorar y estudiar objetivamente (Emmanuel et al., 1990).

4.2. Los Modelos Matemáticos

Las décadas de 1960 y 1970 vieron un esfuerzo masivo por refinar el conocimiento tradicional utilizando un complejo herramental matemático y análisis estadístico. Esta línea de pensamiento, cristalizada en la disciplina llamada investigación de operaciones, a pesar de ser muy popular en una época hoy se percibe que algunos de sus modelos estaban tan alejados de la realidad, que los académicos que los elaboraron no modelaban situaciones reales sino que perseguían realizarse en el estudio de las delicias de los algoritmos (Puxty, 1993). Es de destacar una corriente de artículos entre 1960 y 1975 que mostraban las técnicas de investigación de operaciones aplicadas a procesar y generar datos pertinentes para una variedad de decisiones de administración y de control. Los investigadores extendieron los modelos para estimar costos, modelar costos-volumen-beneficios (CVB), e investigar el impacto de la incertidumbre. Se destacan varios trabajos que extendieron el modelo tradicional CVB a escenarios menos restrictivos de negocio (Jaedicke y Robichek, 1964; Goggans, 1965; Givens, 1966; Morrison y Kaczka, 1969; Ferrara et al., 1972; Liao, 1975; Banker y Hughes, 1994).

4.3. Sistemas

La teoría de administración en general y el control de gestión han sido influidos considerablemente por la cibernética, siendo la mayor contribución de la cibernética el estudio de sistemas. El modelo cibernético es muy mecanicista e impone un armazón racionalista para el análisis del control de la organización (Dent y Ezzamel, 1987). Estos modelos asumen implícitamente que el control de gestión es esencialmente el mismo proceso básico que se encuentra en sistemas físicos, biológicos y sociales, siendo el único cambio que los reguladores humanos sustituyen a los reguladores mecánicos (Hofstede, 1981). Las nociones de variaciones presupuestarias y el control por excepción que aparecen en todos los libros de texto de contabilidad de gestión son el resultado de este enfoque. Un sistema de control de gestión no se puede ver como un sistema de control *per se*, más bien debe formar parte de un sistema total de la organización (Flamholtz, 1983). La contabilidad debe ser vista como un componente del sistema socio-técnico antes que como un mero mecanismo tecnológico de control que opera aisladamente de los valores, creencias y normas particulares de la organización. Otros estudios incorporan la idea de

sistemas abiertos, donde no solo la organización influye sino que el medio ambiente también juega un rol (Flamholtz et al., 1985).

4.4. La Estructura de Anthony

Robert Anthony recupera el concepto de costos diferentes para propósitos diferentes. Los libros de texto de Anthony se concentran en las bases contables de la planificación y el control y contienen poca discusión de asuntos sociales o psicológicos, a pesar de que los menciona específicamente (Otley et al., 1995). La idea de Anthony (1965) determina la existencia de tres clases de actividades de planificación y control con mínimas superposiciones: planificación estratégica, control de gestión y control operativo. Décadas después Anthony y Govindarajan (1998) cambian el concepto original de planificación estratégica por el de formulación de la estrategia pero mantienen la esencia de las tres actividades. Este enfoque también se refleja en el libro de Merchant (1998), quien afirma que los sistemas de control tienen dos funciones básicas: control estratégico y control de gestión; sin embargo su enfoque también se puede vincular a la teoría de la contingencia ya que elabora en tres tipos de controles: acciones, resultados, y cultura.

4.5. El Comportamiento Humano

Este enfoque presta atención a los efectos de los sistemas de control sobre las personas y en los efectos de las personas sobre los sistemas de control. Las tres disciplinas que han contribuido a este enfoque son la psicología, la sociología, y la psicología social o psicosociología (Siegel y Ramanuskas, 1989). Este enfoque empieza a ser pertinente y aceptado a mediados de la década de 1970 cuando la crítica de las relaciones humanas ha sido completamente aceptada. La crítica de las relaciones humanas como un cuerpo de pensamientos apunta a la concepción errónea de no considerar los efectos de las personas que trabajan en organizaciones (Macintosh, 1994). Los estudios del comportamiento humano aplicados a los sistemas de control se enfocan en el efecto de la conducta humana sobre el diseño, construcción, y uso de los sistemas de contabilidad; en el efecto de los sistemas de contabilidad sobre la conducta humana; y en los métodos para predecir y las estrategias para cambiar la conducta humana (Siegel y Ramanuskas, 1989). El interés en las consecuencias del comportamiento humano en la operación de sistemas de control fue introducido por el trabajo pionero de Argyris (1952),

siendo los estudios más destacados los de Hofstede (1968), Ronen y Livingstone (1975), Otley (1980), Birnberg et al. (1983) y Buckley (1983).

4.6. El Procesamiento Humano de la Información (PHI)

El énfasis en el estudio del proceso de toma de decisiones individual se debe a las críticas del gerencialismo. El gerencialismo es un paquete de ideas, creencias, y valores que se basan en la premisa de que los gerentes y las funciones gerenciales son ingredientes esenciales de las organizaciones actuales. Simon (1947, 1957) siguiendo la línea de razonamiento de Barnard (1938), declaró que la toma de decisiones gerenciales es el corazón de la organización y de la administración, porque los gerentes deben ser percibidos como los individuos que toman las decisiones. Receptiva a las críticas, el conocimiento tradicional evolucionó para incorporar el concepto de racionalidad limitada. Bajo esta perspectiva los seres humanos y los gerentes especialmente dejan de ser individuos perfectos con una capacidad infinita de procesar información. Desde 1967 un número creciente de estudios de PHI se han realizado en el campo de la auditoría, siendo el foco de la investigación un modelo básico de hombre que actúa como un procesador de información (Hogarth, 1980; Eggleton, 1986; Powell, 1987).

4.7. Los Costos de Transacción

El enfoque económico de costos de transacción llegó a ser popular en los años setenta cuando esta teoría desarrollada por economistas y teóricos de la administración y comenzó a ser percibida como una estructura capaz de explicar el desarrollo y diseño de los sistemas de contabilidad de gestión. Muchos autores consideran que la teoría de la agencia está dentro de esta línea, pero para los propósitos de este estudio, la teoría de la agencia se desarrolla por separado. La literatura de costos de transacción adopta generalmente el concepto de racionalidad limitada de la conducta económica (en vez de utilizar la maximización de las funciones de utilidad) y el análisis es mucho menos estructurado que en la teoría de la agencia (Scapens, 1985; Baiman, 1990). La idea es que las transacciones se organizan de modo tal de minimizar los costos de transacción, por lo tanto su énfasis está en las relaciones contractuales entre firmas. La idea del enfoque económico de la información evolucionó a partir de la segunda mitad de la década de los 60. Ezzamel (1987) considera que el trabajo pionero ha sido el de Marschak y Radner (1972), ya que los académicos en contabilidad utilizaron Marschak y

Radner como la piedra angular en su modelación (Demski 1972a, 1972b, 1980; Demski y Feltham, 1972). Un interesante producto de esta línea de pensamiento es Williamson (1970, 1975, y 1981) quien concibió a la organización como una red de transacciones a ser reguladas por diversos modos de control. Ouchi (1979) en un trabajo clásico identifica tres mecanismos de control (mercado, burocracia y clanes), cuyo empleo depende de muchas características y condiciones. En un mercado los precios transmiten toda la información necesaria para una eficiente toma de decisiones (Arrow, 1974), mientras que el modelo burocrático (Weber, 1947) es un mecanismo de control que implica vigilancia y dirección personales de los subordinados por parte del superior. Zimmerman (1997) ve a la contabilidad de gestión como un problema de diseño de la organización, que requiere una óptima distribución de derechos de decisión, el establecimiento de sistemas para medir y evaluar el desempeño de centros de decisión, y la elección de un sistema para relacionar incentivos y promociones con el desempeño medido. Bajo esta perspectiva, las organizaciones típicamente se enfrentan al dilema de diseñar sistemas de contabilidad de gestión para propósitos de toma de decisiones (coordinar) o para propósitos de control (monitorear).

4.8. La Teoría de la Agencia

La teoría de la agencia se dedica a diseñar contratos óptimos. La crítica de la alineación de intereses y objetivos entre gerentes y propietarios ayuda a entender que los mismos números financieros no pueden ser utilizados para todos los propósitos. La irrupción de ideas económicas en el campo de la contabilidad gerencial llevó a los académicos a trabajar en modelos matemáticos muy elegantes. La teoría de la agencia y los costos de transacción son un refinamiento de los modelos matemáticos basados en conceptos y teorías económicas. La relación de agencia existe cuándo uno o más individuos, llamados principales, emplean a otros, llamados agentes, a quienes les delegan la autoridad y la responsabilidad para ejecutar negocios (Arrow, 1985). Estas responsabilidades se especifican en un contrato mutuamente acordado en el que se regula la relación laboral que contempla acuerdos de compensación, sistemas de información, asignación de deberes y asignación de derechos de propiedad (Jensen y Meckling, 1976). Los artículos académicos publicados muestran que este es el enfoque dominante hoy, quizá porque se percibe como robusto matemáticamente y de suficiente calidad como para ser aceptado en las revistas académicas tradicionales de contabilidad financiera en los EEUU. Sin

embargo este enfoque no está libre de críticas con respecto a las siguientes limitaciones: se modela solo la conducta de un período, la validez de la maximización de la utilidad, se consideran dos personas, y la contratación formal no se utiliza en todas organizaciones y en todos los casos (Tiessen y Waterhouse, 1983). Baiman (1990) reconoce tres ramas de la teoría de la agencia que son la tradicional principal-agente, la de costos de transacción y la escuela de Rochester basada en el trabajo de Jensen y Meckling (1976). Las tres ramas proporcionan marcos teóricos semejantes para analizar la interacción de individuos interesados en maximizar su utilidad personal dentro de un contexto económico, entendiendo los determinantes y las causas de la pérdida de la eficiencia creadas por la divergencia entre conductas cooperadoras y egoístas, por medio del análisis y comprensión de las consecuencias de diferentes procesos de control empleados para mitigar la pérdida de eficiencia generados por problemas de agencia. Demski (1994) emplea en su libro la línea tradicional principal-agente para explicar las relaciones de contratación y controles como una colección de técnicas (Walker, 1998), este libro puede ser considerado el último paso del proceso que empezó con Demski y Feltham (1976). En la literatura hay infinidad de trabajos publicados que emplean la teoría de la agencia, sin embargo los clásicos son Ross (1973) y Holmstrom (1979). Christensen (1981) hace una conexión entre los modelos de agencia y los dispositivos de comunicación empleados en la contabilidad gerencial, en especial los presupuestos; Rogerson (1985) es un modelo que liga la memoria (en juegos repetidos) con las preferencias; Antle y Demski (1988) utilizan la teoría de la agencia para modelar los planes de compensación a un nivel teórico; y Demski y Dye (1999) estudian la contratación óptima entre principal-agente. En resumen, la teoría de la agencia hace contribuciones importantes a la contabilidad de gestión, mejorando especialmente su capacidad de construir modelos robustos.

4.9. La Teoría de la Contingencia

La teoría de la contingencia apareció por primera vez en estudios de administración en la década de 1960 que criticaban las teorías universales y presentaban esta teoría como un instrumento útil para mejorar las teorías de administración. El enfoque de la contingencia en la teoría de administración fue una reacción contra la administración científica y el enfoque de las relaciones humanas, ya que ambos habían prescrito reglas universales (Puxty, 1993). El supuesto básico fundamental es que las variables de la organización tienen una

compleja interrelación entre ellas y con las condiciones en el entorno o medio ambiente. Esta teoría de contingencia sugiere los factores y las relaciones a considerar cuando se diseñan las organizaciones para tratar con condiciones ambientales específicas. Tres trabajos pioneros ofrecen evidencia de que diferentes formas de organización se requieren para tratar efectivamente con las diferentes tareas, las condiciones estructurales, culturales, estratégicas y ambientales (Burns y Stalker, 1961; Chandler, 1962, Woodward, 1965). En la teoría de administración el trabajo de Lawrence y Lorsch (1967) se considera entre los primeros textos que emplean la teoría de contingencia, ya que fueron capaces de definir las organizaciones en función de dos factores claros y sencillos: diferenciación e integración.

Como una manera de reconciliar dos enfoques opuestos, la teoría de la agencia y el enfoque de comportamiento humano, y para enriquecer la línea de PHI, el enfoque de la contingencia surge y se consolida en contabilidad de gestión a principios de la década de 1980. La revisión de los estudios de contabilidad de gestión desde la perspectiva de la teoría de contingencia se puede hacer atendiendo a los principales factores analizados. Factores contingentes internos y externos han sido utilizados para explicar la combinación de prácticas de coordinación y control que se utilizan (Thompson, 1967; Galbraith, 1973; Dewar y Hage, 1978; Altman et al., 1985; Scott, 1992; Gupta et al., 1994). Se estudiaron los efectos de la incertidumbre del entorno o medio ambiente, la estructura y la tecnología de la organización en un primer momento. El factor humano se incorporó más tarde y se incluyó bajo la denominación general de estilo de la gerencia o cultura. El último factor contingente identificado y estudiado ha sido la estrategia (ver los cuadros 1 y 2 para un resumen de los estudios presentados en esta sección comparativamente con los estudios de carácter universal que se corresponden con los enfoques ya presentados).

Las conclusiones de la teoría de la contingencia se pueden resumir en las relaciones entre los factores identificados y el sistema de control de gestión. La primera relación probada y aceptada es el impacto del entorno. Mientras Khandwalla (1972), Chenhall y Morris (1986), Govindarajan (1988) y Simons (1990) afirman que el impacto del entorno sobre el sistema de control es directo, Gordon y Narayanan (1984) afirman que el impacto es indirecto a través de la estructura. Coherente con el primer argumento, Chenhall y Morris (1986) y Simons (1990) sostienen que el impacto sobre los sistemas de control del entorno y de la estructura es independiente el uno del otro. Otra diferencia

surge con la tecnología no sólo entre sub-unidades sino también entre firmas (Hayes, 1977). Waterhouse y Tiessen (1978) no pudieron separar los efectos del entorno y la tecnología, mientras que Chenhall y Morris (1986) afirman que tanto el entorno como la tecnología impactan sobre el diseño de los sistemas de control y son independientes uno del otro. Con respecto a la estrategia hay más acuerdo entre los autores porque todos los estudios aquí recopilados aceptan que la estrategia es un factor independiente que afecta el diseño de los sistemas de control (Govindarajan y Gupta, 1985; Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Dent, 1990; Govindarajan y Fisher, 1990; Kald et al., 2000).

Este enfoque ha sido criticado válidamente por varios autores (Otley, 1980; Tiessen y Waterhouse, 1983), ya que a pesar de que es capaz de explicar casi todas las relaciones, las revisiones bibliográficas de la teoría de la contingencia muestran la falta de un marco conceptual sólido para el análisis de las relaciones entre los factores contingentes y el sistema de control (Chapman, 1997).

Insertar tablas 1 y 2 aqui

Cuadro 1: Tabla Comparativa de Estudios Basados en Teorías Universales

Trabajo	Tema General	Variables usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal Conclusión y Mayor Contribución a la Literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones Analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
Ouchi y Maguire (1975)	Condiciones que gobiernan las dos formas de control: resultados y comportamiento	Tarea: interdependencia, rutina y complejidad Relaciones entre medios y fines: conocimiento técnico y dominio del supervisor. Medidas organizacionales: jerarquía	El control de resultado es usado por la alta gerencia para legitimar, y el control de comportamiento es usado para guiar. Ambos son independientes entre si	Subunidad (departamento)	Correlación y regresión múltiple	329 gerentes en 2 tiendas por departamentos	Control de resultados efectuado y recibido Control de comportamiento efectuado y recibido	Thompson (1967)
Ouchi (1977)	La estructura organizacional está relacionada con el control	Diferenciación vertical y horizontal. Homogeneidad de la tarea. Tamaño del equipo de entrenamiento. Formalización. Clientela	Mientras mayor sea el tamaño y complejidad de la empresa, mayor la probabilidad de que use controles de resultado	Firma	Regresión múltiple	78 informantes en tiendas por departamentos (non-discount)	Uso de controles de resultados Cuan completas son las medidas de resultado	Woodward (1965) Thompson (1967)
Ouchi (1979)	Diseño de sistemas de control de gestión genéricos	Requerimientos de información Problemas sociales al operar mecanismos de control	El diseño del sistema de control depende de la habilidad para medir resultados y del conocimiento del proceso de transformación.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Mecanismos o ideas de control: Mercado, burocracia y clan.	Williamson (1975) Thompson (1967)
Hofstede (1981)	Tipos de control aplicables a diferentes actividades	Ambigüedad de objetivos; medición de los resultados; efectos conocidos de las intervenciones; repetitividad de la actividad	Los mecanismos de control cibernéticos (single loop) no pueden aprender, que es opuesto a los no cibernéticos (double loop)	Actividad	No, solo teórico	No, solo teórico	Control cibernético: rutinario, experto y prueba-error. Control no cibernético: intuitivo, político y repleto de juicios de valor.	Thompson (1967)
Bimberg, Turopolec y Young (1983)	Como los miembros de la organización pueden o utilizan los sistemas de información para sus propósitos	Características de la tarea Tecnología	Los sistemas de control no son neutrales desde una perspectiva de comportamiento humano	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Controles de resultados o comportamiento en el presupuesto	Demski y Feltham (1978) Williamson (1975)
Flamholtz (1983)	Los sistemas contables son parte de un sistema mayor de control organizacional.	Niveles de análisis organizacional: estructura, cultura y entorno	La contabilidad es un componente de un sistema socio-técnico en ves de serlo de un mecanismo técnico de control	Firma	No	3 estudios de casos	El centro del sistema de control está formado por: planeamiento, operaciones, medición y evaluación.	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)
Flamholtz, Das y Tsui (1985)	Desarrollar una teoría general de control organizacional	Niveles de análisis organizacional: estructura, cultura y entorno. Efectividad organizacional.	Propone un modelo general más refinado que el de Flamholtz (1983).	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	El centro del sistema de control está formado por: planeamiento, medición retroalimentación y evaluación-compensación.	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)
Eisenhardt (1985)	Las variables de control influyen el diseño de la organización (facilidad de control)	Características de la tarea (programabilidad) Costo del control (sistemas de información basados en resultados o comportamiento) Incertidumbre	El control es un aspecto importante del diseño organizacional. La compensación por resultados y comportamientos son sustitutas.	Firma (tienda)	Correlación y análisis discriminante para otros modelos	Encuesta a 54 gerentes de tienda	Comparar estructuras de compensación basadas en resultados vs comportamientos.	Thompson (1967)
Anthony y Govindarajan (1998)	Identificar niveles de planeamiento y control	Estructura Estrategia	Las actividades de planeamiento y control varían y adaptan a cada nivel de la firma.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Niveles: formulación de la estrategia; control gerencial y de tarea.	Anthony (1965) Vancil (1979)
Merchant (1998)	Estudiar la tipología y uso de los mecanismos de control	Falta de dirección; Problemas de motivación; Limitaciones personales	Cada tipo es adecuado para cada objeto de control y los tres son complementarios	Unidad de negocio	No, solo teórico	No, solo teórico	Controles de acciones; Controles de resultados; y controles personales o culturales.	Williamson (1975)

Cuadro 2: Tabla Comparativa de Estudios Basados en Teoría de la Contingencia

Trabajo	Tema General	VARIABLES usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal Conclusión y Mayor Contribución a la Literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones Analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
Khandwalla (1972)	Intensidad de la competencia y mecanismos de control	Intensidad percibida e importancia de: competencia de precios promoción y distribución, calidad y variedad de productos	Altos niveles de competencia (productos y mercados) llevan a mayores controles.	Firma	Correlación y regresión	92 presidentes de firmas de Estados Unidos	Costos estándares, costo marginal o incremental, presupuesto flexible, auditorías interna, operativa y externa, uso de flujos de fondos descontados, control estadístico de calidad, control de inventarios y evaluación sistemática de gerentes.	Thompson (1967) Lawrence y Lorsch (1967)
Hayes (1977)	Contingencias que afectan el desempeño de subunidades	Internas: productividad, comportamiento de costos, relaciones de apoyo, utilización de la capacidad humana y cohesión de grupos. Interdependencia: confianza, cooperación y flexibilidad. Entorno: habilidad de planear, cuota de mercado, opinión de los distribuidores, estabilidad y diversidad de entorno.	Las herramientas contables (presupuestos y financieras) no son satisfactorias para medir el desempeño	Subunidad (departamento)	Análisis factorial y de sendero	274 gerentes, 190 controllers, 24 firmas con un set de 4 respuestas completas	Ninguna, el propósito era el de medir el desempeño.	Lawrence y Lorsch (1967), Thompson (1967)
Waterhouse y Tiessen (1978)	La estructura de una firma depende del contexto: diferentes mecanismos de control para diferentes estructuras	Rutinas de tecnología Predictibilidad del entorno Funciones gerenciales y operativas de las firmas (estructura, autoridad y poder)	El entorno y la tecnología conforman el contexto que influencia la estructura organizacional y explica las decisiones sobre los mecanismos de control	Subunidad	No, solo teórico	No, solo teórico	Planeamiento y asignación de recursos Medición del desempeño	Burns y Stalker (1961) Woodward (1965)
Otley (1980)	Factores situacionales definen el mayor diseño posible que impacta la efectividad.	Tecnología Estructura organizacional Entorno	Los sistemas de información contable son parte de un sistema mayor de información gerencial	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Diferentes niveles: sistemas de información contable, sistemas de información gerencial, sistemas de planeamiento y control de gestión y sistemas de control.	Lawrence y Lorsch (1967) Weick (1969)
Gordon y Narayanan (1984)	Existe relación entre el entorno de la firma, su estructura y el sistema de información	Incertidumbre del entorno percibida: estabilidad, nuevos productos, predictibilidad de los competidores, descubrimientos científicos, competitividad y restricciones legales. Estructura organizacional: delegación, formalización, nivel de decisiones operativas, estilo gerencial y especialización.	Los sistemas de información y la estructura son ambos función del entorno	Firma	Análisis factorial, correlación parcial y Pearson.	Entrevistas estructuradas a gerentes de 34 firmas	Información orientada al exterior de la firma (financiera y a posteriori) Información orientada hacia la firma (no financiera y a posteriori) Información anticipatoria (interna y financiera)	Lawrence and Lorsch (1967) Miles y Snow (1978)
Govindarajan y Gupta (1985)	Examina la relación entre estrategia, sistemas de incentivos y efectividad de las unidades de negocio	Estrategia: construir, mantener y cosechar Efectividad de las unidades de negocio Importancia del criterio de desempeño para determinar la compensación Determinación subjetiva de compensaciones	Las medidas de desempeño de largo plazo y enfoques subjetivos son más efectivos para determinar la compensación de los gerentes en las unidades a construir que en unidades a cosechar.	Unidades de negocio	Dos ecuaciones de regresión	46 gerentes generales de unidades de negocio	Sistemas de incentivos y bonos (sistema de desempeño)	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)

Trabajo	Tema General	Variables usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal Conclusión y Mayor Contribución a la Literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones Analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
Chenhall y Morris (1986)	Analiza los efectos de la descentralización, incertidumbre percibida e interdependencia organizacional en el diseño de los SCG	Descentralización estructural Incertidumbre percibida del entorno Interdependencia organizacional	La efectividad del diseño de sistemas de información contable se mide por la utilidad percibida (directamente relacionada con la descentralización, e indirectamente relacionada con la incertidumbre percibida del entorno e interdependencia organizacional)	Subunidad	Regresiones y análisis de sendero	68 gerentes en 3 firmas de Sydney	Alcance: foco, cuantificación y horizonte de tiempo Oportunidad Nivel de acumulación Información para la integración	Miles y Snow (1978) Thompson (1967)
Simons (1987)	Explora la relación entre estrategia de la firma y sistemas de control	Estrategia organizacional: prospectores o defensores Dinamismo y rentabilidad de la industria	Firmas prospectoras hacen a medida de las necesidades de los usuarios a sus sistemas de control más frecuentemente que los defensores.	Firma	Regresión binaria lógica. Correlación.	76 firmas	Atributos de los sistemas de control: objetivos precisos de los presupuestos, monitoreo externo, control de resultados, control d costos, datos proyectados, objetivos relacionados con la efectividad de los resultados, frecuencia de informes, remuneración de bonos basados en formulas, sistemas de control a medida, e intercambiabilidad de los sistemas de control.	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)
Govindarajan (1988)	La relación adecuada entre estrategia, estructura, sistemas de control las expectativas del los gerentes mejora el desempeño	Estrategia de la unidad de negocio: misión (construir o cosechar), competitividad (bajo costos o diferenciación). Incertidumbre del entorno y de la tarea (estructura organizacional). Resultados: efectividad y satisfacción del gerente con su trabajo	Un mayor foco de control interno y un bajo énfasis por alcanzar el presupuesto se asocian con alto desempeño en las unidades con una estrategia diferenciadora.	Unidad de negocio	Regresión múltiple	75 gerentes de unidades de negocio	Presupuestos: participación, revisión, dificultades de los objetivos, y estilo de evaluación. Incentivos y compensación: criterio del desempeño, determinación de bonos, mezcla, frecuencia y forma de pago. Controles: resultados vs comportamiento	Lawrence y Lorsch (1967)
Dent (1990)	Relación entre control y estrategia	Estrategia y estructura, contenido, toma de decisiones y cambio. Entorno, tecnología y tamaño	Nuevos sistemas de control permiten cambios en responsabilidades y relaciones con el entorno facilitando el cambio organizacional	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Se lo analiza con un concepto único y agregado.	Eisenhardt (1985)
Govindarajan y Fisher (1990)	El nivel de recursos compartidos y el control sobre el gerente de la unidad son funciones de la estrategia de la unidad de negocio.	Estrategia del negocio: bajo costo o diferenciación Nivel de recursos compartidos Efectividad de la unidad de negocio medida en 10 dimensiones de desempeño	En unidades con estrategia de bajo costo, altos niveles de recursos compartidos y controles de resultados se asocian con una alta efectividad.	Unidad de negocio	Análisis de regresión	121 gerentes de unidades de negocio	Resultado o comportamiento.	Miles y Snow (1978)
Simons (1990)	Relación entre la ventaja competitiva y el diseño y uso de los sistemas de control.	Estrategia, estructura y entorno. Factores considerados: atención limitada de los gerentes, incertidumbre estratégica, sistemas de control interactivos y aprendizaje organizacional	Procesos de control gerencial interactivo pueden ser usados para manejar estrategias emergentes	Unidad de negocio	No	2 estudios de caso	SCG a altos niveles: planeamiento y revisión estratégica, metas financieras, preparación-revisión-actualización del presupuesto, revisiones de programas, evaluación y compensación.	Lawrence y Lorsch (1967)

Trabajo	Tema General	VARIABLES usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal Conclusión y Mayor Contribución a la Literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones Analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
Fisher (1995)	Revisión de la literatura de teoría de la contingencia en sistemas de control	Entorno externo / tecnología Estrategia y misión competitiva Variables de la unidad, firma e industria Conocimiento y observabilidad de las variables	No existe un diseño óptimo de los sistemas de control de gestión.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Mecanismos general de control: estructura, sociabilización, cultura, política de recursos humanos, procedimientos operativos estándares y programación. Sistemas formales de control: presupuesto, medidas no financieras, incentivos, compensación y premios no financieros.	
Chapman (1997)	Revisión de la literatura de teoría de la contingencia en sistemas de control	Estructura: centralización. Complejidad: tecnología, entorno t estrategia.	No existe un diseño óptimo de los sistemas de control de gestión, pero la teoría de la contingencia aun tiene que mejorar	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Medidas contables de desempeño. Impacto de la estructura y estrategia organizacional en los SCG.	
Langfield-Smith (1997)	Revisión de la literatura de teoría de la contingencia en sistemas de control y estrategia	Estrategia Competición (incertidumbre del entorno) Toma de decisiones Recursos compartidos	Aun no se sabe que rol juegan los sistemas de control para implementar exitosamente estrategias planeadas.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Control de costos Medición del desempeño Sistemas de compensación	
Harrison y McKinnon (1999)	Revisión de la literatura de sistemas de control y cultura	Dimensiones culturales: distancia de poder, individualismo, evitar la incertidumbre y masculinidad.	La cultura existe y afecta o interactúa con los sistemas de control tanto individualmente como conjuntamente con otras variables.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Formalización, foco de control, y horizonte de planeamiento. Presupuestos, "slack" y proceso de planeamiento. Evaluación y compensación	Hofstede (1980)
Kald, Nilsson y Rapp (2000)	Relación entre la estrategia del negocio y el diseño y uso de los sistemas de control	Patrones estratégicos, posicionamiento y misión.	Las características de la estrategia pueden ser útiles para discriminar estudios que relacionan la estrategia con los sistemas de control.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Estructura organizacional Procesos informales y formales Controles rígidos o relajados	Miles y Snow (1978)

4.10. La Contabilidad Estratégica de Gestión

La crítica a la contabilidad de gestión por la pérdida de pertinencia y aplicabilidad empezó en 1982 con un trabajo presentado por Robert Kaplan que indicaba que el problema en los EEUU era que la contabilidad de gestión que se enseñaba e investigaba era irrelevante para las empresas. Estos problemas generaron el enfoque de la contabilidad estratégica de gestión como una solución (Macintosh, 1994). Esta crítica ha originado el último enfoque en contabilidad de gestión que es utilizado extensamente por directivos y analizado por los académicos. Comprender y analizar la estructura de costos de una firma es la llave para diseñar e implementar estrategias exitosas (Shank y Govindarajan, 1989). En las últimas dos décadas hubo muchos buenos trabajos publicados, y aunque este sea el desarrollo más nuevo también se pueden encontrar trabajos de revisiones bibliográficas como las de Dent (1990) y Langfield-Smith (1997). La primera contribución de este enfoque fue la relación entre estrategia y desempeño vinculados a través de planes de incentivos y diseño de sistemas de control (Govindarajan y Gupta, 1985; Simons, 1987). Los sistemas del control fueron analizados para entender su rol en el control y planificación de la formulación e implementación de la estrategia (Schreyögg y Steinmann, 1987; Govindarajan, 1988; Simons, 1990), sin embargo algunos autores sostienen que los sistemas de control son sólo útiles para la evaluación de la estrategia (Goold y Quinn, 1990; Preble, 1992, Gittel, 2000). A pesar de los esfuerzos de los académicos, la investigación que liga los sistemas de control de gestión y la estrategia arroja resultados todavía contradictorios y repletos de preguntas y de oportunidades de investigación lo que se refleja en los estudios de Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996a, 1996b) y Epstein y Manzoni (1997, 1998) que introdujeron la idea del cuadro de mando estratégico, y Simons (1994, 2000) que desarrolló el modelo de palancas del control. Aunque estos dos instrumentos representan una importante contribución para el mundo de la empresa y los consultores, aun no son reconocidos como resultantes de un proceso de investigación sólido entre los académicos de contabilidad (Lipe y Salterio, 2000, 2002; Banker et al., 2004).

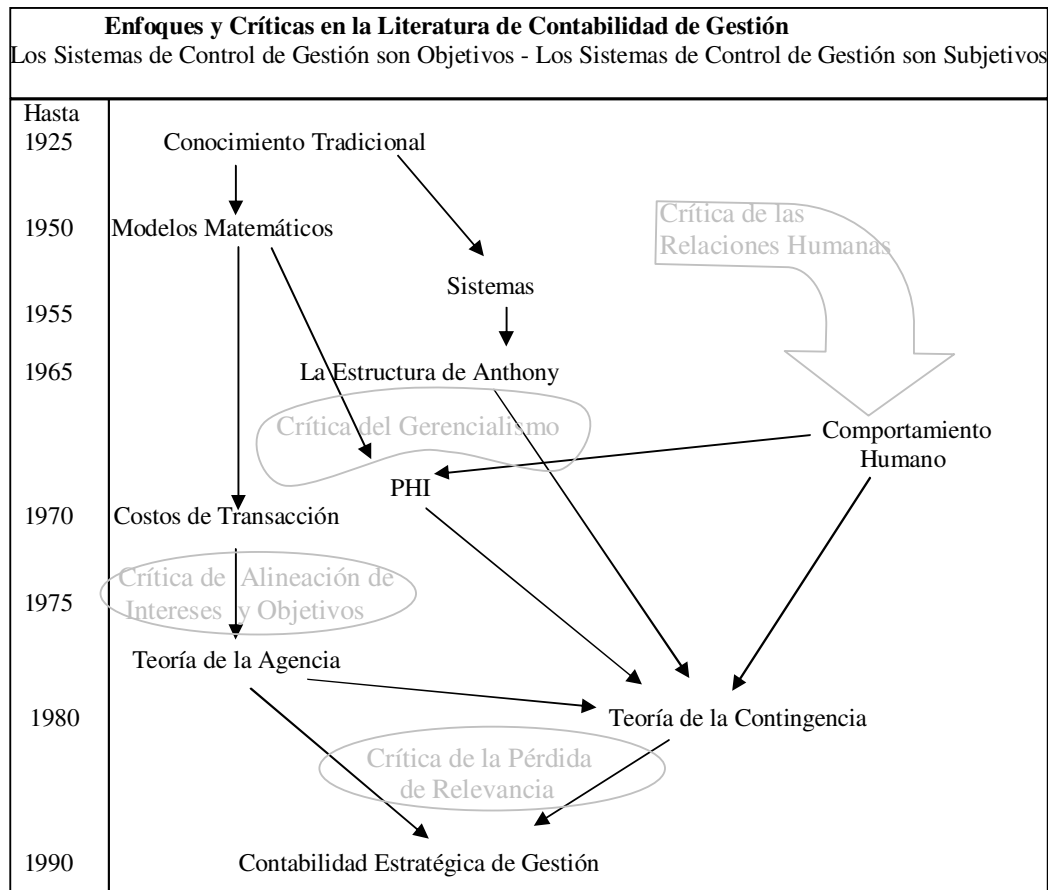
5. Mapa de la Evolución del Pensamiento y de la Literatura en Contabilidad de Gestión

La evolución de enfoques durante el siglo veinte se explica en la Figura 1. Los sistemas de control de gestión empezaron con un conocimiento tradicional que evolucionó en modelos matemáticos. Estos enfoques consideraban las organizaciones como sistemas cerrados hasta que la teoría de sistemas incluyó el impacto del entorno o medio ambiente. Dentro de la perspectiva de sistemas abiertos, Robert Anthony desarrolló un modelo de tres subsistemas interconectados. Todos estos enfoques se concentraban en la organización sin considerar el elemento humano; gracias a la crítica de las relaciones humanas el enfoque de comportamiento humano entró en el campo de la contabilidad de gestión. Los modelos de reglas de decisión personales originan la crítica del gerencialismo y como contrapartida se comienza a hablar del enfoque del procesamiento humano de la información. La separación entre gerentes y propietarios originó conflictos que se resumen en la crítica de la congruencia de objetivos e intereses que basándose en el principio de la racionalidad limitada y los costos de transacción mejoraron los instrumentos y modelos desarrollados por la teoría de la agencia. Hasta ese momento cada enfoque explicaba parcialmente los fenómenos de los sistemas de control de gestión, en un intento por unir todos ellos surge la teoría de la contingencia que introduce los modelos de causa-efecto basados en múltiples factores. El último enfoque extensamente aceptado es el de la contabilidad estratégica que es la respuesta a la crítica de la pérdida de relevancia, a pesar de que algún autor les haya rotulado de 'no científico' porque se enfocan en desarrollar herramientas útiles sin referirse a una teoría fundamental. Revisando las publicaciones líderes en el campo, AOS (Accounting, Organizations and Society), TAR (The Accounting Review), MAR (Management Accounting Research) y JMAR (Journal of Management Accounting Research) y tal como se muestra al pie de la Figura 1, actualmente los investigadores en contabilidad de gestión utilizan marcos conceptuales que perteneces solo a cinco enfoques: comportamiento humano, costos de transacción, teoría de la agencia, teoría de la contingencia y contabilidad estratégica de gestión.

Insertar la figura 1 aqui

Figura 1: Mapa General de la Evolución e Influencia de Enfoques y Teorías en la Contabilidad de Gestión

(no se consideran las contribuciones de otras disciplinas como microeconomía y psicología)



Líneas de Pensamiento activas a la fecha (2007)

Orientación	Fundamento teórico	
	Economía	Psico-sociología
Audiencia Académica	Teoría de la Agencia / Costos de Transacción	Comportamiento humano
	Teoría de la Contingencia	
Audiencia Profesional	Contabilidad estratégica de Gestión	

6. Conclusión

El propósito de éste trabajo ha sido el de revisar la literatura en contabilidad gerencial. El resultado es un mapa de la evolución y del estado actual de las teorías que sustentan el estudio de los sistemas de control de gestión, este mapa se ha basado principalmente en los libros de Kaplan (1982), Puxty (1993), Macintosh (1994), Demski (1994), y Zimmerman (1997) así como en innumerables artículos publicados en revistas académicas. Este artículo resume la literatura en contabilidad de gestión. Primero la evolución histórica fue seguida, poniendo especial énfasis en organizar los dispersos resultados de investigaciones secuenciales y paralelas. El análisis histórico nos permite enfocar la investigación que ha dominado el campo desde principios del 1900.

Aunque la contribución de la contabilidad de gestión ha sido impresionante, hay todavía algunas limitaciones. La principal limitación que se ha identificado es que el desarrollo académico no responde a las demandas de las empresas. Las contradicciones o limitaciones son más claras ahora, pero de ninguna manera han sido resueltas. Aunque la evolución de la contabilidad de gestión haya sido impresionante, la contabilidad de gestión continúa dependiendo demasiado de la contabilidad financiera, proyectando la imagen de que es la "hermana pequeña" de una disciplina más madura. Adicionalmente, parece que las verdaderas necesidades de las empresas no son consideradas por los académicos, quienes tildan de 'no científico' a los investigadores/consultores que se enfocan en desarrollar herramientas útiles y 'listas para usar' en empresas. En resumen, la contabilidad de gestión ha evolucionado en el último siglo adaptándose constantemente al ambiente pero de un modo tardío, sin embargo queda todavía un largo camino para cumplir con su función, lo que requerirá ser más independiente de la contabilidad financiera y enfocarse más en resolver las necesidades de las empresas pero siempre dentro del armazón de teorías robustas y coherentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Altman, S., E. Valenzi, and R. Hodgetts (1985). "Organizational Behavior: Theory and Practice". New York: Academic Press.
- Anthony, R. (1965). "The Management Control Function". Harvard Business School, Boston (reprint 1988).
- Anthony, R. and V. Govindarajan (1998). "Management Control Systems, Ninth Edition". McGraw Hill.
- Antle, R. and Demski (1988). "The Controllability Principle in Responsibility Accounting". *The Accounting Review*, vol. 63, 4, October, pp 700-718.
- Argyris, C. (1952). "The Impact of Budgets on People". The Controllership Foundation, Ithaca.
- Arrow, K. (1974). "The Limits of Organization". Norton, New York.
- Arrow, K. (1985). "The Economics of Agency", in J.W. Pratt and R. Zechauser (eds.) 'Principals and Agents', Cambridge, Mass: Harvard University Press.
- Atkinson, A. (1989). "Financial and Management Accounting: the Odd Couple". *CMA Magazine*, Dec/Jan, pp 42- 46.
- Baiman, S. (1990). "Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look". *Accounting Organizations and Society*, vol.15, 4, pp 341-371.
- Banker, R., H. Chang and M. Pizzini (2004). "The Balanced Scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy". *The Accounting Review*, 79 (1): 1-23.
- Banker, R. and Huges (1994). "Product Costing and Pricing". *The Accounting Review*, vol. 69, July, pp 479-494.
- Barnard, C. (1938). "The Functions of the Executive". Harvard University Press, Cambridge, Mass.
- Beaver, W. (1981). "Financial Reporting: An Accounting Revolution". Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Birnberg, J., Turopolec and Young (1983). "The Organizational Context of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, pp 111-129.
- Boritz, J. (1988). "Management Accounting: a Discipline in Transition". *CA Magazine*, Jan/Feb, pp 75-85.
- Buckley, J. (1983). "Comments on 'The Organizational Context of Accounting'". *Accounting, Organizations and Society*, pp 131-135.
- Burns and Stalker (1961). "The Management of Innovation". London, Tavistock.
- Chandler, A. (1962). "Strategy and Structure". MIT Press, Cambridge, Mass.
- Chapman, C. (1997). "Reflections on a Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Feb., vol. 22, 2, pp. 189-205.
- Chenhall, R. and Morris (1986). "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*, vol. 61, 1, January, pp 16-35.
- Christensen, J. (1981). "Communication in Agencies". *The Bell Journal of Economics*, pp 661-674.

- Christensen, J., and J. Demski. (2002). *Accounting Theory: An Information Content Perspective*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Coase, R. (1937). "The Nature of The Firm". *Economica*, New Series, Vol. 4, November 1937, pp. 386-405.
- Coates, J., J. Smith and R. Stacey (1983). "Results of a Preliminary Survey into the Structure of Divisionalised Companies, Divisionalised Performance Appraisal and the Associated Role of Management Accounting". In D. Cooper, R. Scapens and J. Arnold (eds.), "Management Accounting Research and Practice", Institute of Cost and Management Accountants.
- Davila, A. (2000). "An Empirical Examination of Management Control Systems' Design in New Product Development". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp 383-409.
- Demski, J. (1972a). "Information Improvement Bounds". *Journal of Accounting Research*, Spring, pp 58-76.
- Demski, J. (1972b). "Optimal Performance Measurement". *Journal of Accounting Research*, vol. 10, 2, Spring, pp. 243-258.
- Demski, J. (1980). "Information Analysis". Addison-Wesley.
- Demski, J. (1994). "Managerial Uses of Accounting Information". Kluwer Academic Publishers, Norwell, MA.
- Demski, J. and Dye (1999). "Risk, Return and Moral Hazard". *Journal of Accounting Research*, vol. 37, 1, spring, pp 27-55.
- Demski, J. and G. Feltham (1972). "Forecast Evaluation". *The Accounting Review*, July, pp 533-548.
- Demski, J., and G. Feltham. (1976). *Cost Determination: A Conceptual Approach*. First edition. Ames, IA: Iowa State University Press.
- Demski, J. and G. Feltham (1978). "Economic Incentives in Budgeting Control Systems". *The Accounting Review*, April, vol. 52, 2, pp 336.
- Demski, J., J. Fellingham, Y. Ijiri, S. Sunder, J. Glover and P. Jinghong Liang, P. (2002). "Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting". *Accounting Horizons*, Vol. 16 Issue 2, pp. 157-169.
- Dent (1990). "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, January, pp 3-25.
- Dent and Ezzamel (1987). "Organizational Control and Management Accounting". In Ezzamel and Hart "Advanced Management Accounting, an Organizational Emphasis", Cassell Educational Limited, London, UK, pp 86-112.
- Dewar, R. and J. Hage (1978). "Size, Technology, Complexity, and Structural Differentiation: Toward a Theoretical Synthesis". *Administrative Science Quarterly*, 23: 111-136.
- Eggleton, I. (1986). "Patterns, Prototypes, and Predictions: an Exploratory Study". Supplement to the *Journal of Accounting Research*, pp 68-131.
- Eisenhardt, K. (1985). "Control: Organizational and Economic Approaches". *Management Science*, vol. 31, 2, February, pp 134-149.

- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant (1990). "Accounting for Management Control", Second Edition. Chapman & Hall.
- Epstein, M. and J. Manzoni (1997). "The Balanced Scorecard and Tableau du Bord: Translating Strategy Into Action". *Management Accounting*, vol. 79, 2, pp 28-36.
- Ezzamel (1987). "Decision Theory and Information Economics". In Ezzamel and Hart "Advanced Management Accounting, an Organizational Emphasis", Cassell Educational Limited, London, UK, pp 139-159.
- Ferrara, Hayya and Nachman (1972). "Normalcy of Profit in the Jaedicke-Robichek Model". *The Accounting Review*, April, pp 299-307.
- Fisher, J. (1995). "Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity". *Journal of Accounting Literature*, vol. 14, pp 24-53.
- Flamholtz, E. (1983). "Accounting, Budgeting and Control Systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, 2/3, pp 153-169.
- Flamholtz, E., Das and Tsui (1985). "Toward an Integrative Framework of Organizational Control". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, 1, pp 35-50.
- Foster, G. and R. Young (1997). "Frontiers of Management Accounting Research". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp 63-78.
- Galbraith, J. (1973). "Designing Complex Organizations". *Organization Development Series*, Addison-Wesley, Reading, Mass.
- Galbraith, J. (1977). "Organization Design". Reading, MA, Addison-Wesley.
- Garcia, N. (1991). "El cambio de Paradigma en Materia de Contabilidad Gerencial". Trabajo presentado en el XIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Santa Rosa, La Pampa, Noviembre.
- Gigliani and Bedeian (1974). "A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972". *Academy of Management Journal*, vol. 17, June, pp 292-305.
- Gittel, J. (2000). "Paradox of Coordination and Control". *California Management Review*, vol. 42, 3, Spring, pp 101-117.
- Givens, H. (1966). "An Application of Curvilinear Breakeven Analysis". *The Accounting Review*, January, pp 141-143.
- Goggans, T. (1965). "Breakeven Analysis with Curvilinear Functions". *The Accounting Review*, October, pp 867-871.
- Gonedes, N., and N. Dopuch (1974). "Capital Market Equilibrium, Information-production and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work". *Journal of Accounting Research* 12 (Supplement), pp. 48-169.
- Goold and Quinn (1990). "The Paradox of Strategic Controls". *Strategic Management Journal*, vol. 11, pp 43-57.
- Gordon, G. and Narayanan (1984). "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an Empirical Investigation". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, 1, pp 33-47.

- Govindarajan, V. (1988). "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy". *Academy of Management Journal*, vol. 31, 4, pp 828-853.
- Govindarajan, V. and Fisher (1990). "Strategy, Control Systems and Resource Sharing: Effects on Business-unit Performance". *Academy of Management Journal*, vol. 33, 2, pp 259-285.
- Govindarajan, V. and Gupta (1985). "Linking Control Systems to Business Strategy, Impact on Performance". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, 1, pp 51-66
- Gregory, G. and J. Piper (1983). "A Study of the Raw Material Reorder Decisions in Small Batch Manufacturing Companies". In D. Cooper , R. Scapens and J. Arnold (eds.), "Management Accounting Research and Practice", Institute of Cost and Management Accountants.
- Gupta, P.; M. Dirsmith and T. Fogarty (1994). "Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits". *Administrative Science Quarterly*, June 1994 v39 n2 p 264(21)
- Harrison and McKinnon, (1999). "Cross-cultural Research in Management Control Systems Design: A Review of the Current State". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp 483-506.
- Hatfield, H. (1924). "An Historical Defense of Bookkeeping". *Journal of Accountancy* 37, 4, pp. 241-253.
- Hayes, D. (1977). "The Contingency Theory of Managerial Accounting". *The Accounting Review*, vol. 52, 1, January, pp 22- 39.
- Hilton, R. (1985). "Probabilistic Choice Models and Information". Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Hofstede, G. (1968). "The Game of Budget Control". Tavistok, London.
- Hofstede, G. (1980). "Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values". Beverly Hills, CA: Sage.
- Hofstede, G. (1981). "Management Control of Public and Non-for-profit Activities". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, 3, pp 193-211.
- Hogarth, R. (1980). "Judgment and Choice". Wiley.
- Holmstrom, B. (1979). "Moral Hazard and Observability". *The Bell Journal of Economics*, pp 74-91.
- Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*. Houston, TX: Scholars Book Co.
- Jaedicke and Robichek (1964). "Cost-Volume-Profit Analysis Under Conditions of Uncertainty". *The Accounting Review*, October, pp. 917-926.
- Jensen, M. and Meckling (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure". *Journal of Financial Economics*, October, pp 305-360.
- Johnson, H. (1981). "Toward a New Understanding of Nineteenth Century Cost Accounting". *The Accounting Review*, July, pp 510-551.

- Johnson, H. (1983). "The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, 2/3, pp 139-146.
- Johnson, H. and R. Kaplan (1987). "Relevance Lost: The rise and Fall of Management Accounting". Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kald, Nilsson and Rapp, (2000). "On Strategy and Management Control: The Importance of Classifying the Strategy of the Business". *British Journal of Management*. vol. 11, pp 197-212.
- Kaplan, R. (1982). "Advanced Management Accounting". Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, NJ 07632.
- Kaplan, R. (1984). "The Evolution of Management Accounting". *The Accounting Review*, vol. 59, 3, July, pp 390-418.
- Kaplan, R. (1986). "The Role for Empirical Research in Management Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, 4/5, pp 429-452.
- Kaplan, R. and D. Norton (1992). "The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance". *Harvard Business Review*, Jan/Feb, pp 71-79.
- Kaplan, R. and D. Norton (1993). "Putting the Balanced Scorecard to Work". *Harvard Business Review*, September/October, pp 134-142.
- Kaplan, R. and D. Norton (1996a). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System". *Harvard Business Review*, January/February, pp 75-85.
- Kaplan, R. and D. Norton (1996b). 'Linking the Balanced Scorecard to Strategy'. *California Management Review*, (Fall) 39, 1, pp. 53-79.
- Khandwalla (1972). "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls". *Journal of Accounting Research*, pp 275-285.
- Langfield-Smith (1997). "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, Feb, vol. 22, 2, pp 207-232.
- Lawrence and Lorsch (1967). "Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration". Harvard Business School Press, reprint 1986.
- Lawson, F. (1920). "Industrial Control". Pitman, London.
- Lee, J. (1987). "Managerial Accounting Changes for the 1990s". Addison-Wesley Publishing Co.
- Liao, M. (1975). "Model Sampling: a Stochastic Cost-Volume-Profit Analysis". *The Accounting Review*, October, pp 780-790.
- Lipe, M. and S. Salterio (2000). "The Judgmental Effects or the Balanced Scorecard's Information Organization and Diversity". *The Accounting Review*, 75, 3, pp. 283-298.
- Lipe, M. and S. Salterio (2002). "A Note on the Judgmental Effects of the Balanced Scorecard's Information Organization". *Accounting Organizations and Society*, vol. 27, pp 531-540.

- Macintosh, N. (1994). "Management Accounting and Control Systems – An Organizational and Behavioral Approach". Wiley.
- Marschak and Radner (1972). "Economic Theory of Teams". Yale University Press.
- Mattessich, R. (1964). "Accounting and Analytical Methods". Homewood, IL: Irwin.
- Merchant, K. (1998). "Modern Management Control Systems – Text and Cases". Prentice Hall.
- Miles and Snow (1978). "Organizational Strategy, Structure and Process". New York: McGraw-Hill.
- Mock, T. (1976). "Measurement and Accounting Information Criteria". Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Morrison and Kaczka (1969). "A New Application of Calculus and Risk Analysis to Cost-Volume-Profit Changes". *The Accounting Review*, April, pp 330-343.
- Otley, D. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, pp 413-428.
- Otley, D., J. Broadbent and A. Berry (1995). "Research in Management Control: An Overview of its Development". *British Journal of Management*, vol. 6, Special Issue, pp S31-S44.
- Ouchi, W and Maguire, (1975). "Organizational Control: Two Functions". *Administrative Science Quarterly*, December, vol. 20, pp 559-570.
- Ouchi, W. (1977). "The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control". *Administrative Science Quarterly*, March, pp 95-113.
- Ouchi, W. (1979). "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science*, vol. 25, September, pp 833-848.
- Powell, P. (1987). "Human Information Processing". In Ezzamel and Hart "Advanced Management Accounting, an Organizational Emphasis", Cassell Educational Limited, London, UK, pp 113-136.
- Preble (1992). "Towards a Comprehensive System of Strategic Control". *Journal of Management Studies*, vol. 29, 4, July, pp 391-409.
- Puxty, A. (1993). "The Social & Organizational Context of Management Accounting". Academic Press, *The Advanced Management Accounting and Finance Series*, CIMA, Edited by David Otley.
- Rogerson, W. (1985). "Repeated Moral Hazard". *Econometrica*, vol. 53, 1, January, pp 69-76.
- Ronen and Livingstone (1975). "Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets". *The Accounting Review*, October, pp 671-685.
- Ross, S. (1973). "The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem". *American Economic Review*, vol. 63, pp 134-139.

- Scapens, R. (1985). "Management Accounting". Macmillan.
- Schreyögg and Steinmann (1987). "Strategic Control: A New Perspective". *Academy of Management Review*, vol. 12, 1, pp 91-103.
- Scott, W. (1992). "Organizations: Rational, Natural, and Open Systems - 3rd ed.". Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Shank, J. and V. Govindarajan (1989). "Strategic Cost Analysis - The Evolution from Managerial to Strategic Accounting". Irwin.
- Siegel, G. and H. Ramanauskas-Marconi (1989). "Behavioral Accounting". South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio.
- Simon, H. (1947). *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization*. New York, NY: Macmillan Co.
- Simon, H. (1957). "Administrative Behavior, Second Edition". MacMillan, New York.
- Simon, H., G. Kozmetsky, H. Guetzkow and G. Tyndall (1954). "Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department". Scholar's Book Company, Houston (reprint).
- Simons, R. (1994). "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal". *Strategic Management Journal*, vol. 15, pp 169-189.
- Simons, R. (1987). "Accounting Control Systems and Business Strategy: an Empirical Analysis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, 4, pp 357-374.
- Simons, R. (1990). "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, 1/2, pp 127-143,
- Simons, R. (2000). "Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy - Text and Cases". Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Sterling, R. (1970). "Theory of the Measurement of Enterprise Income". Lawrence, KS: The University of Kansas Press.
- Sterling, R. (1979). "Toward a Science of Accounting". Scholars Book Co.
- Sunder, S. (1997). "Theory of Accounting and Control". Cincinnati, OH: Thomson Press.
- Thompson, J. (1967). "Organizations in Action". New York: McGraw-Hill.
- Tiessen and Waterhouse (1983). "Towards a Descriptive Theory of Management Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol.8, 2/3, pp 251-267.
- Urwick, L. (1928). "Principles of Direction and Control". In "Dictionary of Industrial Administration, Vol 1", John Lee (ed.), Pitman, London.
- Vancil, R. (1979). "Decentralization: Management Ambiguity by Design". Homewood: Dow Jones-Irwin.
- Walker, M. (1998). "Management Accounting and the Economics of Internal Organization: A review Essay". *Management Accounting Research*, vol. 9, 1, pp 21-30.

- Waterhouse and Tiessen (1978). "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research". *Accounting, Organizations and Society*, August, pp 65-76.
- Watts, R., and J. Zimmerman. (1986). "Positive Accounting Theory". Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Weber (1947). "The Theory of Social and Economic Organization", The Free Press, New York.
- Weick, K. (1969). "The Social Psychology of Organizing, 2nd Edition". New York: McGraw Hill (reprint 1979).
- Whitley, R. (1999). "Firms, Institutions and Management Control: the Comparative Analysis of Coordination and Control Systems". *Accounting, Organizations and Society*, July-August, vol 24, 5-6, pp 507.
- Williamson, O. (1970). "Corporate Control and Business Behavior". Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Williamson, O. (1975). "Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications". Free Press, New York.
- Williamson, O. (1981). "The Modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes". *Journal of Economic Literature*, vol. 19, December, pp 1537-1568.
- Williamson, O. (1985). "The Economic Institutions of Capitalism". New York, Free Press.
- Woodward, J. (1965). "Industrial Organization: Theory and Practice". Oxford University Press, London.
- Zimmerman, J. (1997). "Accounting for Decision Management and Control", Second Edition. Irwin, Chicago.