

## LA TEORÍA DE LA CONTINGENCIA EN CONTABILIDAD GERENCIAL: UN REPASO DE LA LITERATURA ANGLOSAJONA

*Marcela Porporato*  
*Nelson Waweru*  
*York University (Canadá)*

### RESUMEN

Este artículo revisa la literatura sobre Teoría de la Contingencia en contabilidad gerencial. El análisis histórico nos permite enfocar la investigación y el tipo de estudios que han dado forma a este enfoque desde principios de la década de 1980. Este artículo no hace un análisis exhaustivo de cada trabajo publicado, por el contrario la mayor contribución es el análisis sumario de los estudios más significativos y su presentación comparativa con otros estudios de carácter universal. El propósito es introducir una oportunidad de investigación para publicar en inglés trabajos basados en datos de organizaciones Latinoamericanas tal como lo sugiere Groot (2008); es por ello que se mencionan explícitamente los seis trabajos reportados por Hopper et al. (2008).

**PALABRAS-CLAVES:** Contabilidad de gestión; Revisión de la literatura; Teoría de la Contingencia; Teorías universales; Latinoamérica.

### ABSTRACT

This paper offers a literature review of Contingency Theory applied to managerial accounting. A historical analysis allows us to identify the types of studies and papers published that have shaped this approach since the beginning of the decade of 1980. This work does not pursue an exhaustive analysis of every piece of research published, but its contribution is the schematic analysis of contingency theory's most significant studies complemented with a comparative presentation with other studies that used universalistic perspectives. The purpose is to present a research opportunity to publish in English papers based on data from Latin-American organizations as suggested by Groot (2008); this purpose justifies to explicitly mention the six studies reported by Hopper et al. (2008).

**KEY WORDS:** Management accounting; Literature review; Contingency Theory; Universalistic theories; Latin America.

## 1. INTRODUCCIÓN

La literatura sobre contabilidad de gestión<sup>1</sup> ha estado principalmente influida por los cambios en el ambiente empresarial y en los últimos cincuenta años ha experimentado un crecimiento exponencial en términos de números de estudios realizados y publicados (Chapman et al., 2007). Existen muchas revisiones de la literatura disponibles pero muy pocas tanto en español (Porporato, 2007) como en contabilidad de gestión aplicada en entornos turbulentos, particularmente en economías emergentes o en *'less developed countries'* tal como se les identifica en la literatura anglosajona

<sup>1</sup> El término de contabilidad de gestión se refiere tanto a los sistemas contables que permiten medir el desempeño pasado de una organización, como a los sistemas de control de gestión que describen como las medidas capturadas por el sistema contable son usadas para afectar actividades de la organización (Davila, 2000). Los sistemas de control de gestión se han estudiado de diversas maneras, destacándose los trabajos que reconocen dos niveles: 1) Mecanismos tales como los presupuestos o medición del desempeño e incentivos, y 2) Tipo de información que capturan y transmiten datos tales como los indicadores financieros o de clientes (Davila, 2000; Porporato, 2008).

(Groot, 2008; Hopper et al., 2008). Este artículo tiene como propósito presentar una revisión de la literatura en contabilidad de gestión, poniendo especial énfasis en la teoría de la contingencia.

La literatura anglosajona en contabilidad de gestión es profusa y reconoce varios paradigmas y líneas de pensamiento. La evolución de las corrientes de pensamiento se puede analizar sistemáticamente siempre y cuando nos restrinjamos a estudios con bases teóricas dentro del paradigma funcionalista<sup>2</sup> y sigamos una línea de tiempo. La evolución desde una línea de pensamiento a otra se explica por la existencia de críticas (García, 1991). Básicamente dos han sido las fuentes de las críticas más relevantes en la contabilidad de gestión: la información de la contabilidad gerencial se basa en el sistema desarrollado para la contabilidad financiera de uso externo y la diferencia entre teoría y práctica (Scapens, 1985; García, 1991). Este artículo se dedica a presentar una teoría en particular, su modelo principal de relaciones e ideas útiles empleada para estudiar los sistemas de control de gestión, particularmente en organizaciones que operan en economías emergentes.

Este trabajo ha surgido como una respuesta a la necesidad de presentar un compendio en español de la literatura anglosajona sobre la Teoría de la Contingencia. Es por ello que la referida literatura se revisa con un objetivo recopilatorio, destacando los trabajos reconocidos en la literatura anglosajona que se han basado en datos de organizaciones Latinoamericanas. El presente artículo pretende poder dar una respuesta clara a los jóvenes investigadores en búsqueda de una teoría o marco conceptual robusto, que les permita publicar sus trabajos de investigación en revistas académicas anglosajonas. Este trabajo busca hacer evidente que trabajos “pragmáticos y sin teorías explícitas” (Hopper et al, 2008; p:27) tiene muy pocas posibilidades de ser publicados, lo que explica porque Latinoamérica no está incluida en el último esfuerzo académico mundial por documentar la investigación en contabilidad de gestión (Chapman et al., 2007, 2009; Groot, 2008). Por todo lo anterior, es fundamental anclar los trabajos empíricos en una teoría generalmente aceptada, como lo es la Teoría de la Contingencia.

El artículo se organiza en cinco secciones. En la próxima sección se presentan las teorías universales que han realizado tres grandes aportes a la contabilidad de gestión. La tercera sección introduce la Teoría de la Contingencia desde los estudios de administración, pero proveyendo una revisión de la literatura de los estudios en contabilidad de gestión, se dedica la última porción a los estudios Latinoamericanos publicados en revistas anglosajonas. La cuarta sección hace un resumen de las principales hipótesis de la Teoría de la Contingencia y presenta el esquema de las relaciones que se esperan a-priori. El artículo finaliza con una conclusión y un sumario de lo aquí presentado.

## **2. PERSPECTIVAS UNIVERSALES**

La configuración de los sistemas de control de gestión dentro de cualquiera de las perspectivas universalistas concibe que el sistema de control de gestión se diseñe según un conjunto de categorías no atendiendo a las circunstancias individuales enfrentadas por las empresas, industrias, países, etc. Las perspectivas universalistas se reflejan en el enfoque de sistemas, los costos de transacción y la teoría de la agencia. La perspectiva universalista hizo tres grandes contribuciones a los estudios de la contabilidad de gestión (ver el Cuadro 1 para un resumen esquemático de los estudios presentados en esta sección).

---

<sup>2</sup> Dentro del paradigma funcionalista, los sistemas de control se ven como fenómenos empíricos concretos, y se estudian de acuerdo a las normas del positivismo científico. Las organizaciones tienen pautas coherentes y fijas en su interacción con el medioambiente cambiante; siendo esta estabilidad una evidencia de que los mecanismos de control, componentes del sistema de contabilidad interno de las organizaciones, se pueden valorar y estudiar objetivamente (Emmanuel et al., 1990).

*Cuadro 1. Tabla Comparativa de Estudios Basados en Teorías Universales*

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

El primer grupo de contribuciones está basado en los costos de transacción y generó la idea de controles de comportamiento y de resultados (Ouchi y Maguire, 1975; Ouchi 1977). Este enfoque evolucionó más cercanamente a la perspectiva de los costos de transacción en su uso en mercados, burocracias y clanes como mecanismos de control (Ouchi, 1979). Este enfoque fue utilizado para estudiar los subsistemas específicos como presupuestos (Birnberg, Turopolec y Young, 1983) y las estructuras de compensación (Eisenhardt, 1985).

El segundo grupo de estudios pertenece a la teoría de sistemas o enfoque sistémico de los controles de gestión. Esta perspectiva sostiene que un sistema de contabilidad no puede ser visto como un sistema de control *per se*, más bien forma parte de un sistema total. Para ser una estructura efectiva, los mecanismos del control se integran en un nivel más complejo de sistemas como la organización, cultura y entorno o ambiente (Flamholtz, E. 1983; Flamholtz, Das y Tsui, 1985).

El tercer tipo de contribuciones desarrolló algunas tipologías de sistemas de control de gestión que todavía son usadas. Vale mencionar entre ellas la distinción entre mecanismos cibernéticos y no-cibernéticos de control basados en la teoría de sistemas (Hofstede, 1981); el enfoque de Anthony con sus tres niveles del control (Anthony y Govindarajan, 1998); y la diferenciación entre controles de acciones, resultado, personales y culturales (Mechant, 1998) aunque ésta última tipología también se la vincula con la teoría de costos de transacción.

El principal propósito de los trabajos basados en teorías universales es poder desarrollar una teoría general de control organizacional. Estos trabajos buscan repetir o emular lo que se hizo en Economía pero a diferencia de ésta, la contabilidad de gestión se desarrolla dentro de empresas, las cuales no necesariamente tienen el mismo propósito (fines de lucro o no), diseño (niveles de autonomía, centralización de poder y decisiones), tamaño (familiares, locales, internacionales) o responsabilidad frente al público (cotizan en Bolsa, son de capital mixto, privadas). Por ello se sugiere en este trabajo que resultará difícil llevar a cabo un trabajo empírico en organizaciones basadas en Latinoamérica que emplee como marco conceptual alguna de las teorías universales.

En resumen, los enfoques universalistas son útiles para comprender partes de los fenómenos del sistema de control de gestión, pero cada uno de ellos por separado no es suficiente para proveer una imagen completa, por lo tanto es necesario atender a otros enfoques, más específicamente aquellos contingentes. Esta limitación de las perspectivas universalistas en contabilidad de gestión es aun más acentuada cuando se lo aplica a economías emergentes (Hopper et al., 2008). En los últimos años escasos trabajos han empleado teorías universales y sólo uno lo ha hecho en el contexto de organizaciones de Latinoamérica (Neu et al., 2006).

### **3. PERSPECTIVA CONTINGENTE**

La literatura sobre Teoría de la Contingencia en contabilidad de gestión se basa en la premisa de que una adecuada consideración de factores contingentes al diseñar el paquete de mecanismos de control de una firma permitirá lograr los resultados deseados. La Teoría de la Contingencia explica cómo un sistema de contabilidad de gestión apropiado se puede diseñar según la estructura, la tecnología, la estrategia y el entorno o medio ambiente de la firma, lo que sugiere que recetas universales no son aplicables (Otley, 1980; Emmanuel et al., 1990). Sin embargo, esta teoría ha sido criticada válidamente por varios autores ya que a pesar de que es capaz de explicar casi todas las relaciones, las revisiones bibliográficas de la Teoría de la Contingencia muestran la falta de un marco conceptual sólido para el análisis de las relaciones entre los factores contingentes y el sistema de control (Chapman, 1997; Chenhall, 2003).

### **3.1. Teoría de la Contingencia en Administración**

La Teoría de la Contingencia apareció por primera vez en estudios de administración en la década de 1960 que criticaban las teorías universales y presentaban esta teoría como un instrumento útil para mejorar las teorías de administración. El supuesto básico fundamental es que las variables de la organización tienen una compleja interrelación entre ellas y con las condiciones en el entorno. Esta teoría de contingencia sugiere los factores y las relaciones a considerar cuando se diseñan las organizaciones para tratar con condiciones ambientales específicas. Tres trabajos pioneros ofrecen evidencia de que diferentes formas de organización se requieren para tratar efectivamente con las diferentes tareas, las condiciones estructurales, culturales, estratégicas y ambientales (Burns y Stalker, 1961; Chandler, 1962; Woodward, 1965).

En la teoría de administración los trabajos de Thompson (1967) y Lawrence y Lorsch (1967) se consideran entre los primeros textos que emplean la teoría de contingencia. Lawrence y Lorsch (1967) fueron capaces de definir las organizaciones en función de dos factores claros y sencillos: diferenciación e integración. Thompson (1967) trata de demostrar que las teorías universales no son completamente verdaderas, por lo tanto los enfoques contingentes deben ser considerados particularmente para entender los mecanismos de control de gestión.

### **3.2. La Teoría de la Contingencia en Contabilidad**

El enfoque de la contingencia en la teoría de administración fue una reacción contra la administración científica y el enfoque de las relaciones humanas, ya que ambos habían prescrito reglas universales (Puxty, 1993). En contabilidad de gestión esta teoría es una manera de reconciliar dos enfoques opuestos, la teoría de la agencia y el enfoque de comportamiento humano, por ello es que el enfoque de la contingencia en contabilidad surge y se consolida a principios de la década de 1980. Los primeros estudios en economías emergentes se remontan a la década de 1990, reconociéndose el trabajo en México de Frucot y Shearon (1991) como uno de los pioneros.

#### **Factores Estudiados**

La revisión de los estudios de contabilidad de gestión desde la perspectiva de la teoría de contingencia se puede hacer atendiendo a los principales factores analizados. Factores contingentes internos y externos han sido utilizados para explicar la combinación de prácticas y configuraciones que se utilizan (Thompson, 1967; Gupta et al., 1994). Se estudiaron los efectos de la incertidumbre del entorno o medio ambiente, la estructura y la tecnología de la organización en un primer momento. El factor humano se incorporó más tarde y se incluyó bajo la denominación general de estilo de la gerencia o cultura. El último factor contingente identificado y estudiado ha sido la estrategia (ver el Cuadro 2 para un resumen de los estudios presentados en esta sección que también pueden ser comparados con los estudios de carácter universal).

Los trabajos de Fisher (1995), Chapman (1997), Chenhall (2003 y 2007), Luft y Shields (2003) y Gerdin y Greve (2004) entre muchos otros ofrecen excelentes revisiones de la literatura e identifican los siguientes grupos de factores contingentes que se desarrollan con más detalle a continuación:

- Entorno o medio ambiente (Khandwalla, 1972; Waterhouse y Tiessen, 1978),
- Tecnología (Woodward, 1965),
- Estructura y tamaño (Hayes, 1977; Gordon y Narayanan, 1984; Chenhall y Morris, 1986),
- Cultura (Flamholtz, 1983; Markus y Pfeffer, 1983).
- Estrategia (Dermer, 1977; Govindarajan y Gupta 1985),

Cronológicamente el primer factor contingente que se ha estudiado es la incertidumbre del entorno externo, y es considerado primero a causa del volumen de investigaciones hechas y trabajos

publicados. El entorno incluye todo lo que está fuera de las fronteras de la organización. A pesar de esta clara definición, la variable de la incertidumbre del entorno tiene numerosas facetas fundamentales que deben ser definidas precisamente para probar sus efectos sobre los sistemas de control de gestión. La incertidumbre del entorno puede ser afectada por relaciones con los clientes, proveedores, otras empresas en la industria, los mercados del trabajo, las agencias gubernamentales, las universidades o los centros I+D. En un principio y antes de que se desarrollara el campo de la estrategia, los estudios del entorno diferencian entre el ambiente externo y el entorno competitivo. El entorno externo está condicionado por cuestiones geográficas, culturales, legislativas o elementos de la industria. El entorno competitivo se refiere al modelo de cinco fuerzas de Porter (1980) que se ve afectado por la rivalidad de la industria, potenciales competidores, sustitutos, proveedores y clientes. Esta variable se complica aún más por el hecho de que algunos investigadores tratan de medir la incertidumbre del entorno, mientras otros se centran en una medida más subjetiva como lo es la incertidumbre percibida del entorno (Davila, 2000).

La estructura organizativa figura entre los primeros factores estudiados en la Teoría de la Contingencia. La estructura organizacional consiste en variables propias de la firma o unidad, como el tamaño de la firma<sup>3</sup>, complejidad de la unidad del negocio, variedad de productos o servicios, grado de autonomía, diversificación y estructura (multidivisional o por funciones). La mayor parte de los investigadores sostienen que la estructura establece los roles y responsabilidades que guían las acciones de los participantes, lo que impacta en el diseño y uso de los sistemas de control de gestión (Chenhall, 2003, 2007).

La tecnología aparece también entre los primeros factores estudiados, con un nivel aceptable de estudios e investigaciones hechas, pero no tanto como los dos anteriores. En términos generales esta variable trata de medir cómo se trabaja dentro de la organización para transformar los insumos en productos o servicios (Chenhall, 2003, 2007). La tecnología ha sido caracterizada de diversas maneras, las medidas típicas diferencian entre series pequeñas y grandes, procesos individuales o producción masiva (Woodward, 1965), número de excepciones en el proceso productivo (Perrow, 1967), o relativos a la interdependencia de las unidades que permite identificar interdependencias aunadas, secuenciales y recíprocas (Thompson, 1967).

Un segundo conjunto de factores contingentes estudiados está relacionado con el rol de los humanos en el sistema de control de gestión. Existen estudios sobre la cultura organizativa o el estilo de dirección de la gerencia, entendiéndose por cultura la pauta social que le indica al trabajador cuál ha de ser su conducta, cuáles son las políticas y las prácticas aceptables. Los estudios empíricos hacen del estilo de dirección gerencial una explicación marginal (Govindarajan, 1988; Simons, 1990) que relacionan con la cultura (Markus y Pfeffer, 1983). Sin embargo, llama la atención ver que los estudios teóricos prestan más atención a estos factores (Langfield-Smith, 1997; Harrison y McKinnon, 1999) mientras que los empíricos aún usan las categorías de Hofstede (1980). Esta diferencia es quizás debido al hecho de que no es fácil de medir ni de capturar los efectos humanos sobre los sistemas de control de gestión en una variable.

Por último, el estudio de la estrategia organizacional puede ser incluido como un factor contingente, ya que ofrece un volumen muy importante de investigaciones tanto teóricas como empíricas. Se ha sugerido que este factor es radicalmente diferente a los anteriores porque es el modo en el que los gerentes pueden influir y afectar todos los otros factores contingentes (Chenhall, 2003, 2007). La conceptualización de la estrategia ha sido hecha según la clasificación de estrategias genéricas de bajo costo, diferenciación y nichos (Porter, 1980), y entre defensores, buscadores, y analizadores (Miles y Snow, 1978). Otro enfoque utilizado es el ciclo vital de las estrategias, que diferencia entre estrategias de construcción, mantenimiento, cosecha y desinversión (Porter, 1985).

---

<sup>3</sup> Chandler (1962) consideraba el tamaño de la firma como un factor independiente, pero en los estudios más recientes, el tamaño de la firma es tratado como una variable de control.

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

Trabajo	Tema General	Variables usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal conclusión y mayor contribución a la literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
Khandwalla (1972)	Intensidad de la competencia y mecanismos de control	Intensidad percibida e importancia de: competencia de precios promoción y distribución, calidad y variedad de productos	Altos niveles de competencia (productos y mercados) llevan a mayores controles.	Firma	Correlación y regresión	92 presidentes de firmas de Estados Unidos	Costos estándares, costo marginal o incremental, presupuesto flexible, auditorías interna, operativa y externa, uso de flujos de fondos descontados, control estadístico de calidad, control de inventarios y evaluación sistemática de gerentes.	Thompson (1967) Lawrence y Lorsch (1967)
Hayes (1977)	Contingencias que afectan el desempeño de subunidades	Internas: productividad, comportamiento de costos, relaciones de apoyo, utilización de la capacidad humana y cohesión de grupos. Interdependencia: confianza, cooperación y flexibilidad. Entorno: habilidad de planear, cuota de mercado, opinión de los distribuidores, estabilidad y diversidad de entorno.	Las herramientas contables (presupuestos y financieras) no son satisfactorias para medir el desempeño	Subunidad (departamento)	Análisis factorial y de sendero	274 gerentes, 190 controleros, 24 firmas con un conjunto de 4 respuestas completas	Ninguna, el propósito era el de medir el desempeño.	Lawrence y Lorsch (1967), Thompson (1967)
Waterhouse y Tiessen (1978)	La estructura de una firma depende del contexto: diferentes mecanismos de control para diferentes estructuras	Rutinas de tecnología Predictibilidad del entorno Funciones gerenciales y operativas de las firmas (estructura, autoridad y poder)	El entorno y la tecnología conforman el contexto que influye la estructura organizacional y explica las decisiones sobre los mecanismos de control	Subunidad	No, solo teórico	No, solo teórico	Planeamiento y asignación de recursos Medición del desempeño	Burns y Stalker (1961) Woodward (1965)
Otley (1980)	Factores situacionales definen el mayor diseño posible que impacta la efectividad.	Tecnología Estructura organizacional Entorno	Los sistemas de información contable son parte de un sistema mayor de información gerencial	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Diferentes niveles: sistemas de información contable, sistemas de información gerencial, sistemas de planeamiento y control de gestión y sistemas de control.	Lawrence y Lorsch (1967) Weick (1969)
Gordon y Narayanan (1984)	Existe relación entre el entorno de la firma, su estructura y el sistema de información	Incertidumbre del entorno percibida: estabilidad, nuevos productos, predictibilidad de los competidores, descubrimientos científicos, competitividad y restricciones legales. Estructura organizacional: delegación, formalización, nivel de decisiones operativas, estilo gerencial y especialización.	Los sistemas de información y la estructura son ambas función del entorno	Firma	Análisis factorial, correlación parcial y Pearson.	Entrevistas estructuradas a gerentes de 34 firmas	Información orientada al exterior de la firma (financiera y a posteriori) Información orientada hacia la firma (no financiera y a posteriori) Información anticipatoria (interna y financiera)	Lawrence and Lorsch (1967) Miles y Snow (1978)
Govindarajan y Gupta (1985)	Examina la relación entre estrategia, sistemas de incentivos y efectividad de las unidades de negocio	Estrategia: construir, mantener y cosechar Efectividad de las unidades de negocio Importancia del criterio de desempeño para determinar la compensación Determinación subjetiva de compensaciones	La medidas de desempeño de largo plazo y enfoques subjetivos son más efectivos para determinar la compensación de los gerentes en las unidades a construir que en unidades a cosechar.	Unidades de negocio	Dos ecuaciones de regresión	46 gerentes generales de unidades de negocio	Sistemas de incentivos y bonos (sistema de desempeño)	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)
Chenhall y Morris (1986)	Analiza los efectos de la descentralización, incertidumbre percibida e interdependencia organizacional en el diseño de los SCG	Descentralización estructural Incertidumbre percibida del entorno Interdependencia organizacional	La efectividad del diseño de sistemas de información contable se mide por la utilidad percibida (directamente relacionada con la descentralización, e indirectamente relacionada con la incertidumbre percibida del entorno e interdependencia organizacional)	Subunidad	Regresiones y análisis de sendero	68 gerentes en 3 firmas de Sydney	Alcance: foco, cuantificación y horizonte de tiempo Oportunidad Nivel de acumulación Información para la integración	Miles y Snow (1978) Thompson (1967)
Simons (1987)	Explora la relación entre estrategia de la firma y sistemas de control	Estrategia organizacional: prospectores o defensores Dinamismo y rentabilidad de la industria	Firmas prospectoras hacen a medida de las necesidades de los usuarios a sus sistemas de control más frecuentemente que los defensores.	Firma	Regresión binaria lógica.	76 firmas	Atributos de los sistemas de control: objetivos precisos de los presupuestos, monitoreo externo, control de resultados, control de costos, datos proyectados, objetivos relacionados con la	Lawrence y Lorsch (1967) Thompson (1967)

Trabajo	Tema General	VARIABLES usadas para explicar la variabilidad de los Sistemas de Control de Gestión	Principal conclusión y mayor contribución a la literatura	Unidad de Análisis	Método estadístico	Muestra	Dimensiones analizadas de los Sistemas de Control de Gestión	Principales Referencias
					Correlación		efectividad de los resultados, frecuencia de informes, remuneración de bonos basados en fórmulas, sistemas de control a medida, e intercambiabilidad de los sistemas de control.	
Govindarajan (1988)	La relación adecuada entre estrategia, estructura, sistemas de control las expectativas de los gerentes mejora el desempeño	Estrategia de la unidad de negocio: misión (construir o cosechar), competitividad (bajo costos o diferenciación). Incertidumbre del entorno y de la tarea (estructura organizacional). Resultados: efectividad y satisfacción del gerente con su trabajo	Un mayor foco de control interno y un bajo énfasis por alcanzar el presupuesto se asocian con alto desempeño en las unidades con una estrategia diferenciadora.	Unidad de negocio	Regresión múltiple	75 gerentes de unidades de negocio	Presupuestos: participación, revisión, dificultades de los objetivos, y estilo de evaluación. Incentivos y compensación: criterio del desempeño, determinación de bonos, mezcla, frecuencia y forma de pago. Controles: resultados vs comportamiento	Lawrence y Lorsch (1967)
Dent (1990)	Relación entre control y estrategia	Estrategia y estructura, contenido, toma de decisiones y cambio. Entorno, tecnología y tamaño	Nuevos sistemas de control permiten cambios en responsabilidades y relaciones con el entorno facilitando el cambio organizacional	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Se lo analiza con un concepto único y agregado.	Eisenhardt (1985)
Govindarajan y Fisher (1990)	El nivel de recursos compartidos y el control sobre el gerente de la unidad son funciones de la estrategia de la unidad de negocio.	Estrategia del negocio: bajo costo o diferenciación Nivel de recursos compartidos Efectividad de la unidad de negocio medida en diez dimensiones de desempeño	En unidades con estrategia de bajo costo, altos niveles de recursos compartidos y controles de resultados se asocia con una alta efectividad.	Unidad de negocio	Análisis de regresión	121 gerentes de unidades de negocio	Resultado o comportamiento.	Miles y Snow (1978)
Simons (1990)	Relación entre la ventaja competitiva, el diseño y uso de los sistemas de control.	Estrategia, estructura y entorno. Factores considerados: atención limitada de los gerentes, incertidumbre estratégica, sistemas de control interactivos y aprendizaje organizacional	Procesos de control gerencial interactivo pueden ser usados para manejar estrategias emergentes	Unidad de negocio	No	2 estudios de caso	SCG a altos niveles: planeamiento y revisión estratégica, metas financieras, preparación-revisión-actualización del presupuesto, revisiones de programas, evaluación y compensación.	Lawrence y Lorsch (1967)
Fisher (1995)	Revisión de la literatura de Teoría de la Contingencia en sistemas de control	Entorno externo / tecnología Estrategia y misión competitiva Variables de la unidad, firma e industria Conocimiento y observabilidad de las variables	No existe un diseño óptimo de los sistemas de control de gestión.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Mecanismos general de control: estructura, sociabilización, cultura, política de recursos humanos, procedimientos operativos estándares y programación. Sistemas formales de control: presupuesto, medidas no financieras, incentivos, compensación y premios no financieros.	
Chapman (1997)	Revisión de la literatura de Teoría de la Contingencia en sistemas de control	Estructura: centralización. Complejidad: tecnología, entorno estratégico.	No existe un diseño óptimo de los sistemas de control de gestión, pero la Teoría de la Contingencia aún tiene que mejorar	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Medidas contables de desempeño. Impacto de la estructura y estrategia organizacional en los SCG.	
Langfield-Smith (1997)	Revisión de la literatura de Teoría de la Contingencia en sistemas de control y estrategia	Estrategia Competición (incertidumbre del entorno) Toma de decisiones Recursos compartidos	Aún no se sabe qué rol juegan los sistemas de control para implementar exitosamente estrategias planeadas.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Control de costos Medición del desempeño Sistemas de compensación	
Harrison y McKinnon (1999)	Revisión de la literatura de sistemas de control y cultura	Dimensiones culturales: distancia de poder, individualismo, evitar la incertidumbre y masculinidad.	La cultura existe y afecta o interactúa con los sistemas de control tanto individualmente como conjuntamente con otras variables.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Formalización, foco de control, y horizonte de planeamiento. Presupuestos, "slack" y proceso de planeamiento. Evaluación y compensación	Hofstede (1980)
Kald, Nilsson y Rapp (2000)	Relación entre la estrategia del negocio y el diseño y uso de los sistemas de control	Patrones estratégicos, posicionamiento y misión.	Las características de la estrategia pueden ser útiles para discriminar estudios que relacionan la estrategia con los sistemas de control.	Firma	No, solo teórico	No, solo teórico	Estructura organizacional Procesos informales y formales Controles rígidos o relajados	Miles y Snow (1978)

Los trabajos que se basan en la Teoría de la Contingencia emplean factores situacionales para intentar explicar por qué no puede haber una teoría general de control de gestión en organizaciones. Hacer una investigación empírica en Latinoamérica sobre sistemas de control de gestión requiere cambiar algunos o todos los factores situacionales mencionados más arriba. Es por ello, que se sugiere que es muy adecuado usar la Teoría de la Contingencia para contener y explicar estudios empíricos, ya sean casos o encuestas, cuyos sujetos son organizaciones creadas y que operan principalmente en Latinoamérica.

### **Estudios en Economías Emergentes**

Una revisión de los trabajos publicados en revistas académicas anglosajonas en contabilidad de gestión nos muestra que se han realizado pocos estudios basados en Latinoamérica. El estudio de Hopper et al. (2008) recopila 72 publicaciones de carácter empírico, de las cuales seis corresponden a Latinoamérica. Es interesante notar que África reporta 21 publicaciones sin que ningún país sea dominante (por ejemplo solo Egipto presenta 3 publicaciones), del Cercano Oriente sólo hay 2 publicaciones, de Oceanía solo 3 (nótese que Oceanía no incluye ni Australia ni Nueva Zelanda) y Asia registra 37 publicaciones, de las cuales 17 reportan datos de organizaciones chinas. Empleando los datos recopilados por Hopper et al. (2008) resulta evidente ver que en contabilidad de gestión China es, entre los países emergentes, el líder en publicaciones académicas de carácter empírico en contabilidad de gestión. Esta posición de liderazgo ha sido corroborada en el trabajo de Chapman et al. (2007), aunque pareciera que India también juega un rol relevante dada su reciente adición al volumen 3, editado también por Chapman et al. (2009).

Enfocándose en las publicaciones de Latinoamérica, se observa que la Teoría de la Contingencia es el marco teórico más frecuentemente empleado. De los seis trabajos basados en datos de organizaciones latinoamericanas sólo uno no ha podido ser identificado con enfoques universales o contingentes (Rivera, 1982), del resto, cuatro emplean la Teoría de la Contingencia (Collins, 1997; Frucot y Shearon, 1991; Guerreiro et al., 2006; Leach-López et al., 2007). Excepto por el estudio de Neu et al. (2006), el resto de los trabajos se basan en datos provenientes o recolectados en empresas, y todos ellos, excepto por Riviera (1982) emplean la Teoría de la Contingencia sola o combinada con algún otro enfoque. Estos resultados nos llevan a sugerir que los enfoques contingentes son los más adecuados para estudiar la contabilidad de gestión en organizaciones Latinoamericanas y luego publicar sus resultados en revistas académicas anglosajonas de prestigio (ver el Cuadro 3 para un resumen de los seis estudios citados).

*Cuadro 3. Tabla Comparativa de Estudios en Latinoamérica Publicados en Revistas Anglosajonas*

Trabajo	Tema General	Teoría empleada	Principal conclusión y mayor contribución a la literatura	Unidad de análisis	Método	Muestra
Rivera (1982)	Las empresas multinacionales adaptan los sistemas de control de gestión a las circunstancias locales	No se puede identificar	La contabilidad se segmenta para conservar el control central y se destacan los problemas de insuficiente cantidad de expertos, deficiente educación en contabilidad, y mal funcionamiento de servicios públicos.	Firma	Análisis de documentos	Empresas multinacionales en Venezuela
Frucot y Shearon (1991)	Capacidad de homogeneizar culturas por el reclutamiento selectivo o socialización	Contingencia	La relación entre diferencias culturales con la satisfacción y la forma de control estaban relacionadas para los gerentes de Estados Unidos, pero no para los gerentes mexicanos en empresas multinacionales. Gerentes mexicanos trabajando en empresas mexicanas difieren de los gerentes mexicanos trabajando en empresas con el 100% del capital extranjero. Se encuentra que poseen diferentes creencias respecto a la participación en la fijación del presupuesto y la forma de control.	Dfada: gerente/firma	Cuestionario (encuesta)	Empresas multinacionales en México
Collins, Holmann y Mendoza (1997)	Relación entre posiciones estratégicas y el diseño y uso de sistemas de control de gestión	Contingencia	Las posiciones estratégicas de defensa y reacción (en inglés 'defender' y 'reactor') se asocian positivamente con crisis sociales y económicas mientras que una relación negativa existe entre las crisis y las posiciones de exploración y análisis (en inglés 'prospecter' y 'analyzer'). Complementariamente la posición de exploración se relaciona positivamente con el uso de presupuestos.	Firma	Cuestionario (encuesta)	Empresas multinacionales en varios países
Guerreiro, Pereira y Frezatti (2006)	Cambios en el sistema de control de gestión	Institucional / contingencia	Cambios significativos en la forma de funcionar de una organización se institucionalizan en breves periodos de tiempo (siete años en el caso de este estudio).	Cambios institucionales	Estudio de caso	Gran empresa en Brasil: Banco do Brasil
Neu, O'Gomez y Heincke (2006)	Prácticas y discursos de instituciones internacionales promueven una practica financiera occidental y niegan la experiencia local	Gobernabilidad / Institucional	Demuestran como la contabilidad en los acuerdos de préstamo del Banco Mundial actúan como mecanismos de gobierno que difunden ciertas tecnologías financieras a economías emergentes, reestructuran sus aduana, y reafirman el prestigio, la legitimidad y la influencia del Banco Mundial.	Prestamos del Banco Mundial	Estudio de caso	Entidades gubernamentales en varios países
Leach-Lopez , Stammerjohan y Menair (2007)	Métodos en los que las empresas multinacionales mitigan los efectos de la cultura	Contingencia	Se extiende el estudio de Frucot y Shearon (1997) y se encuentran fuertes asociaciones entre la participación en la fijación del presupuesto y su funcionamiento tanto para los grupos de gerentes estadounidenses y mexicanos en empresas estadounidenses en México. Esta relación causal cambiaba sobre todo para gerentes mexicanos no bilingües o sin supervisores estadounidenses.	Gerentes	Cuestionario (encuesta)	Empresas multinacionales en México

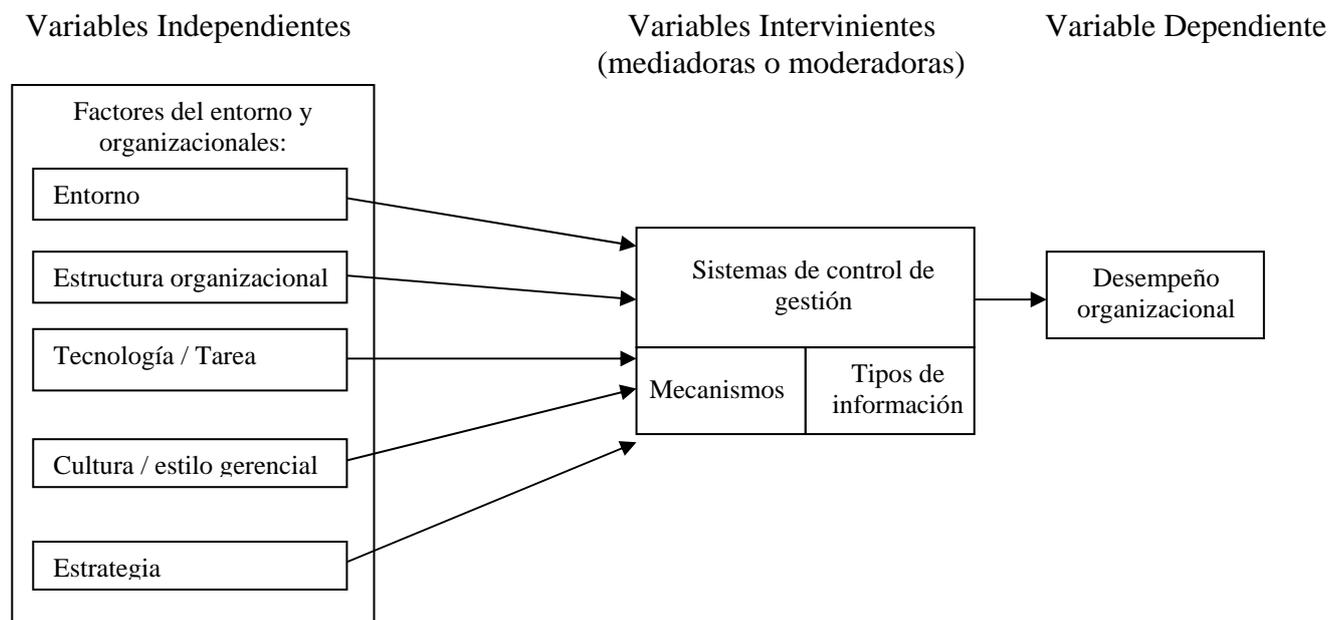
#### 4. PRINCIPALES HIPÓTESIS DE LA TEORÍA DE LA CONTINGENCIA

Las conclusiones de la Teoría de la Contingencia deberían ser aplicables al entorno latinoamericano, aunque aún ello no se ha demostrado totalmente. La conclusión más relevante para el propósito de este trabajo es que se pueden resumir en las relaciones entre los factores identificados y el sistema de control de gestión. La primera relación probada y aceptada es el impacto del entorno. Mientras Khandwalla (1972), Chenhall y Morris (1986), Govindarajan (1988) y Simons (1990) afirman que el impacto del entorno sobre el sistema de control es directo, Gordon y Narayanan (1984) afirman que el impacto es indirecto a través de la estructura. Coherente con el primer argumento, Chenhall y Morris (1986) y Simons (1990) sostienen que el impacto sobre los sistemas de control del entorno y de la estructura es independiente el uno del otro. Otra diferencia surge con la tecnología no sólo entre sub-unidades sino también entre firmas (Hayes, 1977). Waterhouse y Tiessen (1978) no pudieron separar los efectos del entorno y la tecnología, mientras que Chenhall y Morris (1986) afirman que tanto el entorno como la tecnología impactan sobre el diseño de los sistemas de control y son independientes uno del otro. Con respecto a la estrategia hay más acuerdo entre los autores porque todos los estudios aquí recopilados aceptan que la estrategia es un factor independiente que afecta el diseño de los sistemas de control (Govindarajan y Gupta, 1985; Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Dent, 1990; Govindarajan y Fisher, 1990; Kald et al., 2000).

##### Modelo de Relaciones

Para determinar el impacto de los sistemas de control gerencial en el desempeño de las organizaciones dentro del marco conceptual de la teoría de contingencia se debe diseñar un modelo de relaciones. En Latinoamérica, los sistemas de control gerencial se pueden estudiar en múltiples niveles tales como los mecanismos o subsistemas (presupuestos o medición del desempeño e incentivos) o como el tipo de información que capturan y transmiten (indicadores financieros o de clientes). El impacto de los sistemas de control de gestión sobre el desempeño puede ser positivo o negativo, y aquí es donde los estudios en economías emergentes pueden realizar contribuciones significativas ya que se ha sugerido que sistemas de control de gestión comprehensivos pueden actuar como un chaleco de fuerza en organizaciones que operan en entornos estables (Dávila, 2000). La Figura 1 muestra el modelo general de relaciones que la Teoría de la Contingencia estima *a-priori* y debería ser la base de estudios de sistemas de control de gestión en Latinoamérica.

Figura 1: Modelo *a-priori* de Relaciones Contingentes



## **Limitación a Considerar**

Los estudios que emplean la Teoría de la Contingencia han arrojado diversos resultados, que a veces no son fáciles de conciliar. Al revisar todos los trabajos aquí presentados, incluidas otras revisiones bibliográficas (Otley 1980, Fisher 1995; Chapman 1997; Langfield-Smith, 1997; Harrison y McKinnon, 1999; Chenhall, 2003; Luft y Shields, 2003) se sugiere que muchas diferencias surgen porque los académicos no son consistentes con el significado de cada factor utilizado, pero principalmente por el modo en cómo se construyen las variables para medir empíricamente cada factor. Por último hay que destacar, tal como se ha sugerido últimamente, que es posible que el problema radique en la definición de las relaciones o *'fit'* (Gerdin y Greve, 2004).

## **5. CONCLUSIÓN**

La Teoría de la Contingencia se considera muy adecuada para modelizar estudios exploratorios y permite elaborar modelos de relaciones entre variables independientes y dependientes explicadas por algunas variables mediadoras o moderadoras. La variable dependiente que normalmente se ha escogido es el desempeño organizacional, las variables independientes son los factores contingentes, y las variables moderadoras pueden ser variables tales como propósito de uso (controlar o coordinar) o intensidad de uso (alta o baja) de los sistemas de control de gestión ya sean mecanismos o tipos de información (Dávila, 2000; Porporato, 2008).

Según la Teoría de la Contingencia, la coordinación y el control de los miembros de una organización está determinado por el entorno externo e interno y la naturaleza del trabajo realizado. La Teoría de la Contingencia sugiere que las demandas impuestas por el entorno y las tareas en la organización alientan el desarrollo de estrategias para coordinar y controlar las actividades internas. Más específicamente, según esta teoría, cuando las prácticas de coordinación y control coinciden con la naturaleza del entorno y las tareas a realizar, el desempeño de la organización mejora (Gerdin y Greve, 2004).

La Teoría de la Contingencia es una teoría o marco teórico aceptado en las revistas académicas anglosajonas más prestigiosas. Esta teoría es lo suficientemente flexible para adaptarse a las particularidades de las organizaciones a estudiar, y esta teoría se aplica en estudios empíricos basados tanto en casos como en cuestionarios (Chapman et al., 2007). De un total de 72 artículos empíricos recopilados por Hopper et al. (2008) sobre economías emergentes solo seis usaron datos de organizaciones latinoamericanas y de ellos cuatro hicieron uso del marco conceptual provisto por la Teoría de la Contingencia. Por lo anterior, sugerimos que la Teoría de la Contingencia es el marco conceptual que mejor se adapta a los estudios empíricos que emplean datos de organizaciones Latinoamericanas.

Esta revisión de la literatura cubrió las grandes líneas de la Teoría de la Contingencia, destacó las ventajas de emplearla para realizar estudios de contabilidad de gestión en economías emergentes (particularmente en Latinoamérica), propuso un modelo a priori que puede ser empleado en múltiples situaciones, y explicó los riesgos y limitaciones del uso de esta teoría. Al concluir esta revisión de la literatura cuando nos preguntamos al igual que Hopper et al. (2008): ¿Qué de nuevo sabemos de la Teoría de la Contingencia en la contabilidad gerencial publicada en inglés?; pareciera quedar en claro la gran oportunidad de investigación que existe para quienes emplean datos de organizaciones latinoamericanas. Básicamente, sugerimos que existen múltiples oportunidades de investigación sin explotar en entornos no anglosajones que puede ser publicadas en inglés ya que el interés de los editores en publicar estudios empíricos hechos en economías emergente está creciendo (Groot, 2008), pero sólo los estudios en China están siendo extensivos ya que no son trabajos “pragmáticos y sin teorías explícitas” (Hopper et al, 2008; p:27) lo que pareciera ser el mayor defecto en el que incurren los investigadores que emplean datos de organizaciones Latinoamericanas.

## BIBLIOGRAFÍA

- ANTHONY, R. (1965): *The Management Control Function*. Harvard Business School, Boston (reprint 1988).
- ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V. (1998): *Management Control Systems*, Ninth Edition. McGraw Hill.
- BIRNBERG, TUROPOLEC; YOUNG, R. (1983): "The Organizational Context of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, pp. 111-129.
- BURNS; STALKER (1961): *The Management of Innovation*. London, Tavistock.
- CHANDLER, A. (1962): *Strategy and Structure*. MIT Press, Cambridge, Mass.
- CHAPMAN, C. (1997): "Reflections on a Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 (2), pp. 189-205.
- CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.; SHIELDS, M. (2007): *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 1 y 2. Oxford, U.K.: Elsevier.
- CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.; SHIELDS, M. (2009): *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 3. Oxford, U.K.: Elsevier.
- CHENHALL, R.; MORRIS, Y. (1986): "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*, Vol. 61 (1), pp. 16-35.
- CHENHAL, R. (2003): "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (2-3), pp. 127-168.
- CHENHAL, R. (2007): "Theorising Contingencies in Management Control Systems Research". Publicado en CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.; SHIELDS, M. (2007): *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 1. Oxford, U.K.: Elsevier.
- COLLINS, F.; HOLMANN, O.; MENDOZA, R. (1997): "Strategy, budgeting, and crisis in Latin American", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 7, pp. 669-689.
- DAVILA, A. (2000): "An Empirical Examination of Management Control Systems' Design in New Product Development". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, 383-409.
- DEMSKI, J.; FELTHAM, G. (1978): "Economic Incentives in Budgeting Control Systems". *The Accounting Review*, April, Vol. 52, 2, pp. 336.
- DENT (1990): "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (1), pp. 3-25.
- DERMER, J. (1977): *Management Planning and Control Systems*. Irwin.
- EISENHARDT, K. (1985): "Control: Organizational and Economic Approaches". *Management Science*, Vol. 31 (2), pp. 134-149.
- EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. (1990): *Accounting for Management Control*, Second Edition. Chapman & Hall.
- FISHER, J. (1995): "Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity". *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 24-53.
- FLAMHOLTZ, E. (1983): "Accounting, Budgeting and Control Systems". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (2/3), pp. 153-169.
- FLAMHOLTZ, E.; DAS and TSUI (1985): "Toward an Integrative Framework of Organizational Control". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1), pp.35-50.
- FRUCOT, V.; SHEARON, W. (1991): "Budgetary participation, locus of control and Mexican managerial performance and job satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66, n° 1, pp. 90-99.
- GARCIA, N. (1991): "El cambio de Paradigma en Materia de Contabilidad Gerencial". Trabajo presentado en el XIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Santa Rosa, La Pampa, Noviembre.
- GERDIN, J.; GREVE, J. (2004): "Form of Contingency Fit in Management Accounting Research – a Critical Review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 303-326.

- GORDON y NARAYANAN (1984): "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an Empirical Investigation". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 (1), pp. 33-47.
- GOVINDARAJAN, V. (1988): "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy". *Academy of Management Journal*, Vol. 31 (4), pp. 828-853.
- GOVINDARAJAN, V.; FISHER (1990): "Strategy, Control Systems and Resource Sharing: Effects on Business-unit Performance". *Academy of Management Journal*, Vol. 33 (2), pp. 259-285.
- GOVINDARAJAN, V.; GUPTA (1985): "Linking Control Systems to Business Strategy, Impact on Performance". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1), pp. 51-66.
- GROOT, T. (2008): "Book Review: Handbook of Management Accounting Research". *The Accounting Review*, Vol. 83, n° 4, pp. 1147-1152.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.; FREZATTI, F. (2006): "Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 2, n° 3, pp. 196-228.
- GUPTA, P.; DIRSMITH, M.; FOGARTY, T. (1994): "Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39 (2), pp. 264-285.
- HARRISON y MCKINNON (1999): "Cross-cultural Research in Management Control Systems Design: A Review of the Current State". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 483-506.
- HAYES, D. (1977): "The Contingency Theory of Managerial Accounting". *The Accounting Review*, Vol. 52 (1), pp. 22- 39.
- HOFSTEDE, G. (1980): *Culture's Consequences: International Differences in work-related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- HOFSTEDE, G. (1981): "Management Control of Public and Non-for-profit Activities". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 (3), pp. 193-211.
- HOPPER, T.; TSAMENYI, M.; UDDIN, S.; WICKRAMASINGHE, D. (2008): "Management Accounting in Less Developed Countries: What We Know and Need to Know". Working paper presentado en el *Research Seminar Series de la School of Accounting and Commercial Law, Victoria, University of Wellington*. Marzo, 7 del 2008.
- KALD, NILSSON y RAPP, (2000): "On Strategy and Management Control: The Importance of Classifying the Strategy of the Business". *British Journal of Management*. Vol. 11, pp. 197-212.
- KHANDWALLA (1972): "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls". *Journal of Accounting Research*, pp. 275-285.
- LANGFIELD-SMITH (1997): "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 (2), pp. 207-232.
- LAWRENCE y LORSCH (1967): *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard Business School Press, reprint 1986.
- LEACH-LOPEZ, M.; STAMMERJOHAN, W.; MCNAIR, F. (2007): "Differences in the role of job relevant information in the budget participation – performance relationship among US and Mexican managers: a question of culture or communication", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 105-136.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. (2003): "Mapping Management Accounting: Making Structural Models from Theory-based Empirical Research". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (2-3), pp. 169-249.
- MARKUS y PFEFFER (1983): "Power and the Design and Implementation of Accounting and Control Systems". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (2/3), pp. 205-218.
- MERCHANT, K. (1998): "*Modern Management Control Systems – Text and Cases*". Prentice Hall.
- MILES y SNOW (1978): "*Organizational Strategy, Structure and Process*". New York: McGraw-Hill.
- NEU, D.; O'GOMEZ, C.; HEINCKE, M. (2006): "Informing technologies and the world bank", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, n° 7, pp. 635-662.

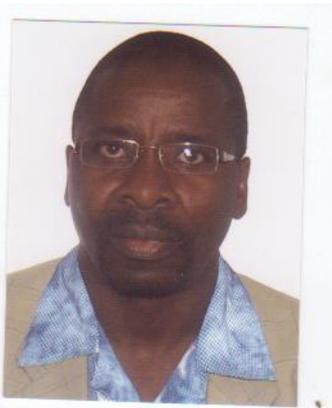
- OTLEY, D. (1980): "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, pp. 413-428.
- OUCHI y MAGUIRE (1975): "Organizational Control: Two Functions". *Administrative Science Quarterly*, December, Vol. 20, pp. 559-570.
- OUCHI, W. (1977): "The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control". *Administrative Science Quarterly*, March, pp. 95-113.
- OUCHI, W. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science*, Vol. 25 (September), pp. 833-848.
- PERROW, C. (1967): "A Framework for the Comparative Analysis of Organizations". *American Sociological Review*, pp. 194-208.
- PORPORATO, M. (2007): "Revisión de la evolución de la literatura anglosajona en Contabilidad de Gestión". *Costos y Gestión – Revista del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, Vol. 17 (6), p. 63-86.
- PORPORATO, M. (2008): "Impact of Formal Control Mechanisms on the Performance of International Joint Ventures". *Journal of Global Business Advancement*, - special issue on global issues in accounting – Vol. 2, n° 1/2, pp. 142-172.
- PORTER, M. (1980): "*Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*". New York: Free Press.
- PORTER, M. (1985): "*Competitive Advantage*". New York, Free Press.
- PUXTY, A. (1993): *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. Academic Press, The Advanced Management Accounting and Finance Series, The Chartered Institute of Management Accounts, Editado por David Otley.
- RIVERA, J.M. (1982): "The financial function of a U. S. multinational company abroad: a Venezuelan experience", *International Journal of Accounting*, Vol. 17, pp. 129-138.
- SCAPENS, R. (1985): *Management Accounting*. Macmillan.
- SIMONS, R. (1987): "Accounting Control Systems and Business Strategy: an Empirical Analysis". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (4), pp. 357-374.
- SIMONS, R. (1990): "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (1-2), pp. 127-143.
- THOMPSON, J. (1967): "*Organizations in Action*". MacGraw Hill Books, New York.
- VANCIL, R. (1979): "*Decentralization: Management Ambiguity by Design*". Homewood: Dow Jones-Irwin.
- WATERHOUSE y TIESSEN (1978): "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research". *Accounting, Organizations and Society*, August, pp. 65-76.
- WEICK, K. (1969). "*The Social Psychology of Organizing*". Addison-Wesley Publishing Co.
- WILLIAMSON, O. (1975): "*Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*". Free Press, New York.
- WOODWARD, J. (1965). "*Industrial Organization: Theory and Practice*". Oxford University Press, London.

### **Marcela Porporato**



Profesora Asociada de Contabilidad en la School of Administrative Studies, York University (Canadá). Su especialización tanto en docencia como en investigación se enfoca en la contabilidad de gestión a nivel internacional. El tema central que investiga son los sistemas de control de gestión que se diseñan e implementan en entornos turbulentos, ya sea en nuevas formas organizativas como joint ventures o en economías emergentes. Otras áreas de interés, en las que ha publicado diversos trabajos, incluyen medición del desempeño, mecanismos de gobierno empresarial, *behavioral accounting*, y casos. Su trabajo se expone en conferencias internacionales y se publica en revistas con referato.

### **Nelson Waweru**



Profesor Asociado de Contabilidad en la School of Administrative Studies, York University (Canadá). Master of Accounting and Finance por la University of Nairobi (Kenya) y Doctor en Contabilidad por la University of Cape Town (South Africa). Es miembro de comité editorial del *International Journal of Accounting and Finance*. Actualmente investiga y da clases en temas de medición del desempeño tanto en organizaciones públicas como privadas, educación y transferencia de conocimiento mediante casos, cambio en contabilidad de gestión y cuestiones contemporáneas en contabilidad financiera. Ha publicado extensamente en revistas académicas con referato y participa en conferencias internacionales.