



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
EMPRESARIALES

Revisión de literatura de la contabilidad de gestión dentro del marco de “Behavioral Accounting Research”

Autor: Jose Luis Urquijo Otero
Tutora: Carmen Fullana Belda

Madrid
Junio de 2018

Revisión de literatura de la contabilidad de gestión dentro del marco de “Behavioral Accounting Research”

Jose Luis
Urquijo



ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen	i
Palabras clave	i
Abstract	ii
Key words	ii
Acrónimos	iii
Índice de tablas	iv
1 Introducción	1
2 Metodología y Marco teórico	3
2.1 Metodología.....	3
2.2 Definiciones	4
2.3 Agrupaciones.....	5
3 Revisión de literatura	7
3.1 Costes.....	7
3.2 Normativa.....	13
3.3 Presupuestos	24
3.4 Control	31
4 Conclusión	42
5 Bibliografía	43

Resumen

El “behavioral accounting research” (BAR), que aplica ciencias sociales a cuestiones de contabilidad, ha sido foco de atención en los últimos años. Sin embargo, la disciplina está plagada de fracturas y resultados inconexos. Esta investigación intenta subsanar estos problemas centrándose en un elemento del BAR, el “behavioral management accounting” (BMA), cuyo enfoque se basa exclusivamente en la relación entre ciencias sociales y contabilidad de gestión. La revisión se lleva a cabo usando una estructura que sigue las pautas del órgano español de estudios contables AECA que definen la estructura de la Contabilidad de Gestión. Con estos estándares se forman cuatro grupos que consideran costes, normas, presupuestos o control dentro de la contabilidad de gestión. La literatura se distribuye entre los grupos y se estudia su rol dentro de cada conjunto. El resultado del análisis de la literatura encuentra un paisaje también altamente fracturado en el ámbito BMA, que, aplicando la estructura previamente mencionada, se ha podido ordenar en cierto grado.

Palabras clave

Contabilidad de Gestión, Behavioral economics, Behavioral Accounting Research, Behavioral Management Accounting

Abstract

Behavioral Accounting Research (BAR), which applies humanities studies to accounting research, has seen a steady increase in academic interest in recent years. However, this discipline has been plagued by high theoretical fragmentation and seemingly disconnected findings. This study aims to alleviate that confusion by focusing on only an element of BAR: Behavioral Management Accounting (BMA), whose study focuses exclusively on the humanities' relation with management accounting. To give it some structure, this study will follow the definition given by Spanish accounting research organization AECA of management accounting. Through it, four groups will be formed, representing the cost, rule, budgeting and control aspects of management accounting. The literature to be reviewed is then distributed among each of the groups depending on its similarity to them and analyzed in context. The results of the literature review reveal an equally fragmented environment in its study of BMA, though the review's structure gives the results some structure.

Key words

Management accounting, Behavioral economics, Behavioral Accounting Research, Behavioral Management Accounting

Acrónimos

ABC	Activity-Based Costing
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
BMA	Behavioral Management Accounting
BAR	Behavioral Accounting Research
BE	Behavioral Economics
CDG	Contabilidad de Gestión
MC	Mecanismo de Control
MCT	Modelo de costes de transacción
PPB	Planning, Programming, and Budgeting
SCG	Sistemas de Control Gerenciales
SIC	Sistemas Internos de Control
VBC	Volume-Based Costing
VC	Variable Contingente

Índice de tablas

<i>Tabla 1: Publicaciones Utilizadas.....</i>	<i>4</i>
<i>Tabla 2: Resumen de fuentes apartado Contabilidad de Costes</i>	<i>11</i>
<i>Tabla 3: Resumen de fuentes apartado Normativa</i>	<i>22</i>
<i>Tabla 4: Resumen de fuentes apartado Presupuestos</i>	<i>30</i>
<i>Tabla 5: Resumen de fuentes apartado Control.....</i>	<i>39</i>

1 Introducción

El objetivo de este documento académico es crear un estudio enfocado exclusivamente en un subgénero dentro de la disciplina del Behavioral Accounting Research (BAR) que trata con temas relacionados a la disciplina de la contabilidad de gestión (CDG). Para encontrar la relación actual y potencial de este área de estudio, se ha procedido a la revisión de la literatura contable, psicosocial y contable-psicosocial sobre la misma. El mundo de “behavioral economics” (BE) del que surge el BAR consiguió cierta notoriedad en los últimos años gracias al otorgamiento de premios Nobel a los que desarrollan la disciplina, como Daniel Kahnemann en 2002 (Nobel Media AB, 2014) o Richard Thaler en 2017 (Nobel Media AB, 2014). El estudio en sí es bastante amplio, y dada su simplicidad, ha podido ser trasladado a otros temas de investigación más allá de la economía, tal como demuestran las apariciones de otras áreas de investigación, como el “behavioral finance”, enfocado en las finanzas y “behavioral game theory” que aborda la teoría de juego. En este entorno surgió en las publicaciones del *American Accounting Association* (AAA) un nuevo tema denominado BAR, cuyo propósito es recoger todos los ensayos o libros de la literatura contable que aplican ciencias sociales para abordar un tema (Hofstedt, 1976).

Como se menciona anteriormente, el objetivo de este trabajo es crear un marco dentro del BAR que tenga especial enfoque en la CDG. Este objetivo se persigue mediante dos acciones:

1. Revisar la literatura contable existente y determinar cuáles ensayos u otros *papers* académicos cabrían dentro de esta subdisciplina de BAR llamada *Behavioral Management Accounting* (BMA)
2. Determinar qué aspectos de la CDG aún no se han visto o no se han tratado con bastante profundidad bajo el enfoque del BAR y serian campos interesantes para futuros estudios.

La justificación de este tema procede de un área mayormente académico, pero también lógico. El BAR en sí es un área de estudios muy extenso y no rígidamente definido, incluyendo hasta estudios de mercados eficientes dentro de sus confines arbitrarios y

subjetivamente delimitados (Birnberg, 2011). Esta vaguedad, tal y como opina Hofstede (1976), hace que esta disciplina sufra al no poder aportar algo de valor que vaya más allá del simple amor al estudio. Por ello, según dice él, sería necesario establecer un área concretamente limitado para poder estructurar la disciplina de una manera que las fuentes queden un poco más organizadas con otros documentos relacionados, algo que podría ser mejorado refocando solo una parte de la contabilidad para crear una estructura más precisa. En esto, la CDG otorga un buen punto de partida, ya que su propósito se basa en la toma de decisiones, algo que se puede relacionar directamente con el enfoque del mundo del BE, que observa precisamente el por qué detrás de las decisiones tomadas y sería interesante organizar en un documento por sí mismo.

Para poder conseguir los objetivos establecidos arriba, se ha procedido a realizar una revisión de la literatura usando las bases de datos Business Source Complete y PsycInfo. El proceso de selección de documentos ha sido basado en una revisión de Birnberg (2007), rellenando los huecos lo mejor posible hasta conseguir un conjunto de al menos 30 fuentes para revisar. El proceso de selección se describe en la sección del marco teórico.

El documento se divide de la siguiente manera:

- En el apartado número dos se explica la manera en la que se escogieron documentos para la revisión y como se dividieron siguiendo las definiciones de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- El apartado número tres contiene la revisión de literatura en sí y
- El apartado número cuatro incluye las conclusiones del estudio.

2 Metodología y Marco teórico

2.1 Metodología

Como mencionado anteriormente, este documento tiene como propósito revisar la literatura de los avances de la CDG dentro del BAR. Para ello se usará un documento de revisión previo del estado del BAR en general presentado por Birnberg en el 2011 como base de desarrollo, utilizando sus fuentes relacionadas a la CDG como punto de partida para luego cumplimentarlo con otros documentos encontrados en las bases de datos previamente mencionadas. La razón por la que el documento de Birnberg (2011) es utilizado como base inicial, es por tener la ventaja de ser un compendio extenso y reciente de la disciplina del BAR, del que se pueden sacar varias fuentes relacionadas al BMA. El proceso de sacar la literatura relacionada consistió en varias fases. En primer lugar, se hizo una recolecta inicial de documentos relacionados con la CDG cogidos directamente del artículo de Birnberg. Para determinar que documentos caerían dentro de esta categoría, se miraron los títulos de las referencias y se añadieron a la lista de potenciales fuentes a revisar si contenían palabras asociadas a la CDG. Las palabras de este tipo usadas para el propósito fueron: “accountability”, “Budget(ing)”, “control”, “cost(ing)” y “management accounting”. Después de esta colecta inicial se procedió a precisar el enfoque del estudio eliminando documentos para focalizar el estudio. Primero, se quitaron todos aquellos documentos relacionados a la auditoría. Esta medida se llevó a cabo por la simple razón de que estas fuentes crearían un problema a la hora de demarcar claramente documentos como formando o no parte de la CDG ya que habría que considerar si el grado de involucramiento que tendría en la disciplina de auditoría sería mayor que para la CDG. En segundo lugar, se estableció un espacio temporal en el que enfocar la revisión. El espacio escogido se establece desde el 1995 hasta el 2015 para recoger información de un periodo de 20 años, aunque cabe mencionar que el artículo más reciente es del 2014. Finalmente, se procedió a quitar documentos individuales cuyo contenido, una vez leído, caía bajo otros temas juzgados como no siendo relevantes para el estudio contable, incluyendo documentos más enfocados en recursos humanos (Cardinal, Sitkin, & Long, 2004) o revisiones de literatura de BAR anteriores (Birnberg, 2005). Una vez quitadas estos documentos se completaba el conjunto de fuentes con las

bases de datos Business Source Online y PsycInfo, intentando distribuir las de manera equitativa entre los cuatro temas mencionados en la próxima sección. Al final se recopiló un total de 31 documentos que se dividieron más o menos equitativamente, siendo el grupo con más representación el grupo denominado “normativa” con nueve documentos. Lo que este grupo representa en la revisión será explicado en la sección 2.2. Antes de pasar a la definición de los grupos, sería de interés analizar qué publicaciones están representadas en el estudio. Tabla 1 presenta las revistas utilizadas en el estudio organizadas de mayor a menor frecuencia. Bajo la categoría de “Otros” se recogen todas las publicaciones con solo una fuente en la revisión y que se omitieron para guardar espacio.

Tabla 1: Publicaciones Utilizadas

Publicación	Frecuencia
Accounting, Organizations, and Society	10
The Accounting Review	5
Journal of Management Accounting Research	4
Behavioral Research in Accounting	3
Otros	9

Fuente: Elaboración propia

2.2 Definiciones

Para definir la CDG, la AECA presenta tres pautas como estructura de esta.

En primer lugar, se encuentra la contabilidad de costes. Esta disciplina fue el antecedente a la CDG en general, surgiendo de una necesidad de calcular costes para documentos financieros, fin que aún desempeña dentro de ella. La contabilidad de costes también procesa la información usada para el cálculo de los costes de ventas, así como información pertinente para formar los presupuestos (AECA, 1990). Esta primera disciplina definida, se procederá a definir su evolución: la CDG. La AECA define la CDG como la respuesta a demandas informativas que la contabilidad de costes no puede presentar (AECA, 1990, pág. 21). Su desempeño está normalmente ligado a cuatro fases. Las dos primeras fases consisten en establecer el cómo y el qué del ejercicio del modelo de contabilidad, estableciendo por qué normas se va a regir el estudio contable y programando a corto plazo el estudio. Una vez hecho esto, la tercera fase consiste en la creación de presupuestos que, una vez confeccionados, serían controlados de manera

preventiva y correctiva (AECA, 1990, págs. 26-27). En breve, la CDG establece sistemas internos para medir y coleccionar información para poder crear presupuestos de los que después se miden desviaciones en ejercicios de control. Por último, cabe mencionar que AECA también incluye la contabilidad directiva, cuyo enfoque se centra en la evaluación de información para la toma de decisiones (AECA, 1990, pág. 28), en el marco teórico de la disciplina, pero en este documento quedará excluido del análisis. La razón por la que no se incluye en este análisis es por su naturaleza, ya que la contabilidad directiva no solo se asocia más a temas de estrategia empresarial y recursos humanos, sino que también no se encuentra dentro de la CDG per se, tomando la información derivada de ésta y su contrapartida financiera para intentar asegurar la supervivencia de la compañía en un espacio temporal más amplio que el de la CDG (AECA, 1990, pág. 30).

2.3 Agrupaciones

Las agrupaciones por las que se organizará esta revisión de literatura seguirán los principales temas de la CDG anteriormente mencionada.

El primer grupo será formado por documentos relacionados a la contabilidad de costes y será denominado el conjunto **“costes”**. Para que un documento forme parte de este subapartado, tiene que estar relacionado con un tema que tenga que ver con el cálculo y la fijación de niveles de costes de una compañía para poder ser considerado. Esto puede incluir no solo documentos relacionados con el cálculo de costes en sí, sino también con temas tratando con los centros de costes, centros individuales donde un responsable controla los gastos y volumen de recursos (AECA, 2003), de un centro productivo de la compañía.

El segundo grupo tendrá que ver con la primera y segunda fase del desarrollo de modelos contables antes mencionada y se denominará **“normativa”**. Su ámbito estará limitado a todos aquellos documentos que presenten ideas o comentarios sobre las normas generalmente aceptadas de la CDG y su implantación en las empresas. Esto incluiría nuevas consideraciones a la hora de elegir que principios a seguir, la inclusión de nuevas suposiciones en las normas existentes y la manera de implantación de normas contables internas en compañías.

En tercer lugar, estará un grupo enfocado en los presupuestos (llamado “**presupuestos**”). En él caerían todos los documentos que tengan presupuestos como tema central, incluyendo aquellos hablando de la efectividad, calculación o discusión general de ellos.

Como cuarta categoría, serviría el grupo llamado “**control**”. Como su nombre indica, esta categoría incluirá todos los documentos asociados al ejercicio de control de la empresa, el seguimiento de presupuestos y la detección de discrepancias.

3 Revisión de literatura

3.1 Costes

En el contexto de BAR, la contabilidad de costes tiende a estar ligada al estudio de la implementación de sistemas contables alternativos y el entorno en el que se desarrolla el ejercicio de éstas. Documentos tratando con este tema representan aproximadamente un 23% de los documentos totales revisados. Dentro de este tema se pueden encontrar dos subgrupos: uno tratando con la implementación y problemática relacionada con el Activity-Based Costing (ABC) y otro relacionado con el estudio de factores ambientales y su relación con los costes.

En primer lugar, existe cierto interés en la literatura gestiona-contable sobre la implementación del sistema ABC en compañías. Este sistema de contabilidad se basa en estudiar la consumición de recursos por parte de grupos de trabajadores que controlan los costes de producción de un producto o una fábrica, por ejemplo, en vez de estudiar los costes a cargo de un solo individuo, como se hace en el método más tradicional de Volume-Based Costing (VBC) (Drake, Haka, & Ravenscroft, 1999). Aun así, la literatura relevante está de acuerdo en que el nuevo sistema no ha conseguido integrarse tan extensamente en las organizaciones como su antecesor (Drake, Haka, & Ravenscroft, 1999; Gosselin, 1997). Para intentar explicar el fracaso, la literatura presenta la idea de que el sistema en sí no tiene la culpa, sino que no es un sistema diseñado para funcionar en todo tipo de estructura organizacional. Drake y sus compañeros en su estudio de 1999 estudiaron el problema desde el punto de vista del nivel de trabajo en equipo de trabajadores usando este método contable. Para ello, prepararon un experimento en el que agruparon a trabajadores en dos diferentes “plantas” de producción, subdividiendo los trabajos de producción en subgrupos y proveyéndoles de información pertinente después de cada ciclo productivo sobre sus costes. Para ver si influía el trabajo en equipo, usaron dos métodos de compensación, uno que tenía en cuenta los resultados grupales, mientras otro alocaba la compensación conforme al rendimiento de cada departamento en un sistema de “torneo” para incentivar el trabajo individual. Sus resultados demuestran una alta disparidad en rendimiento en las áreas de innovación, reducción de costes y rentabilidad del sistema ABC dependiendo de que incentivos fueron usados. Equipos usando sistemas de ABC con incentivos grupales destacaron como los grupos con más rendimiento con costes más bajos, mientras que los que dependían de incentivos

individuales del mismo sistema contable sufrieron un rendimiento reducido con costes más elevados que cualquiera de las otras combinaciones sistema-incentivo (Drake, Haka, & Ravenscroft, 1999). La conclusión de que el fallo de implementación de sistemas ABC se debe a problemas de relaciones intra-organizacionales es compartida por otros textos de la literatura de costos, aunque con unas variaciones. En su estudio de 18 plantas implementando sistemas ABC de 2 compañías automovilísticas, por ejemplo, Anderson, Hesford y Young (2002) encontraron que factores como la competición y la homogeneidad entre grupos aceleraban el proceso de desarrollo de estos sistemas en las fábricas, independientemente de si los grupos contaban con la ayuda de un consultor experto en ABC o no. Gosselin (1997), en su documento académico en el que recibió 161 respuestas provenientes de compañías canadienses a una encuesta sobre sus procesos de integración de ABC, determina entre otras cosas la influencia que tiene el tipo de organización en el que es desempeña, siendo más frecuentemente usado en las compañías de tala vertical y centralizada con procesos más formales. En fin, con respecto a la implementación de sistemas ABC se puede resumir el estudio enfocado en revisar el fallo de implementación de éstas vía el enfoque de la naturaleza de equipos. Aún así, si que existen algunas áreas que podrían ser mejoradas. En primer lugar, se debe apuntar a la discrepancia implícita de las conclusiones de Drake et al y Gosselin. Mientras que la primera habla de sistemas grupales como la solución para el éxito de sistemas ABC, la segunda asegura que ABC se extiende mejor en organizaciones centralizadas y altamente verticales. Esto se podría explicar, como bien lo mencionó Gosselin en su artículo (1997), a que su metodología de utilizar encuestas podría haber distorsionado la verdadera naturaleza de las compañías, ya que los correspondientes podrían haber tenido una visión equivocada de cómo funcionan sus empresas en la práctica en vez de como les gustaría que fuese. Se requerirán más estudios para poder zanjar esta cuestión. Además, existe otro problema con estos documentos a la hora de establecer conclusiones. Aunque la literatura ofrece unas razones lógicas a la hora de estudiar el fallo de ABC, sus conclusiones son bastante excluyentes. Los estudios tienen una naturaleza mayormente descriptiva, presentando compañías y grupos de trabajo en las que ABC funciona, en vez de intentar encontrar una manera de poder adaptar estos sistemas a diferentes compañías. Un estudio descriptivo que investigue porqué (o sí) la implementación de ABC en organizaciones con grupos de trabajo heterogéneos o horizontales, por ejemplo, no fueron

exitosos sería de particular interés, por lo menos para poder cementar la base de que ABC solo funciona en ciertas compañías para poder después establecer estudios experimentales para intentar encontrar maneras de conseguir una dispersión mayor del sistema.

Poniendo a un lado el estudio del fallo de ABC, la literatura de costes de BMA tiene una orientación más centrada en las reacciones a sistemas de costes en lugar de su cálculo o ventajas. Este estudio tiende a tener como enfoque la adopción de costes por una organización en un contexto intra-organizacional, aunque la adopción no sea siempre racional. Aquí entra en relevancia el documento de Geri y Ronen (2005), cuyo estudio se basa en la tendencia sociológica neo-institucional dentro de la distribución de costes, cuyo principal argumento es que la distribución de costes es afectada por factores institucionales no puramente racionales. Éste estudio diferencia primeramente entre sistemas de costes impuestos obligatoriamente por instituciones gubernamentales y sistemas adoptados voluntariamente por tendencias del sector para explicar el fenómeno de “de-coupling”, en el que la compañía adopta el sistema ineficiente de calcular costes dos veces, una vez para presentar resultados al público y otro para usar en sus sistemas operativos internos en vez de simplemente adoptar el sistema impuesto obligatoriamente. Esta diferenciación inicial se hizo para después explicar que, aunque “de-coupling” no tiende a ocurrir cuando la compañía implementa sistemas de costes comunes en su sector de manera voluntaria no quiere decir que no surgen otros problemas intra-organizacionales a la hora de ser aceptados por la organización completa. El poder dentro de la organización y la rapidez de aceptación de procesos son factores de importante relevancia a la hora de implementación. Subgrupos poderosos dentro de la organización podrían formar cierta resistencia a la hora de cambiar sistemas de costes, ya que perderían el poder que gozan con sistemas menos específicos al poder externalizar la culpa de sobrecostes a eventos ajenos a su gestión, habilidad que con sistemas de costes más exhaustivos tendrían más dificultad en hacer. La rapidez de implementación de nuevos costes también forma un papel importante a la hora de prevenir resistencia, ya que una adaptación rápida y temprana de nuevos sistemas puede prevenir la formación de resistencia de grupos de trabajo a la hora de adoptar el nuevo sistema (Geri & Ronen, 2005). Baños et al (2014) respaldan la idea central del documento anterior de que el cambio de sistema de costes tiene influencias externas e internas en su estudio de una compañía en su análisis de una compañía familiar durante el periodo 1904 – 1969.

Durante este periodo se implementó un nuevo sistema de costes en la compañía que les llevó a concluir a los autores que las personas involucradas en el cambio lo llevan a cabo teniendo en cuenta su opinión personal como también factores ajenos a la compañía. Además, la implementación no es meramente una inclusión de un sistema mecánico e rígido en la empresa, sino que su contenido es “[moldeado] por influencias normativas entrelazadas con los esquemas cognitivos de los actores implicados” (Baños, Araujo, & Alvarez- Dardet Espejo, 2014). Para resumir, los dos documentos anteriores presentan un involucramiento de factores no-rationales a la hora de implementar nuevos sistemas de costes. Los dos documentos a continuación pasan de la implementación del sistema al ejercicio de éste y sus connotaciones.

El primer documento, de Evans et al (2001) observa si la honestidad y la acumulación de riqueza tiene un efecto en los informes de trabajadores a gerentes. Bajo el sistema tradicional de teoría del juego, las personas son naturalmente egoístas, por lo que sus objetivos tienden a mejorar su situación lo máximo posible a la hora de participar en “juegos” con otras personas. Para probar si este sistema estaba presente en los informes de gerentes, los autores probaron el impacto de la honestidad y la avaricia en una serie de experimentos girando alrededor de informes de costes. El experimento consistía en proporcionar al “trabajador” con los costes actuales de producción y este tenía que entregar un informe de costes a la compañía, pudiendo quedarse el empleado con la diferencia entre lo puesto en el informe y los costes actuales. Los resultados demostraron que aún con un incremento en el retorno de 5 veces la diferencia, los sujetos sacrificaban ganancias personales en nombre de honestidad (o por lo menos honestidad parcial). Estableciendo un techo de ganancias máximas de 5 libras tampoco sirvió para cambiar el resultado, aunque los autores si recomendaron sacrificar la maximización de beneficios para subir la compensación de los sujetos para así minimizar el margen que se llevaban por la discrepancia.

El segundo documento, de Booker et al (2007), a cambio de los anteriores, no trata con conceptos abstractos como la honestidad o el poder, sino como la elección de sistemas de costes en sí puede tener un efecto en el trabajo de los empleados a la hora de crear un nuevo producto. En un experimento se dividió a grupos primero en dos equipos que debían crear dos productos diferentes, uno radicalmente diferente y otro como una mejora de un producto anterior, y después en dos subgrupos dependiendo de información de

costes, uno con información generalizada y otro con información específica. El resultado más destacable fue que, aunque no tuvo ninguna instrucción al respecto, el grupo de producto incremental – costes específicos enfocó su diseño en la reducción de costes, llevando a los autores a concluir que la mera presentación de información más específica de costes lleva a grupos de trabajo a asumir que su deber principal es la reducción de costes. Vale mencionar que los mismos autores vieron la limitación de sus resultados por no poder establecer claramente si se sacrificaba calidad para acomodar reducciones de costes por haber medido la calidad con una sola variable y su inhabilidad de predecir lo que pasaría con un producto de primera generación. Aun así, el documento presenta la interesante idea que la manera de recoger información puede ser en sí una manera implícita de comunicar estrategia o inversamente que la implementación de ciertos sistemas de costes puede confundir a los trabajadores a la hora de establecer que quieren los gerentes de ellos.

Tabla 2: Resumen de fuentes apartado Contabilidad de Costes

AUTOR(ES)	AÑO	ENFOQUE	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES RELEVANTES
Anderson, S., J. Hesford y S. M. Young	2002	ABC en la industria automovilística	Estudio de campo de 18 plantas automovilísticas	Equipos coherentes y homogéneos ayudan a implementar ABC
Baños, J., P. Araujo y M. C. Alvarez-Dardet Espejo	2014	Implementación de cambio radical	Estudio de caso de una compañía durante un periodo de 65 años, incluyendo una implantación de nuevo sistema de costes	Los promotores del cambio son personas con un interés personal en él y como interpretan el ámbito organizacional. “[...]tanto el proceso como el contenido del cambio contable son moldeados por influencias normativas entrelazadas con los esquemas cognitivos de los actores implicados.” (Baños, Araujo, & Alvarez-Dardet Espejo, 2014)
Booker, A., A.	2007		Experimento con 4	Información de costes

Drake y D. Heitiger		Efecto que tienen los costes a la hora de la creación de productos	grupos que tenían que diseñar un nuevo producto, estudiando el proceso y resultado.	específica lleva a propuestas diseñadas para reducir costes, aunque no sea necesariamente el objetivo de la empresa.
Drake, A., S. Haka y S. Ravenscroft	1999	El fallo de la implementación de ABC vis-a-vis VBC	Experimento con grupos divididos en “plantas” de producción y sistemas de incentivos (grupales vs. “torneo”), estudiando innovación, eficiencia y rendimiento.	ABC rinde mejor que VBC si se fomenta el trabajo en grupo sobre el individual
Evans, J. H., R. L. Hannan, R. Krishnan y D. Moser	2001	Honestidad y acumulación de riqueza en los informes de costes a gerentes	3 experimentos simulando la creación de informes a gerentes y midiendo la acumulación de riqueza a coste de honestidad.	Personas están dispuestas a sacrificar ganancias monetarias por honestidad, por lo menos parcialmente.
Geri N. y Ronen B.	2005	Descripción de tendencia sociológica neo-institucional en el contexto de distribución de costes	Revisión de literatura	El poder de departamentos y la rapidez de implantación afecta si sistemas de costes
Gosselin, M.	1997	Establecer si la estrategia y la organización empresarial afectan a la adopción de sistemas ABC	Encuestas por correo a compañías canadienses, preguntando por aspectos descriptivos de la compañía y si tenían sistemas de ABC	Compañías enfocadas en reducción de costes, altamente verticales, centralizadas y formalizadas tienden a implementar exitosamente sistemas ABC.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 2 resume los artículos académicos estudiados bajo el grupo “costes” de la disciplina BMA. En general, los documentos forman una base de exploración bastante adecuada para resumir su papel dentro de BMA, aunque si que hay que notar ciertos problemas. Además de las cuestiones retratadas en el resumen del apartado ABC, se debe añadir un problema que sufren todos los estudios experimentales: los participantes. En todos los

experimentos emprendidos se trataba con alumnos universitarios, mayormente de programas de máster. Esto puede conllevar el problema de que no representen el proceso de pensamiento de trabajadores en la industria adecuadamente por estar fuertemente ligados al mundo académico. Los estudios que se llevaron a cabo fuera del ámbito universitario tenían un carácter más bien descriptivo, observando a las empresas y recogiendo información de cómo las veían sus trabajadores. Un estudio que utilice trabajadores como sujetos de experimentos sería un buen punto de referencia para estudiar si los resultados de experimentos de fuentes académicas podrían ser exportados a la vida real.

3.2 Normativa

Puesto brevemente, el estudio de la normativa contable en la disciplina BMA trata de la interpretación y la intención del desarrollo en vez de la creación de nuevos sistemas. Los textos que están relacionados a este grupo forman aproximadamente un 29% de la literatura revisada y es uno de los dos grupos más representados junto al grupo de control.

Aunque hay varias escuelas de pensamiento que definen las tendencias alternativas de BMA, se tendría que primero observar textos que tratan con el cambio de la CDG en general antes de poder definirlos. En términos generales, el estudio cambió de una descripción de costes a un cuestionamiento de la propiedad de los modelos existentes, ya que su representación de personas como entes racionales no era una comparación apropiada como reflejo de la vida real (Mazurowska, 2014). Más allá de una definición general sobre el área de investigación, la combinación entre lo sociológico-organizativo y lo gestiona-contable en sí también conlleva un aspecto peculiar. Covaleski et al (1996) hablan de los estudios que se están llevando a cabo no como un cambio de paradigmas, sino como un pluralismo paradigmático, en el que varias teorías explican diferentes aspectos contables, derivando axiomas de situaciones relativamente comunes en vez de basarse en una situación teórica homogénea a conseguir. Su punto principal es mostrar que el BMA, en vez de ser una técnica que usar como lo fueron sus antepasados, es un ejercicio social en el que tiene preferencia la investigación de la contabilidad en un contexto social en vez de diseñar nuevos mejores procesos (Covaleski, Dirsmith, & Samuel, 1996).

Este pensamiento también se ve reflejado en el estudio de Birnberg (2000) vía el estudio del cambio de la educación contable. Su artículo comenta la evolución de la enseñanza de la CDG dividiéndola en 3 fases, siendo de particular interés la última y más reciente: la fase “posmoderna”. El autor describe esta fase de la evolución gestiocontable como una separación de la idea clásica de la organización como un sistema mecánico para definirla como un grupo complejo de relaciones. Ya no existe un sistema “óptimo” que la empresa pueda conseguir, ya que el entorno de la compañía es siempre cambiante, por lo que las suposiciones clásicas de un entorno estable/ no cambiante y datos siempre disponibles no se cumplen. En este contexto, la nueva tendencia de BMA no como una propuesta de sistemas alternativos, sino más bien como una investigación sobre nuevos aspectos a considerar en el estudio del funcionamiento sistemático, particularmente en las relaciones trabajadores-administración y las consideraciones estratégicas de la compañía (Birnberg J. G., 2000). La idea de que haya tendencias que la CDG clásica no puede explicar es reforzada por el estudio de Ahrens (1996) de compañías británicas y alemanas, en la que nota las maneras distintas en las que éstas relacionan aspectos de responsabilidad (que definen como una alineación de objetivos organizacionales con los de la sociedad) con la contabilidad, la anterior asumiendo que la contabilidad refleja responsabilidad y la última que es necesario otros métodos de medición.

Habiendo establecido este contexto de la contabilidad irracional, procede describir estas tendencias tan diferentes anteriormente mencionadas. Para ello, servirán dos textos de Baxter y Chua (2003) y Gong y Tse (2009) que recogen diferentes ideas y prácticas de BMA. Ya que el orden y las ramas dentro de las tendencias varían entre los dos documentos se verá primero que teorías son recogidas en ambos textos, para después mencionar las que no tienen en común en vez de intentar presentar las teorías en el orden usado por los textos individuales.

La primera teoría en común no es mencionada por el mismo nombre por ambos textos. Baxter y Chua (2003) la llaman la escuela “naturalista” mientras que Gong y Tse (2009) la denominan la teoría de la contingencia. La idea básica termina siendo la misma: para diferentes compañías hay que adaptar diferentes sistemas de CDG. Se estudian las compañías de manera *in situ* (Baxter & Chua, 2003) y de allí se derivan conclusiones sobre como deben ser los sistemas óptimos del sector o compañía particular. Por ser un

estudio personalizador que provee diferentes resultados dependiendo del sujeto que trata, es un campo de investigación altamente fragmentado (Baxter & Chua, 2003; Gong & Tse, 2009), aunque su mayor crítica origina por un tema de optimalidad. Críticos de esta escuela de contabilidad apuntan al hecho de que la observación de compañías no siempre llevará a las recomendaciones más acertadas, ya que estas organizaciones podrían estar usando métodos contables no óptimos, una cuestión para la que esta disciplina no tiene respuesta (Gong & Tse, 2009).

La segunda categoría trata con las teorías relacionadas a la sociología, de la que se pueden distinguir tres subgrupos. Cabe mencionar que solo Gong y Tse (2009) las agrupan bajo el término general de la sociología, Baxter y Chua (2003) tratándolas como teorías independientes. La primera, denominada la teoría del proceso de trabajo o la alternativa radical por los respectivos autores, es influenciada por las teorías de Karl Marx y la escuela de Fráncfort. Este movimiento se dedica a criticar la CDG como una manera de internalizar/promover la desigualdad de distribución de bienes (Baxter & Chua, 2003) y como una herramienta capitalista usada para controlar y explotar a los obreros (Gong & Tse, 2009). En esencia, este apartado sociológico observa los problemas que ocasiona la CDG vis a vis los trabajadores y sirve para denunciar sus defectos. Aunque una visión crítica de la CDG como institución es válida y necesaria, es importante tomar en cuenta el contexto en el que esta crítica se desarrolla. Hay que plantarse la posibilidad de que esta disciplina podría ser una manera de justificar ideas izquierdistas usando la CDG como justificación en vez de un estudio de la CDG en contexto social.

Siguiendo en la vena sociológica, el segundo grupo dentro de esta área de investigación es la escuela “Foucaultiana”. Como su nombre indica, esta escuela de investigación toma las ideas de Michel Foucault (1972; 1977; 1978)¹ y las aplica al estudio de BMA. El resultado es el estudio de la CDG como una evolución sociohistórica que observa el cambio comenzando a finales del siglo XVIII de considerar a personas como “individuos” y por lo tanto convertirlas en entidades gobernables (Gong & Tse, 2009). Baxter y Chua (2003) resumen esta idea utilizando la definición de Hopwood (1987) que ve la evolución de sistemas CDG como un producto de la combinación de lugar y espacio temporal, pero van más allá, incluyendo otros estudios literarios tratando con ideas de Foucault, esta vez con las de docilidad y disciplina (Foucault, 1977), para observar la CDG como un reflejo

¹ Bibliografía recomendada por (Baxter & Chua, 2003)

de sistemas institucionalizados de poder. Lo bueno de esta rama de investigación es su inclusión de perspectiva histórica del sistema contable, resaltando la naturaleza cambiante de ésta y añadiendo un aspecto ambiental en el que otros estudios como los psicológicos y “naturalistas” podrían caber. Aún así, el problema que puede presentar esta perspectiva es su enfoque en el estudio del pasado, ya que, a cambio de la teoría “naturalista”, se enfoca más en el “cómo era” en vez del “como puede ser” de la CDG, prefiriendo establecer una historia en vez de destacar ideas aplicables a organizaciones contemporáneas.

La tercer y ultima teoría sociológica es conocida como la teoría institucional. Bajo ella se entiende la CDG no como un estudio del ambiente organizacional, pero una “fabricación de entornos” creada por las personas para racionalizar el ambiente en el que se encuentran (Baxter & Chua, 2003) o el establecimiento de sistemas políticos y de poder (Gong & Tse, 2009). La CDG no es vista como un ejercicio mecánico, sino como un resultado de la influencia de factores “institucionales” (por ejemplo, legales o profesionales) sobre aspectos técnicos y las expectativas de las “instituciones” sobre ellos (Baxter & Chua, 2003). Gong y Tse (2009) argumentan además que el uso del poder y la política para construir sistemas de CDG ayuda a explicar por qué hay instituciones que usan procesos contables inadecuados para su sector, ya que la implementación correría a cargo no de lo que sería óptimo para su desempeño económico, sino lo que mejor se adaptaría al poder subyacente. Un punto que esta teoría debería estudiar más a fondo es cómo de común es esta influencia del poder y como de importante es a la hora de implementar un sistema ineficaz, ya que podrían darse los casos de qué la implementación de sistemas incorrectos son nada más que errores de planificación aleatorios o errores cometidos como consecuencia de otras razones, en las que el poder y la política tienen unos roles mucho menores de los atribuidos. Habiendo concluido el análisis de esta última escuela sociológica-contable, el estudio se tornará ahora hacia las teorías de BMA únicas de los dos textos analizados.

Empezando con el artículo de Baxter y Chua (2003), se pueden discernir tres teorías ausentes de la obra de Gong y Tse (2009): las teorías de diseño no-racional, “structuration” y Latouriana. Empezando por la primera, identifican la teoría de diseño no-racional como una de las primeras en aparecer en la literatura de BMA. Su propósito es presentar la idea de que la implementación de sistemas de CDG es por naturaleza

defectuosa, lo que conlleva a crear una imagen constitutiva o restrictiva de la compañía, llevando a la consiguiente conclusión de que no se da la asignación razonable de recursos tal y como esta recogido en la literatura contable clásica (Baxter & Chua, 2003). Dicho de otra manera, esta área de investigación no ve la CDG como un sistema que pueda conseguir dar una imagen fidedigna de la organización, sino como un sistema defectuoso que sufre de haber sido diseñado por personas irracionales. Esta teoría sirve para poner las otras en contexto. Siendo uno de los primeros movimientos en cuestionar la racionalidad de los sistemas contables, su idea de diseño defectuoso se puede notar en otras ramas de estudios contables alternativos, particularmente en su inclusión del efecto humano y su influencia en los sistemas. Para avanzar y consolidar esta base sería interesante ver lo inverso, en otras palabras, el efecto que tiene un sistema lógico en las personas naturalmente ilógicas.

La siguiente teoría se mencionará brevemente, ya que su impacto en el mundo de BMA es limitado (Baxter & Chua, 2003). Este conjunto de investigación toma como inspiración la teoría de Giddens centrada en lo que llama “structuration” (Giddens, 1984), que intenta reconciliar la habilidad de individuos de tomar decisiones (su agencia) con su necesidad de seguir las reglas impuestas por estructuras sociales, estableciendo un tipo de intercambio entre las dos partes en la que las estructuras sociales son traspasadas de generación en generación, pero pueden ser influenciadas por la agencia de individuos, creando un tipo de dialogo indirecto a través de las generaciones. Para relacionarlo con la contabilidad de gestión, Baxter y Chua (2003) se refieren al documento académico de Roberts y Scapens (1985), que ve los sistemas contables como un promovedor de la regularización organizacional a través del tiempo y el espacio, por ejemplo en una compañía intentando regularizar sus procesos en diferentes lugares geográficos. De nuevo hay que recalcar que no tiene mucho seguimiento esta rama de investigación, pero es lo bastante distinta como para mencionarla como un estudio aparte (Baxter & Chua, 2003). La recomendación evidente para esta teoría sería que se debería estudiar más a fondo por estar bastante desestimada por el momento, acción que podría mejorar el estado de la cuestión de BMA. Al contrario de la alternativa radical, esta unión de teorías tiene el potencial de contribuir a la literatura de manera útil no solo para el avance de la teoría de “structuration”, sino que también para la de BMA. El estudio de la CDG como estructura social en constante intercambio con la agencia de las personas podría influir en otras

teorías como la Foucaultiana o la institucional anteriormente mencionadas, otorgándoles una dimensión más comprensiva a la hora de intentar comprender el pasado y la naturaleza cambiante de los sistemas de la CDG. Eso sí, hay que estresar la importancia de desarrollar la disciplina más para poder tener una base más sustancial antes de poder proceder.

El último área de estudios de BMA estudiado por Baxter y Chua (2003) es la corriente Latouriana. Como su nombre indica, sus adherentes se basan en los estudios de Bruno Latour (1987; 1993; 1996)², cuya aplicación al ámbito contable según presentan Baxter y Chua se basa en la idea central de que los resultados de ejercicios de CDG no son objetivos por la existencia de “actants”, entidades con intereses en los resultados, que pueden tener intereses en ellos y por lo tanto intentarán influenciarlos para poder reforzar sus “posiciones” en el sentido Latouriano (1987). Además, ha sido razonado que los números conseguidos diariamente por los sistemas de CDG pasan de ser valores mundanos o neutros a ser partidarios y parciales (Baxter & Chua, 2003). Esta contribución fuertemente escéptica tiene un grano de certeza, tal como veremos reflejado más adelante en la obra de Chwastiak (2001), pero se debería tener cierta prudencia a la hora de aceptarlo. Ver a quién le benefician más los resultados es algo que se puede establecer fácilmente después de que transcurran los hechos, pero eso no quiere decir que las entidades involucradas tuvieron un papel importante en la determinación de esos resultados. Parece una profecía que siempre se cumple, en la que las entidades que salieron mejor paradas de los resultados fueron retroactivamente las que más influencia tuvieron en establecer las reglas a seguir. En este caso serían de particular interés experimentos con actores determinados que se podrían monitorear durante el establecimiento, desarrollo y seguimiento de un proceso productivo para ver si existe un poder constante o cambiante con el que avanzar o obstaculizar esta rama de investigación.

Dejando a un lado la teoría Latouriana, se pasa ahora al estudio de las teorías presentes en Gong y Tse (2009) no mencionadas anteriormente. Estas se dividen en dos grandes teorías con subtemas relacionados: las teorías de la agencia y psicológicas.

Para describir la teoría de la agencia, Gong y Tse fueron altamente influenciados por la obra de Baiman (1990), una revisión exclusivamente enfocada con el tema mencionado. Este estudio tiene como pilar central la relación de dos partes: los principales

² Bibliografía recomendada por (Baxter & Chua, 2003)

y los agentes. Baiman define la empresa como la relación de las entidades contratantes (los principales) y las entidades contratadas (los agentes) y los problemas que surgen por los intereses personales de ambos. De esta relación se dividen tres subconjuntos que intentan explicar la relación.

La primera de estas teorías según Baiman es simplemente conocida como el modelo principal-agente. Este modelo tiene 3 suposiciones centrales, que las personas son racionales, egoístas y capaces de emprender computaciones infinitas. A la hora de contratar a agentes, los principales usan la CDG para alinear los intereses de los agentes con los de la compañía. Todas las contingencias posibles son incluidas a la hora de acordar el contrato (Baiman, 1990). Aunque Gong y Tse reconocen que esta rama de la teoría de la agencia es la más comúnmente estudiada, también mencionan que sus suposiciones no son realistas, lo que llevo a los próximos dos modelos de la agencia descritas por Baiman: el modelo de los costes de transacción (MCT) y el modelo de Rochester.

El MCT según Baiman se parece mucho al modelo principal-agente, con una diferencia clave. En este modelo se considera que los participantes tienen una capacidad de computación limitada, lo que los lleva a cometer fallos a la hora de contratar e incurrir en costes de contratación. Cuando una de las contingencias se materializa, ambas partes comienzan un proceso de negociación, en el que la CDG juega un papel importante, ya que su uso efectivo puede llevar a mejores condiciones para una de las partes, por lo que ambas quieren un sistema que les deje en una posición dominante (Baiman, 1990). Este posicionamiento se puede ver reflejado a la hora de implementar “soft skills” como honestidad y principios éticos en la organización, como demuestra Luft (1997) en su estudio de costes de transacción. Concluyó entre otras cosas que, aunque a veces los dueños se benefician de recoger información específica, el resultado no siempre es positivo. A veces, publicar demasiada información puede llevar por ejemplo a que los trabajadores sientan que su salario es bajo en relación con los beneficios y lo perciban como una injusticia, incrementando los costes de transacción por rendimiento bajo o hasta robos de material corporativo, caso que mencionó como ejemplo usando el texto de Greenberg (1990) que trató con un caso aplicable. Volviendo al estudio del MCT, podemos ver que la literatura ha tomado un interés en la alternativa al modelo más

tradicional. El modelo es bastante simple de entender y además más cerca que su predecesor a reflejar situaciones reales.

Baiman (1990) incluye un modelo más, el modelo Rochester, en su análisis de la teoría de la agencia. Este modelo coge el MCT y añade el mercado laboral y de capital. En este modelo, los costes de transacción se consideran óptimos y se usa la interacción con el mercado laboral o de capital para determinar la implementación de sistemas de CDG. Con ello, dice Baiman, se puede explicar la utilización de sistemas subóptimos por parte de la organización, dando el ejemplo de cómo un gerente preferiría medidas de CDG más generales a la hora de calcular su salario, ya que podría verlo reducido por el mercado laboral si usase sistemas más exactos que podían dejar más claro su valor relativo en el mercado. La crítica que se podría hacer en este caso al modelo sería cuestionar su misma existencia dentro de la teoría de la agencia, ya que parece estar más enfocado en las relaciones entre las personas y los mercados externos que los principales y agentes.

Habiendo visto la teoría de la agencia, la última escuela normativa que cabe estudiar de Gong y Tse (2009) es un conjunto que recoge todas las teorías psicológicas. Para ello, los autores se basan en el documento de Birnberg et al (2007), que define tres subapartados del grupo psicológico: teorías cognitivas, de motivación y psicología social.

La teoría cognitiva se puede relacionar con el MCT en que asume la limitación de las personas a la hora de hacer cálculos, en este caso cognitivos, para tomar decisiones y la consecuente necesidad de éstas por utilizar procesos heurísticos para tomar una decisión (Birnberg, Luft, & Shields, 2007; Goodwin & Wright, 1998). Gong y Tse (2009) parten de esta idea para presentar el rendimiento como un resultado conjunto de juicios probabilísticos y la manera en las que se usan las heurísticas. En este contexto, argumentan, la CDG juega el papel de guía para encarrilar la toma de decisiones, ya que la información que prevé afecta el tipo de heurística usada y consecuente decisión tomada. Para dar un ejemplo usan el estudio de Booker et al (2007) que se menciona en el apartado de costes de esta revisión. Como breve repaso, una de las conclusiones de ese estudio determinó que la provisión de información específica de costes llevó a los participantes del experimento a enfocarse en la reducción de costes, aunque no fueron instigados por los investigadores a hacerlo. En el ámbito cognitivo, este experimento refleja el uso de heurística en la suposición por parte de los trabajadores que tienen que reducir costes por tener más información sobre ellos. La idea que presenta esta teoría es una repuesta lógica

del comportamiento contemporáneo en las empresas. El mundo organizacional, como lo mencionan otras teorías previamente discutidas, es un entorno cambiante y flexible. Aunque las personas tienen cierta capacidad para adaptarse a nuevas situaciones, no siempre tienen la información o el tiempo necesario para resolver un problema emergente, por lo que encuentran un sustituto que les servirá si no para tomar la decisión, por lo menos para aplazarla. Por eso, esta área de estudios es interesante por abordar la cuestión de cómo las personas responden a la información de la CDG, para poder, entre otras cosas, determinar cómo presentarla mejor.

El segundo área de estudio del esquema presentado por Birnberg et al trata con las teorías de motivación. Como su nombre indica, estudia los efectos que causan estímulos en el nivel de motivación de las personas (Birnberg, Luft, & Shields, 2007). Según esta teoría, las personas son motivadas cuando consiguen las metas establecidas y evitan desequilibrios internos, algo que la CDG influye vía el establecimiento de métricas y la implementación de cambios (Birnberg, Luft, & Shields, 2007; Locke & Latham, 2002). Por ejemplo, el documento de Drake, Haka y Ravenscroft (1999), presentado más arriba, demuestra cómo la CDG afecta a la motivación, ya que se puede ver que las personas trabajando bajo el sistema ABC estaban más incentivados a trabajar como equipo. Para demostrar cómo la CDG puede afectar los equilibrios internos de las personas, Gong y Tse (2009) presentan dos ejemplos de Harrison y Killough (2006) y Jermias (2001), en el que trabajadores que habían trabajado con sistemas VBC no estaban dispuestos a adoptar ABC por el desequilibrio interno que les causaría abandonar el sistema en el que habían estado involucrado tanto tiempo. De manera resumida, la investigación psicológica con enfoque en motivación estudia cómo la CDG puede llevar a motivar personas por establecer metas o desmotivarlas por cambios rechazados por trabajadores que usan sistemas más antiguos. Este grupo de investigación se encuentra en una zona confusa dentro de la literatura contable, ya que el énfasis parece estar en la motivación trabajadora más que en la contabilidad que la influye. La contribución de esta disciplina a la de BMA es dudable y sería quizás más apta para el mundo de recursos humanos o psicología.

La última teoría que presentan Gong y Tse (2009) es la de psicología social, cuyo enfoque está en qué efecto tienen unos individuos con otros. Según la psicología social, las personas crean grupos “internos” y “externos”, contribuyendo más a los que consideran “internos” (Birnberg, Luft, & Shields, 2007; Porter, Steers, Mowday, &

Boulian, 1974). Gong y Tse (2009) relacionan esto con la CDG, presentando los sistemas contables como una manera de influenciar como se clasifican los grupos. Como su antecesor motivacional, esta teoría también sufre de estar más inclinada a temas de recursos humanos y psicología que a temas de CDG, siendo los sistemas contables una herramienta y no un fin en su análisis. Su simple definición puede además indicar que se trata de una idea superficialmente desarrollada y carente de estudios más profundos, algo que se debería arreglar con más investigación, aunque sería recomendable primero definir si se encuentra en el ámbito contable o psicológico antes de seguir adelante. Con esta última teoría queda resumido el conjunto de literatura tratando con la normativa contable. A grandes rasgos se puede definir el estudio de la normativa más bien como un estudio de la interpretación de la normativa, donde el énfasis no yace en necesariamente en la creación de nuevos sistemas contables, pero más bien en el estudio de los sistemas existentes, más exactamente su desarrollo y efecto natural dentro de la compañía. Es un estudio que intenta posicionar la CDG en el contexto organizacional. Un perfecto resumen del estado de la cuestión de la BMA lo dan Gong y Tse (2009) cuando dicen que es una disciplina altamente fracturada con ninguna oportunidad de unirse en un único análisis de la contabilidad. Dicen además que esto lejos de ser problemático puede ser altamente útil, ya que permite mezclar varias teorías para un análisis multifacético y además apreciar la naturaleza contradictoria de la situación empresarial/social/ humana en la que se desenvuelve la CDG. Tabla 3 recoge esta variedad mostrando las fuentes utilizadas en esta sección.

Tabla 3: Resumen de fuentes apartado Normativa

AUTOR(ES)	AÑO	ENFOQUE	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES RELEVANTES
Ahrens, T.	1996	Responsabilidad dentro de la contabilidad	Estudio de caso de compañías británicas y alemanas	Británicos se basan en la veracidad de la contabilidad, los alemanes en sistemas ajenos para medir responsabilidad.
Baiman, S.	1990	Estado de la cuestión de la teoría de la agencia	Revisión de literatura	Se observan 3 modelos distintos: principal – agente, costes de transacción

				y Rochester.
Baxter, A., y W. F. Chua	2003	7 teorías alternativas de la CDG: no-racional, “naturalista”, alternativa radical, institucional, “structuration”, Foucaultiana y Latouriana.	Revisión de literatura de la revista Accounting, Organizations, and Society en el periodo 1976-1999	El estudio de la CDG es diverso y no-linear. Se tendría que ir enfocando y ajustando más a los pensamientos contemporáneos de las ciencias sociales que incorpora en su estudio.
Birnberg, J. G.	2000	Cambios de la educación de la CDG a lo largo del tiempo	Revisión de literatura	Hubo 3 fases de educación CDG, la última presentando como un sistema de interrelaciones sociales.
Birnberg, J. G., J. Luft, y M. D. Shields	2007	Estudio psicológico dentro de la CDG	Revisión de literatura	Hay 3 grandes corrientes en el estudio psico-contable: estudios cognitivos, de motivación y de psicología social
Covaleski, M., Dirsmith, M., y S. Samuel	1996	Tendencias de estudio de los últimos años en CDG.	Revisión de literatura	El estudio de la CDG contemporánea no es un cambio de paradigma, sino una coexistencia de ellos. La CDG es una influencia a la vez de una entidad afectada por el entorno. El nuevo estudio CDG no proporciona sistemas alternativos, proporciona nuevas consideraciones.
Gong, M. y M. Tse	2009	4 teorías de la CDG: teorías de la contingencia, de la agencia, sociológicas y	Revisión de literatura	Las teorías pueden coexistir y reflejan las contradicciones naturales presentes en el mundo real.

		psicológicas		
Luft, J.	1997	Efecto de la honestidad y la igualdad en el contexto del MCT	Revisión de literatura	Las definición de ética es ambigua, por lo que se debería concretar, pero moderación en su desempeño es importante para no incurrir más costes de transacción.
Mazurowska, M.	2014	Cambios que definen la CDG contemporánea.	Revisión de literatura	Menciona como la literatura se aparta de la suposición tradicional del hombre exclusivamente racional.

Fuente: Elaboración propia

3.3 Presupuestos

El tercer tema trata con la fijación y naturaleza de los presupuestos. El porcentaje de documentos que caen bajo este conjunto en relación con la revisión general es un 23%. El enfoque de estos textos a grandes pinceladas puede describirse como la observación de la fijación y las reacciones de personas a la hora de fijar presupuestos, descripción que se usara para repasar la literatura.

Empezando por los textos relacionados a la fijación de presupuestos, se puede notar cierto interés por los presupuestos participativos. Estos textos se caracterizan por determinar la diferencia en rendimiento de los trabajadores si estos tienen la habilidad de poder influir en los presupuestos, pudiendo de alguna manera fijar sus propias metas. Chalos y Poon (2000) estudiaron si ésta mejora de rendimiento existía en presupuestos participativos utilizando un análisis de modelos estructurados para detectar la influencia que tiene el intercambio de información en la producción. Sus resultados apuntan a que sí hay una relación positiva entre el intercambio de información y mejor rendimiento, pero con ciertas limitaciones. Los autores describen como los gerentes entrevistados post-estudio mencionaban como el sistema presupuestario cooperativo tardaba más tiempo en ser aprobado y la respuesta a la formulación de ellos era inadecuada. Pasando a las limitaciones del estudio en sí, además de las que mencionan los autores mismos de la carencia de información de archivos organizacionales y que trataban con una sola

compañía (Chalos & Poon, 2000), se puede distinguir otra en su intento de contrarrestar problemas de validez. Chalos y Poon intentaron añadir validez a su estudio utilizando los coeficientes Alpha de Cronbach (1951) y el “single-factor test” de Harman (1967). Este segundo método es el que causa problemas, ya que un estudio posterior de Podsakoff et al (2003) pone en duda su eficacia como contramedida contra los problemas de validación. Una adaptación del experimento en el que se incluyan varias compañías y su información interna también sería una mejora para futura investigación.

La preocupación por el rendimiento presupuestario también esta presente en la obra de Fisher et al (2000), pero este añade otro aspecto al estudio: el “slack” presupuestario. Por “slack” presupuestario se entiende la subrepresentación intencional de los trabajadores a la hora de fijar presupuestos para así poder excederlos (Fisher, Fredrickson, & Pfeffer, 2000). Los autores presentaron la hipótesis de que en sistemas unidireccionales se sufría de niveles de “slack” más alto (en el caso de que los presupuestos fuesen fijados por los subordinados) o rendimiento bajo (en el caso de que los presupuestos fuesen fijados por los directivos). Concertaron un experimento en el que 185 alumnos universitarios participaron en un simulacro de establecimiento presupuestario en el que había 6 diferentes variantes de establecer presupuestos vacilando entre la imposición unidireccional y la negociación entre ambas partes. Los resultados muestran que la negociación reducía el “slack” y amortiguaba los efectos adversos al rendimiento de trabajadores. Además, se demostró que los superiores partían de una posición inicial que creían optima, concediendo concesiones a lo largo de la negociación, mientras que los trabajadores partían de una posición inicial más baja de la que creían optima para luego llegar a los presupuestos deseados vía el proceso de negociación (Fisher, Fredrickson, & Pfeffer, 2000). Otra conclusión de Fisher et al de interés para BMA es que la manera en la que se fijan los presupuestos es la que tiene más efecto a la hora de reducir “slack” en comparación con sistemas incentivos anti- “slack”. Los autores presentan algunas limitaciones que tiene su estudio, como la ausencia de negociación cara a cara o la limitación de estudiar solo un periodo presupuestario, pero dejan una fuera: los integrantes del estudio. Una vez más, los autores prescindieron de una muestra de alumnos universitarios para hacer su estudio, algo que podría sesgar los resultados a unos de trazo más bien académico. Es un nuevo ejemplo de la necesidad de la literatura de corroborar sus descubrimientos con estudios centrados en trabajadores de compañías.

Una solución para problemas de rendimiento es propuesta por Rankin et al (2003) en su estudio de comunicados no vinculantes. En su experimento, los autores proveían al “gerente” con información sobre los costes de producir un producto y le incentivaban para infravalorarlos. Este tenía que enviar un informe de costes al “dueño” de la compañía. Este “dueño”, dependiendo de que rol era asignado, debía o mandar un informe vinculante sobre sus intenciones de aprobar o no los presupuestos, mandar un informe no vinculante o no mandar ningún informe. Los resultados muestran una contradicción de lo que prevé la teoría de juego que ocurriría en esta situación, ya que el anuncio no vinculante tenía un efecto sobre los “gerentes” cuando la teoría de juego estipula que harían caso omiso para maximizar su beneficio (Rankin, Schwartz, & Young, 2003). Además, los autores también notaron que los “dueños” que utilizaban informes no vinculantes notaron el poder de su declaración de intenciones, ya que empezaron a usarla como farol para sacar adelante la producción. En materia de limitaciones, los autores mencionan como el informe no vinculante podría perder el uso de farol si las partes interactuasen en un plazo más extendido del previsto en el experimento, pero además de esto también hay que notar que su experimento utilizó estudiantes universitarios, que de nuevo podrían afectar negativamente los resultados por su falta de experiencia laboral. Dicho esto, el experimento es distintivo por su incorporación de la teoría de juego en temas de contabilidad, un área que podría ser de gran ayuda como contraste, ya que presenta a las personas como inteligentes y racionales. Más estudios en esta vena de contrastar la teoría de juego con las teorías de racionalidad limitada dentro del contexto contable podría enriquecer el estudio gestiona-contable.

Como último texto relacionado en la participación de los presupuestos se encuentra la obra de Kida et al (2001) sobre la influencia del afecto en las decisiones de los presupuestos de capital. Este texto se refiere a la literatura neurobiológica y psicología para predecir que las relaciones que tienen las personas relacionadas en el proceso de establecer presupuestos tienen un impacto en su establecimiento de presupuestos. Para ello presentan cuatro escenarios en los que los gerentes tenían relaciones personales con las personas involucradas en la fijación de presupuestos de capital. Sus conclusiones presentan los presupuestos de capital como un resultado del análisis de aspectos financieros y la inserción de actitudes sentimentales personales que cada actor tiene a la hora de formalizarlos (Kida, Moreno, & Smith, 2001). El uso de la neurobiología en este

contexto es interesante por darle a este estudio una nueva dimensión más alineada con el mundo médico, pero aún así el estudio tiene sus límites. Este tipo de estudios es por su naturaleza complicado, ya que emociones personales pueden ser difíciles de detectar o definir, por lo que su desempeño puede ser altamente subjetivo y complicado a la hora de estudiar, por ejemplo, que emociones influyen más o si se puede reducir el efecto que tienen éstas sobre los presupuestos. Con este texto también termina el estudio de la participación en los presupuestos, siendo la siguiente sección de la reacción a ellos una vez establecidos. Como subconjunto en general se puede decir que los presupuestos participativos son un conjunto interesante para el análisis de BMA, ya que su desempeño tiene por necesidad tomar en consideración las posiciones complejas de dos partes en un proceso que pasa por encima de la aplicación mecánica de valores. La profundización de la observación de costes y la investigación de como poder reducirlos puede ser una dirección que esta disciplina pueda tomar en futuros estudios.

Pasando ahora hacia los documentos relacionados con la reacción a los presupuestos, se pueden distinguir documentos que van del estudio general de reacciones a ellos a ejemplos más específicos. Empezando por los estudios más generales, el artículo de Sprinkle et al (2008) ve la relación entre los presupuestos, la acumulación de beneficios y la toma de riesgos. En su investigación los autores primero establecen una relación que se puede describir como parabólica negativa entre el impulso por acumular riqueza y la complejidad de los presupuestos. Los autores ven que cuanto más complejos los presupuestos, más se esfuerzan las personas en cumplir lo que requieren de ellas, hasta un punto determinado en el que el sistema les parece demasiado complejo y se rinden ante la imposibilidad de considerar todo lo que les es pedido, punto en el que su rendimiento sufre. En relación al efecto presupuestario en relación a la toma de riesgos, Sprinkle et al observan una relación inversa. Su conclusión de este aspecto sigue la lógica de que presupuestos simples y abiertos a la interpretación incentivan a los trabajadores a asumir más riesgos dado la flexibilidad que les proporcionan los márgenes más generales, cosa que se va reduciendo acorde sube la complejidad de los presupuestos, cuyo carácter más específico hace abordar los riesgos de manera más conservadora por parte de las personas. Para determinar si existía un intercambio entre la acumulación de riqueza y la inclinación a incurrir riesgos, los autores dirigieron un experimento en el que variaban los objetivos que tenían que obtener los participantes, con sistemas de compensación

usadas para aproximar los efectos de riesgos y esfuerzo. Sus resultados apuntan a una compensación riqueza- riesgos, en el que los participantes de los presupuestos intercambian la maximización de riqueza para poder cumplir con los presupuestos o conseguir otro tipo de beneficio. Este intercambio es reducido en presupuestos con baja complejidad (Sprinkle, Williamson, & Upton, 2008). Este documento sirve como una manera de profundizar el estudio de la naturaleza humana en cara a los presupuestos por su tratamiento del rendimiento. Su estudio ve el rendimiento no de manera general como los beneficios monetarios asociados a los trabajadores, por ejemplo, pero con los subconjuntos de acumulación de riqueza y toma de riesgos. Esto lo hace interesante, como dicen Sprinkle et al, por presentar un ejemplo de como subdividir aspectos generales con definiciones oscilantes como lo es por ejemplo el rendimiento. Estudios como estos pueden servir como un modelo para futuras investigaciones en las que se observa rasgos generales de la respuesta de trabajadores a presupuestos por derivar de conceptos generales métricas específicas, viendo cuales influyen y cuáles no, un buen sistema a seguir.

El segundo documento que se estudia la reacción a presupuestos es el de Theresa Libby (2001), cuyo estudio de la teoría de cognición referente tiene como protagonista la justicia. En un experimento usando alumnos de MBA con experiencia laboral, los participantes eran asignados la tarea de descifrar letras encriptadas como proceso de producción. El objetivo era probar si la percepción de un sistema injusto afectaba negativamente al rendimiento de los grupos. Para determinarlo se impusieron unos objetivos presupuestarios que podían ser “justos” o “injustos”, objetivos que fueron establecido en un pre-experimento, en el que se calculó el número medio y máximo de palabras que se podían conseguir por otro grupo de participantes, asignando un valor cerca del numero medio como el objetivo “justo” y uno por encima del máximo como “injusto”. Durante el experimento, los “jefes” le daban a cada individuo un objetivo “justo” dividiendo el objetivo general entre las personas de manera equitativa, o “injusto” asignando a unas personas un 15% más de trabajo que a otras de manera arbitraria para así fomentar la idea de (in)justicia de la fijación de presupuestos en los trabajadores. El resultado demostró que, dependiendo de la percepción de justicia por los participantes, el rendimiento se veía afectado. La señal más significativa de esto es que, aunque los objetivos generales eran injustos, si las personas percibían que el método de asignarles

trabajo era justo, estos se acercaban más al objetivo establecido que los individuos que percibieron un método injusto, conforme con la teoría de cognición referente. Hay que mencionar que no existió diferencia en resultados si los objetivos generales establecidos eran justos (Libby, 2001). Esta investigación se diferencia de otras mencionadas previamente en esta revisión por la inclusión de participantes con un mínimo de 6 años de experiencia laboral. La limitación en este caso sería si el establecimiento de métodos era percibida justa o injusta por los trabajadores en sí, ya que podría darse el caso de que el grupo con el método injusto podría haber estado influenciado por otros aspectos.

Finalmente, un ejemplo de la reacción a presupuestos está presente en el artículo de Chwastiak (2001). En él se estudia la implementación del sistema presupuestario “Planning, Programming, and Budgeting” (PPB) por parte del gobierno americano durante la década de los 60. El autor presenta la idea de que, aunque el sistema PPB era ineficiente, se implantó de todos modos para conseguir fines políticos. El artículo presenta la implementación primeramente como una manera de Robert McNamara, el entonces Secretario de Defensa americano, de arrebatar el control de las fuerzas armadas y centralizar el control de éstas en su departamento. El secretario quería así prevenir problemas de información asimétrica transformando los requisitos de defender el país de tener experiencia militar a tener experiencia cuantitativa. De esa manera, los generales de las fuerzas armadas se tenían que someter a un proceso de análisis cuantitativo al que no estaban acostumbrados, mientras McNamara podía igualar el terreno de juego limitando la importancia de la experiencia de sus generales. Esta racionalización de la guerra ayudó además a quitarle el miedo a la población americana a una posible guerra nuclear convirtiéndola en un proceso mundano. La guerra pasó de ser un preparativo para un genocidio espantoso a un ejercicio burocrático de coste-beneficio, racional y calculado en vez de impulsivo e inestable (Chwastiak, 2001). Este texto, además de presentar un ejemplo de como los presupuestos pueden ser un ejercicio social en vez de solo un proceso mecánico también ayuda en visibilizar el proceso Foucaultiano hacia la CDG. El sistema PPB no surge por necesidades de información, sino como consecuencia del contexto en el que se encuentra, con una necesidad del gobierno de calmar a sus ciudadanos en una situación internacional inestable y una lucha por el control de las fuerzas armadas por la secretaría de defensa. Aunque este estudio esté limitado por su naturaleza interpretativa de hechos pasados, su atribución de hechos histórico-sociales a

la formación de sistemas contables en el espíritu Foucaultiano presenta una idea original y distintiva que podría aclarar como se llegó a la situación contable contemporánea.

Con este último documento termina la revisión de textos relacionados con los presupuestos. Su visión de la participación y reacción de las personas en ellos pueden ayudar en establecer mejores maneras de fijarlos y prevenir problemas relacionados con ellos. Tabla 4 resume sus recomendaciones.

Tabla 4: Resumen de fuentes apartado Presupuestos

AUTOR(ES)	AÑO	ENFOQUE	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES RELEVANTES
Chalos, P. y M. Poon	2000	Efectos del involucramiento de las personas en el proceso de fijar presupuestos	Análisis de modelos estructurados.	Cuanto más involucramiento de los trabajadores en la fijación de presupuestos, más rendimiento.
Chwastiak, M.	2001	Implementación del sistema PPB en EEUU durante la década de los 60.	Revisión de literatura/ análisis cualitativo.	El sistema fue implementado por McNamara para juntar las fuerzas armadas bajo su mando y para aliviar
Fisher, J., J. Fredrickson, y S. Peffer	2000	Efecto de los presupuestos participativos en rendimiento y “slack” presupuestario.	Experimento en el que grupos con diferentes tipos de fijación de presupuestos tenían que producir conforme a sus metas. Se medía el beneficio y la infravaloración presupuestaria (“slack”).	Procesos participativos reducen “slack” e incrementan rendimiento en comparación con presupuestos impuestos por una de las partes.
Kida, T., K. Moreno, y J. Smith	2001	Efecto que tienen las relaciones sentimentales en la fijación de presupuestos de capital.	4 situaciones experimentales estudiadas vía la literatura neurobiológica/ psicológica.	La creación de presupuestos de capital incluye consideraciones financieras y sentimentales.
Libby, T	2001	Teoría de cognición en referencia al proceso	Experimento con objetivos generales y métodos de división de trabajo justos e injustos	Si los trabajadores creen que los objetivos presupuestarios son injustos baja su

		presupuestario		rendimiento.
Rankin, F., S. Schwartz, y R. Young	2003	Efecto de un informe no vinculante en los presupuestos.	Experimento enfocado en un intercambio de informes entre “gerentes” y “dueños”	Informes no vinculantes afectaban a la decisión de gerentes a limitar su maximización de beneficios por infravalorar los presupuestos de costes.
Sprinkle, G., M. Williamson, y D. Upton	2008	Relación entre nivel de complejidad presupuestaria, esfuerzo de maximizar beneficios y toma de riesgos.	Experimento con diferentes niveles de complejidad presupuestaria.	Trabajadores están dispuestos a sacrificar maximización de beneficios para ellos mismos a cambio de cumplir sus objetivos.

Fuente: Elaboración propia

3.4 Control

La última sección trata con el control de sistemas de CDG después de su incorporación. En contexto de la revisión forma un 26% de todos los textos revisados. El estudio del control se puede observar de diferentes formas dependiendo de qué contexto se encuentra, por lo que la revisión se llevará a cabo viendo primero los artículos más generales para luego reducir el enfoque hasta observar los textos relacionados con grupos de trabajo e individuos.

Los textos que tratan más generalmente sobre el estudio del control son los que relacionan las teorías resumidas en el apartado “normativa” de esta revisión con el control. El primer de estos es el de Chenhall (2003). Esta revisión es un estudio amplio sobre el papel que juega la teoría de la contingencia en la creación de sistemas de control gerenciales (SCG). Menciona el cambio al que se sometió el estudio de SCG en varios aspectos de su estudio. En el ámbito de resultados, menciona la investigación que se emprende para ver si los sistemas son útiles y que quieren decir en relación a la organización y el comportamiento de sus integrantes. En el ámbito de variables, menciona la inclusión de nuevas consideraciones, específicamente el entorno, la tecnología, estructura organizacional, tamaño, estrategia, cultura y elementos tradicionales de

contexto. Luego el autor describe los problemas que tiene la literatura de SCG [usando la estructura encontrada en las actas de conferencia en la que intervinieron Luft y Shields (2000)], en la que presenta problemas en las relaciones estructurales de las variables (para la teoría de la contingencia es difícil encontrar muestras suficientemente grandes para poder aplicar nuevos modelos relevantes para su estudio), causalidad (la utilización prevalente de encuestas en el estudio puede ofuscar la relación que verdaderamente existe en SCG) y niveles de análisis (si se debería estudiar a organizaciones, grupos y individuos, entre otros, y como determinar cuál). Antes de concluir, el autor menciona el papel importante que juegan las teorías alternativas en el estudio de la creación de nuevos SCG. Estas teorías incluyen muchas de las ya mencionadas en el apartado “normativa” de esta revisión (teoría de la agencia y psicología), pero incluye además la teoría población – ecología, en la que existe un sistema de control Darwiniano en el que las compañías deben adaptarse o parar de existir (Chenhall, 2003). El autor ve estas teorías alternativas no como un oponente de la teoría de la contingencia, pero como una manera de crear SCGs que puedan controlar más allá del rendimiento organizacional, aunque si que cree que para sintetizar ambas partes habría que generalizar aspectos de la contingencia, ya que sino se fragmentaría el estudio de control aún más por la creación de teorías más específicas. Como base, este documento sirve como un nexo entre la teoría de la contingencia y el estudio de control, describiendo como los estudios de control caben en cada aspecto de ella, además de proveer una condensación de los estudios de control dentro de las teorías alternativas.

El documento de Fisher (1998) se parece al anterior en que describe la teoría de la contingencia y su relación al control organizacional. A cambio de la obra de Chenhall (2003), sin embargo, la obra de Fisher (1998) presenta un esquema simple de cómo se desarrollaría un sistema de control contingente. Para entender el esquema que presenta el autor, primero diferencia entre variables contingentes endógenas y exógenas, dependiendo si éstas surgen de procesos internos de la compañía o del entorno en el que opera y que no puede controlar efectivamente. Una vez diferenciadas, la compañía usa las variables endógenas para crear sistemas de control, que pueden ser sistemas de recursos humanos, culturales o cibernéticos, por mencionar algunos (Fisher, 1998). Establecidos los sistemas, éstos esperan a los resultados de la empresa, en las que influyen las variables exógenas, para medirlos y recompensar conforme los resultados. El autor

entonces menciona que habría que estudiar más a fondo este SCG a través del tiempo, ya que podría haber factores exógenos que después de un año pueden ser controlados por la compañía o variables endógenas de los que la compañía pierde el control. Habiendo establecido este modelo-ejemplo de un SCG, el autor pasa a describir el estado de la cuestión del estudio contingente-control. Apunta a la fracturación de la investigación como problema, ya que en el estudio específico de cada atributo del sistema o variables contingentes de control se puede perder de vista lazos comunes entre las diferentes secciones. Otro problema que presenta el autor nace de la cantidad limitada de información disponible al estudio de sistemas de control, ya que muchas veces los investigadores no tienen acceso a las bases de datos de las organizaciones y se tienen que conformar con mandar encuestas, que proveen información menos exacta. Por último, Fisher (1998) se basa en una publicación previa suya (1995) para definir diferentes niveles del estudio contingente-contable. El primer nivel de estudio investiga la relación entre una variable contingente y un mecanismo de control, el segundo examina el efecto que tienen las variables contingentes y los mecanismos de control sobre los resultados, el tercero asume que existen relaciones complementarias entre variables de control que pueden ser destapadas observando su comportamiento en múltiples SCG a la vez y el cuarto considera múltiples contingencias a la vez para determinar SCG óptimos (Fisher, 1998). Este sistema de clasificación se diferencia del estudio de Chenhall (2003) en proporcionar una clasificación ordenada alrededor del desempeño del control que va más allá de la recogida de textos. La estructura es simple por solo tener 4 subapartados, pero a la misma vez útil en promocionar un estudio estructurado en una disciplina por naturaleza fragmentada. Aunque se podría dar el caso de que estudios contingente-contables no caerían en ninguna de las categorías, manteniendo pocas categorías podría ayudar al estudio por llevar a la creación de revisiones de literatura específicos a un nivel, lo que ayudaría a investigadores a encontrar información relevante al tema que están estudiando más rápidamente sin tener que mirarse toda la literatura contingente-contable.

Habiendo establecido ejemplos del estudio general de control dentro de BMA, me dirijo ahora al estudio del entorno de la empresa, en la que incluyo los documentos que estudian el control con un punto de vista extra-empresarial. Para empezar, se presenta el estudio dirigido por Coletti et al (2005) sobre el papel del control dentro del contexto de colaboraciones empresariales. En él, querían determinar el papel que juegan los sistemas

de control a la hora en la que dos compañías trabajan juntas, vía alianzas estratégicas, “joint ventures” u otra manera de colaboración. Para ello emprendieron en un estudio de dos experimentos, uno en un contexto psicológico, otro en uno económico. En el primero, estudiantes universitarios eran emparejados y cada uno asignados un rol como un departamento de Investigación y Desarrollo (I+D) de una compañía farmacéutica que debía considerar trabajar con el otro en un “joint venture”. La variable independiente era control, representado por un “consultor” externo a ambas compañías que podía observar el rendimiento de los dos departamentos de I+D y apuntar a que grupo rindió menos en caso de que el proyecto fallase. En el segundo experimento se fue más allá para observar la situación que siguiese a la de decidir si cooperar o no. Con parejas de sujetos cogidos de nuevo de una muestra de estudiantes universitarios, el experimento consistía en asignar un nivel “alto” o “bajo” de recursos al “joint venture” en un periodo de 30 instancias. La variable independiente fue de nuevo la de control en la forma de un “auditor”, que tenía un 80% de probabilidad de aparecer en cada periodo e informar a ambos participantes cuanto había invertido su compañero/a en esa instancia. Las conclusiones de estos experimentos fueron que la implementación de sistemas de control llevó a una cooperación y una confianza más elevada entre las partes, en directo contraste con estudios previos (Coletti, Sedatole, & Towry, 2005). Este artículo es de particular interés por abordar un tema que no se considera a primera vista a la hora de estudiar aspectos de control: las relaciones interorganizacionales. En este contexto, sistemas de control pasan de ser una manera de vigilar el rendimiento de los empleados propios a ser un sistema de cooperación cuya implementación crea unas reglas básicas en las que se puede regir la cooperación entre dos entidades económicas. La limitación de este estudio es, desgraciadamente, de nuevo el uso de alumnos universitarios para el desarrollo de los experimentos, pero en este caso, como explica Fisher (1998), el problema es común en el estudio de control en general, cosa que, aunque aún inoportuna, excusa parcialmente este aspecto del estudio.

El segundo y último texto que trata con el entorno de control trata con la educación en sus sistemas. Borthick et al. (2006) estudiaron si la instrucción en sistemas internos de control (SIC) de “transaction flow” y “control objective” mejoraban la evaluación de controles internos. Para ello, los autores montaron un experimento usando dos grupos de estudiantes de último de carrera inscritos en una clase de SIC. A uno de los grupos le fue

enseñado los dos SIC previamente mencionados, después les fue dado un caso que consistía en analizar un SIC de una compañía, mientras que al otro grupo primero se le dio el caso y después se le impartió la teoría de los dos SIC. Cabe mencionar que los estudiantes hasta aquel punto no habían trabajado con casos de análisis interno hasta aquel punto. El resultado demuestra una mejorada habilidad de analizar SIC de compañías con conocimientos de sistemas “transaction flow” y “control objective” presentes, queriendo decir que el análisis de SIC puede resultar exitoso, aunque el sujeto no tenga experiencia en el estudio de casos si se le imparten conocimientos explícitos sobre sistemas con anterioridad (Borthick, Curtis, & Sriram, 2006). Este estudio se diferencia de los otros por ser uno de los pocos casos en el que el uso de estudiantes universitarios no es una limitación. La inexperiencia laboral de estos sujetos asegura que no puedan utilizar experiencia propia como referencia, cerciorando así que su habilidad de completar el caso proceda de su educación, no su experiencia (Borthick, Curtis, & Sriram, 2006). Esto aparte, el estudio tiene ciertos problemas. Como primer limitación, la investigación está limitada a una asignatura de la universidad de los autores. Sus conclusiones podrían estar influidas por recursos elevados que la universidad destina al departamento que imparte las clases de control, la formación que recibieron los alumnos antes de la clase de SIC y su rendimiento académico antes de cursar la clase, ya que podría un grupo podría haber tenido a personas más interesadas en la clase que el otro, por ejemplo. La replicación de este experimento en otras universidades ayudaría a cementar la validez de la propuesta. Como segunda limitación del estudio está su enfoque temporal reducido. El experimento duró a lo largo de una asignatura anual, no haciéndose ningún seguimiento después. El mejor rendimiento de los alumnos que estudiaron los SIC antes del caso podría no haberse traspasado a sus vidas laborales, ya que podrían haber sacado buena nota en el caso y después haberse olvidado de lo impartido una vez entraron en el ámbito laboral. Un estudio de como rinden los estudiantes una vez esté trabajando podría ayudar a observar si de verdad afecta la mención explícita de “transaction flow” y “control objective” a la hora de reconocer los SIC. Este documento contribuye al estudio del control dentro de BMA por plantar consideraciones educativas como algo que pueda afectar al reconocimiento de SIC.

Después de este documento, se pasa ahora a estudiar los documentos de control relacionados a la organización. Como primer ejemplar está la obra de Schnedler y

Vadovic (2011) sobre la legitimidad del control. Tomando un aspecto relacionado con la filosofía, los autores estipulan que el control no es legítimo por dañar los derechos individuales de las personas, a no ser que controle aspectos considerados antisociales. Para probar esta hipótesis, construyeron un experimento con 3 diferentes grupos de parejas de principales y agentes. Los principales decidían si implementaban SCG o no, mientras que los agentes respondían a su decisión con un valor representativo de qué nivel de esfuerzo ejercerían, en concordancia con el tratamiento C10 de Falk y Kosfeld (2006). Esto serviría como primer experimento y como “base”. El segundo experimento difería del primero en que el principal tenía un 50% de ser agrupado con un robot egoísta, que siempre optaba por el mínimo esfuerzo posible. Por último, el tercer experimento era idéntico que el primero en su desarrollo, pero cambió el esfuerzo que podía ejercer el agente para que le fuera posible de no ejercer ningún esfuerzo, aunque estuviese sometido a procesos de control por parte del principal (en el primer experimento el agente debía elegir un mínimo esfuerzo de 20 unidades en el caso de estar controlado. Este valor era reducido a 10 en el experimento 3). Los resultados de Schnedler y Vadovic (2011) demuestran que el control tiene menores efectos adversos en el esfuerzo si son impuestos como protección contra conductas antisociales de agentes (vistas en el experimento 2), queriendo significar que las reacciones del comportamiento humano dependen del contexto del control. En rasgos gruesos, este estudio es destacable por su profundización en el aspecto “behavioral” del control. En vez de presentar a las personas como automáticamente adversas al control, el estudio plantea la idea de que algunas veces ellas ven su implantación como un mal necesario. De esta investigación se puede apreciar la naturaleza complicada de las personas, a veces aceptando imposiciones que tradicionalmente se pensó que solo aceptarían a regañadientes. No obstante, el artículo en sí no es perfecto. El problema más grave se presenta en la plantación del experimento. En él, los participantes solo hicieron una iteración del juego que se les propuso, es decir, después de leer las instrucciones y cerciorarse que las habían entendido, solo tomaron una decisión y quedaba finalizada su participación. Esto podría no reflejar con exactitud su verdadera respuesta a la imposición de control y perder información de interés que se podría haber recogido si hubiese habido más interacciones. Presentar control como una variable dicotómica también puede causar problemas, ya que control puede tener varios

grados de imposición, pudiendo ser estricto o laxo. En breve, aunque interesante, este estudio podría ser mejorable en futuras iteraciones.

Siguiendo con los estudios de control con enfoque organizativo, Ahrens y Chapman (2007b) presentan un estudio sobre el uso de los SIC en la práctica. En su documento académico ven como de común es el uso de métricas de control para medir rendimiento de trabajadores. Para ello hicieron un estudio de campo de la cadena de restaurantes Restaurant Division, observando sus prácticas gestiona-contables. Encontraron que los trabajadores de la compañía adoptaban control no como una manera de imponer la autoridad jerárquica, sino como una herramienta que se pueda implementar en la práctica. Los autores mencionan como los diferentes restaurantes no se adherían estrictamente a cumplir las métricas de rendimiento, por ejemplo, pero sí usaban los menús como guías, determinando el rendimiento por qué platos eran los más vendidos (Ahrens & Chapman, 2007b). Concluyeron que los sistemas de control eran establecidos como “estructuras de intencionalidad”, siendo convertidas por aspectos sociales de objetivos específicos a cumplir a puntos de referencia demostrando las intenciones de los gerentes. Estudios como estos ayudan a la literatura en su reflejo de como los SIC son usados en la vida real. Como estudio de campo el documento es adecuado por su minuciosidad en la recogida de conversaciones e ideas de los participantes de la organización.

El ultimo artículo académico que trata del control a nivel organizacional es el de Towry (2003). Su estudio tiene como enfoque dos diferentes maneras de controlar equipos: enviando informes de rendimiento a gerentes y autocontrol grupal. Para ello estableció un experimento en el que voluntarios eran primero agrupados en grupos de 4 en los que se creó una identidad grupal en forma de designar a cada grupo un color, luego dividiéndolos en parejas con alta (2 personas del mismo color) y baja (2 personas con colores diferentes) identidad grupal. El investigador sentó a las parejas en lados opuestos de una mesa y les dio un papel en el que podían escribir si su departamento iba a invertir un nivel alto o bajo de recursos en un proyecto conjunto. Los papeles eran luego pasados al otro compañero de equipo para simular monitorización grupal, pudiendo los participantes escribirse notas uno al otro. Los miembros de las parejas usadas para estudiar los incentivos verticales tenían que además escribir un informe cada uno en el que informaban (de manera honesta o no) el nivel de involucramiento del compañero. Las

conclusiones de esta investigación demostraron que una alta cohesión grupal (es decir pertenecer al mismo color) aumentaba la efectividad de control horizontal mientras reducía la efectividad del control vertical, ya que los participantes eran más propensos a mentir al principal para proteger a sus compañeros de grupo. Además, la identidad grupal se veía reforzada por controles horizontales, ya que en los verticales los compañeros eran vistos como potenciales soplones (Towry, 2003). Este documento, además de añadir a la literatura de principal-agente dentro del contexto BMA, es llamativo por su relación con la teoría del juego. Aunque su propósito principal es el análisis de diferentes tipos de control, sus resultados podrían ser analizados en relación a la teoría del juego y las implicaciones que tiene la comunicación con los resultados del juego. Esto le daría una dimensión más al estudio al tratar el proceso de control como un juego en el que la cooperación y el egoísmo determinarían honestidad.

El último documento por analizar trata de un estudio psicológico sobre las decisiones individuales de las personas. Para ser más exactos, los autores Lerner et al (1998) estudian los efectos de responsabilidad, enfado y autoritarismo en la toma de decisiones responsable. Para ello utilizaron un experimento de tres fases (los participantes fueron informados que fueron 3 experimentos diferentes). En un test inicial se determinaba el nivel de autoritarismo de cada individuo vía una encuesta preliminar. Una vez completada se pasaba a un segundo test en el que los sujetos eran enseñados uno de dos videos, uno en el que un matón abusa de un adolescente y otro de figuras abstractas para provocar emociones de enfado y neutrales, respectivamente. Los sujetos sometidos al video violento eran además informados de dos consecuencias diferentes después del video, una en que el matón y su cómplice eran puestos en libertad por un tecnicismo legal y otra en el que fueron juzgados culpables y enviados a prisión, para provocar sentimientos de injusticia y justicia, respectivamente. Finalmente, los participantes eran presentados con uno de cuatro viñetas con situaciones diferentes en las que un personaje causaba daño material o físico a otras personas o a la persona misma, después de cual tuvieron que completar cuestionarios que delataban su juicio de la situación (Lerner, Goldberg, & Tetlock, 1998). Los resultados que presentan los autores demuestran que el enfado llevaba a una simplificación de procesos cognitivos y un endurecimiento de los procesos punitivos a la hora de pasar juicio, aunque estos efectos se atenuaban cuando se incluían sentimientos de responsabilidad (es decir, los que habían sido informados de que

los matones habían recibido justicia atenuaron su ira a la hora de juzgar las viñetas). Como se puede notar, esta investigación toma un carácter puramente psicológico, por lo que parecería raro encontrarlo en un estudio relacionado con la CDG, pero su inclusión conlleva una razón en particular. Los resultados de este estudio son un ejemplo de estudios sociales que podrían ser exportados a la CDG en el espíritu de BMA. Ver el efecto que tiene el enfado y nociones de responsabilidad individual en principales a la hora de fijar sistemas de fijar los incentivos dentro de los SIC por ejemplo podría ser un futuro área de investigación.

Tabla 5 resume cada documento de esta sección. La literatura de control se puede generalizar como un estudio sobre la implementación de y adherencia a SIC. Se vieron estudios de la creación de SIC utilizando factores externos conformes a la teoría de la contingencia, el control como creador de confianza entre compañías y los efectos de la cohesión de equipos sobre diferentes SIC, entre otros.

Tabla 5: Resumen de fuentes apartado Control

AUTOR(ES)	AÑO	ENFOQUE	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES RELEVANTES
Ahrens, T., y C. Chapman	2007 (B)	Control gerencial en la práctica	Estudio de campo de la cadena de restaurantes "Restaurant Division"	En la práctica, los objetivos de SIC son guías flexibles más que metas estrictas.
Borthick, A. F., M. Curtis, y R. Sriram	2006	Efecto de la educación en la evaluación de SIC	Experimento con dos grupos de estudiantes, uno aprendiendo antes y otro después de un caso práctico sobre los SIC "transaction flow" y "control objective", utilizando el caso para observar capacidad de evaluación.	El estudio previo explícito de SIC como "transaction flow y "control objective" ayudan a individuos sin experiencia laboral a evaluar SIC mejor.
Chenhall, R.	2003	Relación de la teoría de la contingencia y SCG	Revisión de literatura	La literatura presenta una relación en la que SCG se adaptan al contexto organizacional, en concordancia con la teoría de la contingencia.

Coletti, A., K. Sedatole, y K. Towry	2005	Control en el contexto de colaboraciones entre compañías	Dos experimentos en los que la variable independiente era la presencia de un sistema de control en forma de “auditor” externo.	La implementación del control en colaboraciones crea más confianza entre las partes.
Fisher, J.	1998	Relación de la teoría de la contingencia y SCG	Revisión de literatura	Hay variables contingentes endógenas y exógenas en los SCG que podrían cambiar de naturaleza a lo largo del tiempo. Existen 4 niveles de estudio de SCG contingente: relación variable contingente (VC) – mecanismo de control (MC), relación de combinación de VC-MC y resultados, Relaciones complementarias de VC vía estudio de múltiples SCG y uso de varias VCs para estimar SCG óptimos.
Lerner, J., J. Goldberg, y P. Tetlock	1998	Efecto de la responsabilidad, enfado y autoritarismo sobre la toma de decisiones responsable	Experimento de 3 fases que primero medía el autoritarismo, luego provocaba emociones de enfado, responsabilidad y neutralidad y finalmente recogía información sobre los juicios de los sujetos a situaciones presentadas en viñetas	El enfado simplifica el proceso cognitivo y endurece el proceso de otorgar castigos. La responsabilidad apacigua estos efectos.
Schnedler, W., y R. Vadovic.	2007	Legitimidad del Control	Tres experimentos en los que un principal implementaba un SCG y un agente decidía cuanto esfuerzo debería incurrir.	El control es visto como legítimo cuando es implementado para frenar conductas antisociales
Towry, K.	2003	Control de	Experimento en el que	Grupos homogéneos

		equipos	se crearon grupos “internos” y “externos”, observando como influían en SIC verticales y horizontales	tienden a responder mejor a controles horizontales, mintiendo más en controles verticales para proteger a su compañero del grupo “interno”.
--	--	---------	--	---

Fuente: Elaboración propia

4 Conclusión

El propósito de este documento era revisar la literatura del subconjunto del BAR llamado BMA usando la organización del proceso gestiona-contable según la AECA como base. BMA es sin duda un área de estudios en rápida expansión, con estudios innovadores e interesantes. Sin embargo, por estar en un proceso de expansión, su literatura es multifacética y superficial, lo que hace el estudio de todo su conjunto una tarea hercúlea. Esta revisión no pretendía cubrir todo lo publicado bajo esta disciplina, pero sí quiso servir como un punto de partida para futura investigación. En ese aspecto sí que proveyó información útil no solo de las bases teóricas que ya existen, sino también aspectos metodológicos y en que fallan.

Las metodologías disponibles para el estudio de BMA aún están limitadas. La mayoría de los estudios que incorporaban experimentos utilizaban a alumnos universitarios como participantes, un hecho que puede hacer el traspaso de las conclusiones al mundo laboral difícil, pudiéndose darse el caso de que las recomendaciones podrían solo resultar útiles a los estudiantes que participaron en el ejercicio investigativo. Los artículos que intentaban irrumpir en el mundo profesional tampoco gozaban de un arsenal amplio de métodos aplicables, siendo la información de los archivos internos de las organizaciones un lujo aún fuera de su alcance. Las encuestas de respuesta voluntaria sirven como parche para intentar subsanar la ausencia de esta información, pero el carácter voluntario y parcial de las respuestas deja mucho que desear en relación a la validez de las conclusiones derivadas de ellas.

Una limitación que tiene este estudio se da por el número relativamente bajo de fuentes estudiadas. La inclusión de más documentos bajo el esquema de AECA presentado podría subsanar este inconveniente, pero dado la naturaleza expansiva del BMA podría resultar ineficaz hasta que llegue el punto en que la disciplina se condense.

Ya que se trata de un área de investigación expansivo hay varios huecos en la literatura que se pueden llenar con futuros estudios. Sería de particular interés intentar escindir teorías del conjunto de BMA para formar disciplinas independientes, ya que teorías contables relacionadas a la psicología, por ejemplo, tienen un potencial de expansión considerable que sería mejor aprovechado como conjunto autónomo.

5 Bibliografía

- AECA. (1990). *El Marco de la Contabilidad de Gestión* (Vol. 1). Madrid: Gráficas Ortega.
- AECA. (2003). *La contabilidad de gestión como sistema de control* (cuarta ed., Vol. 1). Alcobendas - Madrid: Gráficas ORMAG.
- Ahrens, T. (1996). Styles of Accountability. *Accounting, Organizations, and Society*, 2(2), 139-173.
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2007a). Theorizing Practice in Management Accounting Research. En C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shields (Edits.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, págs. 99-112). Oxford, Reino Unido: Elsevier.
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2007b). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations, and Society*, 32(1/2), 1–26.
- Anderson, S., Hesford, J., & Young, S. M. (2002). Factors influencing the performance of activity based costing teams: A field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 195-212.
- Baiman, S. (1990). Agency research in managerial accounting: A second look. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 341-347.
- Baños, J., Araujo, P., & Alvarez- Dardet Espejo, M. C. (2014). Management Accounting Change and Agency in Embedded Situations. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 43(3), 241-265.
- Baxter, A., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—Whence and wither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 97-126.
- Birnberg, J. G. (2000). The Role of Behavioral Research in Management Accounting Education in the 21st Century. *Issues in Accounting Education*, 15(4), 713-728.
- Birnberg, J. G. (2005). Expanding Our Frontiers: Management Accounting in the Next Decade? *Advances in Management Accounting*, 1-26. doi:[https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(04\)13001-3](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(04)13001-3)
- Birnberg, J. G. (2011). A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1-43. doi:10.2308/bria.2011.23.1.1
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. En C. S. Chapman, A. Hopwood, & M. Shields (Edits.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, págs. 113-135). Elsevier. doi:10.1016/S1751-3243(06)01004-2
- Booker, A., Drake, A., & Heitiger, D. (2007). New product development: How cost information affects designer focus and behavior in a multiple objective setting. *Behavioral Research in Accounting*, 19, 19-41.
- Borthick, A. F., Curtis, M., & Sriram, R. (2006). Accelerating the acquisition of knowledge structure to improve performance in internal control reviews. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 323–342.

- Cardinal, L., Sitkin, S., & Long, C. (2004). Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. *Organizational Science*, 15(4), 411-431.
- Chalos, P., & Poon, M. (2000). Participation and performance in capital budgeting teams. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 199-230.
- Chenhall, R. (2003). Management control system design within an organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 127-168.
- Chwastiak, M. (2001). Taming the untamable: Planning, programming, and budgeting and the normalization of war. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 501-526.
- Coletti, A., Sedatole, K., & Towry, K. (2005). The effect of control systems on trust and cooperation in collaborative environments. *The Accounting Review*, 80(2), 477-500.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297 - 334.
- Drake, A., Haka, S., & Ravenscroft, S. (1999). Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency, and profitability in teams. *The Accounting Review*, 74(3), 323-345.
- Evans, J. H., Hannan, R. L., Krishnan, R., & Moser, D. (2001). Honesty in managerial reporting. *The Accounting Review*, 76(3), 537-559.
- Falk, A., & Kosfeld, M. (2006). The Hidden Costs of Control. *American Economic Review*, 96(5), 1611-1630.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Fisher, J. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-64.
- Fisher, J., Fredrickson, J., & Pfeffer, S. (2000). Budgeting: An experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review*, 75(1), 93 - 114.
- Foucault, M. (1972). *The Archaeology of Knowledge*. Londres: Tavistock Publications.
- Foucault, M. (1977). *Discipline and punish: the birth of the prison*. Middlesex: Peregrine Books.
- Foucault, M. (1978). *The history of sexuality*. Middlesex: Peregrine Books.
- Geri, N., & Ronen, B. (2005). Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing. *Human Systems Management*, 24, 133-144.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of Society: Outline of the theory of structuration*. Cambridge: Polity Press.
- Gong, M., & Tse, M. (2009). Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting, Business and Management*, 16, 54-66.

- Goodwin, P., & Wright, G. (1998). *Decision Analysis for Management Judgement* (2 ed.). Chichester: John Wiley & Sons.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption of activity based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Greenberg, J. (1990). Employee theft as a reaction to underpayment inequity: the hidden cost of pay cuts. *Journal of Applied Psychology*, 75(5), 561-568.
- Harman, H. H. (1967). *Modern Factor Analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Harrison, D. S., & Killough, L. N. (2006). Decision Outcomes under Activity-Based Costing: Presentation and Decision Commitment Interactions. *Advances in Management Accounting*, 15, 169 -193.
- Hofstede, T. R. (1976). Behavioral accounting research: Pathologies, paradigms, and prescriptions. *Accounting, Organizations, and Society*, 1, 43-58. doi:10.1016/0361-3682(76)90006-4
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations, and Society*, 12, 207-234.
- Jermias, J. (2001). Cognitive Dissonance and Resistance to Change: The Influence of Commitment Confirmation and Feedback on Judgment Usefulness of Accounting Systems. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(2), 141 - 160.
- Kida, T., Moreno, K., & Smith, J. (2001). The influence of affect on managers' capital-budgeting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18(3), 477-494.
- Latour, B. (1987). *Science in action*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Latour, B. (1993). *We have never been modern*. Essex: Prentice Hall.
- Latour, B. (1996). *Aramis, or the love of technology*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Lerner, J. S., Goldberg, J. S., & Tetlock, P. E. (1998). Sober second thoughts: The effects of accountability, anger and authoritarianism on attributions of accountability. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 24(6), 563-574.
- Libby, T. (2001). Referent cognition and budgetary fairness: A research note. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 91-105.
- Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Odyssey. *American Psychologist*, 57(9), 705 - 717.
- Luft, J. (1997). Fairness, ethics and the effect of management accounting on transaction costs. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 200-216.
- Luft, J. L., & Shields, M. D. (2000). Mapping management accounting: making structural models from theory-based empirical research. *25th anniversary conference: Accounting, Organizations, and Society*. Oxford: Pergamon.
- Mazurowska, M. (2014). The role of behavioral research in management accounting. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. doi:10.15611/pn.2014.345.06
- Milgrom, P., & Roberts, J. (1995). Complementarities and fit: Strategy, structure and organizational change in manufacturing. *Journal of Accounting and Economics*, 19(2 & 3), 179-208.
- Nobel Media AB. (2014). *Daniel Kahneman - Facts*. Obtenido de Nobelprize.org: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2002/kahneman-facts.html

- Nobel Media AB. (2014). *Richard H. Thaler - Facts*. Obtenido de Nobelprize.org: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2017/thaler-facts.html
- Podsakoff, P. M., Mackenzie, S., Lee, J., & Podsakoff, N. P. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. *The Journal of applied psychology, 88*, 879 - 903. doi:10.1037/0021-9010.88.5.879
- Porter, L. W., Steers, R. M., Mowday, R. T., & Boulian, P. V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology, 5*, 603 - 609.
- Rankin, F., Schwartz, S., & Young, R. (2003). Management control using nonbinding budgetary announcements. *Journal of Management Accounting Research, 15*, 75-93.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations, and Society, 10*, 443-456.
- Schnedler, W., & Vadovic, R. (2011). Legitimacy of Control. *Journal of Economics and Management Strategy, 20*(4), 985 - 1009.
- Sprinkle, G., Williamson, M., & Upton, D. (2008). The effort and risk taking effects of budget-based contracts. *Accounting, Organizations and Society, 33*(4/5), 436-452.
- Towry, K. (2003). Control in a teamwork environment—The impact of social ties on the effectiveness of mutual monitoring contracts. *The Accounting Review, 78*(4), 1069-1095.