

# LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN DESDE EL PLURALISMO DE HOPPER Y POWELL: POSIBLES VÍNCULOS CON EL COOPERATIVISMO

## MANAGEMENT ACCOUNTING FROM THE HOPPER AND POWELL PLURALISM: POSSIBLE LINKS WITH COOPERATIVISM

Bayron Ramiro Pinda-Guanolema

bayron77ramiro@gmail.com

Universidad de los Andes, Mérida-Venezuela

### RESUMEN

La Contabilidad de Gestión abarca la recopilación, medición y valoración de la información interna de la organización, su racionalización y control, para proporcionar información relevante para la toma de decisiones. El objetivo de este artículo es comprender los principales fundamentos de la Contabilidad de Gestión, con base en el Pluralismo de Hopper y Powell, estableciendo sus posibles vínculos con la economía social. Metodológicamente la investigación se basó en la propuesta de estos autores como enfoque de partida para comprender a la Contabilidad de Gestión desde una perspectiva alternativa a la de la contabilidad financiera. Los principales hallazgos teóricos dan cuenta de las limitaciones del enfoque funcionalista, que propiciaron el empleo de los enfoques interpretativo y crítico para la investigación contable. Adicionalmente emerge el pluralismo, que aporta las bases para la interpretación de los fenómenos contables desde una postura en la que se integran –además de los aspectos económico-financieros– lo histórico y lo social como parte de la realidad organizacional. Esto abre una nueva línea de investigación en el ámbito contable, al sentar las bases para desarrollos empíricos ulteriores focalizados en la contabilidad de gestión en el ámbito de la economía social.

**Palabras clave:** cambio organizacional, contabilidad de gestión, cooperativas, investigación contable, paradigmas, pluralismo

### ABSTRACT

Management accounting often is defined as the branch related to the collection, measurement and evaluation of the internal information of the organization, its rationalization and control, to provide relevant information for decision making. This article is aimed to understand the main assumption of Management Accounting, based on the Pluralism of Hopper and Powell, in order to establishing their possible bonds with the social economy. Methodologically,

Recibido: 18 de octubre de 2018 revisión aceptada: 14 de enero de 2019

Correspondiente al autor: bayron77ramiro@gmail.com

the research was based on the proposal of both authors as a starting point to understand Management accounting from an alternative perspective to that of financial accounting. Main theoretical findings point out some limitations of the functionalist approach, which led to the use of interpretative and critical approaches for accounting research. Additionally, pluralist approach emerges, which provides the basis for the interpretation of accounting phenomena from a different position in which –in addition to the economic-financial aspects– the historical and the social are also considered as part of the organizational reality. Thus, a new line of research in the accounting field is created, laying the foundations for further empirical developments focused on management accounting in the field of social economy.

**Keywords:** Accounting research, cooperatives, management accounting, organizational change, paradigms, pluralism

## INTRODUCCIÓN

Con frecuencia la Contabilidad de Gestión (CG) suele definirse como una rama de la contabilidad general orientada a la recopilación, medición y valoración de la información interna de la organización, su racionalización y control, con el fin último de proporcionarle información relevante para la toma de decisiones. De esta manera trasciende más allá de la contabilidad financiera, integrando tanto los aspectos financieros como los no financieros relativos a la entidad. De otro lado, dicha rama con frecuencia se vincula con la contabilidad de costos, que por su naturaleza limita la comprensión de la organización en todas sus dimensiones. Surgen así propuestas como la de Hopper y Powell, conocida como el enfoque pluralista de la contabilidad de gestión, como postura alternativa y abarcante para comprender mejor los cambios organizacionales.

El objetivo principal de esta investigación es comprender los principales fundamentos de la Contabilidad de Gestión desde el Pluralismo de Hopper y Powell, para luego establecer sus posibles vínculos con el cooperativismo (economía social). Desde el punto de vista metodológico se consideró el enfoque de estos dos autores como fundamento teórico

de partida, por cuanto sus postulados aportan elementos para comprender a la Contabilidad de Gestión desde un enfoque alternativo al de la contabilidad tradicional. Con este fin se realizó la revisión de literatura especializada sobre esta materia, con especial énfasis en los trabajos referidos a la Contabilidad de Gestión (management accounting), el enfoque pluralista en las ciencias sociales y el cooperativismo.

El artículo se ha estructurado en cinco secciones. Luego de esta introducción, en la primera de ellas se abordan sucintamente los paradigmas sociológicos propuestos por Burrell y Morgan (2005), que se han adoptado para la investigación contabilidad. Seguidamente se analizan la contabilidad de gestión (CG) desde el Pluralismo de Hopper y Powell. Sobre la base de estas dos secciones, la tercera de ellas es una disertación sobre la manera como la contabilidad de gestión podría aplicarse en el caso específico del cooperativismo, empleando igualmente el enfoque pluralista. Finalmente se presentan a manera de conclusiones los principales hallazgos teóricos de la investigación, que pueden a posterior constituir las bases para desarrollos empíricos en esta línea de investigación.

Bayron Ramiro Pinda Guanolema

## Los cuatro paradigmas sociológicos propuestos por Burrell y Morgan y su adopción en la contabilidad

Siguiendo a Burrell y Morgan (2005) en las ciencias sociales, la teorización se realiza a partir de cuatro paradigmas, los cuales parten de un conjunto de supuestos diferenciados sobre la “naturaleza de la ciencia social” y la “naturaleza de la sociedad”. En cada paradigma se aborda lo social desde su propia perspectiva, conformando un marco de referencia que aporta tanto una determinada visión del mundo o de la realidad que se pretende analizar, como de los mecanismos que pueden adoptarse para el análisis de lo social.

Basándose en la propuesta de Burrell y Morgan (2005), Hopper y Powell (1985) destacan la importancia de una postura paradigmática para el abordaje de la contabilidad de gestión. Los autores reafirman que el marco expuesto por Burrell y Morgan (2005), no solamente permite clasificar la investigación a partir de los supuestos ontológicos, epistemológicos y metodológicos que orientan su desarrollo. Estos también contribuyen con la creación de nuevas líneas de investigación, orientadas hacia el estudio de nuevos problemas pertinentes para el desarrollo social.

De acuerdo con Hopper y Powell (1985) cada paradigma se configura a partir de sus propios supuestos filosóficos, fundamentos teóricos y metodológicos que se articulan en función de los objetivos de investigación propuestos. Tales aspectos son analizados en el marco de Burrell y Morgan (2005) dentro de la dimensión de las ciencias sociales, que abarca los siguientes supuestos: ontológicos, epistemológicos, la naturaleza humana y metodológicos. Estos elementos son precisamente los componentes de una investigación que permiten la comprensión

de lo social desde la postura paradigmática asumida por el investigador, que puede ubicarse en el plano de dos dimensiones: lo objetivo y lo subjetivo.

Considerando las dimensiones mencionadas, Burrell y Morgan (2005) expresan que:

- Lo ontológico hace referencia a la naturaleza misma de la realidad de los fenómenos investigados. En los términos de Hopper y Powell (1985) esto significa que: a) la estructura de la realidad social puede tener una naturaleza objetiva, externa e independiente del observador (enfoques objetivistas) y; b) la realidad social no es independiente del sujeto observador, pues el mundo externo se aborda a partir de los conceptos creados por los seres humanos para su comprensión.

- Lo epistemológico abarca los supuestos que orientan la construcción del conocimiento científico y, los mecanismos empleados para su comunicación. Como lo expresan Hopper y Powell (1985), la epistemología es la disciplina que estudia la naturaleza del conocimiento, el cual puede adquirirse a partir de: i) la observación (extremo objetivista) y; ii) lo individual, la intersubjetividad y las capacidades individuales (extremo subjetivista).

- Los supuestos sobre la naturaleza humana expresan los mecanismos de relación que establecen los seres humanos con el entorno. Siguiendo a Hopper y Powell (1985) el abordaje de lo social puede enfocarse desde dos posturas: i) el comportamiento, las experiencias y vivencias de los individuos depende del entorno en que se realiza la acción social y, b) el comportamiento, experiencias y vivencias de los sujetos es independiente y autónomo del entorno, en la medida que éste se crea a partir de la acción social.

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La contabilidad de gestión desde el pluralismo de Hopper y Powell: Posibles vínculos con el cooperativismo

De acuerdo Burrell y Morgan (2005) los supuestos descritos inciden en la construcción del componente metodológico de la investigación, pues se relacionan con la postura metodológica adoptada por el investigador para el abordaje del problema y la consecución de los objetivos planteados. Por ejemplo, cuando el mundo social se trata bajo los mismos supuestos ontológicos y epistemológicos empleados para la explicación del mundo natural, el método que articula el componente teórico con el empírico, se construye a través de técnicas estadísticas como cálculos de frecuencias y modelos econométricos, empleados para el análisis de los datos recopilados, destacando el establecimiento de los patrones de regularidad y tendencias de los eventos observados, como base de la prueba de hipótesis y, el alcance de los objetivos propuestos.

En contraste, cuando la realidad social se crea a partir de las prácticas e interacciones sociales, el método que articula los fundamentos teóricos con los hallazgos empíricos, se construye a partir del interpretativismo, la intersubjetividad, la crítica y el diálogo, los cuales permiten comprender la naturaleza, estructura y funcionamiento del fenómeno en su propio contexto considerando las perspectivas de los actores que forman parte del mismo.

Basándose en la dimensión objetiva-subjetiva de la realidad, el conocimiento y el comportamiento humano, Burrell y Morgan (2005) identifican cuatro paradigmas sociológicos empleados como marco de referencia para la investigación contable. Estos se precisan en: el funcionalismo, el interpretativismo, el humanismo radical y el estructuralismo radical.

El funcionalismo presenta una postura objetiva de la realidad e intenta aportar

explicaciones racionales a los problemas del mundo social. Se caracteriza por la búsqueda de relaciones causa efecto y, el empleo de los métodos característicos de las ciencias naturales. La corriente más representativa del funcionalismo, es el positivismo considerado como el enfoque predominante de la investigación contable.

Siguiendo a Chua (1986) bajo el positivismo, la realidad es objetiva e independiente de los seres humanos. Para la autora, la dimensión ontológica de este enfoque se basa en el realismo, como aspecto que distingue al sujeto del objeto durante el proceso investigativo; epistemológicamente se destaca la existencia de una realidad empírica, independiente de la teoría, que puede emplearse como un criterio de “prueba empírica” para fundamentar la validez científica de los postulados teóricos; mientras metodológicamente se promueve la adopción del método hipotético deductivo, como base para la generación de teorías universales que puedan aplicarse en cualquier contexto.

A juicio de Hopper y Powell (1985), Chua (1986) y, Larrinaga (1999) el positivismo se ha empleado con frecuencia en las investigaciones contables relacionadas con la teoría de la contingencia, los mercados de capitales y, la contabilidad de gestión. En estos casos aplicando el método deductivo se ha intentado explicar la naturaleza y funcionamiento de una “realidad cognoscible y objetiva”.

En tal sentido, Larrinaga (1999) expresa que la investigación contable con frecuencia se ha interesado en la explicación del orden social y el equilibrio; los problemas de la ciencia contable “que merecen el estudio de la corriente dominante son aquellos que afectan a las organizaciones y su objetivo es encontrar mecanismos de control” (p. 109).

Así mismo, el autor destaca que el punto de vista de la organización se deriva de la postura de sus directivos y por ende, lo relativo a los problemas y soluciones depende de su ideología.

Entre las principales limitaciones del enfoque descrito para el abordaje de los fenómenos contables, se encuentra su carácter objetivo que restringe la comprensión del mundo social. Esto se evidencia, en las restricciones para promover el cambio social, así como para la interpretación de los distintos aspectos del entorno que aun cuando pudieran tener un carácter subjetivo, cualitativo y, que por su naturaleza no pueden cuantificarse, también influyen en el control de la organización.

Al respecto Morgan (1998) expresa que la investigación contable no puede ser completamente objetiva. Con frecuencia, los contadores se vinculan con sus observaciones a partir de la adopción de principios, procedimientos y métodos empleados en el ejercicio práctico, los cuales contribuyen con la creación de “metáforas” como un mecanismo para comprender la realidad contable.

Por su parte, el interpretativismo es un paradigma que intenta comprender el mundo social a partir de la experiencia subjetiva de los sujetos que forman parte del fenómeno investigado. De acuerdo con Chua (1986) ontológicamente bajo este enfoque se aborda el mundo social como emergente y subjetivo, el cual se objetiva a partir de la acción humana, pues los actores sociales participan en la construcción de la realidad social. Con relación a lo epistemológico, la autora expresa que el conocimiento se construye durante la acción social en el propio escenario donde suceden los fenómenos y, en cuanto a lo metodológico como lo expresa Larrinaga (1999), se emplean métodos que permiten

comprender “las personas como personas” que actúan intencionadamente de acuerdo con sus perspectivas y creencias.

En los términos Chua (1986) y Larrinaga (1999) el interpretativismo se ha empleado en la investigación contable, para comprender las prácticas de la contabilidad desde la interacción social de los propios actores que la ejercen en el campo empírico. Se reafirma que los fenómenos contables adquieren sus significados durante la acción social, objetivándose a partir de la interpretación.

A estos aspectos, Morgan (1998) agrega que el enfoque interpretativista aplicado en el ejercicio de la contabilidad, permite representar situaciones complejas presentadas en las organizaciones, las cuales se caracterizan por expresar dimensiones que trascienden el aspecto financiero, donde los sistemas contables además de monitorear y reflejar la realidad, contribuyen con su construcción para promover la toma de decisiones.

Entre las limitaciones de este enfoque, Chua (1986) destaca las restricciones para abordar temas relacionados con el sistema de control presupuestario, donde el objeto es independiente de las presunciones y posturas del investigador, concibiéndose como una variable exógena cuyo comportamiento no puede valorarse a través de los métodos interpretativos. En este caso, se muestra que algunos objetos de estudio como el presupuesto, por su carácter y naturaleza objetiva, así como por su significado cuantitativo expresado en las cifras, no puede construirse a través de la acción social, sino que requiere la recopilación de algunos datos como ingresos, gastos, costos, utilidades y estimar sus tendencias a través de técnicas estadísticas.

De otro lado, como parte de las teorías de cambio radical Burrell y Morgan (2005)



precisan, el estructuralismo radical y el humanismo radical. El primero intenta promover el cambio social a través de la comprensión de los conflictos sociales; mientras el segundo enfatiza en la conciencia individual, las relaciones de poder y, la alienación como mecanismo de dominación social.

La diferencia entre ambos enfoques la presentan Hopper y Powell (1985) en función del abordaje del mundo social. Para el estructuralismo radical la realidad es objetiva, se compone de eventos y relaciones externas e independientes de cualquier observador; mientras para el humanismo radical, la realidad es subjetiva y solo puede comprenderse a partir de la interpretación de las percepciones individuales de los actores que forman parte de la realidad investigada.

Como bien lo expone Chua (1986) los enfoques estructuralistas promueven el abordaje de problemas contables que por su naturaleza y características habían sido obviados por el positivismo. Entre éstos se encuentran los aportes de la información contable en los procesos de regulación, el papel de Estado como ente regulador del ejercicio contable, la rendición de cuentas, el uso de la información financiera para la legitimación de las relaciones de poder, entre otros. No obstante, Hopper y Powell (1985) destacan la ausencia de investigaciones contables basadas en los enfoques radicales, enfatizando en su potencial para abordar los problemas de la contabilidad desde otra perspectiva distinta a la tradicional, la cual permitirá incorporar el pluralismo como base del cambio organizacional y social.

## **La contabilidad de gestión (CG) desde el Pluralismo de Hopper y Powell**

De acuerdo con Escobar y González (2003), si bien existen diversas categorías para clasificar a los procesos que tienen lugar dentro de las organizaciones –en particular, los relacionados con su reingeniería–, la más popular da cuenta de tres tipos de ellos: los centrales (aquellos directamente relacionados con la entrega de valor a clientes externos y que abarcan las actividades primarias de la cadena de valor; los de apoyo (actividades secundarias que sirven de soporte a los procesos centrales); y los de gestión, que “incluyen la planificación estratégica, la presupuestación y la asignación de recursos” (p. 25).

De otro lado y aunque la contabilidad de costos –en tanto parte o rama principal de la contabilidad general– sigue siendo relevante, las empresas requieren una perspectiva más amplia a fin de llevar a cabo una labor de gestión cada vez más compleja. El entorno empresarial ha experimentado diversos cambios (entre los que destacan la globalización de la competencia, el desarrollo de las tecnologías de información y comunicación –TICs– y la aparición de nuevas técnicas de producción –como el Justo a tiempo o los sistemas productivos integrados por computador–), que han contribuido a la evolución de aquella hacia la denominada Contabilidad de Gestión (CG). Así, tal y como señalan Johnson y Kaplan (1988; citados por Escobar y González, 2003) las técnicas y sistemas desarrollados por la contabilidad de costos a principios del siglo XX resultaban –en sus postrimerías– insuficientes e inapropiados, al tiempo que los supuestos básicos sobre los que se apoya también han cambiado significativamente.

Es aquí donde emerge la Contabilidad de Gestión (CG), entendida como aquella rama de la contabilidad cuyo objeto es captar, medir y valorar la circulación interna, así

Bayron Ramiro Pinda Guanolema

como su racionalización y control, con el fin de proporcionar a la organización la información relevante para la toma de decisiones (AECA, 2003a). Por lo tanto, la CG es un instrumento que puede ser utilizado para facilitar el proceso de control a través de la elaboración y confección del presupuesto (i.e., el proceso de planificación) y mediante el cálculo y análisis de las desviaciones respecto del mismo (i.e., el proceso de evaluación) (AECA, 2003b).

De allí que en general a la CG se le identifique como aquella que efectivamente apoya la toma de decisiones y las actividades de planificación y control de las organizaciones empresariales, al suministrar información económica –financiera o no financiera– relevante y oportuna para tales fines (Escobar y González, 2003). Una variante del término son los llamados Sistemas de Contabilidad de Gestión, SCG (o “MAS”, por sus siglas en inglés), que comprende los procesos, estructuras e información para decisiones organizacionales, gobierno, control y responsabilidad (Hopper et al., 2011).

No obstante, la CG también puede comprender la preparación de informes financieros para otros grupos distintos a los de dirección (e.g., accionistas, acreedores, agencias reguladoras o autoridades fiscales) (National Accounting Association-NAA, 1981; citada por Gómez, 2002). Por tanto, si bien –como destaca este último autor– predomina la naturaleza interna tanto del destino como de la utilización de la información así provista, también podría –tal y como señala la NAA estadounidense– ser de carácter externo (o sea, tener el objetivo de la información financiera).

Adicionalmente Escobar y Lobo (2001) indican que, sin importar si es cuantitativa o cualitativa, la información proporcionada

por la CG debe tener un contenido, que estaría limitado por su relevancia para la gestión empresarial. Aquí es importante tener en cuenta la advertencia hecha por Sierra y Escobar (1996) en cuanto a la amplitud de la información que es necesaria para dicha tarea. Así, estos autores establecen las distintas categorías de información, en relación con: i) el movimiento externo de valores, es decir, transacciones realiza por la empresa con su entorno; ii) el movimiento interno de valores como consecuencia del proceso productivo; iii) los acontecimientos internos que no implican movimiento interno de valores, tales como los referidos al personal de la empresa o a la gestión de la calidad; y, iv) la evolución del entorno de la empresa, con el propósito de considerar las amenazas y oportunidades que de él se puedan presentar.

Según Gómez (2002), si bien los fundamentos de la contabilidad de gestión se encuentran básicamente en la teoría económica neoclásica (con el subjetivismo, el hedonismo y el individualismo o visión atomística entre sus principales postulados), desde algunas décadas estos han resultado insuficientes o incapaces para explicar el comportamiento dentro de las organizaciones. Ello ha propiciado la migración hacia otras corrientes o escuelas de pensamiento económico como fundamentos para explicar los fenómenos contables, tales como la economía institucional. Para esta última y según aquél, autor el sistema económico trasciende la suma de sus partes (o sea, correspondería a un análisis holístico), dejando atrás por tanto, las bases neoclásicas para comprender la actividad económica como un fenómeno social y enfatizando en sus vínculos con las instituciones sociales. Adicionalmente, dado que la adopción, el diseño, la implantación, la utilización y la modificación de los sistemas de contabilidad de gestión estarían

más vinculados con factores institucionales que con condicionantes técnicos (e.g., la norma), se justificaría utilizar la perspectiva sociológica del nuevo institucionalismo (Araújo, 2014).

También desde el institucionalismo el sistema económico se considera como un subsistema de uno más amplio: la sociedad o sistema cultural, en el que el individuo (“ser humano”) es un también un producto cultural, cuya acción social está en consecuencia influenciada por ese entorno. Estas particularidades han propiciado la incorporación de otras posturas distintas al positivismo para el abordaje de la realidad, vinculada con la contabilidad de gestión. Como se señaló en la sección anterior, el positivismo ha sido durante décadas la corriente principal en la investigación contable (Salgado-Castillo, 2011; Aquel y Cicerchia, 2011; Hopper y Powell, 1985). Estos dos últimos autores dan cuenta del desarrollo alcanzado por la contabilidad de gestión a partir del positivismo, destacando –por ejemplo– los vínculos entre el costeo estándar y los principios de la administración científica, así como las contribuciones posteriores precisadas en la teoría de sistemas cerrados y la economía neoclásica.

El campo de investigación de la Contabilidad de Gestión se ha ampliado considerablemente a partir de la década de 1980 (Ittner y Larcker, 2001; Hesford et al., 2007). En general, la investigación contable ha examinado el uso de prácticas de contabilidad de gestión, es decir, prácticas que respaldan la toma de decisiones interna, en el contexto de las grandes empresas. La literatura sobre contabilidad de gestión ha examinado su papel como un mecanismo para la mejora del rendimiento, la coordinación, el control y la responsabilidad (Scapens y Bromwich, 2001). Otros autores como Escobar, González y Lobo (2003),

que el auge de la CG se remonta a la década de 1990, con un creciente interés sobre los procesos de cambio organizativo. Además, de acuerdo con los primeros autores no solo han surgido nuevos temas de investigación, sino que aparecen publicaciones exclusivamente dedicadas a este campo (como por ejemplo la revista *Management Accounting Research*, creada en 1990), así como también invitando a examinar los fenómenos de la contabilidad de gestión desde diferentes perspectivas disciplinarias y métodos (Scapens y Bromwich, 2001).

Las raíces de la contabilidad de gestión pueden ubicarse en el Reino Unido, limitando su ámbito a unas pocas universidades y redes de investigación, con escasa vinculación internacional y escasamente orientada hacia publicaciones científicas. De hecho, se trataba en su mayoría de profesores universitarios que ejercían la CG como práctica profesional, pero no como investigadores; o bien, de individuos que se proponían realizar investigaciones basadas en la práctica (Scapens y Bromwich, 2001).

De acuerdo con estos autores, inicialmente –y sobre todo en EE.UU.– los estudios sobre contabilidad favorecían principalmente las líneas de la contabilidad financiera, al tiempo que para los investigadores de la contabilidad de gestión estas publicaciones eran prácticamente inaccesibles. Los pocos documentos contables de gestión publicados estaban fundamentados en la economía, predominando en ellos una postura teórica o fuertemente empírica (esta última, característica básica del positivismo). Por otro lado, la investigación contable generalmente se ha interesado las prácticas que respaldan la toma de decisiones interna, en el contexto de las grandes empresas. La literatura sobre contabilidad de gestión ha examinado su papel como un mecanismo para la mejora

Bayron Ramiro Pinda Guanolema



del rendimiento, la coordinación, el control y la responsabilidad (Scapens y Bromwich, 2001).

A diferencia de estas posturas, Hopper y Powell (1985) destacan la naturaleza multidisciplinaria de la contabilidad de gestión. Como consecuencia, existen diversas teorías implícitas que ocultan el hecho de que su eje principal es lo social y –en consonancia con lo señalado por Burrell y Morgan (2005)–, la sociedad y las ciencias sociales.

En esta misma dirección Salgado-Castillo (2011) da cuenta de tres paradigmas empleados en la CG. El primero es el Normativo, basado en tendencias investigativas a priori y prescriptivas; a éste se agrega el Positivismo, que sigue los postulados de las ciencias naturales (“formales”) y aplica un método deductivo y la verificación empírica para garantizar la objetividad de sus resultados. Ambos aportan una visión de la realidad objetiva e independiente del sujeto investigador. El segundo paradigma se corresponde con las posturas interpretativa y crítica, ambas alejadas del positivismo, que aportan una visión subjetiva de la realidad para abordar problemas desde una perspectiva social (en consonancia con lo señalado por Larrinaga, 1999; Chua, 1986; Hopper y Powell, 1985). El tercer paradigma es la investigación orientada a la práctica (o “aplicativa”), es decir, a la generación de técnicas, prácticas, sistemas y métodos de gestión que coadyuven al desarrollo organizacional.

Esta postura amplía el marco paradigmático de Burrell y Morgan (2005), al incluir dentro de la CG –además de lo normativo, como elemento que rige las prácticas de gestión–, lo aplicativo: la generación de innovaciones orientadas al mejor desempeño de la organización. También se insiste en la

propuesta de Hopper y Powell (1985) de incluir, dentro de un mismo paradigma, las bases de lo interpretativo y lo crítico.

Otro elemento discutido por Hopper y Powell (1985) es que la CG –por su orientación práctica– se ha fundamentado en teorías de otras disciplinas (como la economía y la administración), sin preocuparse por los postulados filosóficos que le aportan un carácter científico. Por lo tanto, al incluir tales supuestos en la investigación en CG ésta adquiere un carácter multidisciplinario que permite el abordaje de sus problemas desde los enfoques alternativos –interpretativo y crítico–. Esto podría, de acuerdo con los autores, contribuir con el debate académico al trascender desde la simple cuantificación y/o medición de los fenómenos contables hacia su valoración social e histórica.

Adicionalmente hay otros dos elementos relevantes a destacar en el estudio de Hopper y Powell (1985). El primero es la persistencia de los enfoques de la CG convencional, no obstante, las ingentes críticas hacia ella y sus proposiciones teóricas desde las ciencias del comportamiento. El otro es que una parte significativa de los estudios en organización relacionados con la CG han partido de supuestos funcionalistas sobre la naturaleza de las ciencias sociales y de la sociedad.

En el marco de este debate académico sobre los paradigmas en la CG, Hopper y Powell (1985) proponen al pluralismo como alternativa epistemológica, teórica y metodológica para su desarrollo, fundamentado en la adopción de los enfoques alternativos (i.e., el interpretativismo y la teoría crítica) como base para comprender las prácticas de gestión adoptadas por la organización. Como ejemplos de su potencialidad apuntan –entre otros– los siguientes: i) la comprensión sobre cómo son creadas las cuentas y las normas

contables, que en lugar de originarse en procedimientos objetivos, libres de valores y neutrales, tienen implícitos la subjetividad (debido a que son producto de las prácticas sociales mediadas por procesos políticos, a través de la negociación y el consenso); ii) en algunos casos determinados miembros de la organización –incluidos los contadores– pueden dosificar o manipular la cantidad y calidad de la información para asegurar fines personales, lo que hace que los sistemas de información incidan en las estructuras de poder dentro de ella (información como recurso de poder o fortaleza de un sector o grupo de interés de aquélla).

Es aquí donde procesos organizativos tales como el control presupuestario se convierten en mecanismos donde la negociación permite a los actores de la entidad replantear sus afirmaciones, encontrar significados alternativos para los hechos organizacionales, enriquecer la comprensión de la organización y asegurar mayores niveles de consenso. Bajo el pluralismo esto se alcanza a través del diálogo y la comunicación entre los actores que participan en la acción social. No obstante, Hopper y Powell (1985) aclaran que tales nociones pluralistas adoptadas en contabilidad no deben limitarse solo a la negociación entre los intereses gerenciales (actores o grupos), sino que pueden extenderse tanto a las relaciones industriales (i.e., es decir, al conjunto de procesos que tienen lugar en la organización) como a la preparación y presentación de la información financieras. Además, bajo condiciones de incertidumbre, la CG (o los “sistemas de información de gestión”) son utilizados para racionalizar retrospectivamente decisiones y acciones previamente adoptadas en la organización.

De lo anterior se deduce que los supuestos pluralistas se basan en una construcción

social de la realidad organizacional, concebida desde las prácticas sociales de los actores que conforman y adoptando métodos interpretativos basados en el diálogo para comprender los fenómenos sociales de la CG desde una perspectiva amplia y multidisciplinar. No obstante, aun cuando el pluralismo enfatiza en la negociación es el resultado de diferentes puntos de vista, capaces de ser reconciliados para alcanzar un consenso –y por tanto los objetivos de la organización– a través de la interacción social. En este punto es necesario tener en cuenta que, si bien los fundamentos del pluralismo integran las ideas y métodos interpretativos, algunos autores lo consideran más subjetivo que los enfoques funcionales. Por lo tanto, la potencialidad del pluralismo se encuentra en los supuestos de partida de la contabilidad, evidenciando la necesidad de que la investigación en esta disciplina considere los valores y creencias intrínsecos en la naturaleza de las ciencias sociales y de la sociedad en general, además de las implicaciones que esos valores pueden tener sobre los resultados (Larrinaga, 1999). Esto último justamente se alinea con los supuestos de partida de Burrell y Morgan (2005) sobre lo social, abordados a lo largo de estas dos secciones. Por tanto, se reafirma la idoneidad del pluralismo como enfoque alternativo para la investigación en la CG.

### **La contabilidad de gestión en el ámbito del cooperativismo desde un enfoque plural**

Como se ha venido afirmando en las secciones precedentes, la CG es una herramienta que facilita la toma de decisiones. Su importancia radica, en la consideración de los indicadores financieros y no financieros que aportan información relevante para el diseño de los modelos y prácticas de

Bayron Ramiro Pinda Guanolema

gestión que contribuyen con el desarrollo organizacional. No obstante, de acuerdo con Hussain y Gunasekaran (2002) las limitaciones de la contabilidad de gestión tradicional revelan la necesidad de examinar la naturaleza de las prácticas de gestión de costos que realizan las organizaciones.

En esta misma línea, autores como Salgado (2011) enfatizan en la necesidad de vincular la CG con las necesidades empresariales. Tal postura favorece la generación de construcciones teóricas, a partir de las necesidades y realidades de las organizaciones, promoviendo la formulación de estrategias dirigidas hacia la solución de los aspectos críticos que estas presentan en el campo administrativo, los cuales limitan su desempeño. La importancia de la CG se evidencia en el campo práctico de la contabilidad a partir de diversas áreas como el gobierno corporativo, la responsabilidad social empresarial, los modelos de gestión, entre otras. Uno de los casos relevantes es el sector bancario, donde las evidencias empíricas dan cuenta que –no obstante, la importancia de algunos indicadores financieros (tales como beneficios, ventas, ganancias generadas, tasa de retorno, entre otros)–, en la práctica los no financieros (tales como la calidad, el grado de satisfacción del cliente, la responsabilidad social y otros) no reciben la misma atención por parte de la investigación académica (Hussain y Gunasekaran, 2002).

En esta sección, a fin de vincular la CG con el desempeño de las cooperativas, se parte de la consideración del papel que estas últimas tienen en el desarrollo socioeconómico. Se reconoce ampliamente en la comunidad académica que el cooperativismo trasciende los aspectos productivos, para enfatizar en el bienestar de sus asociados y de la sociedad

en general. Así, el objetivo de estas formas de producción social, abandona el beneficio económico (aspecto productivo) como motor de la organización, para centrarse en el alcance del bienestar social en sentido amplio.

Este argumento se reafirma con la postura de Hopper et al. (2011) cuando plantean que los sistemas de contabilidad de gestión tienen un rol muy importante en el desarrollo, a pesar de su incipiente investigación en los países en desarrollo. Así, por ejemplo, una adecuada planificación central requiere contar con un presupuesto interactivo entre los órganos del Estado central y las empresas (sector privado), al tiempo que las políticas actuales basadas en el mercado incorporan los intereses privados que promueven controles más eficientes.

Hopper et al. (2011) apuntan adicionalmente que los SCG tienen estrecha relación con aspectos del desarrollo tales como la gobernanza, la planificación, el empleo y calidad de vida, aunque su implementación empírica es problemática: las políticas y las culturas locales pueden transformarlos en herramientas de coerción o de legitimidad externa en lugar de control racional y responsabilidad democrática. Otro aspecto relevante es que la mayoría de las veces, los modelos adoptados tanto en los sectores públicos como privados en los países desarrollo han estado generalmente basados en las prácticas de países más desarrollados (debido a que permitía, sobre todo en el segundo caso, asegurar sus objetivos comerciales; pero no los objetivos relativos al desarrollo).

De acuerdo con la Alianza Internacional Cooperativa (2013), las cooperativas son asociaciones autónomas, creadas

voluntariamente por un grupo de personas que deciden conformar una empresa de propiedad conjunta, la cual funciona democráticamente para satisfacer las necesidades económicas, sociales y culturales de sus agremiados. Sus bases se encuentran en los principios del cooperativismo precisados en: a) la adhesión voluntaria y abierta; b) el control democrático de los miembros; c) la participación económica de los miembros; d) la autonomía e independencia; e) la educación capacitación e información; f) la cooperación entre cooperativas; y, g) el interés por la comunidad (Alianza Internacional Cooperativa, 2013).

En este escenario, el desarrollo de las cooperativas como organizaciones sociales no se encuentra aislado de las prácticas de CG. Estas últimas se configuran como “un enfoque amplio, diverso y propicio para la integración disciplinar” (Salgado, 2014, p. 810). A juicio de este autor la CG contribuye con el desarrollo organizacional en la medida que articula los fundamentos de la contabilidad con la gestión, en el diseño de prácticas empresariales que aporten una visión de conjunto sobre el funcionamiento y desempeño de la organización.

Así, como indican Bagnoli y Megali (2009), dado que los sistemas de control de gestión orientan la actuación de una organización hacia el cumplimiento de sus objetivos, la medición de su desempeño en el caso de las cooperativas debe asumir múltiples perfiles. En este tipo de entidades deberían ser varias las partes interesadas, su permanencia estar basada en los ingresos generados de sus operaciones y realizar aquellos negocios que les permitan alcanzar su objetivo social a través de su funcionamiento (por ejemplo, integración al trabajo de personas menos

favorecidas, provisión de servicios sociales, comunitarios y ambientales, comercio ético, entre otras).

Además, por cuanto este tipo de organizaciones debe responder más a una comunidad (la sociedad) que a los accionistas (sus asociados), el control de la gestión se convierte en el instrumento para la rendición de cuentas, tanto en el sentido de la responsabilidad como el del deber de divulgación (que junto con los sistemas de medición garantizan la disponibilidad de información para una divulgación responsable). De ello se desprende la pertinencia de implementar sistemas multidimensionales de control, con énfasis en tres aspectos de referencia en la gestión: el económico-financiero (tanto para la presentación de los estados financieros como para la contabilidad de costos); el de efectividad social; y la legitimidad institucional.

Por ende, puede afirmarse que la aplicación de prácticas de CG en las cooperativas, promueve el diseño e implementación de nuevas estrategias y modelos de gestión, que permiten a estas entidades –además de cumplir con el objetivo social para el que fueron creadas–, reafirmar su papel en los procesos de desarrollo socioeconómico a través de la diversificación de la estructura productiva, la generación de empleo e ingresos, así como la reducción de la pobreza.

Por su carácter interdisciplinario, la CG permite acercarse a la realidad financiera, económica y social de las cooperativas, al considerar algunos aspectos fundamentales –que las distinguen de las empresas orientadas únicamente al beneficio económico–, como son su naturaleza, sus características, sus especificidades,

Bayron Ramiro Pinda Guanolema

su funcionamiento, sus necesidades y sus relaciones con el entorno. Estos son precisamente los aspectos que se deben considerar al momento de definir las prácticas que resulten más adecuadas para la gestión de las cooperativas con criterios de eficiencia y sustentabilidad.

Un aspecto adicional al tener en cuenta en el caso de este trabajo son las particularidades de las entidades cooperativas. Tal y como sucede en los países más desarrollados, la proporción más grande de ellas corresponde a la categoría de las micro, pequeñas y medianas empresas, no obstante, la presencia y la importancia económica de las de grandes dimensiones. El problema es que, tal y como lo apuntan Ng, Harrison y Akroyd (2013), este tipo de empresas u organizaciones tienen tasas de fracaso más elevadas que las grandes, por lo cual se justifica que las prácticas de contabilidad de gestión deberían centrarse en aquellas áreas que puedan mejorar sus tasas de supervivencia (por ejemplo, la administración de ingresos mediante su maximización, que permita alinear mejor las prácticas de contabilidad de gestión con los objetivos de muchas de estas empresas).

Estas ideas están en correspondencia con el planteamiento de Salgado (2011, 2014), según el cual un enfoque interdisciplinario de la CG permite comprender mejor la complejidad de las organizaciones. Esto implica el abordaje de algunos aspectos que aportan una visión más amplia, que además de los costos, abarcan su ambiente interno y externo, el uso de la tecnología, entre otros.

Al respecto, Hopper et al. (2011) manifiestan la necesidad de incorporar en las investigaciones sobre la CG aspectos vinculados con lo histórico y lo etnográficos, que permitan identificar cómo los atributos culturales locales se reproducen en formas

distintivas de contabilidad y rendición de cuentas, que a su vez constituyen las bases para que los SCG pueden adaptarse a las circunstancias y preferencias locales. Otros temas que podrían estudiarse son las organizaciones no gubernamentales (ONGs), en particular cuando su actividad vinculada con los sectores más pobres de la sociedad (generalmente en referencia a los casos de la agricultura rural, la industria doméstica y las microempresas), permite desarrollar SCG efectivos que realzan las culturas tradicionales, al tiempo que cumplen con los objetivos de desarrollo. También apuntan que, si bien la liberalización económica promovió el desarrollo de los SCG, persisten en la investigación de manera abundante estudios relacionados con la cultura, las etnias, la corrupción, la coacción y el patrocinio político.

Como alternativa proponen que los estudios en contabilidad deberían evaluar a los SCG no solo con respecto a criterios de desempeño económico, sino también en relación con objetivos de desarrollo más amplios. Adicionalmente, subrayan la relación entre Estado y regulación, en alusión a las especificidades de los países en desarrollo (por ejemplo, algunos que pese a su industrialización reciente, destacan por su irrespeto a los derechos humanos; la controversia entre la efectividad de las empresas estatales en comparación con las empresas privadas, entre otros). En síntesis, si bien reconocen el crecimiento de la investigación en CG –especialmente en empresas públicas y privadas–, subrayan la necesidad de aumentarla en los casos de pequeñas y medianas empresas, en la agricultura, en organizaciones no gubernamentales e instituciones transnacionales.

Esta concepción de la CG abre nuevas líneas de investigación para el caso de las cooperativas,



cuya realidad podría comprenderse desde una postura interdisciplinaria que además de lo contable y administrativo, abarque las dimensiones sociales, institucionales, culturales y ambientales que forman parte de la acción social que las caracteriza.

Así, los argumentos expuestos se enmarcan dentro del enfoque pluralista ampliamente desarrollado por Hopper y Powell (1985), discutido en la sección anterior al enfatizar su importancia para la incorporación de los postulados interpretativo y crítico, como corrientes alternativas que sustentan el abordaje de temas y objetos de estudio en CG. Se trata de elementos que la corriente principal –positivista– por su carácter objetivo, no se ha encontrado en capacidad de estudiar.

En estos términos, al adoptar las bases del pluralismo propuesto por Hopper y Powell (1985), para el desarrollo de investigaciones en CG en el caso de las cooperativas, se promueve la construcción social de la realidad de estas entidades a partir de la interacción social de sus agremiados, así como de sus relaciones con el entorno y la sociedad en general. A diferencia de la postura positivista, el pluralismo permitiría comprender las prácticas sociales que históricamente han caracterizado las cooperativas, sus valores y principios rectores como base del cumplimiento de su papel social en el desarrollo, los modelos de gestión adoptados para el alcance del bienestar de sus socios y de la colectividad en general, sus relaciones con el entorno y contribuciones con el bienestar social, sus prácticas internas y relaciones sociales como aspecto central que contribuye con el alcance de los objetivos planteados, la valoración de los activos intangibles de estas entidades –que por su características no pueden cuantificarse a través de los

indicadores netamente financieros–, entre otros aspectos.

Un ejemplo de esto último es el trabajo de Escobar, González y Lobo (2003), al abordar el tema de las fusiones y adquisiciones en el caso de las cooperativas, destacando los estudios sobre aspectos estratégicos y financiero-contables, al tiempo que se relegan sus aspectos organizativos y sociales, que resultan claves para éxito o fracaso de tales operaciones. Específicamente, desde el punto de vista de CG, justifican la importancia de aquella línea en que, la reorganización para conseguir la integración posterior, afectan tanto a las estructuras organizativas como a los sistemas de información, entre ellos, la CG. Es a través de esta última que la Dirección puede incidir sobre el cambio organizativo resultante, por ejemplo, al proporcionar información que refleje y refuerce su posicionamiento estratégico.

Adicionalmente, en cuanto al rol de la CG en el control y en los cambios a raíz de tales procesos, Escobar et al. (2003) atribuyen tales cambios no a las fusiones y adquisiciones como tales (es decir, a necesidades de las empresas ahora reunidas bajo dirección única), sino a las preferencias de los individuos. También apuntan que muchos autores obvian ciertos elementos intangibles como la cultura organizativa, las relaciones de dominio y las cuestiones de elección personal, que pueden convertirse en posibles contingencias de los cambios en los SCG una vez ocurridas las fusiones y adquisiciones. Por último, aluden también como factores de fracaso de tales procesos la falta de planificación de la integración de la infraestructura técnica y organizativa, el menosprecio de la dimensión humana de las fusiones y adquisiciones (por ejemplo, la destrucción de valor no económico –de

empleo o desarrollo profesional—, cuando actores que las promovieron abandonan la organización), entre otros.

## CONCLUSIONES

Como ha ocurrido en la investigación contable y a pesar de la existencia de distintos paradigmas —e.g., como proponen Hooper y Powell (1985)—, el funcionalismo, interpretativismo, junto con el humanismo radical y el estructuralismo radical), la CG ha estado signada por el funcionalismo como corriente principal. Esta postura en esencia objetiviza la realidad y fundamenta la generación de conocimiento científico en métodos cuantitativos. Debido a las limitaciones de esta corriente, en el devenir de la investigación comienzan a tener mayor importancia los trabajos basados en los enfoques interpretativo y crítico, cuya adopción favorece el pluralismo en la medida en que permite comprender la realidad de los fenómenos contables desde una postura amplia, que trasciende el ámbito económico-financiero para incorporar lo histórico y lo social.

En este contexto paradigmático, el ejercicio práctico la CG se ha replanteado para incorporar otros elementos distintos a los tradicionales, revelando la necesidad de ampliar las investigaciones en esta área a fin de responder a las necesidades de las organizaciones (es decir, al “cambio organizacional” o “desarrollo organizacional”). Así, la CG desde este enfoque interdisciplinario se vincula con el pluralismo de Hopper y Powell (1985), dando lugar a nuevas áreas y temas de investigación, en las que se articulan las prácticas contables con la acción social que tienen lugar en las propias organizaciones. Así, además de lo contable y administrativo, se consideran también las dimensiones

sociales, institucionales, culturales y ambientales que los complementan los procesos sociales e inciden en la realidad económico-financiera de las organizaciones.

En este mismo contexto, las cooperativas —si bien representan organizaciones con fines predominantemente sociales— demandan igualmente de innovaciones en cuanto a prácticas de gestión que permitan asegurar su viabilidad económico-financiera y su sustentabilidad social. A pesar de que estas relaciones entre la economía social y la CG han sido abordadas de manera incipiente en la comunidad académica, se han identificado algunos estudios y temas de interés que reivindican la necesidad y pertinencia desde una perspectiva interdisciplinaria (plural).

Algunas ideas sobre el curso de la investigación sobre la CG son precisadas por Bagnoli y Megali (2009), quienes concluyen que si bien los sistemas de CG deben reflejar las especificidades de las empresas sociales (cooperativas), también deberían mostrar al menos los siguientes aspectos clave (en cuanto a la información): con respecto a la dimensión económico-financiera, i) un estado de resultados, que demuestre el equilibrio económico (o su umbral de rentabilidad); ii) el valor económico y social agregado, que demuestre la remuneración equitativa de los actores involucrados en su proceso productivo; iii) el flujo de efectivo generado y su capacidad para mantener un equilibrio financiero compatible con el mercado en el que funciona y con sus estrategias particulares de inversión y desarrollo; iv) la incidencia de los costos de producción sobre sus ingresos y comparativamente con otros actores del mercado (tanto privados como otras entidades de la economía social); y, v) el costo de las actividades/

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La contabilidad de gestión desde el pluralismo de Hopper y Powell: Posibles vínculos con el cooperativismo

proyectos y de los bienes y/o servicios, proporcionando datos cuantitativos sobre las bases para la fijación de precios y para las ofertas públicas.

En cuanto a la efectividad social, la CG debe considerar como aspectos relevantes: i) la evaluación de la sostenibilidad ambiental y social de los recursos y métodos de producción; ii) los resultados en términos físicos (cantidad de servicios, acciones, etc.); iii) los indicadores de resultados sobre la base de acciones concretas y en relación con puntos de referencia externos; y, iii) la evaluación del impacto económico y social. Por último, en cuanto a la dimensión de legitimidad institucional, los autores precisan como claves a considerar: i) la coherencia institucional (de las actividades con la misión establecida); y, ii) el cumplimiento del marco legal general y particular, así como de otras normas secundarias.

Las tres dimensiones descritas en el transcurso de esta investigación reafirman el carácter interdisciplinario de la CG, al tiempo que pone en relieve la necesidad de adoptar enfoques plurales –alternativos al positivismo– para la comprensión de los fenómenos que forman parte de la misma, en el propio escenario de ocurrencia –la organización– y desde la perspectiva de los propios actores que participan en la acción social.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Araújo Pinzón, P. (2014). Nuevo Institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de*

*Financiación y Contabilidad*, 32(118), 693-724. Captura 03.08.2018 <http://www.tandfonline.com/loi/refc20>. DOI: 0.1080/02102412.2003.10779498

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA. (2003a). La contabilidad de gestión como instrumento de control. Documento1. Madrid: AECA, Comisión de Contabilidad de Gestión. Captura 25.09.2018 <https://www.aeca.es/old/pub/documentos/pg2.htm>

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA. (2003b). La Contabilidad de Gestión como instrumento de control. Documento 2. Madrid: AECA, Comisión de Contabilidad de Gestión. Captura 10.08.2018 <https://www.aeca.es/old/pub/documentos/pg2.htm>

Aquel, S. y Cicerchia, L. (2011). Perspectivas en investigación contable, justificación y avances del proyecto. Decimosextas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística. Buenos Aires: Universidad Nacional de Rosario, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad. Captura 07.08.2018 [https://rephip.unr.edu.ar/bitstream/handle/2133/7867/Aquel\\_Cicherchia\\_perspectivas%20en%20investigacion.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://rephip.unr.edu.ar/bitstream/handle/2133/7867/Aquel_Cicherchia_perspectivas%20en%20investigacion.pdf?sequence=3&isAllowed=y)

Bagnoli, L. y Megali, C. (2009). Measuring performance in social enterprises. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 149-165. DOI: 10.1177/0899764009351111 Escobar Pérez, B., González González, J. M. y Lobo Gallardo, A. (2003). Contabilidad de gestión y procesos de concentración empresarial: repercusiones organizativas y sociales de las fusiones y adquisiciones. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 181-197. Captura 15.08.2018 [http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA\\_1/Bernab%C3%A9\\_Escobar\\_y\\_otros\\_autores.pdf](http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_1/Bernab%C3%A9_Escobar_y_otros_autores.pdf)

Bromwich, M. y Scapens, R. W. (2001). *Management Accounting Research: 25 years on*. *Management Accounting Research*, 31, 1-9. Captura 07.08.2018

Bayron Ramiro Pinda Guanolema

- <http://iranarze.ir/wp-content/uploads/2017/02/E3598.pdf>
- Burrell, G., Morgan, G. (2005). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. England: Ashgate Publishing Limited. Captura 07.08.2018 [http://sonify.psych.gatech.edu/~ben/references/burrell\\_sociological\\_paradigms\\_and\\_organisational\\_analysis.pdf](http://sonify.psych.gatech.edu/~ben/references/burrell_sociological_paradigms_and_organisational_analysis.pdf)
- Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review* (51) 4, 601-632. Captura 25.09.2018 [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod\\_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf)
- Escobar Pérez, B. y Lobo Gallardo, A. (2001). Indicadores de gestión no financieros: estudio de un caso. *Actualidad Financiera*, (5), 57-69.
- Escobar Pérez, B. y Lobo Gallardo, A. (2005). Una revisión sobre cambio organizativo: implicaciones para la investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista Universidad EAFIT*, 41(137), 96-122.
- Gómez Chiñas, C. (2002). La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. *Análisis Económico*, XVII(35), 79-92.
- Hesford, J. W., Lee, S-H, Stede, W. A. van der, y Young, S. M. (2007). Management accounting: a Bibliographic study. En Chapman, C. S., Hopwood, A. G. y Shields, M. D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, 3-26. Oxford: Elsevier.
- Hopper, T. y Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* (22)5. Captura 28.08.2018 <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6486.1985.tb00007.x>
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. y Wickramasinghe, D. (2011). Management accounting in less developed countries: What is known and needs knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 469-514. <https://doi.org/10.1108/09513570910945697>
- Hussain, M., & Gunasekaran, A. (2002). Management accounting and performance measures in Japanese banks. *Managing Service Quality: An International Journal*, 12(4), 232-245. doi:10.1108/09604520210434848
- Ittner, C. y Larcker, D. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1/3), 349-410.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas críticas de investigación en contabilidad. Una revisión. *Revista de contabilidad* (2) 3, 103-131. Captura 10.09.2018 <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=247958>
- Morgan, G. Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting Organizations and Society* (13) 5, 477-485. Captura 10.08.2018 <https://www.sciencedirect.com/science/article/.../03613682889001>
- Ng, F., Harrison, J. A., y Akroyd, C. (2013). A revenue management perspective of management accounting practice in small businesses. *Meditari Accountancy Research*, 21(2), 92-116.
- Rebelo, J. F., Leal, C. T. y Teixeira, A. (2017). Management and financial performance of agricultural cooperatives: A case of Portuguese olive oil cooperatives. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, (123), 225-249. Captura 25.08.2018 <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36750475009>
- Ripoll, F. (Coord.) (1994). *Introducción a la Contabilidad de Gestión*. Madrid: McGraw-Hill.
- Salgado-Castillo, J. A. (2011). Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica, (1998-2008). *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 273-305.
- Salgado-Castillo, J. A. (2014). Tendencias en contabilidad de gestión: una mirada a su evolución (finales del siglo XIX y siglo XX). *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 787-805.
- Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, SEPS. (2018). *Boletín sector*

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La contabilidad de gestión desde el pluralismo de Hopper y Powell: Posibles vínculos con el cooperativismo

financiero popular y solidario. Quito: SEPS  
(junio).

Bayron Ramiro Pinda Guanolema