

**BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ**  
**JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ GONZÁLEZ**  
**CONSTANCIO ZAMORA RAMÍREZ**

*Universidad de Sevilla*

**Extracto:**

**L**A investigación en Contabilidad para la Gestión ha experimentado un importante avance en la década de los 90, impulsada en gran medida por los requerimientos que supone la gestión empresarial que ha de llevarse a cabo en las condiciones del actual entorno en el que operan las organizaciones. En este trabajo examinamos esta evolución de la investigación, centrándonos en las diferentes cuestiones, enfoques teóricos y métodos empleados por los investigadores. Asimismo, hemos completado este análisis de la investigación en Contabilidad para la Gestión haciendo referencia a las contribuciones realizadas desde otras disciplinas y a las alternativas desarrolladas al paradigma funcionalista tradicional.

---

## *Sumario:*

---

1. Introducción.
2. Relación de la Contabilidad de Costes y Contabilidad para la Gestión.
3. Carácter multidisciplinar de la Contabilidad para la Gestión.
  - 3.1. Definición de Contabilidad para la Gestión.
  - 3.2. Consideraciones sobre las cuestiones de investigación en Contabilidad para la Gestión.
  - 3.3. Contribución desde otras disciplinas.
  - 3.4. Alternativas al paradigma funcionalista.
4. Consideraciones finales.

Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

A finales de los años 80 y sobre todo en los 90, aumentó la evidencia de que la información suministrada por la Contabilidad de Costes tradicional es insuficiente para apoyar la toma de decisiones de los gestores de las empresas. Esta insuficiencia es justificada por KAPLAN (1993) mediante el razonamiento lógico de que para el entorno de finales del siglo XX no son apropiadas las técnicas y sistemas desarrollados a principios de este siglo. Así, desde principios del siglo XX hasta la década de los 80 los sistemas de costes tradicionales cumplían con la principal finalidad que tenían atribuida: la valoración de inventarios para la elaboración de los informes financieros, llevándose a cabo en un entorno caracterizado fundamentalmente por procesos productivos intensivos en mano de obra y alto coste del procesamiento de la información. No obstante, a medida que el entorno cambia, los sistemas tradicionales de costes se ven superados por las necesidades de las empresas, quienes ahora demandan información válida y oportuna para la toma de decisiones y la planificación y control.

Como limitaciones de los sistemas de costes tradicionales, JOHNSON y KAPLAN (1988) destacan, entre otras, las siguientes: su enfoque en la elaboración de informes de beneficios mensuales, comprometiendo así el futuro de la empresa, ya que determinadas acciones como la introducción de nuevos productos serán frenadas por no ser rentables a corto plazo, a pesar de poder ser necesarias para la propia subsistencia de la empresa; y la asignación que realizan de los costes indirectos a los productos en función de medidas que varían proporcionalmente con el volumen de producción, relación proporcional que no se cumple en todos los casos debido, por ejemplo, a la diversidad del tamaño de los lotes de productos fabricados (COOPER, 1990), la variedad y complejidad del producto (BRIMSON, 1995) o la mayor automatización de los procesos productivos y la reducción del trabajo directo (INNES y MITCHELL, 1995). En definitiva, y como principal consecuencia para la toma de decisiones de los directivos, dado que la información necesaria no sólo debe ser oportuna, sino también fiable, si ésta se encuentra viciada, las decisiones no serán las adecuadas, comprometiendo así la continuidad de la empresa.

Ya en la década de los 90, la investigación en Contabilidad para la Gestión (CG) ha experimentado un impulso renovado que ha contribuido a la ampliación de los límites de esta disciplina de por sí difusos, superando así la situación característica de décadas anteriores en las que

se la identificaba básicamente con el cálculo de costes. Entre los factores que han provocado este impulso, ocupan un lugar destacado los cambios del entorno empresarial, fundamentalmente la globalización de la competencia y el rápido avance de las tecnologías de la información (en adelante, TI) y comunicación. Estos cambios han dado lugar a una nueva realidad empresarial, en la que las condiciones de estabilidad y certeza en las que se desenvolvían las organizaciones han sido sustituidas por los cambios continuos y la incertidumbre, lo que ha tenido importantes repercusiones sobre la CG, entendida ésta de forma amplia como un sistema de información que suministra información relevante para la gestión empresarial.

En esta línea, hemos estimado oportuno realizar este trabajo con el propósito de examinar los aspectos más relevantes de la evolución de la investigación en CG durante la década de los 90 y principios de 2000. Para ello, en primer lugar consideramos la relación existente en la actualidad entre la Contabilidad de Costes y la CG. Seguidamente, nos referimos al carácter multidisciplinar de la CG, de la que proporcionamos una definición y examinamos las líneas principales de investigación en esta área desde principios de los años 90, haciendo también una mención especial a la contribución desde otras disciplinas, así como a las alternativas desarrolladas al paradigma funcionalista tradicional en la investigación en CG. Para finalizar, exponemos nuestras consideraciones finales sobre la evolución de la CG durante el período considerado.

## 2. RELACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

Si bien el cálculo del coste de los productos puede ser más o menos exacto mediante la aplicación de los sistemas tradicionales de costes en los nuevos entornos productivos, ha sido fundamentalmente esta estrecha visión de la finalidad de la Contabilidad de Costes, como instrumento para el cálculo del coste del producto a efectos principalmente de la valoración de los inventarios para la elaboración de los estados financieros, la que condujo a su estancamiento durante gran parte del siglo XX y la que, tras su reconsideración a la luz del nuevo entorno empresarial que se perfiló en los años 80 y las necesidades de los directivos para gestionar la empresa en él, dio lugar al resurgimiento de la CG, como disciplina desarrollada a partir de la Contabilidad de Costes pero con un enfoque más amplio y abarcando esta última.

La información proporcionada por la Contabilidad Financiera muestra importantes limitaciones para los usuarios internos de la empresa (IGLESIAS, 1992), aquellos que demandan información para la toma de decisiones a su nivel de competencia, ya sea por su orientación al pasado, su nivel agregado, la unidad cuantitativa de medida utilizada o los acontecimientos registrados que están relacionados exclusivamente con el patrimonio de la empresa (SIERRA y ESCOBAR, 1996). Cuando la Contabilidad de Costes queda subordinada a los dictados de la Contabilidad Financiera, participa de la insuficiencia de la información proporcionada por esta última para la gestión. Esto hace que las empresas requieran para esta labor un enfoque más amplio que el de la Contabilidad de Costes, que es el proporcionado por la CG.

La evolución de la CG a partir de la Contabilidad de Costes nos sugiere el cuestionamiento de la relación que ambas guardan en la actualidad. A estos efectos, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ (1993) distingue tres corrientes de opinión alternativas: (1) restrictiva, que identifica la Contabilidad de Costes con los métodos de asignación y determinación del coste de los productos y la CG con el suministro de información para la planificación y control, limitando de esta forma el contenido de cada una de estas disciplinas; (2) integradora, bajo la cual la Contabilidad de Costes y la CG se consideran términos sinónimos; y (3) renovadora, que reconoce a la CG un campo más amplio de actuación, en el que se incluye la propia Contabilidad de Costes.

Aunque la corriente integradora ha sido la de mayor aceptación en la comunidad científica (FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, 1993), en los 90 la corriente renovadora se ha ido extendiendo, entendiéndose en la actualidad la Contabilidad de Costes como subconjunto o rama de la CG, tal como reconoce LIZCANO (1996a, pág. 135) al afirmar que «*la Contabilidad de Gestión viene a suponer una ampliación y modernización de lo que ha sido tradicionalmente la Contabilidad de Costes*».

Esta ampliación de la Contabilidad de Costes y el consiguiente desarrollo de la CG son explicados por LIZCANO (1996b) aludiendo tanto a un desarrollo intensivo como extensivo de la primera. El desarrollo intensivo hace referencia a la profundización en los elementos ya conocidos y asentados en la disciplina contable y se corresponde principalmente con los intentos normalizadores llevados a cabo tanto en el ámbito público como en el privado. Por su parte, el desarrollo extensivo se corresponde con la ampliación del campo de actuación de la CG, que de esta forma incorpora nuevas técnicas, modelos e instrumentos útiles para la gestión, por ejemplo el sistema de gestión y costes basado en las actividades, el coste objetivo (o *target costing*), los costes del ciclo de vida del producto y de calidad o la Contabilidad de Gestión Medioambiental.

Estos desarrollos extensivos e intensivos se producen tras un período de estancamiento, pasado el cual la CG resurgió con fuerza en la década de los 80; concretamente en España a finales de esta década y principios de los 90, como se aprecia en diferentes trabajos de revisión de la literatura (RIPOLL y BALADA, 1994; SÁEZ TORRECILLA *et al.*, 1996; ESCOBAR y LOBO, 2001a; entre otros). Así pues, en esta fecha se puede situar la transición desde la Contabilidad de Costes tradicional a la moderna CG.

Como manifiesta RIPOLL (1996), las críticas vertidas en los últimos años sobre la Contabilidad de Costes han constituido uno de los inductores para el desarrollo de la CG. Como hemos resumido anteriormente, estas críticas se agrupan en dos, por un lado la limitación de su objetivo de cara al suministro de información oportuna y relevante para la toma de decisiones y la planificación y control y, por otro, las simplificaciones implícitas en los sistemas tradicionales para el cálculo de los costes de producción.

Estas críticas se han acentuado con el transcurso del tiempo, a medida que las condiciones del entorno empresarial han ido cambiando, puesto que la información suministrada por la Contabilidad de Costes en épocas anteriores se adecuaba a las características de la gestión tradicional, la cual no se apoyaba en la creatividad y en la participación, valores preponderantes en la actualidad, sino que estaba configurada para la administración y el control (BLANCO DOPICO, 2000).

En definitiva, no podemos negar la utilidad de la Contabilidad de Costes que sigue siendo parte esencial de la CG, pero sí es necesario reconocer que las empresas necesitan una perspectiva más amplia que la proporcionada por ésta para llevar a cabo una labor de gestión cada vez más compleja y a su vez facilitada por algunos de los factores que componen el entorno de las empresas.

### 3. CARÁCTER MULTIDISCIPLINAR DE LA CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

Según BIRKETT (1998), el término CG comenzó a ser utilizado por primera vez a comienzos de la década de los 50, aunque por aquel entonces no tenía un significado claro. A mediados de los 60 se utilizó para hacer referencia a la función de los contables consistente en proporcionar apoyo a la dirección de línea así como a los servicios destinados a suministrar información para la planificación y control. A pesar de que en los años 80 la utilización del término CG disminuyó, debido a la pérdida de relevancia sufrida ante las nuevas circunstancias del entorno, lo que conllevó la consideración de su sustitución por términos como «gestión de costes» o «contabilidad de gestión estratégica», lo cierto es que hoy día se sigue haciendo uso de él, habiendo aumentado su difusión, si bien con algunas variaciones a través de los diferentes países y momentos del tiempo (BIRKETT, 1998).

#### 3.1. Definición de Contabilidad para la Gestión.

En la actualidad, cuando se hace referencia a la CG se la suele identificar en términos generales con un sistema de información (en adelante, SI) que apoya la toma de decisiones y las actividades de planificación y control a través del suministro de información económica relevante y oportuna (IGLESIAS, 1992; BLANCO DOPICO y GAGO, 1993; ÁLVAREZ LÓPEZ *et al.*, 1995; RIPOLL, 1996; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y MUÑOZ, 1996; SIERRA y ESCOBAR, 1996; entre otros). Dentro de la clasificación propuesta por CUSHING y ROMNEY (1994) de los SI, SEVILLANO (1997) caracteriza a la CG como un SI formal, dado que los canales a través de los que fluye la información están expresamente diseñados, e informatizados, puesto que son éstos los que realizan y facilitan la mayor parte del trabajo del tratamiento de la información, desde su recogida hasta su transmisión.

Más en concreto, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ (1993, pág. 65) atribuye a la CG las funciones de captación, registro, evaluación, análisis y transmisión de información, caracterizando así a la CG como un SI para la gestión. Ahora bien, aunque con carácter general hacemos referencia a que este sistema suministra información económica, más específicamente debemos señalar que se trata de una información tanto financiera como no financiera y tanto cuantitativa como cualitativa (SIERRA y ESCOBAR, 1996). De este modo, la CG puede transmitir información sobre los costes y las ratios financieras, así como sobre indicadores no financieros, por ejemplo, calidad, innovación, satisfacción del cliente, rendimiento del mercado o participación de los empleados.

Junto a su carácter económico, ya sea financiera o no financiera, cuantitativa o cualitativa, la información proporcionada por la CG debe tener un contenido amplio, sólo limitado por su relevancia para la gestión empresarial. En este sentido, SIERRA y ESCOBAR (1996) advierten la amplitud de la información necesaria para esta tarea, procediendo a clasificarla en distintos tipos de información, relativa a: (1) el movimiento externo de valores, esto es, sobre las transacciones que la empresa realiza con su entorno; (2) el movimiento interno de valores como consecuencia del proceso productivo; (3) sucesos internos que no implican movimiento interno de valores, como la referente al personal de la empresa o a la gestión de la calidad; y (4) la evolución del entorno de la empresa, para la consideración de las amenazas y oportunidades que éste pueda presentar.

De esto último se desprende una de las principales diferencias entre la Contabilidad de Costes y la CG, puesto que la primera se enfoca casi exclusivamente en la información relativa al movimiento interno de valores, mientras que la gestión requiere una información más amplia, suministrada por la CG. Precisamente, la mayor amplitud viene dada básicamente por la necesidad de considerar no sólo la realidad circunscrita a los límites de la empresa, sino que también es necesaria la observación del exterior de cara a llevar a cabo determinadas acciones, tanto más cuando los niveles de competencia se han incrementado de manera notable. En esta línea, MALLO (1996) e INNES (1999) acentúan el necesario enfoque externo, no sólo interno, de la CG, refiriéndose a la importancia de llevar a cabo, por ejemplo, la vigilancia del entorno económico y la búsqueda de ventajas competitivas, utilizando para ello el análisis de la cadena de valor, contemplando por tanto la participación de clientes y proveedores, o el análisis de los competidores, a través de la valoración de sus fortalezas y debilidades.

La consideración por parte de la CG del ámbito empresarial interno, pero sobre todo externo, está íntimamente relacionada con su carácter estratégico, debido a que el tipo de decisiones que debe apoyar la CG son, además de las tácticas y operativas, las estratégicas principalmente, como expresan FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y MUÑOZ (1996). Según estos autores, la CG ha cumplido con los requerimientos informativos de la toma de decisiones tácticas y operativas, pero no así con las decisiones estratégicas, a las que les ha prestado tradicionalmente una escasa atención. No obstante, los cambios del entorno, fundamentalmente la globalización de éste y el incremento de la competencia, están reorientando a la CG hacia este tipo de decisiones. En esta reorientación la CG debe estar en consonancia con la estrategia de la empresa: (1) interna, buscando una reducción de costes continua a través de la innovación de los procesos y productos; y (2) externa, que permita a la empresa orientarse hacia el entorno en el que desarrolla sus actividades, con la consideración de sus clientes, proveedores y competidores.

Aunque hasta ahora hemos intentado ir delimitando el concepto de CG a través de sus notas más básicas, haciendo referencia a su condición de SI, tipo de información que suministra y contenido, enfoque en el interior y exterior de la empresa y su carácter estratégico, lo cierto es que no existe una definición universal que delimite de forma tajante qué es CG y qué no es CG, lo que se refleja particularmente en el contenido de ésta como disciplina. A este aspecto se refiere FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ (1993, pág. 52) cuando manifiesta que «no se observa, en cambio, unanimidad de criterios a la hora de precisar nítidamente ni su ámbito de actuación ni sus fines y objetivos».

Este hecho no debe llevarnos a identificarlo como un aspecto negativo de la CG, sino que debe ser considerado como una característica innata a la complejidad y multiplicidad de factores involucrados en la gestión empresarial. Así, lejos de la intención de dar una definición para acotar el ámbito de la CG, adoptamos una perspectiva amplia de lo que ésta significa, de tal forma que nos permita referirnos desde la CG a los diversos aspectos que abarca la gestión empresarial (ESCOBAR y LOBO, 2002). En este sentido, consideramos a la CG *«un SI capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos organizativos, que se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que ha de ser considerado»* (LOBO, 2000, pág. 63).

### 3.2. Consideraciones sobre las cuestiones de investigación en Contabilidad para la Gestión.

Al considerar el campo de investigación de la CG, creemos necesario realizar dos observaciones previas. En primer lugar que, como consecuencia de la ausencia de una definición estricta, se reconoce que la CG es una disciplina con unos límites muy difusos, en tanto que *«sus únicos límites de actuación le vienen impuestos en función de su utilidad para la toma de decisiones empresariales»* (FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, 1993, pág. 63), lo que incluye básicamente el estudio de los diversos aspectos relacionados con la gestión empresarial. Así, si se quisiera delimitar el campo de investigación de la CG se habría de realizar en términos muy amplios, como los utilizados por SCAPENS y BROMWICH (2001, pág. 246) a principios de los 90, quienes lo definieron como aquel en el que tienen cabida *«todas las áreas que son de potencial interés para la contabilidad de gestión»*.

Este aspecto se ve además potenciado cuando consideramos la ampliación del campo de investigación de la CG a partir sobre todo de los años 90 (SCAPENS y BROMWICH, 2001), período durante el que la CG conoció un auge espectacular (RIPOLL y BALADA, 1994), pudiéndose atribuir en gran parte a las repercusiones sobre las organizaciones de los acontecimientos que afectan al entorno empresarial (LEBAS, 1995). Este auge y expansión de la CG durante los 90 se puede apreciar en las diferentes teorías y métodos utilizados y en las diversas cuestiones estudiadas por los investigadores de CG (SCAPENS y BROMWICH, 2001; ESCOBAR y LOBO, 2002).

La segunda observación, que se encuentra íntimamente relacionada con la anterior, remarca el carácter interdisciplinar ampliamente reconocido de la CG (HOPPER y POWELL, 1985; IGLESIAS, 1992; SÁEZ TORRECILLA *et al.*, 1996; ATKINSON *et al.*, 1997; entre otros). En este sentido, la amplitud del campo de investigación de la CG hace factible que ésta se pueda apoyar en otras disciplinas, como las teorías de la organización, dirección estratégica, sociología, psicología, etc., para el estudio de los fenómenos bajo investigación, de tal forma que bajo el título de CG tienen cabida diversas teorías procedentes de otras disciplinas (HOPPER y POWELL, 1985).

Al igual que expresamos al referirnos a la delimitación del concepto de CG, su carácter interdisciplinar no es sinónimo de debilidad, más bien todo lo contrario, ya que las oportunidades para ampliar la comprensión de los fenómenos surgen de la consideración de otras disciplinas, de

tal forma que «la frontera de investigación no está limitada por la metodología o la disciplina académica. Más bien, combina y teje el conocimiento desde una vasta serie de fuentes para enriquecer el desarrollo de la teoría y las representaciones empíricas del estado de naturaleza» (ATKINSON *et al.*, 1997, pág. 101).

Teniendo en cuenta estas observaciones, seguidamente realizamos una serie de consideraciones sobre distintos aspectos o cuestiones que con reiteración son referidas como áreas de investigación de la CG en los diferentes trabajos de revisión, doctrinales o estudios empíricos, de modo que nos podamos formar una visión general del amplio y no definido campo de estudio de la CG. A estos efectos y para obtener una visión que nos sirva de referente, preferentemente de la investigación en España, hemos tenido en cuenta fundamentalmente los trabajos de BLANCO DOPICO y GAGO (1993); FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ (1994); RIPOLL y BALADA (1994); LIZCANO (1996b); SÁEZ TORRECILLA *et al.* (1996); BLANCO DOPICO (2000), LIZCANO (2000); ESCOBAR y LOBO (2001a); BLANCO DOPICO y LÓPEZ DÍAZ (2002) y ESCOBAR y LOBO (2002).

Así pues, y como marco de referencia del contenido de la investigación en CG, adoptamos el expuesto en el trabajo de BLANCO DOPICO y GAGO (1993), el cual recogemos de forma esquemática en la **tabla 1**. El motivo de su elección se debe simplemente a que se corresponde con un marco de carácter general elaborado a principios de los 90, lo que nos va a permitir apreciar y añadir algunas de las nuevas cuestiones de investigación que han ido surgiendo durante la última década, en la que la CG en España ha conocido su mayor expansión.

**TABLA 1. Contenido de la investigación en Contabilidad para la Gestión.**

Contenido de la investigación en Contabilidad para la Gestión	
<b>Etapa de desarrollo (finales 70–principios 80)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CG como sistema de decisión.</li> <li>• CG como sistema de información.</li> <li>• CG y control.</li> </ul>
<b>Etapa de cambio y renovación (desde mediados de los 80)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prolongación de las líneas de investigación del período anterior.</li> <li>• Impulso de áreas de investigación como consecuencia del entorno actual:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Contabilidad para decisiones operativas o de gestión.</li> <li>– Búsqueda de la excelencia.</li> <li>– Implicaciones de la tecnología y las nuevas prácticas de fabricación.</li> <li>– Medidas de la productividad y del rendimiento.</li> <li>– Calidad.</li> </ul> </li> </ul>

FUENTE: BLANCO DOPICO y GAGO (1993).

Como se puede apreciar, la investigación en CG aparece dividida en dos etapas, desarrollo y cambio y renovación, si bien la primera de ellas marca en líneas generales la investigación que se desarrolla en la segunda, donde, por tanto, además de las diversas cuestiones que se plantean como consecuencia de los cambios del entorno empresarial, se sigue investigando sobre la CG considerada como sistema de decisión, SI y mecanismo de control. Así, en los últimos años la perspectiva de la CG como SI ha dado lugar a numerosas cuestiones de investigación, enfocándose en el estudio de la elección de sistemas y el análisis de la producción y procesamiento de la información, con especial relevancia en lo referente al cambio y la evaluación de los SI (ESCOBAR, 1997).

Por su parte, con respecto a la CG como mecanismo de control, hay que destacar la necesidad de considerar la actividad de control en su doble dimensión de evaluación del rendimiento organizativo y de corrección de disfunciones. ÁLVAREZ LÓPEZ *et al.* (1995) manifiestan que hasta la fecha ha dominado una perspectiva de control centrada básicamente en aspectos cuantitativos y monetarios. No obstante, dadas las condiciones actuales que configuran el entorno empresarial, las organizaciones deben evolucionar hacia una segunda perspectiva de control más amplia, donde tiene un lugar destacado el contexto organizativo en el que realizan sus actividades, lo que lleva a considerar factores como la estrategia, la estructura y la cultura organizativas, el comportamiento de los individuos y el entorno. De esta forma, al considerar la CG como mecanismo de control, surgen diversas cuestiones de interés para la investigación, relativas tanto a la influencia de los distintos elementos del contexto organizativo sobre el diseño, la implantación y utilización de la CG, como a la influencia de la CG sobre esos elementos, por ejemplo, a través de la modificación de la cultura organizativa existente a favor de los objetivos establecidos por la Dirección (ÁLVAREZ LÓPEZ *et al.*, 1995).

Una de las áreas de investigación que se ha visto impulsada en gran medida durante los años 90 ha sido el papel a desempeñar por la CG en el diseño e implantación de las estrategias empresariales. Con ello han recibido una mayor atención el análisis contable estratégico orientado a la consecución de ventajas competitivas y la influencia ejercida por los sistemas contables durante los cambios estratégicos (BLANCO DOPICO y GAGO, 1993).

También se puede destacar la utilización por parte de las empresas de nuevos modelos de costes y técnicas de gestión para la consecución de la excelencia competitiva. Entre éstos se encuentran el sistema ABC/ABM (*Activity Based Costing/Activity Based Management*) y la gestión de costes adaptada al ciclo de vida del producto. En el primero de ellos, el sistema ABC/ABM, las unidades de obra de los modelos tradicionales de costes son sustituidas por los inductores de costes, a los que se les atribuye una mayor exactitud en la asignación de los costes indirectos (SÁEZ TORRECILLA, 1993; CASTELLÓ y LIZCANO, 1994; BRIMSON, 1995), proporcionando como principal ventaja, por tanto, un coste del producto más real. Este modelo de costes da lugar a una forma de gestión particular, la gestión por actividades, en la que la información para la toma de decisiones se estructura en función de las actividades (LARRINAGA, 1997), permitiendo, entre otras cosas, identificar aquellas que no añaden valor para proceder a su eliminación. Para este sistema se han analizado principalmente sus características y ventajas frente a los sistemas tradicionales, el proceso de su implantación y su reper-

cusión sobre la gestión empresarial. Con respecto al mismo, HORNGREN (1995) señala que a finales de los años 80 dominó la literatura de CG en Estados Unidos y seguirá siendo una línea de investigación relevante durante los próximos años.

Por su parte, el acortamiento en general del ciclo de vida de los productos en el entorno competitivo actual requiere llevar a cabo la gestión y control de costes para cada una de sus etapas, en busca de su minimización, de tal forma que «*en vez de pensar solamente en costes de fabricación y venta, los contables tienen que pensar en costes de desarrollo de productos, costes de desarrollo del mercado y en costes de retirada del producto o de sus instalaciones productivas*» (LEBAS, 1995, pág. 72).

En este entorno y asociado a la concepción de la CG como SI clave en las organizaciones, los avances de las tecnologías de información y comunicación ocupan un papel destacado. Así, desde la década de los 80 han surgido diversas tecnologías, entre las que podemos señalar EDI (*Electronic Data Interchange*), bases de datos compartidas, Internet, sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*), etc., que han introducido grandes cambios en la recogida, tratamiento y distribución de la información, lo que se ha traducido en modificaciones importantes de la gestión empresarial. En consecuencia, estos avances de las TI junto con las nuevas técnicas de gestión están contribuyendo a la redefinición de los SI dentro de la organización, entre ellos, y como no podía ser de otra forma, la CG (APARISI *et al.*, 2000; FERNÁNDEZ GÓMEZ, 2000; GARCÍA CORNEJO y MACHADO, 2001). Además, podemos añadir que no sólo se produce un cambio interno del sistema de CG, sino que también se ven afectadas sus relaciones con otros SI empresariales para la gestión (SCAPENS *et al.*, 1998).

Las TI se identifican actualmente con la variable clave en el desarrollo empresarial (APARISI *et al.*, 2000), por lo que la CG no puede abstraerse de sus avances (SEVILLANO, 1997). Constituye un reto para la investigación contable, y no sólo por las posibilidades que ofrece a la CG, sino también por todos los aspectos subyacentes a ella, desde sus repercusiones sobre la CG, ya sea directamente o a través de la modificación de la estructura organizativa o las estrategias empresariales, hasta su proceso de implantación, influencia sobre las personas y motivación o la resistencia que éstas puedan presentar.

Asimismo, las nuevas tecnologías de producción han introducido profundos cambios en las organizaciones. En un entorno donde se demandan productos sofisticados a bajo coste y de alta calidad y donde el ciclo de vida de estos productos se ha acortado significativamente debiendo afrontar una creciente competencia, muchas empresas han optado por la introducción de sistemas flexibles de fabricación, *Just in Time*, controles de calidad total y tecnologías avanzadas, lo que está dando lugar al nuevo contexto productivo, donde la CG tradicional se muestra insuficiente. Es por ello que ésta representa también un área de interés para la investigación en CG, siendo diversas las cuestiones que se plantean, como las consecuencias sobre la Contabilidad de Costes de estos sistemas, las implicaciones para la CG de los cambios en la organización y tecnología de producción o el rol de la información contable en estos nuevos escenarios productivos. Además de estas cuestiones, también son susceptibles de investigación, en relación al nuevo

entorno productivo, la motivación de los empleados y la resistencia que puedan presentar, la cooperación más estrecha que demanda una producción más especializada o la valoración y retribución de las personas ante las nuevas habilidades requeridas.

Otra de las áreas de investigación que ha experimentado un auge considerable en los 90 ha sido la relativa a las medidas de la productividad y del rendimiento. Según KAPLAN (1993), no existe razón por la que considerar las medidas financieras esenciales para la fijación de los objetivos, sino que, por el contrario, otras medidas como la innovación, el liderazgo en productos, destreza y moral de los empleados o la lealtad de los consumidores pueden ser indicadores mucho más representativos. Entre las razones esbozadas se encuentra la fácil manipulación de los indicadores financieros por los directivos, lo que puede dar lugar a comportamientos oportunistas de éstos.

Por su parte, BURNS *et al.* (1999) consideran que las medidas financieras dan sólo una visión parcial que puede no ser indicativa de la rentabilidad a largo plazo de la empresa, por lo que puede ser necesario o bien incluir elementos adicionales, como el ABC, o bien aceptar su naturaleza parcial, pero interpretándola en un contexto más amplio.

Este hecho no ha pasado inadvertido para la CG, considerándose la alternativa más óptima la utilización de mediciones tanto de carácter financiero como no financiero (RIPOLL, 1996), lo que se pone de manifiesto en la amplia difusión que está teniendo el Cuadro de Mando Integral (*Balanced Score Card*) ideado por KAPLAN y NORTON (1992) que, entre otros aspectos, recoge información sobre la satisfacción de los clientes o las actividades de mejora e innovación puestas en práctica por la organización.

Entre las cuestiones que surgen de la consideración de medidas no financieras, se encuentran la elaboración de medidas alternativas del rendimiento interno de la empresa y el análisis de las razones que influyen en esta elección, las implicaciones que estas medidas pueden tener sobre la CG y las repercusiones sobre la motivación de los empleados. Según HORNGREN (1995), en los próximos años las medidas de rendimiento no financiero ganarán terreno a las de carácter financiero, reforzándose las conexiones entre las metas de la empresa, la labor de la dirección, las medidas de rendimiento y el sistema de recompensas.

Una última área de investigación a la que hacen referencia BLANCO DOPICO y GAGO (1993) en su recorrido del contenido de la investigación en CG es la calidad. En la década de los 80, este aspecto caló en las empresas a medida que se extendía la filosofía de la TQM (*Total Quality Management*) y con ella la mejora continua. Esta filosofía introduce importantes cambios en la gestión empresarial y destaca también como herramienta para la reducción de los costes empresariales, por lo que se constituye en un elemento muy importante para mantener la competitividad empresarial, ya que a través del conocimiento del nivel de realización alcanzado por la empresa en sus operaciones, permite identificar y actuar sobre aquellas áreas susceptibles de mejora. Entre las cuestiones relativas a la calidad que han sido objeto de estudio se pueden destacar el análisis de sus repercusiones sobre las empresas y su sistema de CG, las medidas apropiadas de la calidad y los costes incurridos, tanto de la calidad como de la no calidad.

Los contenidos anteriores nos proporcionan una visión general de la investigación en CG y las directrices para la investigación futura en esta disciplina. No obstante, debe entenderse que no constituyen una lista cerrada puesto que los límites de la CG son amplios y difusos y surgen nuevas cuestiones a investigar a medida que los cambios en el entorno y las circunstancias empresariales, ya sean tecnológicas, organizativas o humanas, se manifiestan, como ha ocurrido a lo largo de la década de los 90.

Precisamente, una de las áreas de investigación prioritarias en CG según BLANCO DOPICO (2000) debería constituir el análisis y delimitación de su ámbito científico, a lo que contribuiría en gran medida la elaboración de un marco conceptual para la CG que incluyera sus principales objetivos, características y conceptos, permitiendo el desarrollo de nuevas teorías de CG que especifiquen el significado de sus actividades así como su papel organizativo (BLANCO DOPICO y LÓPEZ DÍAZ, 2002).

Junto a la elaboración del citado marco conceptual, los intentos de normalización en esta disciplina también contribuyen a la delimitación de su ámbito. En este sentido, y más concretamente en España, la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), a través de la emisión de una serie de Documentos, difunde un conjunto de normas, pautas y recomendaciones establecidas de forma colectiva y consensuada, sobre los distintos contenidos de esta disciplina. Desde 1988, esta Comisión ha venido trabajando sobre cinco grandes áreas (LIZCANO, 2000): (1) cálculo de costes y valoración de productos; (2) planificación y control de gestión; (3) aplicaciones sectoriales; (4) entidades públicas y no lucrativas; y (5) nuevas técnicas y perspectivas de la CG.

En estos intentos de normalización en CG han tenido una especial relevancia los relativos a la Contabilidad de Costes. Así, como señalan SÁEZ TORRECILLA *et al.* (1996), en 1973 la normalización de la Contabilidad de Costes estaba excluida del Plan General de Contabilidad vigente. En el Plan General de Contabilidad de 1978 se hizo referencia a la Contabilidad de Costes, específicamente a través del establecimiento del Grupo 9. No obstante, con el Plan General de Contabilidad de 1990, se eliminó el Grupo 9, retro trayendo de esta forma la evolución de la normalización de la Contabilidad de Costes. Actualmente, el referente más inmediato lo constituye la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de junio de 2000, por la que se dictan normas a aplicar por las empresas para el cálculo de sus costes de producción, en la que se establecen diferentes normas sobre: delimitación del coste de producción, costes directos, costes indirectos, producción conjunta, etc.

La necesidad de establecer un marco conceptual para la CG y avanzar en su normalización no es compartida por todos los autores, en tanto que con ello se persiga el objetivo de delimitar con carácter estricto el contenido de la CG y de la información proporcionada por ésta. Así, por ejemplo, SIERRA y ESCOBAR (1996) son partidarios de avanzar en la homogeneización terminológica de la información más que en su normalización. Concretamente, al referirse al suministro de información relativa al movimiento externo de valores por la CG, SIERRA y ESCOBAR (1996,

pág. 48) afirman que «*al dirigirse dicha información a usuarios internos, no tiene por qué estar elaborada de forma normalizada. Por el contrario, en función de su utilidad para la toma de decisiones, puede ser elaborada con criterios de valoración distintos, con una periodicidad distinta, etc.*».

Podemos señalar, además, otras cuestiones a las que no hemos hecho referencia anteriormente, pero que se muestran relevantes para la investigación en CG y que se podrían incluir en su etapa de cambio y renovación. Así, por ejemplo, en los últimos años se ha incrementado el interés por la Contabilidad de Gestión Medioambiental que, entre otras cosas, incluye distintos aspectos relativos a la medición y evaluación de las variables medioambientales, fundamentalmente de los costes de esta naturaleza, y el desarrollo de una metodología de información y de gestión al efecto.

Otro de los aspectos relevantes lo constituye la información suministrada por la CG de empresas descentralizadas que operan en diversos países, ya sean multinacionales, internacionales o globales. MARTÍN GARCÍA (1996), refiriéndose en concreto a las empresas globales, especifica las limitaciones que presenta la CG en su enfoque tradicional para cumplir los objetivos de la CG, entre los que se encuentran influir el comportamiento, favorecer la innovación, contribuir a la mejora de la productividad o impulsar la calidad. Por su parte, DENT (1996) identifica básicamente cinco retos para la CG en estos tipos de empresas transnacionales: (1) legitimación y equilibrio de múltiples perspectivas, (2) coordinación de la complejidad, (3) análisis de los competidores, (4) asignación de recursos y (5) superación de tendencias centrífugas, es decir, hacer frente a la fragmentación existente en las empresas transnacionales, reflejadas en subordinación de intereses, actividades dispersas, diferentes roles y responsabilidades a través de las divisiones o distintas culturas. Según DENT (1996), la investigación de estos aspectos puede mejorar la comprensión de la respuesta proporcionada por la CG a la competencia global.

En este entorno de competencia creciente la innovación se muestra esencial para lograr la supervivencia empresarial. En este sentido, RIPOLL y BALADA (1994, pág. 925) manifiestan que «*la Contabilidad de Gestión debe diseñarse para reforzar un compromiso a todos los niveles con la innovación, tanto de productos como de procesos y debe ejercer un papel de influencia sobre la organización y los objetivos de la misma*».

Otra de las cuestiones que mayor interés están recibiendo dentro de la investigación en CG es el papel, pasivo y activo, que ésta desempeña en los procesos de cambio organizativo, más aún si se considera el aumento de la frecuencia de estos cambios en los últimos años y sus importantes repercusiones sobre la CG. HOPPER (1999) manifiesta que este hecho está influido en cierta medida por el sesgo que los investigadores poseen al seleccionar el tema, ya que la novedad y el cambio tienen más atracción que lo convencional y lo estable. No obstante, la no consideración de los procesos de cambio organizativo (en adelante, CO) desde la CG significaría estar de espaldas a la realidad, marcada por el cambio continuo del entorno y su reflejo en las organizaciones.

Según ATKINSON *et al.* (1997), la relevancia de la investigación del CO desde la disciplina de la CG es aún mayor si cabe cuando se advierte que no está lo suficientemente desarrollada, quedando todavía por investigar aspectos básicos como los factores que facilitan o inhiben el proceso de cambio. Junto a estas cuestiones, PETTIGREW (1997) señala que, para lograr una mayor comprensión de los cambios sufridos por las organizaciones, se hace necesario no sólo estudiar el contenido de estas cuestiones, sino también el proceso de cambio, de tal forma que nos permita responder a las preguntas de por qué y cómo se producen los cambios.

En definitiva, y como señala OTLEY (1994), las organizaciones han comenzado a concienciarse del entorno cambiante en el que operan, lo que se refleja en la evolución de sus prácticas, residiendo la labor de los investigadores de CG en observar y codificar tales desarrollos, desde las prácticas de desarrollo organizativo y de reingeniería hasta las más tradicionales de medición y estimación del rendimiento, creando así un cuerpo de conocimientos sistemático. En este sentido, podemos decir que el CO es también merecedor de tal observación y codificación, en tanto que participa en el desarrollo de las prácticas de CG.

ATKINSON *et al.* (1997) manifiestan que los roles que la CG puede desempeñar en el CO es un área de creciente interés para la investigación en CG. Su estudio comprende tanto la forma en la que la CG puede ayudar a una organización a identificar la necesidad de emprender un cambio y el modo de llevarlo a cabo, como los cambios que se producen sobre la propia CG. En esta línea, podemos suponer que existe una relación recíproca entre la CG y el CO, puesto que la CG es afectada por el CO, a través de la modificación de diversos elementos que la afectan, como la estructura y cultura organizativa, los sistemas de información, de control, de medición, de recompensas, etc., y además puede afectar al CO, ya sea facilitándolo o, por el contrario, llegando a impedirlo.

Íntimamente relacionado con el proceso de CO, puesto que lo podemos situar dentro de él, está el cambio de la CG (BURNS y VAIVIO, 2001). En este sentido, BURNS (1999) expresa que estos procesos de cambio de la CG llegan a ser mejor comprendidos cuando se sitúan en el contexto más amplio del CO, al que están interconectados. Y es que el cambio de la CG se ha convertido en los últimos años en un área de especial interés para los investigadores de esta disciplina (BURNS y SCAPENS, 2000; BURNS y VAIVIO, 2001), quienes para ello utilizan como método de investigación prioritariamente los estudios de caso (LUKKA y SHIELDS, 1999; HOPPER, 1999). Este interés se ve además ampliado cuando son tanto las organizaciones privadas como las públicas las que emprenden tales cambios, ya que ambas están sujetas a presiones similares del entorno, fundamentalmente la creciente competencia internacional y la reducción del estado de bienestar keynesiano (HOPPER, 1999).

Aunque los inicios de este creciente interés se pueden situar a principios de los 90, BRIERS y CHUA (2001) comentan que incluso en la actualidad los procesos de cambio contable son poco conocidos y requieren investigación. En este aspecto coinciden con LIBBY y WATERHOUSE (1996), para quienes este desconocimiento es más obvio en relación a las fuerzas que inducen o dificultan el cambio en los sistemas contables, a pesar de la ola de innovación experimentada por las organizaciones sobre todo a principios de los 90.

En relación a la investigación sobre el cambio de la CG, BURNS (1999) y BURNS *et al.* (1999) señalan que los investigadores han dirigido su atención sobre tres temas, que de esta forma constituyen el centro de interés. Así, es posible matizar que la investigación del cambio de la CG abarca el estudio del cambio en los sistemas de CG, en las técnicas de CG y en el rol de los contables de gestión.

Las investigaciones que se han ocupado del cambio de la CG, principalmente en lo que se refiere a los sistemas y las técnicas (LIBBY y WATERHOUSE, 1996; VAIVIO, 1999; GRANLUND, 2001; WILLIAMS y SEAMAN, 2001; entre otros), han utilizado preferentemente fundamentos teóricos procedentes de la Teoría de la Organización y otras disciplinas, destacando entre ellos los relativos a las Teorías de la Contingencia y la Institucional (ESCOBAR y LOBO, 2001a). De estas investigaciones se desprenden algunas características generales del cambio de la CG, entre las que destacan la complejidad y la no linealidad que caracteriza a estos procesos de cambio (HUBER y GLICK, 1993a; BRIERS y CHUA, 2001), lejos de la visión convencional proporcionada por la literatura normativa (VAIVIO, 1999), desde la que se contempla el cambio contable como un resultado de un comportamiento racional, que busca maximizar los beneficios de la compañía mediante el suministro de información óptima (BURNS, 1999).

En este sentido, HOPPER (1999) señala que los cambios suelen ser enmarañados, micropolíticos y propensos al conflicto, observándose en ellos un cierto desorden. Muy probablemente este desorden provenga en última instancia de «*los procesos sociales, que es lo que todos los proyectos de desarrollo contable son al final: involucran disputas de poder, políticas organizativas, situaciones complejas de interacción y consecuencias no intencionadas*» (GRANLUND, 2001, pág. 163). Según BURNS (1999), es la tarea del investigador desenmarañar estas dinámicas implícitas en los procesos de cambio, proponiendo a tal efecto como método más adecuado el estudio de caso con un enfoque de procesos.

Con respecto a los roles que los contables de gestión desempeñan en las organizaciones, son diversos los trabajos en los que se reconoce un cambio importante en los mismos durante los años 90 (LEBAS, 1995; RIPOLL, 1996; DOWNIE y PASTORIA, 1997; SCAPENS *et al.*, 1998; AHRENS y CHAPMAN, 1999; SIEGEL, 1999; ALLOTT, 2000; GARCÍA CORNEJO y MACHADO, 2001; entre otros), llegándose a calificar en algunos casos como cambio drástico (STEWART, 1999). En términos generales, podemos señalar que, para el desempeño de sus funciones, los contables de gestión requieren una visión global de la empresa, no limitada a un departamento estanco dentro de la organización. Asimismo, aunque las actividades tradicionales seguirán ocupando una parte de su tiempo, la tendencia es hacia un papel más estratégico y una mayor implicación en el funcionamiento de la empresa (SIEGEL, 1999), en detrimento de las actividades relativas al procesamiento de transacciones, facilitadas en gran medida por los avances de las TI.

Antes de concluir este repaso de algunas de las cuestiones que actualmente ocupan a los investigadores en CG, queremos señalar que, a pesar de que por diversas circunstancias <sup>1</sup> la investigación en CG en España se ha visto obstaculizada (AMAT *et al.*, 1994), en la década de los 80 y 90 se han incrementado de manera considerable los trabajos realizados en relación con la CG, habiendo ejercido una notable influencia las líneas de investigación desarrolladas en otros países europeos y en Estados Unidos,

<sup>1</sup> Entre las que AMAT *et al.* (1994) mencionan, la Guerra Civil que afrontó España a finales de los años 30 y el consiguiente período de postguerra caracterizado por el aislamiento de nuestro país. Asimismo, subrayan la existencia de un tradicional distanciamiento entre la Universidad y las empresas.

fundamentalmente (SÁEZ TORRECILLA *et al.*, 1996). A este respecto, es interesante el reconocimiento de una tendencia a través de los distintos países europeos hacia la convergencia de las prácticas empresariales de CG, por lo menos en lo que respecta a la terminología y técnicas utilizadas (SHIELDS, 1998).

### 3.3. Contribución desde otras disciplinas.

Como señalamos anteriormente, una de las principales características que se desprende de la consideración del campo de estudio de la CG es su interdisciplinariedad, que implica la adopción de enfoques teóricos procedentes de otras disciplinas que pueden ayudar a la obtención de un mayor conocimiento y comprensión de las cuestiones estudiadas en CG. Entre las disciplinas que más han contribuido al desarrollo de la CG destaca la Teoría de la Organización (HOPWOOD, 1978; OTLEY, 1980; HOPPER y POWELL, 1985), denominación bajo la que se encuadran diferentes enfoques teóricos relativos a la organización y gestión de empresas.

Según HOPWOOD (1978, pág. 3), *«la diversidad de conceptos y estrategias de investigación refleja la ciencia en acción. La comprensión de cualquier área de investigación humana tiene que ser construida a través de un proceso de debate, sea explícito o de otro modo, entre diferentes sistemas conceptuales, razonamientos y enfoques analíticos y metodológicos»*. En concreto, para la investigación en CG, este debate se ve fomentado cuando se consideran los enfoques teóricos provenientes de la Teoría de la Organización que de esta forma puede contribuir en gran medida a la CG, si bien no hay una teoría universal de las organizaciones, a causa de la complejidad de la realidad organizativa (HOPPER y POWELL, 1985). En su lugar, existen diferentes enfoques para su estudio, los cuales no tienen por qué plantear ideas necesariamente contrapuestas, sino que incluso pueden utilizarse de manera conjunta.

La contribución de la Teoría de la Organización y sus diferentes enfoques a la investigación en CG queda patente en la adopción en esta segunda de las teorías desarrolladas en la primera (ESCOBAR y LOBO, 2002), de tal forma que entre ambas se puede apreciar un cierto paralelismo. Este hecho se pone de manifiesto en el trabajo de revisión realizado por ESCOBAR y LOBO (2001a), en el que se especifica cómo en la CG han tenido cabida las teorías que iban desarrollándose en la Teoría de la Organización, entre las que destacan la Aproximación Contingente. Asimismo, procedentes de otras disciplinas se han importado para el estudio de la CG la Teoría de la Agencia <sup>2</sup> y la Teoría Institucional <sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Tiene como objetivo básico la descripción de las relaciones en las que el principal (propietario) delega trabajo al agente (directivo), utilizando para ello el concepto de contrato. Entre las cuestiones que estudia esta teoría, destacan los problemas que pueden surgir entre las partes debido, por un lado, a los posibles conflictos entre sus intereses y objetivos y, por otro, a las diferentes actitudes de ambos ante el riesgo (GARCÍA FALCÓN y MEDINA, 1998). En el terreno contable, la Teoría de la Agencia ha contribuido a completar la comprensión del sistema de planificación y control, así como de los sistemas de decisión y de información. Aunque su aplicación a la CG ha sido provechosa, presenta como principales inconvenientes su compleja modelización matemática y sus problemas de validez derivados de su deficiente contrastación (BLANCO DOPICO, 2000).

<sup>3</sup> Su hipótesis de partida es que la mayoría de las acciones emprendidas por una organización reflejan un patrón de comportamiento que evoluciona a lo largo del tiempo y es legitimado por el gobierno o estado, por otras organizaciones o por la propia organización (GARCÍA FALCÓN y MEDINA, 1998). En referencia a la CG, ésta incorpora la necesaria consideración del contexto social en el que se desenvuelve la CG, a la que se considera un conjunto de prácticas institucionalizadas dentro de las empresas (BURNS y SCAPENS, 2000).

Sin duda, la Aproximación Contingente ha tenido una amplia difusión en la literatura de CG desde mediados de la década de los 70, contando en la actualidad su principal hipótesis con una aprobación generalizada. Esta hipótesis así como su aplicabilidad en CG es expuesta por OTLEY (1980, pág. 413) en los siguientes términos: «*El enfoque contingente para la contabilidad de gestión está basado en la premisa de que no hay un sistema contable universalmente apropiado que se aplique igualmente a todas las organizaciones en todas las circunstancias. Más bien, se sugiere que las características particulares de un sistema contable apropiado dependerán de las circunstancias específicas en las que una organización se encuentra. Así, una teoría contingente debe identificar los aspectos específicos de un sistema contable que están asociados con ciertas circunstancias definidas y demostrar un emparejamiento adecuado*». En estas líneas se ponen de manifiesto dos de las ideas principales de la Aproximación Contingente para la CG: por un lado, que no hay un sistema de CG único adecuado para todas las empresas y, por otro lado, que el sistema más apropiado estará en función de la adecuación existente entre las variables contingentes y sus características.

Como indica PUXTY (1993), los inicios de la Teoría de la Contingencia se remontan a la década de los 50, con el trabajo pionero de WOODWARD (1958), al que siguieron los de BURNS Y STALKER (1961) y LAWRENCE y LORSH (1967). Sus primeras referencias en CG no se produjeron hasta unos años más tarde, a mediados de los 70. Entre estos primeros trabajos, uno de los más destacados según REID y SMITH (2000) fue el desarrollado por GORDON y MILLER (1976), quienes manifestaron que el sistema de CG era el rasgo esencial de la organización, ya que proporciona una visión coherente de ésta, dependiendo su forma del estilo de la toma de decisiones directivas y de otros factores organizativos y del entorno. Este trabajo de GORDON y MILLER (1976) constituye uno de los primeros intentos hacia la formulación de un modelo general de contingencia en CG (PUXTY, 1993).

Aunque a partir de esa fecha las variables contingentes más importantes en el desarrollo teórico de la Aproximación Contingente en CG se han correspondido esencialmente con la tecnología, la estructura organizativa y el entorno, en su evolución durante los años 80 y 90 se han considerado diversas contingencias para explicar el diseño, la estructura y rendimiento del sistema de CG (REID y SMITH, 2000), por ejemplo: estrategia corporativa, cultura, tamaño, entorno de mercado, TI, competencia internacional, diferencias sociales, etc.

Según OTLEY (1980), las razones que llevaron a la adopción de la Aproximación Contingente en la investigación en CG fueron básicamente dos. La primera de ellas, en la que también coinciden HOOPER y POWELL (1985), se corresponde con la necesidad de los investigadores de CG de conseguir una reconciliación de los resultados aparentemente contradictorios obtenidos en sus investigaciones, lo cual no era posible bajo un enfoque universal (PUXTY, 1993). La segunda de las razones fue la disponibilidad de una teoría que ya estaba elaborada en la disciplina de la Teoría de la Organización. En este sentido se puede entender la afirmación de HOPWOOD (1978, pág. 8) de que «*la primera ventaja y más obvia es que una perspectiva organizacional proporciona una forma de construir sobre desarrollos de la investigación que ya están en progreso*».

A pesar de que esta aproximación ha contado con una amplia difusión en la investigación en CG desde mediados de los 70, no está exenta de críticas. Así, OTLEY (1980) destaca las siguientes: (1) escasa precisión en la definición de las variables contingentes, lo que se hace evidente en las diferentes definiciones, en algunos casos divergentes, proporcionadas por los distintos autores; y (2) las dimensiones de la estructura organizativa difieren de un estudio a otro, dificultando su comparabilidad, además de que su conexión con el rendimiento organizativo no es probada. A esto añade que los contables han extendido la Aproximación Contingente al ámbito contable sin ser conscientes de sus defectos y debilidades, siendo además inadecuadas las metodologías de investigación empleadas para afrontar la tarea que se les demanda.

Con respecto a esto último, ESCOBAR y LOBO (2001b) argumentan que la Aproximación Contingente ha sido criticada básicamente por su carácter estático y la ausencia de factores sociopolíticos en la consideración de las relaciones contingentes, reflejando así un carácter determinista y funcionalista. Es por ello que en los últimos años la Aproximación Contingente se ha ido enriqueciendo con la incorporación de factores sociopolíticos tales como la cultura organizativa, las interrelaciones personales, las relaciones de poder y otros, que han hecho necesario el replanteamiento de los métodos de investigación a utilizar.

En este sentido, y particularizando para la aplicación de la Aproximación Contingente en CG, ESCOBAR y LOBO (2002) manifiestan que en principio había un claro predominio de métodos cuantitativos, pero el empleo de métodos cualitativos está posibilitando una aproximación global a las interrelaciones que se producen entre las distintas variables contingentes, además de permitir la ampliación de los modelos contingentes para incorporar los citados factores sociopolíticos. Este hecho no ha pasado inadvertido para los investigadores en CG, lo que está dando lugar a un mayor reconocimiento de los estudios de caso y los estudios longitudinales como los métodos más adecuados para llevar a cabo este tipo de investigaciones.

A pesar de que la Aproximación Contingente ocupa un lugar destacado en la investigación en CG, en el caso del estudio del CO es apreciable un cierto predominio de la Teoría Institucional, dando entrada así a una serie de conceptos básicos, como son las reglas, rutinas e instituciones (BURNS y SCAPENS, 2000). Resumidamente, las reglas, que se corresponden con las formas de proceder aprobadas por la colectividad y que pueden estar recogidas en algún manual o simplemente ser transmitidas entre las personas pueden dar lugar, cuando son implantadas, a las rutinas, las cuales evolucionarán con su uso, pudiéndose definir, por tanto, como los hábitos de una colectividad. En un paso más llegamos a las instituciones, «*las formas comunes de pensar y hacer*» (BURNS *et al.*, 1999, pág. 29), que se corresponden con las asunciones compartidas por los grupos de individuos y que se encuentran en la base de la comprensión de sus acciones, siendo tomadas como dadas, sin cuestionarlas, como si fuesen un axioma dentro de la organización concreta. La importancia de estos conceptos se debe a que, según BURNS *et al.* (1999, pág. 30), «*para la comprensión de los procesos de cambio de la contabilidad de gestión en las organizaciones específicas se requiere el conocimiento en profundidad de las reglas, rutinas e instituciones de la organización*». Esta teoría la encontramos como base teórica, por ejemplo, en los estudios de caso desarrollados en los trabajos de BURNS (1999), VAIVIO (1999) y GRANLUND (2001).

### 3.4. Alternativas al paradigma funcionalista.

La inclusión de factores sociopolíticos e incluso psicológicos en la investigación en CG, junto con la consideración cada vez mayor de los contextos social y organizativo, la adopción de diferentes enfoques teóricos así como la diversidad de métodos de investigación empleados en su estudio, son a nuestro entender un reflejo de las perspectivas alternativas que desde los años 80 están surgiendo en esta disciplina. Aunque simplemente sea para completar la visión genérica de la investigación en CG que nos proponemos, creemos oportuno referirnos al paradigma funcionalista en CG y la aparición de nuevas alternativas.

En este sentido, PUXTY (1993) especifica que el paradigma tradicional y dominante en CG es el funcionalismo, al ser el paradigma que subyace en gran parte de la investigación realizada en CG. El funcionalismo se caracteriza fundamentalmente por: (1) ser objetivista, lo que implica una visión mecanicista de los individuos, según la cual, éstos presentan un comportamiento racional, totalmente determinado por su entorno social, en el que desempeñan un papel pasivo; y (2) orientarse hacia la explicación de la naturaleza del orden social y del equilibrio, ya que las organizaciones son consideradas fenómenos empíricos estables que persiguen como meta unitaria principalmente la maximización del beneficio (HOPPER y POWELL, 1985; LARRINAGA, 1999).

PUXTY (1993, págs. 10-20) considera de una forma detallada las principales características del paradigma funcionalista, correspondiéndose éstas precisamente con sus principales limitaciones. Así, argumenta que este paradigma adopta la perspectiva de la organización, considera ésta como un sistema cerrado, tiene una orientación técnica, se centra exclusivamente en el problema y además es prescriptivo, ahistórico, apolítico, racionalista, funcionalista, reduccionista y positivista. Estas limitaciones han dado lugar a la aparición de otras alternativas que se proponen igualmente el estudio de la CG, si bien incorporando diferentes supuestos de partida. Estas alternativas a las que nos referimos son la corriente interpretativa, la perspectiva crítica y la investigación sobre las relaciones entre el poder y la Contabilidad basada en los planteamientos de FOUCAULT (LARRINAGA, 1999).

La corriente interpretativa parte de que *«las personas crean constantemente su realidad social en interacción con otras»*, siendo por tanto su objetivo *«analizar tales realidades sociales y las formas en las que son socialmente construidas y negociadas»* (HOPPER y POWELL, 1985, pág. 446). La corriente interpretativa, como aclaran estos autores, permite que las cuestiones a investigar surjan del propio proceso de investigación, considerándose por tanto una parte más de la realidad social que se investiga, por lo que no están predeterminadas.

LARRINAGA (1999, págs. 114-115) señala una serie de consecuencias que se desprenden de la consideración de la corriente interpretativa para el estudio de la Contabilidad, en concreto: (1) el significado del lenguaje contable puede variar en función de los contextos sociales, políticos e his-

tóricos; (2) estos significados contables ayudan a objetivar la realidad social; (3) las prácticas contables pueden utilizarse para proporcionar racionalidad a los hechos una vez acontecidos, como una forma de lograr la cohesión social; y (4) no se presupone que el conflicto sea disfuncional. Asimismo, la adopción de la perspectiva interpretativa conlleva el empleo de los estudios de caso y etnográficos como principales métodos de investigación, en detrimento de los estadísticos (ESCOBAR y LOBO, 2002).

Por su parte, la perspectiva crítica ha dado lugar a la Contabilidad Crítica, la cual es definida por LAUGHLIN (1999, pág. 73) como *«una comprensión crítica del rol de los procesos y prácticas contables y la profesión contable en el funcionamiento de la sociedad y las organizaciones con la intención de usar esa comprensión para obligar (donde sea apropiado) a cambiar estos procesos, las prácticas y la profesión»*. De esta definición destacan los siguientes aspectos de la Contabilidad Crítica: (1) es siempre contextual, puesto que tiene consecuencias sociales, económicas y políticas que hacen necesario que sea comprendida en este contexto; (2) en la comprensión puede tener lugar alguna valoración que puede obligar a cambiar; (3) considera el funcionamiento de la profesión contable, las prácticas contables y los procesos tanto a nivel macro como a nivel micro; y (4) requiere los conocimientos de otras disciplinas que apoyan sus perspectivas teóricas y metodológicas.

Al considerar la Contabilidad Crítica, LAUGHLIN (1999) distingue por un lado el nivel social y, por otro, el nivel organizativo. Con respecto al primero sostiene que el debate se plantea en el papel de la Contabilidad en las configuraciones sociales, el rol y funcionamiento de la profesión contable, y el rol de la Contabilidad en la formación de los procesos reguladores. Por su parte, a nivel organizativo el interés reside en el estudio de las diferentes consecuencias económicas y sociales del cambio guiado por la Contabilidad. En el caso de la perspectiva crítica, el método de investigación más apropiado sería el estudio histórico.

Por último, PUXTY (1993) y LARRINAGA (1999) hacen referencia también de forma separada, puesto que algunos la incluyen dentro de la perspectiva crítica, a la investigación contable que toma como supuestos básicos los planteados en la obra de FOUCAULT. Entre éstos, PUXTY (1993) y LARRINAGA (1999) destacan el carácter contextual que FOUCAULT otorgó a la verdad, debido a que no llega a ser absoluta por la evolución de los sistemas de pensamiento, y los dos métodos de investigación que propuso: (1) arqueología del pensamiento, que propone la puesta en relación de los fenómenos a estudiar con otros hechos coetáneos para alcanzar su significado; y (2) la genealogía, que presupone una relación circular entre la verdad y el poder.

En cuanto a la elección del paradigma más adecuado, coincidimos con LARRINAGA (1999, pág. 127) al abogar por el pluralismo paradigmático, en sus palabras, *«el interés de la convivencia de perspectivas variadas sobre la Contabilidad y que ésta se produzca en diálogo, contraposición y cuestionamiento de las teorías y conclusiones que se alcancen en cada perspectiva»*.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Como hemos argumentado en este trabajo, la visión tradicional de la CG por la que se identificaba ésta fundamentalmente con el cálculo del coste de los productos y su gestión, ha evolucionado a lo largo de la década de los 90. De esta forma, si anteriormente predominaba la corriente integradora, por la que se consideraban como términos sinónimos la Contabilidad de Costes y la CG, durante esta última década se ha extendido la corriente renovadora, según la cual se reconoce que la CG tiene un dominio más amplio que la Contabilidad de Costes, en el que se inserta esta última.

Asimismo, hemos destacado que la CG se ha ido conformando como una disciplina sin límites precisos y de carácter interdisciplinar. En este sentido, podemos decir que sus límites reflejan la ausencia de consenso sobre el ámbito y los fines de la CG, no existiendo criterios únicos y excluyentes para delimitar éstos, lo que, por otra parte, resulta de la complejidad y multiplicidad de los factores implicados en la gestión empresarial. Por su parte, el carácter interdisciplinar de la CG deriva de la utilización de enfoques procedentes de otras disciplinas para estudiar y comprender mejor los fenómenos objeto de investigación. Ambos aspectos, lejos de desmerecer nuestra disciplina, reflejan su adecuación a la práctica empresarial, donde la CG se extiende a las diferentes áreas y niveles organizativos, y su carácter abierto a las distintas perspectivas que puedan contribuir a aumentar el conocimiento.

Dadas las dos características mencionadas de la CG, hemos adoptado en este trabajo una definición amplia de la misma, identificándola con un SI que suministra información útil para la gestión empresarial, abarcando también el estudio del entorno social y organizativo en el que se desenvuelve.

Al considerar específicamente el campo de investigación de la CG, hemos podido apreciar que se ha ampliado de forma considerable a partir sobre todo de los años 90, impulsado en gran medida por los cambios del entorno empresarial y sus repercusiones sobre las organizaciones. Esta ampliación se manifiesta a través de: (1) las diferentes teorías empleadas por los investigadores de CG, en las que el predominio se ha ido sucediendo desde la Teoría de la Agencia a la Aproximación Contingente y de ésta a la Teoría Institucional; (2) las distintas cuestiones tratadas, incorporándose, por ejemplo, el estudio del papel a desempeñar por la CG en el diseño e implantación de la estrategia empresarial, los nuevos modelos de costes y técnicas de gestión, la CG Medioambiental o los procesos de CO; y (3) los diferentes métodos de investigación empleados, debiéndose destacar la creciente aceptación y difusión entre los investigadores de los estudios de caso.

Considerando en particular los procesos de CO, cabe decir que éstos se han constituido en una de las cuestiones que más interés han despertado entre los investigadores de CG durante los años 90, y ello porque los cambios del entorno han provocado que este tipo de procesos sean cada vez más frecuentes, siendo su estudio relevante tanto por las importantes repercusiones que tienen sobre la CG, como por el papel que ésta puede desempeñar para facilitar o inhibir el cambio. Dentro de esta

línea de investigación hemos destacado la atención especial que se le está dedicando al estudio del propio cambio de la GC, que incluye la consideración del cambio en el sistema de CG, en las técnicas de CG y en los roles desempeñados por los contables de gestión.

En definitiva, hemos comenzado la década de 2000 con importantes retos para la investigación en CG, cuyo estudio afianza el avance experimentado en la década anterior y, en consecuencia, augura el desarrollo de nuestra disciplina.

## BIBLIOGRAFÍA

- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. (1999): «The Role of Management Accountants in Britain and Germany». *Management Accounting (CIMA)*, vol. 77, n.º 5, págs. 42-43.
- ALLOTT, A. (2000): «Management Accounting Change». *Management Accounting (CIMA)*, vol. 78, n.º 7, págs. 54-55.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; AMAT SALAS, J.; AMAT SALAS, O.; BALADA ORTEGA, T.; BLANCO IBARRA, F.; CASTELLÓ TALIANI, E.; LIZCANO ÁLVAREZ, J.; RIPOLL FELIÚ, V. –Coord.– (1995): *Contabilidad de Gestión Avanzada. Planificación, Control y Experiencias Prácticas*. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- AMAT SALAS, J.M.; CARMONA MORENO, S.; ROBERTS, H. (1994): «Context and Change in MAS: A Spanish Case Study». *Management Accounting Research*, n.º 5, págs. 107-122.
- APARISI CAUDELI, J.A.; MALONDA MARTÍ, J.G.; RIPOLL FELIÚ, V.M. (2000): «Utilidad para la Contabilidad de Gestión de los Nuevos Sistemas de Información». *Técnica Contable*, año LII, n.º 615, págs. 177-187.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. –Eds.– (1995): *Issues in Management Accounting*. Ed. Prentice Hall, Nueva York.
- ATKINSON, A.A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J.M.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E.; WU, A. (1997): «New Directions in Management Accounting Research». *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, págs. 79-108.
- BHIMANI, A. –Ed.– (1996): *Management Accounting European Perspectives*. Ed. Oxford University Press, Oxford.
- BIRKETT, W.P. (1998): «Management Accounting in Europe: A View from Down-Under». *Management Accounting Research*, vol. 9, págs. 485-494.
- BLANCO DOPICO, M.I. (2000): *La Investigación en Contabilidad de Gestión*. Ponencia presentada a la VI Jornada de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión, ASEPUC, Burgos.

- BLANCO DOPICO, M.I.; GAGO RODRÍGUEZ, S. (1993): *Las Líneas de Investigación en la Contabilidad de Gestión*, en Sáez Torrecilla –Ed.– (1993), págs. 67-110.
- BLANCO DOPICO, M.I.; LÓPEZ DÍAZ, A. (2002): *La Información Contable para la Gestión: Una Panorámica de las Líneas Actuales de Investigación*. Ponencia defendida en el X Encuentro de ASEPU, Santiago de Compostela.
- BRIERS, M.; CHUA, W.F. (2001): «The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study on an Implementation of Activity-Based Costing». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n.º 3, págs. 237-269.
- BRIMSON, J.A. (1995): *Contabilidad por Actividades. Un Enfoque de Costes Basado en las Actividades*. Ed. Marcombo-Boixareu, Barcelona.
- BURNS, J. (1999): «The Dynamics of Change. Inter-Play Between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 13, n.º 5, págs. 566-596.
- BURNS, J.; EZZAMEL, M.; SCAPENS, R. (1999): «Management Accounting Change in The UK». *Management Accounting (CIMA)*, vol. 77, n.º 3, págs. 28-30.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. (2000): «Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework». *Management Accounting Research*, vol. 11, n.º 1, págs. 3-25.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001): «Management Accounting Change». *Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 4, págs. 389-402.
- BURNS, T.; STALKER, G.M. (1961): *Management of Innovation*. Ed. Tavistock Institute. Londres.
- CARMONA MORENO, S. –Ed.– (1993): *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*. Ed. ICAC, Madrid.
- CASTELLÓ TALIANI, E.; LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1994): *El Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades*. Ed. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- COOPER, R. (1990): «ABC: A Need, Not an Option». *Accountancy*, septiembre, págs. 86-88.
- CUSHING, B.E.; ROMNEY, M.B. (1994): *Accounting Information Systems*. Ed. Addison Wesley.
- DENT, J.F. (1996): «Global Competition: Challenges for Management Accounting and Control». *Management Accounting Research*, vol. 7, págs. 247-269.
- DOWNIE, J.; PASTORIA, G. (1997): «Measuring Change at Conair-Franklin». *Management Accounting (NAA)*, vol. 78, n.º 12, págs. 30-35.
- ESCOBAR PÉREZ, B. (1997): *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información*. Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla.
- ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. (2001a): *Evolución Histórica de la Contabilidad de Gestión: Una Revisión Crítica*. Ed. FUINCOA, Sevilla.

- ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. (2001b): «Aportaciones de la teoría Contingente al Estudio de los Sistemas de Control en las Organizaciones: Un Metanálisis». *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 10, n.º 1, págs. 119-140.
- ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. (2002): «Implicaciones Teóricas y Metodológicas de la Evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 31, n.º 111, págs. 245-286.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. (1993): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: Una Propuesta Integradora*, en Sáez Torrecilla –Ed.– (1993), págs. 51-66.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. (1994): *Situación Actual y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en España*, en Amat y Amat –Eds.– (1994), págs. 127-142.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A.; MUÑOZ RODRÍGUEZ, C. (1996): «La Actuación Estratégica de la Empresa y la Contabilidad de Gestión». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 25, n.º 89, págs. 821-836.
- FERNÁNDEZ GÓMEZ, E.I. (2000): *Estrategias Empresariales, Tecnología y Sistemas de Información Contables: Un Reto para la Contabilidad de Gestión*. Comunicación Presentada a la VI Jornada de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión, ASEPUC, Burgos.
- GARCÍA CORNEJO, B.; MACHADO CABEZAS, A. (2001): *Nuevas Tecnologías de Información y Contabilidad de Gestión*. Comunicación presentada al VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, León.
- GARCÍA FALCÓN, J.M.; MEDINA MUÑOZ, D.R. (1998): «Enfoques Teóricos sobre las Relaciones Interorganizativas: Una Revisión Comparativa». *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 7, n.º 3, págs. 29-30.
- GORDON, L.A.; MILLER, D. (1976): «A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, n.º 1, págs. 59-69.
- GRANLUND, M. (2001): «Towards Explaining Stability In and Around Management Accounting Systems». *Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 2, págs. 141-166.
- HOPPER, T. (1999): «Postcard From Japan: A Management Accounting View». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 12, n.º 1, págs. 58-68.
- HOPPER, T.; 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*, vol. 22, n.º 5, págs. 431-465.
- HOPWOOD, A.G. (1978): «Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n.º 1, págs. 3-13.
- HORNGREN, C.T. (1995): «Management Accounting: This Century and Beyond». *Management Accounting Research*, vol. 6, págs. 281-286.

- HUBER, G.P.; GLICK, W.H. –Eds.– (1993): *Organizational Change and Redesign: Ideas and Insight for Improving Performance*. Ed. Oxford University Press, Oxford.
- HUBER, G.P.; GLICK, W.H. (1993a): *Sources and Forms of Organizational Change*, en Huber y Glick –Eds.– (1993), págs. 3-15.
- ICAC (1995): *Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión*. III Congreso Internacional de Costos y I de ACODI. Madrid.
- ICAC (1996): *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*. En *Homenaje al Profesor Ángel Sáez Torrecilla. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión*, Madrid.
- ICAC (1997): «Ensayos y Estudios Contables». En *Homenaje a: D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta Marcos y D. Melecio Recio Escudero*, Madrid.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J.L. (1992): «El Papel de la Contabilidad en los Sistemas Integrados de Gestión». *Partida Doble*, n.º 20, págs. 4-11.
- INNES, J. (1999): «Managemet Accounting Trends». *Managemet Accounting (CIMA)*, vol. 77, n.º 5, págs. 40-41.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1995): Activity-Based Costing, en Ashton, Hopper y Scapens –Eds.– (1995), págs. 115-136.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. (1988): *La Contabilidad de Costes. Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Ed. Plaza y Janés, Barcelona.
- KAPLAN, R.S. (1993): *La Evolución de la Contabilidad de Gestión*, en Carmona Moreno –Ed.– (1993), págs. 55-99.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1992): «The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance». *Harvard Business Review*, vol. 70, n.º 1, págs. 71-79.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1997): *La Utilización de los Costes para la Gestión Basada en las Actividades (ABC)*, en Sierra Molina y Rodríguez Rodríguez –Eds.– (1997), págs. 147-166.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999): «Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión». *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3, págs. 103-131.
- LAUGHLIN, R. (1999): «Critical Accounting: Nature, Progress and Prognosis». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 12, n.º 1, págs. 73-78.
- LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. (1967): *Organization and Environment*. Ed. Division Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- LEBAS, M. (1995): *Contables de Gestión: Nace una Nueva Raza*, en ICAC (1995), págs. 63-77.
- LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. (1996): «Predicting Change in Management Accounting Systems». *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, págs. 137-150.

- LIZCANO ÁLVAREZ, J. –Coord.– (1996): *La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos*. Ed. AECA, Madrid.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1996a): *El Papel de la Contabilidad de Gestión en la Competitividad de las Empresas*, en Lizcano Álvarez –Coord.– (1996), págs. 135-139.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1996b): *Desarrollos Actuales de la Contabilidad de Gestión en un Entorno Competitivo*, en ICAC (1996), págs. 239-271.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (2000): *Algunos Aspectos Actuales y Tendencias de la Contabilidad de Gestión*. Comunicación Presentada a la VI Jornada de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión, ASEPUC, Burgos.
- LOBO GALLARDO, A. (2000): *El Impacto de los Procesos de Adquisiciones Transnacionales sobre los Sistemas de Control*. Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.
- LUKKA, K.; SHIELDS, M. (1999): «Innovations in Management Accounting Focus». *Management Accounting (CIMA)*, vol. 77, n.º 3, págs. 33-34.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1996): *El Sistema Integrado de Información Empresarial*, en ICAC (1996), págs. 317-333.
- MARTÍN GARCÍA, J.A. (1996): *La Respuesta de la Contabilidad de Gestión para la Satisfacción de las Empresas World Class; Enfoques más Relevantes*, en ICAC (1996), págs. 335-365.
- OTLEY, D.T. (1980): «The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n.º 4, págs. 413-428.
- OTLEY, D. (1994): «Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework». *Management Accounting Research*, vol. 5, págs. 289-299.
- PETTIGREW, A.M. (1997): «What is a Processual Analysis?». *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n.º 4, págs. 337-348.
- PUXTY, A.G. (1993): *The Social and Organizational Context of Management Accounting*. Ed. Academic Press, Londres.
- REID, G.C.; SMITH, J.A. (2000): «The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development». *Management Accounting Research*, vol. 11, n.º 4, págs. 427-450.
- RIPOLL FELIÚ, V.M. (1996): *Cambios en la Mentalidad del Contable en los Nuevos Entornos*, en ICAC (1996), págs. 413-430.
- RIPOLL FELIÚ, V.M.; BALADA ORTEGA, T. (1994): «Contabilidad de Gestión: Investigación y Práctica Empresarial». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 23, n.º 81, págs. 907-927.
- SÁEZ TORRECILLA, A. –Ed.– (1993): *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- SÁEZ TORRECILLA, A. (1993): *El Modelo ABC desde la Perspectiva Europea*, en Sáez Torrecilla –Ed.– (1993).

- SÁEZ TORRECILLA, A.; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A.; TEXEIRA QUIROS, J.; VAQUERA MOSQUERO, M. (1996): *Management Accounting in Spain. Trends in Thought and Practice*, en Bhimani –Ed.– (1996), págs. 180-198.
- SCAPENS, R.W.; BROMWICH, M. (2001): «Editorial Report-Management Accounting Research: The First Decade». *Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 2, págs. 245-255.
- SCAPENS, R.; JAZAYERI, M.; SCAPENS, J. (1998): «SAP: Integrated Information Systems and the Implications for Management Accountants». *Management Accounting (CIMA)*, vol. 76, n.º 8, págs. 46-48.
- SEVILLANO MARTÍN, F.J. (1997): *La Adaptación de las Nuevas Tecnologías Informáticas a las Necesidades de la Información Contable*, en ICAC (1997), págs. 807-824.
- SHIELDS, M.D. (1998): «Management Accounting Practices in Europe: A Perspective from the States». *Management Accounting Research*, vol. 9, págs. 501-513.
- SIEGEL, G. (1999): «Counting More, Counting Less: The New Role of Management Accountants». *Strategic Finance*, vol. 81, n.º 5, págs. 20-22.
- SIERRA MOLINA, G.J.; ESCOBAR PÉREZ, B. (1996): «La Información para la Gestión Empresarial». *Partida Doble*, n.º 67, págs. 47-49.
- SIERRA MOLINA, G.; RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, P. –Eds.– (1997): *Información Contable para la Gestión*. Ed. Atril 97, Sevilla.
- STEWART, P.P. (1999): «Adapting to Change». *Strategic Finance*, vol. 80, n.º 11, pág. 8.
- VAIVIO, J. (1999): «Exploring a "Non-Financial" Management Accounting Change». *Management Accounting Research*, vol. 10, n.º 4, págs. 409-437.
- WILLIAMS, J.J.; SEAMAN, A.E. (2001): «Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture and Industry Effects». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n.º 4/5, págs. 443-460.
- WOODWARD, J. (1958): *Management and Technology*. Ed. HMSO, Londres.