

## Contabilidad de gestion Temas y agenda de investigación

Isabel Blanco Dopico\*

efisabel@usc.es

**Resumen:** El artículo trata de ofrecer una panorámica general de las diferentes áreas y cuestiones desarrolladas en los últimos años por la investigación en contabilidad de gestión, así como de las líneas en las que se estima que resultará igualmente oportuno investigar; para ello se realiza una reflexión sobre el entorno en el que se desarrolla la contabilidad de gestión (lo que, en definitiva, delimitará la selección de los temas que se van a analizar y a investigar), su situación actual y los cambios (tanto derivados de desarrollos teóricos como de prácticas innovadoras) que la provocaron y favorecieron, dentro de un marco referido a la gestión

**Palabras clave:** tópicos, investigación, contabilidad de gestión

### Contabilidad de gestion. temas y agenda de investigación

*“... no importa qué métodos se usen, ni qué cuestiones de investigación se planteen, ni qué clases de datos se muestren, ni cuál sea el valor o propósito de la investigación, ni qué motivos se presume que dirigen al investigador; nada cuenta como conocimiento hasta que es argumentado y asentado por una comunidad de investigación”*, Arrington y Schweiker (1992, pp. 512-513)

---

\*María Isabel Blanco Dopico es catedrática de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela (España) en cuya Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales imparte las asignaturas de Contabilidad de Gestión y de Control Interno y ha dirigido Máster y Postgrados de Auditoría y Programas de Doctorado. Autora o coautora de ocho libros y más de cincuenta artículos sobre contabilidad de gestión, miembro del Consejo de redacción de distintas revistas nacionales y extranjeras del área contable, ha sido ponente invitada en distintos congresos y reuniones de la especialidad e impartido cursos y conferencias en universidades de distintos países.

## 1. – La investigación de gestión como proceso científico

La investigación contable supone un proceso creador desarrollado a través de la planificación y programación de una serie de etapas: sobre qué investigar sería la primera, a la que seguirían alcanzar un conocimiento general y completo del tópico a estudiar, lograr una nueva solución para el problema (innovar), validar la solución, mostrar la conexión con teorías y la contribución teórica de la solución y, finalmente, estudiar la relevancia y aplicabilidad de la solución mediante su funcionamiento práctico (Kasanen *et al.*, 1993, p. 246). Esta idea de investigación como creación de conocimientos o búsqueda de una explicación de hechos o actuaciones, hace necesario establecer un consenso sobre los factores determinantes del carácter científico de una investigación (tema, investigador, entorno, metodología, resultados, destinatarios de la investigación); aunque la calidad de la investigación vendrá determinada de manera especial por los dos últimos elementos citados, el interés de sus resultados (cuya presentación influye particularmente en su aceptabilidad) y los destinatarios de la investigación (el mundo académico en general y/o el mundo real o práctico), así como de los diferentes canales de comunicación de los resultados a sus destinatarios y de los medios de publicidad de aquella, no cabe duda que se verá afectada, lógicamente, por las debilidades o ventajas inherentes a los restantes elementos que la configuran: la naturaleza del tema o cuestión que se va a investigar y el entorno en el cual se realiza la investigación (cuestiones ambas relacionadas y que suponen la consideración y estudio de elementos propios y particulares de la actividad estudiada, de carácter geográfico, antropológico, social, político, cultural..., de la consideración de circunstancias tales como tradición investigadora, facilidades que se ofrecen a la investigación, clima social e intelectual que la enmarca, etc.), así como de la persona que investiga o investigador (sus capacidades y habilidades, su situación –aislada o integrada– en relación con la comunidad investigadora en general, las relaciones con otros investigadores o grupos, la financiación obtenida, la autonomía de la investigación, la actitud e incentivación investigadora...) y los procedimientos y metodología elegidos.

Su puesta en práctica exitosa implica la planificación y programación de actuaciones y plazos de ejecución directamente relacionados con la naturaleza del ítem a estudiar y la metodología e instrumentos a utilizar todo lo cual exige la formulación de una serie de juicios de valor relativos tanto a la aceptación de normas, reglas de procedimiento y criterios del método de la investigación científica (presupuestos fundamentales comunes a todas las ciencias, que constituyen un programa de cómo alcanzar un consenso científico y de cómo llegar a la selección de teorías y formulaciones de categoría científica), como a la selección inicial de los problemas o cues-

tiones que se van a estudiar, selección que puede estar sujeta a revisión a lo largo de la investigación como consecuencia de nuevas formulaciones o de reformulaciones de las cuestiones previas.

Dada la riqueza del entorno actual en el que se mueve la investigación de gestión, las ventajas que en cuanto a instrumentos suponen las nuevas tecnologías de información, la mayor facilidad de comunicación de los resultados así como la variedad de temas objeto de estudio, consecuencia de nuevas preocupaciones intelectuales o nuevas situaciones económicas, sociales, políticas o técnicas, parece evidente que la debilidad de la investigación en contabilidad de gestión, de existir, no será debida a dicho entorno sino fundamentalmente al resto de los elementos que la configuran: el investigador, la metodología e instrumentación utilizada, el tema seleccionado o la comprensión de la investigación y sus resultados por parte de los destinatarios de ella, los cuales serán en última instancia los que determinen la relevancia de la labor investigadora.

Haremos abstracción en nuestro análisis de la metodología e instrumentación a utilizar por considerar que su carácter de generalidad para las ciencias de la gestión no lo hace necesario y, con base en la estrecha relación existente entre el investigador y su entorno con los temas seleccionados o el contenido de éstos, utilizaremos como punto central de nuestra reflexión el entorno de gestión en el que tendrá lugar la investigación y sus posibilidades de investigación, es decir, las potenciales áreas de estudio.

En este aspecto la contabilidad de gestión plantea al investigador una serie de cuestiones que delimitarían la finalidad esencial de la investigación (¿investigar para la práctica?, ¿investigar sobre la práctica?, ¿ir más allá de la práctica contable?, ¿investigar por investigar, por divertimento...?), estrechamente relacionada con el tema o tópico, genérico o específico, objeto de estudio y con la presentación de los resultados obtenidos. Aunque la selección y concreción de dicho tópico podrá tener motivaciones y orígenes muy diversos,<sup>1</sup> es evidente la necesidad de una estrategia de investigación que busque reducir los vacíos teóricos existentes así como el desfase entre la teoría y la práctica de la contabilidad de gestión y/o los sistemas de contabilidad de gestión teóricos y prácticos. Por otro lado, la estimación de la actividad

---

<sup>1</sup> Endógenos –como los derivados del interés, preferencia o inquietud del investigador o grupo de investigación por un tema o asunto concreto– o exógenos –consecuencia de cambios sociales, económicos, políticos, de revisión de normativas y/o de implantación de nuevas técnicas, de aparición de problemas y/o crisis...–, que alteran la visión y la gestión de las organizaciones y que suponen oportunidades de investigación y estudio.

científica y la práctica contable como producto del sistema de conocimiento social<sup>2</sup> nos lleva situar el entorno general de gestión como primer factor a considerar en el análisis de la investigación en contabilidad de gestión, en tanto entendemos que una mejor comprensión de los actuales entornos y métodos de gestión suministrará una base adecuada para el desarrollo de una estrategia de investigación en contabilidad de gestión que, como en cualquier otro campo, se concreta en el diseño de un camino para alcanzar un objetivo y en el cual el punto de partida será la determinación de la finalidad, genérica o concreta, de la investigación que se vaya a realizar.

La estrecha relación existente entre finalidad investigadora, tema objeto de estudio y presentación de los resultados obtenidos, exige determinar y analizar la audiencia destinataria de dicha investigación por cuanto, en el campo que nos ocupa, ésta no sólo es una práctica pública y social sino que, además, para la calificación de su resultado como conocimiento contable deberá ser aceptado por una audiencia generalmente de semejantes<sup>3</sup>, destinatarios de la investigación e interesados en sus resultados.

Aunque en cualquier proyecto de investigación la creatividad del investigador es un importante punto de partida, el entendimiento del contexto y la trayectoria de las innovaciones en la práctica de gestión actual no puede dissociarse de los procesos sociales que tienen lugar en la organización, entendimiento que se convierte en un factor fundamental para la relevancia de la investigación por cuanto supone un factor fundamental para la relevancia de la investigación porque implica al investigador en el proceso de cambio; de ahí que, como manifiesta Manninen (1996, pp. 655-665), el logro de resultados valiosos implica la consideración de la actividad y la práctica científica como un todo: mientras la aceptación de teorías puede depender no tanto de que éstas sean ciertas sino de que sean aceptadas o consideradas útiles o interesantes por la audiencia, los resultados de la investigación dependerán de la audiencia a la que van dirigidos, no importando su novedad o discutibilidad ya que su destino final está en manos de terceros ajenos al investigador, que serán quienes los traduzcan y le den sentido a su mensaje.

Lo anterior nos conduce a completar los factores ya citados como elementos básicos que caracterizan el proceso investigador (entorno, hecho observado que supone el origen de la inquietud investigadora, meta o finalidad perseguida, audiencia

---

<sup>2</sup> Tal y como indica Choudhury (1986, p. 22) , de ahí que no puedan dissociarse de los procesos sociales que tienen lugar tanto dentro como fuera de las organizaciones.

<sup>3</sup> Que suelen analizar la calidad de una investigación basándose en distintos criterios de relevancia descriptiva (que la investigación proporcione una imagen real, global y completa del fenómeno o situación estudiada) , relevancia de objetivos (que la investigación atienda a problemas y situaciones reales en vez de imaginarias) , oportunidad, no obviedad, etc.

objetivo) con otros que permitan o faciliten la validación y aceptación de la investigación: el investigador y la vía o método elegido para investigar y para comunicar sus resultados; en cualquier caso, también existe un modo de investigar propio y preferido del investigador o del grupo investigador (Mitroff y Filman, 1978, siguiendo la tipología de Jung, 1971), relacionado con la orientación básica del investigador en función de su perfil psicológico, que influirá en la elección de las cuestiones o de los temas que se van a investigar que, a su vez, determinarán el uso de un determinado método científico de investigación, puesto que se elegirá el más acorde con las características del fenómeno objeto de estudio, sin olvidarnos de que, aunque no reconocidas normalmente, hay otras interacciones que se suelen plantear en la realidad, representadas por la denominada “ley del instrumento”<sup>4</sup>.

La importancia de la relación entre los distintos elementos que configuran la investigación y, en particular, entre factores o elementos técnicos e institucionales es cada vez mayor, por cuanto también es mayor la dependencia y las presiones del entorno investigador sobre esos (entre ellas las que definen las condiciones y métodos de su actividad y las controlan la producción de la investigación, es decir, sus resultados), de ahí que, en nuestra opinión, la organización del propio proceso de investigación contable y los vínculos a través de los cuales se relaciona con el entorno organizativo e institucional en el que está inmersa son tan esenciales como las técnicas y los procedimientos utilizados y, a menudo, más problemáticos en términos directivos.

## **2. – Elección del tema. Cuestiones a considerar en la búsqueda de oportunidades de investigación**

El impulso a la investigación en un área o tema específico puede tener orígenes muy diversos: desde los requerimientos directos por parte de organismos o entidades públicas o privadas para un estudio específico hasta la inquietud del investigador ante normas o prácticas emanadas de entes reguladores, públicos o profesionales, o ante la

---

<sup>4</sup> Por un lado, la escasez de organizaciones que acepten colaborar en estudios empíricos de la naturaleza de los desarrollados en la contabilidad de gestión motiva que la posibilidad de acceder a determinado tipo de organizaciones objeto de la investigación se convierta en muchos casos en un determinante principal de la elección de las cuestiones o de los temas que se van a investigar y, por otro, que con frecuencia la predilección del investigador por un determinado método con el que se siente más cómodo, que le resulta más fácil de utilizar, que le es más conocido..., puede determinar el tipo de cuestiones que se van a investigar (aquellas cuyas características y problemática se ajustan a las demandadas por el método elegido).

aparición de determinados problemas de la propia actividad empresarial. En cualquier caso, aunque la elección del tópico supone la localización de un problema relevante desde el punto de vista práctico (posibles resultados) con potencial para la investigación, son muchos los factores, tanto internos como externos, que influyen en el entendimiento y el desarrollo de los sistemas de contabilidad de gestión y, por ende, el desarrollo de la actual investigación en esta área y el mayor o menor interés de aspectos específicos sobre los que investigar: por un lado, el evidente incremento de la complejidad e importancia del entorno propicia la mayor diversidad de cuestiones, enfoques y métodos; por otro, la muy citada internacionalización y globalización nos hace compartir con otros investigadores de diferentes disciplinas, áreas geográficas y culturales, junto con similares características de complejidad de sus entornos, posiblemente también similares preocupaciones contables, enfoques y metodologías..

La gran variedad de temas y asuntos abordados por el cada vez mayor número de investigadores en contabilidad de gestión es un aspecto coincidente con la investigación internacional en el área más general de las ciencias y disciplinas de la gestión. Sería interesante analizar si efectivamente es una coincidencia derivada de que los problemas, crisis y cuestiones que se abordan y consideran como área de estudio de la contabilidad de gestión son cada vez más comunes a todas las disciplinas relacionadas con la gestión en distintas áreas económicas y/o geográficas o si, en alguna medida, esas coincidencias de investigación son causa de una moda u otro tipo de factor influyente.

Las circunstancias anteriores pueden ser analizadas y enfocadas de múltiples formas, aunque es posible y necesario destacar dos características básicas de la situación actual:

- Cada vez más se generaliza el sentimiento de *que lo importante no es el conocimiento en sí sino la capacidad de aprender.*
- Como en otros muchos aspectos, entre ellos el económico, *las variables en las que se basa la investigación dependen cada vez menos de lo que pasa dentro de nuestras fronteras y cada vez más de lo que ocurre fuera de ellas.*

Si son evidentes las ventajas y facilidades que con carácter general proporcionan la internacionalización y la globalización a la actividad investigadora al propiciar nuevas oportunidades de investigación (consecuencia de la aparición de nuevos problemas, del desarrollo de nuevas técnicas e instrumentos...), una mayor apertura y un aumento de las relaciones entre la comunidad científica, también es cierto que de forma correlativa pueden trasladarse igualmente al campo investigador algunos inconvenientes. Así, el investigador, individuo o grupo se ve integrado en grupos más amplios (comunidad investigadora) que de alguna forma limitan su actividad como consecuencia no sólo de la competencia entre investigadores en el área, enfoque o tema concreto que estudia, sino también de los intereses y demandas de los destina-

tarios de los conocimientos generados en la investigación y/o usuarios de la misma. Pero también las nuevas circunstancias del entorno globalizado de actuación en que se mueve el investigador, sus nuevas necesidades de estructuras y/o tecnologías de investigación pueden provocar que el propio investigador, grupo u organización investigadora se autolimite como consecuencia de que la implantación de determinadas estrategias de investigación exijan contar con factores humanos, físicos o financieros que pueden restringir su forma de crecimiento, desarrollo o cambio<sup>5</sup>.

En muchos casos este comportamiento mimético, sobre todo en lo relativo a los medios de comunicación de la investigación, a su estructura y metodología, tiene su origen en la propia necesidad de “legitimación” de nuestra actuación: investigamos sobre lo que se observa como aceptado científicamente y en la forma en que dicha aceptación es más evidente porque las instituciones o los individuos que deben verificar nuestra investigación presionan al investigador sobre esa legitimación (consejos de redacción, comités científicos...) <sup>6</sup>.

## **2.1.– Una aproximación a la idea de contabilidad de gestión. Marco teórico y práctica contable: revisión de funciones y objetivos**

Si el diseño de una estrategia de investigación se inicia a partir de la determinación de una finalidad investigadora para la misma, parece lógico que como paso previo tratemos primero, de delimitar la idea de contabilidad de gestión a través de una revisión de sus actuales funciones y objetivos, después buscaremos situarla en el contexto en el que opera para, a continuación, verificar el estado de la cuestión, buscando obtener una visión de la situación actual de la contabilidad de gestión que ponga de manifiesto límites, problemas, dificultades y oportunidades investigadoras. Para ello habrá que recurrir a todo tipo de fuentes (la literatura existente tanto

---

<sup>5</sup> A lo anterior es posible añadir que la propia pertenencia del investigador como individuo a una comunidad investigadora constituye un mecanismo más de control sobre el entorno de investigación al trasladarse las normas de esta comunidad en su interior a través de mecanismos isomórficos, que se hacen evidentes en una cierta tendencia a hacernos similares con otras comunidades o asociaciones investigadoras. Esto puede explicar la homogeneidad existente entre temas, enfoques y metodologías de la investigación entre nuestro campo particular –la contabilidad de gestión– y el más amplio de las ciencias de la gestión, dentro y fuera de nuestras fronteras, mimetismo derivado probablemente de la incertidumbre que lleva a la homogenización al imitar un modelo, al adoptar teorías, métodos, soluciones y características de investigación que han funcionado bien en otras áreas científicas y geográficas.

<sup>6</sup> Pese a ello, está por demostrar que dichos mecanismos y actuaciones impliquen necesariamente un aumento de la eficacia del investigador ni que los investigadores e investigaciones isomórficas realicen su investigación de forma más eficiente que las que no lo son.

en contabilidad de gestión como en otras disciplinas relacionadas y, por otro lado, los tópicos y desafíos considerados importantes por los directivos de las empresas), que permitan relacionar la visión teórica y práctica poniendo en evidencia posibles desfases y, en consecuencia, identifiquen cuestiones con potencialidad de investigación<sup>7</sup>.

Sin olvidar que la investigación debe discurrir por dos líneas convergentes (el marco teórico y la práctica contable) y pese a la evidente necesidad del primero, son muchos los contables que consideran más apremiante el desarrollo de una investigación de carácter empírico, dado el poco conocimiento de que se dispone acerca del funcionamiento de los sistemas contables en las organizaciones actuales (sentido en el que se manifestaba Mintzberg, 1979, pp. 587-588, abogando por la investigación anecdótica que permite la descripción necesaria a la construcción de teorías). En nuestra opinión, el interés de tales estudios radica en su capacidad de comprobar el alcance de la contabilidad tradicional, las fuerzas que influyen en sus cambios, la forma en que se va transformando... así como de permitir un avance en la comprensión de la práctica existente mediante la adquisición de más datos sobre el proceso de desarrollo de nuevas técnicas contables, cuestiones éstas sobre las que se han posicionado varios e importantes investigadores (Cooper, 1996; Hopwood, 1983; Kaplan, 1986a).

Aunque es importante analizar los sistemas de información para la gestión como forma de probar la existencia o no de ciertas prácticas y para confirmar el cómo y el porqué de su implantación y, como manifiesta Shields (1997), a medida que las empresas adoptan estructuras más horizontales y se consolida el funcionamiento de los grupos de trabajo, como foros de aprendizaje organizativo, resulta más interesante ahondar en la utilización que se lleva a cabo de las prácticas y de la información contable, siendo también necesario analizar la coherencia y la validez de los métodos utilizados<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> No es una idea nueva la derivada de pensar que el beneficio de la investigación se obtiene a través del intercambio de informaciones entre el usuario (profesionales y directivos) de la contabilidad de gestión y el investigador que, a su vez, también es usuario en mayor o menor medida de aquélla. De ahí el interés de una colaboración más activa del investigador contable con los de otras áreas académicas y/o geográficas y con los usuarios e implicados en aquélla dentro de la empresa (ingenieros, directivos, informáticos, programadores...) para la determinación de los problemas actuales y potenciales así como para alcanzar el ajuste teórico constante y el diseño de nuevas áreas de investigación hacia la construcción de teorías y modelos contables más adaptados a la realidad.

<sup>8</sup> A este respecto, sobre utilización de diferentes teorías o metodologías, véase el *Journal of Management Accounting Research* (1997).



Así, pese al interés y a la utilidad de la metodología empírica<sup>9</sup>, la acumulación de trabajos dedicados a la simple descripción de unas técnicas o procedimientos concretos en una situación específica no supone un incremento de conocimientos relevantes en tanto no se proceda a una sistematización de ese conocimiento empírico mediante la elaboración de modelos o cuasimodelos teóricos<sup>10</sup>.

En cuanto a las funciones y objetivos asignados a la contabilidad de gestión, el objetivo general de la contabilidad suele definirse como suministro de información para los procesos de decisión internos –aquéllos en los que los decisores son todos los agentes de la empresa, directivos o responsables de todo tipo de actuación empresarial a distintos niveles de gestión– o externos a la empresa –siendo, en este caso, los decisores cualquier sujeto o grupo no incluido en el de gestor de la empresa que suministra la información, es decir, terceros o ajenos a la gestión de aquélla: empleados, inversionistas, clientes, autoridades...–. La división entre la contabilidad de gestión y la financiera suele realizarse basándonos, precisamente, en estos dos tipos de procesos de decisión: en tanto la contabilidad de gestión suministra información –financiera y no financiera– a los usuarios internos para lograr las metas u objetivos organizativos, la contabilidad financiera suministra información tanto a usuarios internos como externos. No obstante, ambas contabilidades no son más que dos partes o subsistemas del sistema contable más general, por cuanto la información sobre costes se recoge y analiza para ambos procesos de decisión –internos y externos–.

Existe un consenso bastante generalizado que considera a la contabilidad de gestión como un lenguaje diseñado para reducir la incertidumbre con vista a una mejora de los procesos de medición y control, entendido este último como aquel proceso que garantiza que la organización se adapta a su entorno y que actúa bus-

---

<sup>9</sup> Como el estudio de casos, tanto explicativos como interpretativos, que permite incluir información de tipo cualitativo y cuantitativo, contrastar teorías y técnicas, o los estudios etnográficos, que estudian los fenómenos organizativos con base en técnicas de recogida de datos similares a los estudios de casos, aunque durante un período más largo y con una mayor participación del observador, minimizando el grado de intervención del investigador, la *Action Research* que, basada casi exclusivamente en información cualitativa, supone una cierta posición intervencionista o la *grounded theory* que describe, desarrolla y verifica provisionalmente el fenómeno estudiado a través de la recolección de datos mediante encuestas y el análisis explicativo de aquéllos (Blanco, M.I. y otros, 2003).

<sup>10</sup> Y, posiblemente, además de una comparación entre teoría-práctica organizacional, no sería irrelevante la comparación o el análisis comparativo práctica/docencia. De hecho, una comparación entre los sistemas contables utilizados en la realidad y los descritos en manuales teóricos muestra en ocasiones que estos últimos llevan ventaja sobre la práctica, al menos en una mayoría de empresas de nuestro entorno, lo que no es necesariamente generalizable.

cando el logro de sus objetivos. Pero, si situamos la contabilidad en el contexto en el que opera, sus funciones no se limitan al proceso de información-reducción de incertidumbre sino que son interdependientes del resto de los procesos organizacionales que, a su vez, se ven influidos por el entorno social, político y económico en que opera la organización.

Aunque sería posible delimitar los *diferentes objetivos contables* con base en diferentes preferencias individuales del usuario, si entendemos que de alguna manera la contabilidad de gestión se legitima por su uso, es posible diferenciar entre:

- La *ayuda a la dirección* al medir, cuantificar, condensar y descontextualizar información, conferir legitimidad, hacer posible que parte del mundo social y empresarial sea medible y previsible, incrementar su visibilidad y previsibilidad y, en definitiva, proporcionar información útil para la toma de decisiones.

Estrechamente relacionada con la anterior, como consecuencia de la evolución de la gestión empresarial y la correlativa de la toma de decisiones, se añaden otros dos usos<sup>11</sup>

- El *suministro de perspectiva estratégica y gestión estratégica de costes*.
- El *uso simbólico en estructuras institucionales como mecanismo de control, análisis y distribución del poder en grupos particulares*, crear orden a partir de una “anarquía organizada” permitiendo las funciones de control, promover la actuación de los miembros y partes de la empresa conforme a los objetivos generales de ésta y facilitar la coordinación de actividades en empresas descentralizadas

Una posible enumeración de las *diferentes funciones asignadas a la contabilidad* en función del contexto citado sería la siguiente:

- *Clarificar las relaciones entre los miembros de la organización, especificando las responsabilidades de cada uno*. La contabilidad proporciona un mapa cognitivo de la organización al definir y separar, mediante la delimitación del conjunto de conceptos contabilizados, las relaciones entre las distintas partes de la organización y los distintos actores de ésta.

- *Legitimar la organización ante el entorno* —entendida dicha legitimación como forma de recibir su apoyo— hecha posible no sólo mediante la aceptación de unos principios, reglas o normas que regulan, entre otros aspectos, la forma de comportamiento de la organización (por ejemplo, la forma de adoptar decisiones) sino también por el uso práctico de la información contable.

---

<sup>11</sup> Para un análisis en profundidad de estos aspectos así como listados de referencias bibliográficas sobre los mismos en lo que se refiere a asociaciones profesionales y autores, véase López, A. y Blanco, M.I. (2002)

- *Motivar a la organización* al facilitar una representación simplificada del entorno que ayuda a los actores empresariales en el logro no sólo de una mejor comprensión de aquél sino también de la visión sobre el futuro y la creación de iniciativas.

- *Comunicar el clima social* y, en consecuencia, facilitar o promover la formación de creencias y valores.

- *Crear, mantener o solventar conflictos* mediante la delimitación de responsabilidades y el reflejo de los valores que existen en el entorno.

En esta visión y entendimiento de la contabilidad de gestión la referencia al elemento personal, social y político de la organización es –y será– cada vez mayor. Así, se pone de manifiesto en el interés que conceptos tomados de teorías del aprendizaje social o de algunos modelos cognitivos, críticos o institucionalistas (como clima social, personalidad, entorno de tarea, campo organizativo, presiones institucionales...) han suscitado en la literatura contable. Por otro lado, si la contabilidad actual de gestión puede caracterizarse por su dimensión estratégica, la relación entre los sistemas de información y la existencia de distintas culturas, la perspectiva internacional o la incorporación de variables medioambientales y sociales, podemos resumir que, en relación con la actual situación del entorno de investigación en contabilidad de gestión, podrían destacarse los siguientes puntos:

a) *Ausencia de fronteras bien definidas de la contabilidad de gestión y problemas derivados de la imposición de paradigmas importados de otras disciplinas*: el análisis del entorno en que se desarrolla la contabilidad de gestión implica una revisión que debería abarcar no sólo el área de la contabilidad de gestión sino también cualquier otro campo de estudio de la gestión. La contabilidad de gestión no tiene delimitado un campo de estudio propio, de ahí que cualquier desarrollo de ideas en esta disciplina pase por tratar de explicar y comprender la administración y gestión de las organizaciones, lo que implica, por un lado, un enriquecimiento general del área (dada la amplia diversidad de temas y cuestiones a explorar) y, por otro, que suponga una incapacidad para definir qué es y qué no es investigación en contabilidad de gestión y para identificar cuál es en estos momentos la situación de la investigación en contabilidad de gestión.

b) *Asimilación y adaptación al cambio derivado de nuevos entornos y realidades empresariales (tecnológicas, organizativas, comerciales, etc.)*: se suscitan problemas sobre su consideración como nueva área de estudio de la contabilidad de gestión y se produce la apertura de un abanico de nuevos campos de investigación a partir del planteamiento de la diversificación de los conceptos y entidades de la contabilidad de gestión tradicional.

c) *Desfase entre teoría y práctica*: por un lado, la estrecha relación entre la con-

tabilidad de gestión y la administración y gestión de las organizaciones supone que la investigación en contabilidad de gestión se haya caracterizado por la lógica referencia a las teorías y escuelas organizativas y la aplicación de teorías generadas en otras disciplinas de campos relacionados con la contabilidad. Esto implica el riesgo de utilizar un modelo o paradigma inadecuado al aplicar teorías genéricas sin reconocer las características diferenciales de nuestra disciplina, derivadas de sus objetivos y elementos y del escenario en el que opera, lo que podría dar lugar a conclusiones diferentes y quizás contradictorias que podrían socavar la legitimidad de la investigación. Por otro lado, el problema se acentúa por la no existencia hasta el momento de investigación suficiente sobre la práctica organizativa de la contabilidad de gestión.

## **2.2. – Problemática general de la contabilidad de gestión. El estado de la cuestión**

Un adecuado análisis de la investigación en contabilidad de gestión supondría la respuesta a quién, cómo, cuándo, dónde y qué se investiga; sin embargo, la importancia de disponer de esta información hace que creamos necesario que dicho análisis configure una área importante de cualquier agenda investigadora en nuestra disciplina, en la que un posible punto de partida podría ser o convertirse en un estudio descriptivo de lo que se entiende por contabilidad de gestión, del estado actual de la investigación, de las distintas teorías, procedimientos y metodología utilizados. Esta sistematización permitiría el estudio de la investigación contable de gestión y lograr un conocimiento particularizado y evaluador de cómo se investiga y en qué se investiga en esta área. Su logro supondría un trabajo importante cuya amplitud y necesaria objetividad requeriría posiblemente de la participación y colaboración de investigadores individuales, de grupos de investigación, de departamentos universitarios y de asociaciones de docentes y profesionales, cuyo interés –nosotros diríamos, incluso, necesidad– es evidente por cuanto no sólo supondría un mejor conocimiento de los aspectos (qué, cómo, quién y dónde) definidores de la forma en que se trabaja e investiga en contabilidad de gestión sino que, además, permitiría alcanzar un objetivo más importante al suponer la oportunidad para establecer y encuadrar el marco de la materia (como profesores) y del área de contabilidad de gestión (como profesionales e investigadores).

### **2.2.1.-Reflexiones sobre el marco conceptual**

Tratar de determinar una estrategia de investigación en contabilidad de gestión, como en cualquier otra disciplina científica, exige una delimitación clara del campo de estudio que le es propio y, en consecuencia, el establecimiento de puntos de referencia específicos que permitan definir y delimitar sus “fronteras” en relación con otras áreas de estudio relacionadas (sean del campo particular de la contabilidad o

del más amplio de las ciencias de la gestión), determinar el tipo de cuestiones que constituyen un contenido relevante al espacio acotado y establecer las metodologías de investigación consideradas adecuadas para resolver los problemas que se planteen.

*Parece, pues, prioritario el análisis del campo científico al que pertenece la contabilidad de gestión con el objetivo de desarrollar una teoría general explicativa del papel que desempeña, del significado y de la importancia de sus actividades, así como de los objetivos para la organización en que se inserta.* Sin embargo, la divergencia de opiniones acerca de lo que se entiende por contabilidad de gestión, unida a sus particulares características como sistema de información dirigido a gestores para la realización de tareas específicas en entornos de actuación determinados (o contexto económico, político, social, histórico y cultural de las organizaciones), han motivado que en los momentos actuales se carezca de dichos puntos de referencia o, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la contabilidad financiera, de un marco conceptual propio de la contabilidad de gestión.

No es la primera vez que se ha argumentado –generalmente siempre por parte de algún investigador “no contable”– la carencia de un campo propio de estudio para la contabilidad de gestión, de un área de conocimiento no cubierta por otras disciplinas académicas (sean éstas la economía industrial, las teorías de organización y comunicación, la psicología social...) y, en consecuencia, la inexistencia de justificación para “investigar” en contabilidad de gestión en lugar de hacerlo en las disciplinas en las que se apoya. Pese a la falta de base de esta afirmación, por cuanto para dar validez a los resultados generales supuestamente alcanzados en otros contextos es necesario el estudio del campo de aplicación específico al que van destinados, sí es cierta la necesidad de justificación del papel y el significado de la contabilidad de gestión lo que, en definitiva, exige establecer el marco conceptual que le es propio<sup>12</sup>.

La inexistencia de una estructura teórica adecuada así como la multiplicidad de definiciones de nuestra disciplina no sólo dificulta la delimitación de áreas de inves-

---

<sup>12</sup> El problema no es nuevo. Si ya en los años setenta Caws (1972) se cuestionaba si la contabilidad de gestión era una ciencia en busca de una metodología o una metodología en busca de una ciencia, a principios de los años ochenta Otley (1983, p. 139) destaca los problemas asociados a la determinación de la metodología y los métodos a utilizar en la contabilidad de gestión dada su estrecha dependencia del tipo de cuestiones y problemas de investigación planteados, lo que le lleva a describir el estado de la investigación en contabilidad de gestión en ese momento como “*esencialmente exploratorio*” (op. cit., p. 141). En una posición semejante se colocan, ya entrados en la siguiente década, Edwards y Emmanuel (1990, p. 61) al calificar la contabilidad de gestión como una “disciplina en transición” dada la carencia de un marco conceptual que permita el establecimiento de puntos de referencia para la investigación.

tigación oportunas y valiosas sino que también puede incidir de forma negativa en la relación existente entre la práctica y la investigación teórica en los casos en los que no coincida la opinión de los profesionales y de los investigadores acerca de lo que constituye la contabilidad de gestión, cuestión ésta que conllevaría la consideración por parte de los primeros de irrelevancia para los tópicos investigados por los segundos.

Probablemente haya sido la ausencia de marco conceptual la causa primordial que ha dado lugar a que la investigación en contabilidad de gestión se haya caracterizado fundamentalmente por la aplicación de enfoques teóricos originados en otras disciplinas relacionadas (en particular la organización de empresas, la teoría de sistemas, la teoría de procesamiento de la información, la sociología y la psicología). Esta importación de conocimientos y teorías originadas en otras áreas de conocimiento, añadida a la carencia de barreras de entrada que dificulten o impidan la investigación en contabilidad de gestión a investigadores procedentes de otras áreas de conocimiento, si bien ha supuesto el enriquecimiento general de la disciplina, ha agravado aún más la situación de nuestra área de conocimiento al hacer que sus límites se vuelvan cada vez más borrosos.

El necesario *desarrollo de paradigmas válidos en la contabilidad de gestión* exige una serie de esfuerzos dedicados tanto a profundizar y meditar en todo tipo de cuestiones conceptuales e instrumentales (propias y específicas de la contabilidad de gestión unas, provenientes de disciplinas relacionadas otras) como a analizar las formas en las que podrá desarrollarse la investigación en contabilidad de gestión. De ahí que se destaquen dos posiciones contrapuestas para la construcción de dicho paradigma:

1) La argumentación más general hasta el momento es *integrar la contabilidad de gestión dentro de la teoría más amplia del funcionamiento organizativo*, aplicando a la investigación en nuestra área los enfoques teóricos generados en otras disciplinas o campos afines para tratar de explicar desde distintas perspectivas las funciones específicas que la contabilidad de gestión desempeña en las organizaciones.

2) La actual argumentación señala que *el análisis del campo científico de la contabilidad de gestión se convierte en asunto prioritario a partir del cual elaborar una teoría propia de la contabilidad de gestión* que recoja los elementos teóricos y conceptuales específicos de dicha disciplina, que delimite su campo de estudio y que proporcione un marco integrador en función del cual se analicen sus particularidades y los problemas específicos que intenta resolver.

Aún destacando el derecho y la necesidad de desarrollo de teorías específicas propias de contabilidad de gestión que permitan analizar desde otra óptica los resultados producidos en el seno de otras ciencias, Otley (1983, pp. 138-139) mani-

fiesta que dicha construcción deberá realizarse dentro del marco de referencia que suministra una teoría más general del funcionamiento organizativo y que permita el análisis desde distintas perspectivas de las funciones desempeñadas por la contabilidad de gestión en las organizaciones. De esta forma, esa teoría general (que habrá de ser lo suficientemente flexible como para adaptarse y evolucionar juntamente a la realidad que trata de explicar) proporcionará un marco de referencia de las actividades investigadoras y supondrá un enfoque integrador que hará posible el desarrollo de líneas de investigación coherentes, construidas sobre lógicas compatibles y el establecimiento de una metodología adecuada para abordar los problemas de investigación que se planteen.

La delimitación del marco conceptual de la contabilidad de gestión no es una tarea simple, por cuanto no se trata de potenciar la realización de más trabajos teóricos (enfocados generalmente a la especulación teórica y a la revisión de otros trabajos y publicaciones o a la revisión de la literatura existente) sino de lograr la elaboración de teorías sobre la contabilidad de gestión. De ahí que, en nuestra opinión, es deseable un *enfoque integrador que permita la delimitación del marco conceptual de la contabilidad de gestión exigirá una combinación de distintas perspectivas a la vez que el análisis individualizado de cada una de éstas y de sus distintas interrelaciones para los problemas específicos de aquélla*. Para su desarrollo proponemos un proceso secuencial en cuatro fases:

- Primera: identificar las disciplinas, conceptos y teorías relacionadas con la contabilidad de gestión como punto de partida para la delimitación de su campo de actuación (fase en la que se establecerán las adecuadas relaciones entre los subsistemas informativos financieros y de gestión).

- Segunda: profundizar en los elementos concretos y particulares de la contabilidad de gestión (sus objetivos, funciones, características, condicionantes, usuarios...) a fin de determinar los aspectos que la diferencian de las otras disciplinas con las que se relaciona.

- Tercera: analizar la aplicabilidad de los distintos desarrollos teóricos originados en otras disciplinas (fase 1.<sup>a</sup>) al estudio de los problemas de investigación propios de la contabilidad de gestión (fase 2.<sup>a</sup>).

- Cuarta: contemplar conjuntamente los resultados de los anteriores análisis, integrándolos para construir un modelo que sienta las bases para la conceptualización de la contabilidad de gestión y haga posible, por un lado, la delimitación de su objeto material y de su objeto formal (elementos clave para la caracterización de cualquier disciplina científica por cuanto permiten su identificación y la diferencian y distinguen de las demás) y, por otro, su completa integración dentro del contexto (organizativo, económico, político, social, tecnológico y cultural) en el que opera.

Entendemos que el marco teórico así diseñado permitirá:

- Integrar la información que suministra el sistema de contabilidad de gestión con la actual realidad organizativa derivada de nuevas técnicas y filosofías de gestión.
- Diversificar conceptos, variables, elementos, entidades, dimensiones temporales, perspectivas de análisis y entidades de la contabilidad de gestión.
- Interrelacionar la gestión y el sistema de contabilidad, reflejando los distintos aspectos conductuales, sociales y políticos de la organización y su entorno.
- Ajustar la teoría a la práctica, integrando el marco conceptual, la realidad y la estrategia empresarial<sup>13</sup>.

### **2.2.2. – Nuevos retos para los sistemas de información y su influencia en los programas de investigación de la contabilidad de gestión**

La consideración de la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión como dos partes o subsistemas del sistema contable más general ha sido un factor crucial en la evolución de los procedimientos de la contabilidad de costes (Johnson y Kaplan, 1988); si, de acuerdo con Cooper y Kaplan (1998), los sistemas de costes deben cumplir tres funciones primarias:

- Valoración de inventarios y medida del coste de los artículos vendidos para los informes financieros.
- Estimación del coste de los servicios, clientes, actividades, productos.
- Suministro de información y opinión económica a gerentes y operadores acerca de la eficiencia del proceso,

son, precisamente, estas dos últimas funciones las que han supuesto un desafío para el desarrollo de prácticas de contabilidad de costes que relacionen las necesidades de la gestión estratégica y operativa en el moderno contexto de negocios. Son muy numerosos los autores (Shank y Govindarajan, 1989, 1993; Bromwich y Bhimani, 1989, 1994; Cooper, 1995; Dent, 1996; Cooper y Kaplan, 1998) para quienes los cambios en el actual entorno de negocios –la llamada “tercera ola”<sup>14</sup>–, concretados en una mayor internacionalización, globalización, desregulación y presiones competitivas, suponen no sólo la necesidad de utilizar tecnologías avanzadas

---

<sup>13</sup> Lo que exigirá, al menos desde el ámbito investigador, el recurso al análisis de casos, la utilización investigación histórica, una mayor relación investigación/práctica así como investigadores/profesionales..., pero también aumentar y mejorar la infraestructura investigadora tanto desde una mayor y mejor utilización de los medios y sistemas de información como desde una mejor formación contable que permita lograr un profesional con capacidades y habilidades adecuadas al actual marco contable.

<sup>14</sup> Denominada era del conocimiento como recurso económico (Hope y Hope, 1997) , enfatizada en las empresas de servicios, pero también en las empresas industriales.



de producción, de disponer de tecnologías avanzadas de información, de adoptar nuevos modelos organizativos o de utilizar el EVA como base para el proceso de elaboración de decisiones y medida de actuación sino que, además, exigen nuevas aproximaciones para la contabilidad de costes y de gestión que incluyen, entre otros, la aparición y utilización de los siguientes métodos: *Target Costing* (Kato, 1993), *Kaizen Costing* (Imahi, 1986), *Activity Based Costing* (Miller y Vollman, 1985); Cooper y Kaplan, 1988); *Life Cycle Costing* (Susman, 1989; Shields y Young, 1991), Costes de calidad (Crosby, 1991), *Backflush Costing* (Bromwich y Bhimani, 1994); *Throughput Accounting* (Goldratt y Cox, 1984; Corbett, 1998).

Durante las dos últimas décadas son numerosos los nuevos tópicos introducidos en el campo de la contabilidad de gestión. Conceptos como los citados más arriba (*TC, KC, ABC, LCC...*) no sólo forman parte del contenido corriente de los libros de texto que manejan nuestro alumnos sino que han sido introducidos gradualmente en la práctica empresarial: las innovaciones no sólo son un nombre especial para definir un concepto sino que, sobre todo, suponen una “marca de fábrica” (Ax y Bjornenak, 2001) utilizada para vender el concepto a nuevos grupos sociales. De esta forma, la innovación puede ser descrita como la introducción exitosa de ideas consideradas como nuevas por un sistema o grupo social dado aun cuando dichas ideas se hubieran elaborado ya anteriormente de otra forma o en otra área<sup>15</sup>.

Por otro lado, el proceso de difusión y expansión de la innovación a nuevos grupos puede ser muy variado y complejo al depender de numerosos factores, como la organización o grupo social inicial y la de destino, los rasgos propios de los individuos que los forman (características personales, habilidades y capacidades técnicas), la cultura individual, grupal y nacional, el campo organizativo en que está inmersa, las relaciones (y su jerarquía) con respecto a otros grupos y organizaciones, la existencia de barreras u obstáculos culturales y/o lingüísticos...

Sin embargo, pese a que existen distintos trabajos que analizan el proceso de difusión de innovaciones en contabilidad de gestión, en particular sobre el *ABC* o el *BSC* y, aunque *tratar de atender a la demanda empresarial de soluciones de cuestiones prácticas en un entorno concreto se convierte cada vez más en un reto para la investigación contable dirigida a la construcción de sistemas y modelos útiles para*

---

<sup>15</sup> En este aspecto es posible analizar tres elementos o fenómenos de carácter social que describen la transición entre las diversas fases de un proceso de difusión: la resistencia al cambio, las barreras –culturales o lingüísticas– y el campo de información de los potenciales adoptadores del cambio. Este último ha sido considerado en recientes estudios (Bjornenak, 1997; Gosselin, 1997; Malmi, 1999) como un factor activo en la explicación de la difusión de líneas innovadoras de la contabilidad en tanto puede reducir la resistencia y las barreras al unir la innovación a otras iniciativas ya existentes o a imponer un comportamiento imitativo

*sus usuarios*, es evidente el distanciamiento entre la teoría (investigación y docencia) y la práctica en la contabilidad de gestión. Esta cuestión, junto con la planteada en el anterior epígrafe (la falta de un adecuado marco conceptual), hacen que entre los problemas más relevantes en el diseño de programas de investigación en contabilidad de gestión se encuentre, precisamente, la *existencia de una discrepancia sustancial entre la estructura formal investigadora en nuestra disciplina y la práctica de ésta llevada a cabo en las organizaciones*: pese a que en los modelos tradicionales de modelos de costes sí que existía una relación con la práctica de los procesos productivos, en la década de los años ochenta la mayoría de las construcciones teóricas desarrolladas no han sido adoptadas en la práctica empresarial por considerarse poco útiles y/o inapropiadas para los problemas y necesidades de los directivos<sup>16</sup>. Se ha prestado poca atención a la inducción de teorías a partir de datos empíricos; si bien la búsqueda de fines prácticos no es el único ni el principal objetivo de la investigación en contabilidad de gestión, sí es necesario un desarrollo simultáneo de teoría y práctica para lograr una relación más estrecha entre la especulación teórica y la generación inductiva de teorías basadas en datos empíricos.

La necesaria correlación entre investigación teórica y práctica de contabilidad de gestión obliga a la conexión entre distintos aspectos de la contabilidad (docencia, práctica e investigación) como forma de lograr no sólo una mejor y más útil investigación y docencia sino también la correspondiente aplicación práctica, una evaluación y contrastación de los resultados de la investigación. Así, Hopwood (1983, 1990, 1993) pide una mayor atención al estudio de la práctica y, a través de su participación en el *Editorship de Accounting Organization and Society*, trata de fomentar en los investigadores en contabilidad de gestión su estudio en la contabilidad, huyendo de los escenarios simplificados y abstractos, buscando la investigación inmersa en la complejidad de las organizaciones reales. Choudbury (1986, p. 24), por su parte, establece como condicionantes de relevancia para nuestra investigación por un lado, mejorar la práctica y aumentar el conocimiento de los profesionales acerca de la organización y, por otro, desarrollar y consolidar un cuerpo teórico de conocimientos.

Lo anterior también va estrechamente unido a la cuestión repetidamente citada de la necesidad de establecer fronteras definidas en el campo de la contabilidad de gestión. Así, Edwards y Emmanuel (1990, p. 52) indican que si el esfuerzo de la investigación se dirige hacia tópicos o cuestiones que los profesionales consideran que están

---

<sup>16</sup> La literatura contable muestra de forma casi generalizada la imagen de una prácticas contables de gestión que se revelan inadecuadas para operar en los entornos productivos actuales, muy diferentes de aquéllos que las vieron surgir (Kaplan, 1993; Johnson y Kaplan, 1988; Howell y Soucy, 1987; Dent, 1990; Kaplan, 1990; Vollman, 1990).

fuera del ámbito de la contabilidad de gestión, entonces dicha investigación se considerará irrelevante por esos profesionales. Esto lleva a destacar un aspecto importante de la relevancia de la investigación, que pasa por su validación externa (la práctica empresarial), de forma que contribuya al desarrollo de un cuerpo teórico de conocimientos que permita una mayor comprensión de la realidad organizativa y la mejora de las prácticas de gestión. En este línea, para Spicer (1992b, pp 1-24) *un importante factor del desfase entre la práctica y la teoría de la contabilidad de costes y de gestión es el derivado no sólo de las teorías y modelos utilizados en la investigación sino también del hecho de que ésta no aborda cuestiones significativas y relevantes para el directivo en el actual entorno de negocios*. Con esta base realiza una revisión crítica de las cuestiones que considera relevantes para el resurgimiento de la contabilidad de costes y de gestión (estudio de la práctica, papel de las teorías para guiar y estructurar los problemas prácticos y papel de los estudios de casos y de campo), estableciendo para las dos primeras diferentes propósitos que resumimos en la tabla 1.

**Tabla 1.**– Cuestiones relevantes en la contabilidad de gestión

CUESTIONES	PROPÓSITOS
1.– Estudio de la práctica en contabilidad de costes y gestión	a) Análisis del impacto de la introducción de nuevas prácticas, tecnologías y filosofías de fabricación en el funcionamiento organizativo (nuevas relaciones con los proveedores, organización de los procesos de producción, supervisión y control del rendimiento, entregas a clientes, de estructuras de costes) y en el diseño de los sistemas de contabilidad de gestión(estudios promovidos y subvencionados generalmente por asociaciones profesionales b) Entender el papel que la contabilidad de gestión puede jugar en la formulación de estrategias de marketing y fabricación, mediante el análisis de los vínculos del sistema de contabilidad de gestión y la estrategia empresarial para el desarrollo y mantenimiento de ventajas competitivas <sup>17</sup> . c) Estudiar el porqué y el cómo de los cambios en el sistema de contabilidad de gestión empresarial a través del interés en el conocimiento de las diferencias de prácticas de contabilidad de gestión tanto entre países como en la transferibilidad de prácticas de un país a otro.

.../

<sup>17</sup> Cita a tal efecto investigaciones de carácter conceptual y prescriptivo (Herger y Jhonson, 1992; Shank y Govindarajan, 1989; Bromwich, 1990) así como estudios de casos.

/...

CUESTIONES	PROPÓSITOS
1.– Estudio de la práctica en contabilidad de costes y gestión	d) Estudiar, documentar y analizar en un amplio abanico de escenarios y contextos los efectos interrelacionados sobre estrategias, organización interna, incentivos y sistemas de contabilidad de costes y gestión. e) Examinar la práctica y documentar las funciones y papeles (económico, comportamental, político y social) de los sistemas de costes y gestión en las organizaciones.
2.– Papel de las teorías de contabilidad de gestión para guiar y estructurar los estudios prácticos	Como en función de la teoría se establece el proceso de estudio de la práctica, orientando la investigación sobre: a) Los efectos de las innovaciones en fabricación sobre los sistemas de contabilidad de gestión. b) Los vínculos con la estrategia. c) Las cuestiones relativas a inventivos, gobierno y control de las organizaciones. d) La aplicación de la teoría de la agencia y costes de transacción al estudio de los cambios en los sistemas de contabilidad de gestión.

Fuente: Elaboración propia a partir de Spicer (1992).

### 2.2.3. – El entorno de la contabilidad de gestión: cambio y continuidad

Si consideramos que la contabilidad de gestión funciona como un sistema de búsqueda, recogida, procesamiento y *feedback* de información organizacional diseñado para medir el rendimiento organizativo y para garantizar que la organización se adapta a los cambios de su entorno, es evidente que el diseño del sistema de información y el diseño de la estructura organizacional serán inseparables e interdependientes.

Así lo entiende Spicer (1992) al argumentar que en el resurgimiento tras la crisis de la práctica y teoría de la contabilidad de costes y de gestión han intervenido dos factores: los cambios en el entorno empresarial y los “recientes” escritos de Kaplan –en particular cita los de los años 1983, 1984, 1986– y los de Jonhson y Kaplan (1986)<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> No olvidemos que Spicer escribió lo anterior hace más de una década.

Son, sin embargo, muchos más los autores y trabajos (Ashton *et al.*, 1995, p. 1; Johnson y Kaplan, 1988, p. 15; Kaplan y Atkinson, 1998, pp. 8-9, entre otros) que reflejan como la concienciación del nuevo entorno tecnológico y organizativo ha obligado a la contabilidad a rediseñar y a desarrollar sus sistemas de contabilidad de costes para apoyar la excelencia en fabricación, para incrementar la calidad y la productividad y para justificar las altas inversiones en tecnología, incorporando a tal efecto nuevas construcciones, conceptos y variables estratégicas, conductuales y sociales, que facilitan una visión global de la organización, siendo muy abundante también la literatura sobre el cambio como motor y desencadenante de nuevas líneas y programas de investigación.

En concreto, y en el campo de la contabilidad de gestión, la actualización y adaptación del entorno parece ser una fuente inagotable de asuntos y temas sobre los que investigar, en particular en los últimos años, en los que los enormes cambios de la práctica empresarial han sido un evidente impulsor de la investigación en contabilidad de gestión sobre nuevos tópicos y reconsideración de los ya existentes. De ahí que el investigador deberá estar abierto a toda nueva corriente o tendencia existente en el amplio campo de los negocios y de las técnicas y ciencias con él relacionado.

Aunque el estudio de los sistemas contables como instrumentos organizacionales usados y adaptados de forma consciente se ha centrado preferentemente sobre elementos específicos de carácter generalizable más que en otros aspectos más problemáticos, pero igualmente importantes, como la naturaleza del proceso de diseño y/o las restricciones a considerar en la elección de dicho diseño, parece existir actualmente un mayor interés (o, por lo menos, un mayor número de trabajos sobre el mismo y de investigadores que lo realizan) por el análisis de su adaptación como consecuencia del cambio organizacional<sup>19</sup>, así como su convencimiento, todavía no llevado suficientemente a la práctica (son muy pocos los trabajos acerca de dicho aspecto, aunque se observa una tendencia al aumento), sobre el énfasis en la investigación centrada en los sistemas y procesos de control y en un nuevo concepto del mismo.

En esa reingeniería de nuestro marco de actuación, destacamos el acento que se pone sobre el control como ítem a investigar y tema de análisis, relevancia derivada precisamente de la complejidad de las situaciones empresariales, que nos lleva a un nuevo interés sobre los sistemas de control y a la revisión de los esquemas tradicio-

---

<sup>19</sup> De hecho, el estudio de la adaptación a nuevas técnicas, mercados o a aspectos externos parece haberse transformado en un tema muy atractivo en particular para el novel investigador.

nales sobre los que se fundamentaba su actuación. De hecho, la mayor complejidad del entorno y las actuaciones empresariales suscitan una creciente necesidad de gestión transversal interfunciones y de coordinación.

Sin embargo, es poco lo que se conoce sobre el proceso de cambio en la contabilidad de gestión a nivel empresarial. Aunque son varios los ejemplos de cambios en ésta descritos en su contexto histórico (Solomons, 1968; Parker, 1969) o en relación con algunas prácticas (Pike, 1982; Klammer y Walter, 1984) que identifican la naturaleza técnica de los desarrollos de la contabilidad de gestión, carecen de valor explicativo general sobre el modo en que han tenido lugar estos cambios dentro de sus contextos orgánicos particulares (Innes y Mitchell, 1990), impidiéndonos conocer el porqué y la manera en que el cambio tuvo lugar en una empresa particular y en un determinado momento. En este sentido, Otley (1980) indicaba que los aspectos particulares de un sistema de contabilidad de gestión dependerán de las circunstancias específicas (variables contingentes, como el entorno de la empresa, su tecnología y su estructura organizacional) en las que se encuentre la organización.

La naturaleza dinámica de algunas variables contingentes, como las del entorno o las tecnológicas, permiten presuponer más y más frecuentes cambios en la contabilidad de gestión (Berliner y Brinson, 1988) en línea con las deficiencias de ésta puestas en evidencia ante las modificaciones de aquéllas, entre las que suelen diferenciarse distintos tipos o categorías de cambio en nuestra disciplina: prácticas orientadas hacia el mercado (análisis competitivo, diseño en función del coste), sistemas de determinación de coste más simplificados (cambio en los factores base del coste, modificación del coste real, nuevas formas de reparto de los gastos generales y nuevas claves o inductores de aquél...), nuevas medidas de actuación (calidad, control de existencias, eficiencia de máquinas, averías...), etc., consecuencia y resultado de una amplia gama de factores tales como el entorno (dinámico y competitivo), la estructura organizativa, la tecnología de producción, la estructura de costes del producto, la influencia de la gestión, el efecto de la actuación financiera u otros factores situacionales (escasez de contables, dificultad de su reclutamiento, carencia de autoridad de los contables así como de adecuados recursos informáticos...).

Si utilizamos como punto de referencia para una diferenciación o delimitación de las líneas de investigación realizadas en contabilidad de gestión el cambio del entorno competitivo y tecnológico que tuvo lugar en la década de los años ochenta, Blanco y Gago (1993) diferencian un primer bloque, que incluye las líneas de investigación que surgen entre los años setenta y principios de los años ochenta en las que se desarrollan elaboraciones anteriores relacionadas con los papeles tradicionalmente asignados a la contabilidad de gestión, y un segundo bloque, denominado de cambio y renovación, que recoge las distintas investigaciones relacionadas estre-

chamente con las nuevas características del entorno que buscan renovar el sistema de contabilidad de gestión en línea con la actual realidad organizativa.

La diferenciación en cuatro etapas que realiza el IFAC (1998, pp. 84-87), con base en las técnicas utilizadas, en la adaptación de nuestra área de estudio a los cambios experimentados por el conjunto de condicionantes y situaciones a que se enfrentan las organizaciones (1.<sup>a</sup>) hasta 1950: técnicas de presupuestación y contabilidad de costes; 2.<sup>a</sup>) hasta 1965: técnicas de análisis de decisiones y contabilidad por áreas de responsabilidad; 3.<sup>a</sup>) hasta 1985: análisis de procesos y técnicas de gestión de costes; 4.<sup>a</sup>) hasta 1995: análisis de los inductores de coste e innovación organizativa. Consideración de la información como recurso organizativo), evidencia un cambio substancial a partir de la tercera etapa: la información, soporte de la acción y del cambio en las organizaciones, pasa a ser considerada como un recurso organizativo más que, al igual que cualquier otro, debe tener importancia estratégica y/o constituir una fuente de futuras ventajas competitivas para la organización.

El añadido a dicha descripción de la posición o papel que en las organizaciones asigna el IFAC a la contabilidad de gestión en las organizaciones en las distintas etapas así como su reagrupación en relación al tipo de adaptación realizado en éstas y nuestra consideración de una “etapa actual nos permite resumir los cambios que han tenido lugar en la segunda mitad del siglo XX en contabilidad de gestión (tabla 3) y reagrupar las cinco etapas de dicha tabla en tres grandes grupos:

a) Primera y segunda etapas (1950-1985): Reformulación de técnicas ya existentes

b) Tercera etapa y cuarta etapa (1985-1995): Adición de nuevos instrumentos

c) Etapa actual (1995-200-): Actualización de técnicas, instrumentos y valores; la contabilidad de gestión es una parte integral del proceso de gestión de las organizaciones, añadiendo valor mediante el análisis del uso efectivo de los recursos (en los que se incluyen no solamente los financieros sino también información y conocimiento, procesos de trabajo y sistemas, personal entrenado, capacidades innovadoras, moral, culturas flexibles) en la creación de valor para clientes, accionistas y otros *stakeholders*.

**Tabla 2.**– Cambios en la contabilidad de gestión

CAMBIOS	PRIMERA ETAPA	SEGUNDA ETAPA	TERCERA ETAPA	CUARTA ETAPA	QUINTA ETAPA (ACTUAL)
Foco de atención	Determinación de costes y control financiero	Suministro de información con propósito de planificación y control	Reducción de “desperdicios” en los distintos recursos utilizados en los distintos procesos empresariales	Proceso de creación de valor y uso efectivo de los recursos	Nueva economía y aspectos sociales. Cambio y permanencia
Técnicas e instrumentos	Presupuestación y contabilidad de costes	Análisis de decisiones y contabilidad por áreas de responsabilidad	Análisis de procesos y técnicas de gestión de costes	Análisis de inductores e innovación Organizativa	Economía virtual y digital
Posición	Actividad de carácter técnico dirigida al logro de objetivos de la organización	Actividad de gestión, provee información a directivos de nivel medio y <i>staff</i>	Parte integrante del proceso de gestión encargada de suministrar y gestionar como un recurso más la información a todos los directivos	Ídem tercera etapa	Ídem tercera etapa ampliando el número de partícipes y la movilidad acelerada de los valores institucionales, económicos y Sociales

Fuente: Elaboración propia adaptada del IFAC y completada por la quinta etapa (1998).

El campo que abarca la contabilidad de gestión se ha desarrollado mediante su paso por los escenarios derivados de las cinco etapas citadas, evolucionando a



medida que lo han hecho las necesidades de los gestores en relación con contextos dinámicos y competitivos, caracterizados por estructuras planas, equipos interfuncionales, gestión de cadena de valor (ampliada a los proveedores y clientes), organizaciones virtuales, nuevas formas de delegación y uso de sistemas integrados de información, reducción de confianza en el control financiero frente a controles locales a tiempo real basados en indicadores de rendimiento no financieros, aceptación de la ambigüedad, integración cultural a través de visiones compartidas, innovación digital e integración.

De hecho, la revisión realizada por el IFAC (1998) del *Statement n.º 1 on Management Accounting Concepts* establece que la contabilidad de gestión se refiere a la parte del proceso de gestión de la organización que está centrada en los procesos y tecnologías<sup>20</sup> que tienen como objetivo añadir valor a las organizaciones permitiendo el uso efectivo de los recursos (financieros, humanos, materiales, de capacidades...) en entornos dinámicos y competitivos, haciendo posible:

- El establecimiento de estrategias que apoyen el logro de los objetivos organizativos.
- El desarrollo y mantenimiento de las capacidades organizativas necesarias para llevar a cabo las estrategias.
- El soporte y desarrollo de la capacidad de cambio necesario para asegurar la permanencia y el éxito de la organización.

Así, Atkinson *et al.* (1997) identifican como posible línea de interés la *posición de la contabilidad de gestión ante los cambios estructurales, organizativos y productivos* desde una doble perspectiva: por un lado, la *ayuda de los sistemas de información internos al reconocimiento por parte de la empresa de la necesidad de replantearse su actuación ante circunstancias cambiantes*; y, por otro, la *forma en que el diseño y funcionamiento de los sistemas de información de gestión se ven afectados por el impacto de factores internos y externos a la organización*. Pero, yendo más lejos aún, el cambio se convierte en motivo central de la investigación en contabilidad de gestión para muchos autores, llevando a considerar (Young, 1997, p. 64), que la investigación en contabilidad de gestión consiste en el proceso de utilizar métodos rigurosos para explicar o predecir el efecto de los cambios en el sistema de contabilidad de gestión existente sobre las acciones de la dirección, la motivación y el funcionamiento organizativo y las fuerzas organizativas internas sobre el diseño y el cambio del sistema de contabilidad de gestión.

---

<sup>20</sup> Utilizando este término en el sentido de “modos distintivos de pensamiento y práctica utilizados en contabilidad de gestión”.

En conclusión, la obra de Kaplan marcó el fin de una etapa en la contabilidad de gestión y puso en marcha el principio de un período de investigación contable que busca analizar esta nueva realidad empresarial, estudiando los cambios de todo tipo que envuelven la actuación organizativa, asumiendo los retos derivados de la conjunción de elementos como la reducción de mercados, la lucha competitiva, las nuevas técnicas productivas, la inestabilidad... Esa investigación se está llevando a cabo a través del estudio del mantenimiento de la relevancia de algunas metodologías y herramientas tradicionales o mediante la generación de nuevos instrumentos y enfoques conceptuales que permitan una mejor comprensión de la gestión<sup>21</sup>.

Sin embargo, pese a que una gran parte de la investigación en nuestra área, alineada de forma evidente con cierta literatura de gestión, enfoca mayoritariamente la cuestión del cambio, nos parece que, al igual que los problemas de dirección no pueden limitarse a dicha cuestión, dada la importancia de la permanencia, *la literatura contable debería dedicar una parte esencial de sus esfuerzos a trabajar sobre un marco contable que ayudara a la gestión de la permanencia empresarial, lo que exige tanto inscribir las actuaciones en el largo plazo (es decir, garantizar una cierta estabilidad) como identificar los actores de la organización*: no es posible olvidar el elemento humano como referente, factor central de la cultura organizativa, así como el hecho de que la productividad de los procesos de aprendizaje depende de la pertinencia del sistema.

Es en este marco de dialéctica de la permanencia y la gestión del cambio en el que se acrecienta la función del control de gestión tanto como conceptualizador y garante del referente, por una parte, como de animador de los procesos de aprendizaje (en su doble dimensión de productos de la información y de difusor de la información), por otra. Ashton *et al.* (1995, p. 1) y Kaplan y Atkinson (1998, pp. 8-9) coinciden en la afirmación de que la contabilidad de gestión y los sistemas de contabilidad de gestión han de ser conscientes del contexto organizativo y tecnológico cada vez más cambiante y de la necesidad de desarrollarse para apoyar la excelencia en la fabricación.

Son muchos los autores que desde la década de los años setenta destacan como el cambio en el planteamiento organizativo supone importantes implicaciones en

---

<sup>21</sup> Así, y como consecuencia del cambio en el proceso creativo de valor por parte de las empresas, basado en la potenciación de capacidades, habilidades y competencias intrínsecas de una organización (es decir, los denominados activos intangibles) , surge la necesidad de evolución de los sistemas de contabilidad de gestión para permitir un mejor reflejo y gestión de estas nuevas variables estratégicas a través del diseño e implantación de nuevos indicadores de gestión, genéricos y específicos que tengan por objetivo el reflejo del capital intelectual de la empresa a través de la potenciación de un listado integrador y flexible en línea con los nuevos instrumentos contables.

los instrumentos y reglas (en concreto, los sistemas interdependientes de asignación de derechos de decisión y de control del comportamiento) que configuran la arquitectura organizativa, para cuyo diseño se utilizan en el ámbito de la contabilidad de gestión<sup>22</sup>, entre otros, los procesos presupuestarios<sup>23</sup> (incluyendo el *Activity Based Budgeting-ABB*), los sistemas de costes estándares, de localización y asignación de costes indirectos (secciones, *Activity Based Costing-ABC*), *Activity Based Management (ABM)*, la contabilidad por áreas de responsabilidad, el *Target Costing (TC)*, etc, a lo que hay que añadir, según Brickey *et al.* (1995) añaden las del entorno externo al negocio.

### 3. – Agendas de investigación en contabilidad de gestión

Cualquier “*agenda de investigación*” en contabilidad de gestión tiene por finalidad el desarrollo y/o consolidación de líneas de investigación que marcan el camino a seguir o las oportunidades existentes para investigar. Sin embargo, el desarrollo de dichas investigaciones se verá condicionado por distintos elementos –objetivos y subjetivos–. En consecuencia, existirán tantas “agendas investigadoras” como entornos investigadores, económicos, sociales o políticos, unidos a los contextos culturales o históricos determinados que se consideren, por cuanto todos ellos son en definitiva los que delimitan la investigación y la práctica en contabilidad de gestión caracterizando aquéllas que son calificadas como “relevantes” en relación a los cambios que tienen lugar en los mismos y a los procesos de creación de valor de las organizaciones.

Partiendo de la idea de que cualquier ítem de investigación integrado en una agenda de investigación deberá ser relevante, expondremos a continuación algunas agendas particulares elaboradas en los años noventa en las que se manifiestan distintas opiniones en relación con las líneas, áreas o cuestiones básicas a analizar.

Spicer (1992), tras una revisión de estudios de casos propone que la investigación futura debería, respecto a la presentación, ser completa, sistemática y, frente

---

<sup>22</sup> Que ante la constatación de la no neutralidad del sistema contable respecto a los individuos que elaboran o utilizan la información que aquél suministra (Hopwood, 1974; Scapens, 1985) se destaca la capacidad del sistema de información contable para influir o motivar el comportamiento de los individuos (Simmons, 1990; Banker y otros, 1993; Atkinson y otros, 1997; Shields, 1997).

<sup>23</sup> Tanto el proceso de elaboración de presupuestos como el seguimiento de la actividad realizado a través de ellos suponen un conjunto de actuaciones que ilustran la forma en que el proceso presupuestario contribuye a los propósitos que han de guiar la construcción del diseño organizativo.

al suministro de informaciones con finalidad ejemplarificadora, que acentuase la *perspectiva comparativa*. Con respecto al contenido, estima que debería centrarse en especulaciones útiles acerca de:

- a) Cómo y porqué convergen los sistemas de costes a lo largo del tiempo.
- b) *Utilización de los nuevos sistemas* (a través de encuestas sistemáticas acerca de la incidencia, ratio de crecimiento y nivel de rendimiento práctico).
- c) *Diseño e implementación de sistemas de costes* (proveerá un mejor entendimiento de los determinantes del comportamiento de los costes y del efecto del diseño del producto y de procesos en los sistemas de costes)
- d) *Criterios y medidas de rendimiento*.

Con base en las *nuevas circunstancias del entorno de gestión*, Kaplan (1994, p. 247) planteaba el desarrollo paralelo de nuevas teorías y prácticas en contabilidad de gestión, que deberían centrarse en tres grandes áreas relativas a nuevos instrumentos, técnicas y modelos:

- a) *Gestión de costes basada en las actividades*: análisis de la validez e implicaciones prácticas de las asunciones del método, problemática asociada al diseño e implantación de la misma, jerarquización de los costes en la organización, consideración del papel de la capacidad no utilizada...
- b) *Sistemas de control operativo en el nuevo entorno*: analizando la influencia de las filosofías Just-in-Time/Total Quality Control (JIT/TQC).
- c) Desarrollo de un cuadro de mando integral (Balanced Scorecard) para la medición del rendimiento que permita *vincular los indicadores de gestión a la estrategia de la empresa*.

Partiendo de dos *tipos de fuentes de ideas de investigación en contabilidad de gestión* (una, la literatura existente tanto en contabilidad de gestión como en otras disciplinas relacionadas y, otra, los tópicos y desafíos considerados importantes por los directivos de las empresas), además de la necesidad de una estrecha relación entre investigación y práctica, derivada de la búsqueda de la relevancia práctica del desarrollo teórico consecuencia de la búsqueda de su validación, Foster y Young (1997, p. 65) resumen como líneas de investigación prioritarias para el planteamiento de los trabajos académicos en contabilidad de gestión por su relevancia práctica, las siguientes: *Cuestiones relativas a los sistemas, gestión y control de costes, cálculo de costes y rentabilidad de los productos, asignación de costes, presupuestación, ABC/cost drivers, medidas de rendimiento*

Por su parte, tomando como fuente los *resultados del informe del Management Accounting Section (MAS) Research Comité* de 1995 sobre los principales tópicos de investigación en contabilidad de gestión, Atkinson *et al.* (1997) señalan tres grandes áreas de investigación:

1. – *Contabilidad de gestión y cambio organizativo*. Se centra en el estudio del papel de la contabilidad de gestión en el cambio organizativo en un doble sentido: cómo la información proporcionada por aquélla puede ayudar a los directivos a identificar la necesidad de cambio y cómo los cambios de la organización y su entorno afectan a las características y funcionamiento de la contabilidad de gestión. A tal efecto identifican dos cuestiones (el paradigma del control de ingeniería<sup>24</sup> y el paradigma de control de la organización<sup>25</sup>) que plantean distintas direcciones de investigación.

2. – *Contabilidad de gestión y estructura organizativa*. Se dedica al análisis de la interrelación entre contabilidad y estructura organizativa a través de la modificación de la configuración estructural de las organizaciones en relación con su estrategia de cambio y correlativa modificación de las necesidades de información y la forma en que ésta se utiliza para propósitos de medición y valoración del rendimiento. A tal efecto los citados autores proponen una doble visión de la organización: a nivel micro (en relación con los individuos) y a nivel macro (en relación con las estructuras). En esta línea identifican tres cuestiones con varias direcciones de investigación (equipos de trabajo<sup>26</sup>; centros de trabajo<sup>27</sup>; medición del rendimiento<sup>28</sup>)

3. – *Contabilidad de gestión y toma de decisiones*. Busca estudiar el papel de la contabilidad de gestión en la toma de decisiones a nivel estratégico, táctico y ope-

---

<sup>24</sup> Según el cual el papel de un sistema de contabilidad de gestión consiste fundamentalmente en el desarrollo de estándares y presupuestos y el cálculo de desviaciones entre los objetivos y los resultados, con dos posibles direcciones de investigación: validación de la teoría de las limitaciones (TOC) en un abanico de escenarios organizativos e identificación de medidas de control eficientes y efectivas, vía esta última que supone el estudio de la necesidad de medidas de control, el establecimiento de objetivos y su gestión y controlabilidad

<sup>25</sup> Para el cual el objetivo del sistema de contabilidad de gestión es identificar y suministrar la información, interna y externa, que los directivos necesitan para adaptarse a los cambios del entorno, con tres direcciones de investigación: identificación de las características de sistemas de contabilidad de gestión que suministren estabilidad sin dar lugar a inercia administrativa, análisis del impacto organizativo sobre las rutinas de la contabilidad de gestión y documentación del aprendizaje organizativo y su influencia en las motivaciones en contabilidad de gestión.

<sup>26</sup> Trata de evaluar sistemas alternativos de medición del rendimiento y su aplicación a equipos de trabajo, definir las necesidades de información de los equipos de trabajo en relación con los individuos y la utilización de la contabilidad de gestión como instrumento de poder.

<sup>27</sup> Asignación de costes e ingresos conjuntos y desarrollo de nuevos métodos de precios de transferencia

<sup>28</sup> Modelización de la relación trabajo realizado-sesgo de compensación, ajuste de las medidas de rendimiento a los resultados y cuadro de mando integral.

rativo, a través del análisis de las características de los distintos posibles escenarios de toma de decisiones<sup>29</sup>

Shields (1997), en su estudio del *estado de la investigación en contabilidad de gestión*<sup>30</sup> considera los siguientes tópicos: *Sistemas de control de gestión* (incentivos, presupuestos y presupuestación, precios de transferencia, contabilidad por responsabilidades, control internacional), *Contabilidad de costes*

(contabilidad de costes generales, localización de costes, *ABC*, costeo de productos); *Gestión de costes*

(calidad, *JIT*, uso de costes para toma de decisiones, *benchmarking*, historia); *Cost Drivers*; *Contabilidad de gestión, información y sistemas*; *Métodos y teorías de investigación*; *Presupuesto de capital y decisiones de inversión*

En su opinión los cambios en la práctica y enseñanza de la contabilidad de gestión serán consecuencia de las modificaciones del entorno y del contexto externo e interno de la organización en que dicha contabilidad esté implantada, sugiriendo esta relación (*cambio en el entorno/cambio en la práctica*) una variedad de oportunidades de investigación: cambio en la competencia (desregulación, globalización, demandas de los clientes), tecnología de operaciones (*JIT, TQM*), sistemas flexibles de fabricación, tecnologías de procesamiento de información, diseños organizativos (estrategias competitivas, equipos multifuncionales, redes, relaciones *partnerships*), que han supuesto cambios en las prácticas contables (*ABC, Target Costing*, medidas de rendimiento no financieras, incentivos de equipo, *benchmarking*...).

En este campo considera que la investigación más significativa sería aquella que analizara la dinámica del cambio y promoviera los cambios estratégicos, tal y como la dirigida a procesos presupuestarios, análisis de competencia y *bechmarking*, así como el estudio de los inhibidores del cambio (tanto en la línea de los empleados

---

<sup>29</sup>. Así, en la cuestión de la toma de decisiones tácticas, busca ampliar la exploración de los contextos en que éstas tienen lugar. Por lo que se refiere a la toma de decisiones estratégicas, delimita cuatro direcciones de investigación: interacción entre técnicas de contabilidad de gestión y formulación, implantación y modificación de estrategias competitivas, desarrollo de medidas contables que faciliten una visión de la formulación de la estrategia basada en los recursos, interacción entre técnicas de contabilidad de gestión y estrategias funcionales (*JIT/TQC*), influencia de los sistemas de contabilidad de gestión en la toma de decisiones estratégicas de las instituciones públicas y sin ánimo de lucro.

<sup>30</sup> A través de la evidencia de 152 artículos publicados por norteamericanos durante los años 1990-1996 en seis revistas relevantes en nuestra disciplina: *Accounting, Organizations and Society*; *The Accounting Review*; *Contemporary Accounting Research*; *Journal of Accounting and Economics*; *Journal of Accounting Research*; y *Journal of Management Accounting Research*. Dicha revisión de artículos, que tenía una doble finalidad –revisión de la literatura e identificación de oportunidades de investigación–, fue estructurada en tópicos, entornos, teorías, métodos de investigación y resultados.

como en la del propio sistema de contabilidad de gestión), relacionándolo con el estudio del comportamiento. Puesto que el cambio implica incertidumbre, riesgo e innovación, la investigación podría dedicarse al estudio de los estímulos al personal en una actuación proactiva, iniciar el cambio, experimentar e innovar. Dado que el cambio también supone aprendizaje (de individuos y organizaciones), una línea de investigación interesante podría dirigirse al papel de la contabilidad de gestión como catalizadora del aprendizaje y la memoria (características de estructuras y sistemas de contabilidad de gestión que afectan a la tasa de aprendizaje: agregación, redundancia, precisión diagnóstica o predictiva...), adaptación de las organizaciones para facilitar el aprendizaje (reglas, rutinas, procedimientos operativos...), lo que podría suponer diseños de contabilidad horizontal para organizaciones horizontales (diseño de contabilidad por áreas de responsabilidad, presupuestos, procesos presupuestarios, medidas de rendimiento e incentivos, precios de transferencia, control y auditoría interna).

Una importante oportunidad de investigación horizontal se relaciona con la organización y el diseño de cadenas de valor, encadenamiento de actividades (*EDI*) para comprender, planear, coordinar y gestionar costes. Igualmente, la investigación podría suministrar análisis sobre la consistencia entre los diseños organizativos y de contabilidad de gestión, efectos de esas relaciones en el aprendizaje y la ejecución, etc. En el caso de organizaciones estructuradas en equipos de trabajo, la investigación podría obtener contribuciones valiosas en temas relacionados con su estructura, con la toma, ejecución y control de decisiones (negociaciones de precios de transferencia, coordinación de presupuestos, por ejemplo).

Otro cambio importante es el derivado del *traslado del interés de la contabilidad, desde una contabilidad para los directivos con el objetivo de controlar a los trabajadores y la coordinación funcional en sistemas verticales hacia una contabilidad de gestión dirigida, además, a otros partícipes*. En este caso, el inductor del cambio es doble: por un lado, la modificación de las estructuras organizativas y, por otro, las actuales facilidades derivadas de las nuevas tecnologías de información que permiten una personalización de los sistemas de información de todos los partícipes.

La *aparición de nuevos activos*, origen de competencias y ventajas críticas (innovación, capital intelectual, equidad, relaciones con proveedores y socios, con clientes, incluyendo lealtad de marca, etc.) supone un correlativo interés por nuevas informaciones financieras y el aumento de las no financieras. Las nuevas tecnologías informativas y la contabilidad organizativa, de la que hemos hablado en el párrafo precedente (la personalización por parte del empleado de los sistemas de información), supondrá una contabilidad virtual que suministrará muchas e intere-

santes oportunidades de investigación al involucrar una mezcla de tópicos, teorías, contextos y métodos de investigación (por ejemplo, bucles como diseño organizativo-aprendizaje organizacional-calidad-tiempo-coste-diseño organizativo), preferencias de los empleados por distintos tipos de información, su incorporación en sistemas de contabilidad virtuales, integración en modelos de sistemas dinámicos de negocio...

La demanda de información incluye la relación causal consistente con la actual investigación en *cost drivers*: implantación de *cost driver* en un contexto estratégico, cadena de valor y/o contexto de industria, desarrollo de un marco de trabajo, análisis de sus relaciones con la toma de decisiones y su ejecución.

Shields concluye su trabajo indicando que el éxito de la investigación supone, a su juicio, lograr una mayor integración de tópicos, contextos, teorías y métodos.

Muy similar es el trabajo de Scapens y Bromwich (2001) que, como editores de la *Management Accounting Research*, proponen una agenda de investigación con base en la evolución de la importancia de los tópicos de investigación en los artículos publicados desde su primer volumen en 1990

**Tabla 3.**– Evolución de la importancia de los tópicos de investigación

TOPICOS/n.º de orden	Media 90-99
Cambio en la contabilidad de gestión	2.º
Prácticas en la contabilidad de gestión	1.º
Sistemas y técnicas de la contabilidad de gestión	2.º
Gestión y control organizativo	3.º
Medición del rendimiento	2.º
Presupuestos de capital	5.º
ABC	4.º
Otras técnicas avanzadas	4.º
Presupuestación, <i>costes standard</i> y desviac.	4.º
Fijación de precios y precios transferencia	7.º
Gestión estratégica	6.º
Contratación, remuneración e incentivos	7.º
EVA e ingreso residual	7.º
Otros	

Fuente: elaboración propia basada en Scapens y Bromwich (2001)

Coinciden con Shields (1997) en el análisis realizado por ese autor en relación con los tópicos que abarca actualmente la investigación en contabilidad de gestión en los EE.UU.:



- 1) Nuevas formas de evaluación del rendimiento y medidas no financieras.
- 2) Gestión de costes, particularmente el ABC y sistemas de control de costes y medición del rendimiento.
- 3) Estudios analíticos y de contingencias que tratan de identificar los factores específicos que influyen en la aplicabilidad de las nuevas técnicas, su implementación y éxito.
- 4) Toma de decisiones y control por parte de directivos superiores.
- 5) Escenario organizativo de la contabilidad de gestión. Papel del contable.

Las conclusiones de los editores de *MAR* sobre los artículos publicados en su primera década es doble: por un lado, destacan el desafío que para las empresas suponen las nuevas estructuras (orientadas, por ejemplo, a los procesos) y formas organizativas (alianzas estratégicas, cadena de valor de proveedores...), cambios que tienen implicaciones importantes en la naturaleza y el papel de la contabilidad de gestión; y, por otro, las nuevas formas de entender el rendimiento y el interés por el desarrollo de una contabilidad estratégica ha supuesto la implicación de la contabilidad y del contable de gestión con el contexto organizativo y otras áreas empresariales, extendiendo el foco de los artículos publicados en la revista más allá de las fronteras tradicionales del control de gestión y de la gestión del coste.

Su propuesta en relación a nuevas direcciones de futuro para la investigación en contabilidad de gestión podrían resumirse, en:

1) *Con respecto a la orientación*, aunque la económica es importante, entienden que:

a) El uso de perspectivas teóricas alternativas hace posible plantear el análisis de la naturaleza de la contabilidad de gestión y, en particular, cuestiones tales como qué es, qué hace, dónde se sitúa en el marco general de investigación.

b) Las perspectivas organizativa y social, junto con el estudio de casos, hacen posible ir más allá de una propuesta microeconómica estática basada en el equilibrio para explorar los procesos de cambio de la contabilidad de gestión.

2) *En cuanto a los tópicos a investigar*, destacan:

a) Contabilidad de gestión para nuevas formas organizativas (*outsourcing*, gestión de la cadena de aprovisionamiento, redes de trabajo, alianzas estratégicas...).

b) Nuevos tipos de sistemas de información, sistemas de planificación de recursos de la empresa y sus implicaciones para la naturaleza y papel de la contabilidad de gestión y del contable de gestión, cuestiones relativas al mantenimiento o no de la contabilidad de gestión como principal sistema de información empresarial.

c) Naturaleza y papel de la contabilidad de gestión y fronteras entre ésta y otros sistemas organizativos

d) Estudio de prácticas reales.

e) Estudios con perspectiva histórica.

En la búsqueda de alguna indicación de las inquietudes investigadoras en nuestro campo a nivel internacional y de las vías que los profesionales e investigadores de prestigio en él consideran que deberían ser examinadas, así como los ítems sobre los que se anima a estudiar, investigar y publicar, hemos analizado 70 “*call for papers*” (de reuniones científicas de todo tipo: conferencias, congresos, *workshop*..., o de publicaciones en forma de obras conjuntas, revistas, secciones de revistas...) realizados a lo largo de los últimos cinco años de distintas asociaciones de carácter científico y profesional relacionadas directa o indirectamente con la contabilidad de gestión y/o la gestión: American Accounting Association (AAA); Asian Pacific Conference; Euroepan Accounting Asociation (EAA); European Applied Business Research Conference (EABRC); Euroepan Association for Research in Industrial Economics (EARIE); European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM); European Academy of Management (EURAM); Europan Operations Management Association (EUROMA); International Management Development Association (INDA).

Del análisis de dichas peticiones observamos que las solicitudes de trabajos se pueden enmarcar en las grandes áreas reseñadas en la EAA: educación e investigación contable, sistemas de información contable, teoría contable, *corporate governance*, contabilidad internacional, contabilidad de gestión, aspectos organizacionales y comportamentales de contabilidad, contabilidad del sector público y de las entidades no lucrativas, contabilidad social y medioambiental.

Por lo que se refiere a los *tópicos*, habría que comenzar por la constatación del *enorme impacto de la influencia internacional en nuestra disciplina*, lógico por cuanto el inicio del proceso de internacionalización supone para cualquier empresa la necesidad de considerar los contextos internacionales, las estrategias compatibles con éstos y las consiguientes diferencias culturales. De ahí que, en referencia a la contabilidad internacional, el listado de temas a analizar sea bastante extenso: Investigación internacional de práctica y enseñanza en contabilidad; impacto del libre comercio internacional en la práctica y la educación en contabilidad; utilización de las tecnologías avanzadas en contabilidad internacional; sistemas de información y control para corporaciones internacionales; ética comparativa en la contabilidad y los negocios internacionales; análisis de aspectos culturales en contabilidad internacional; impacto de las fluctuaciones monetarias en los informes financieros y el control; sistemas de gestión de información global; precios de transferencia; contabilidad e impuestos internacionales; impacto de las fusiones y adquisiciones internacionales en las prácticas contables de gestión; análisis comparativo de contabilidad financiera, de gestión, auditoría e impuestos, así como entre países.

Del material analizado se deduce igualmente un gran interés por la *gestión de culturas e identidades, gestión de operaciones y la nueva economía y evolución de la investigación y la innovación de gestión*.

El interés de las organizaciones por el capital intelectual como forma de adquirir ventajas competitivas supone la necesidad de desarrollar apropiadas estrategias en esta área, como resultado de lo cual la cultura se convierte en un importante factor de rendimiento organizativo, modificándose las funciones y prioridades de la gestión de recursos humanos. El análisis del cambio organizativo se complica cada vez más como consecuencia del cruce significativo de las diferencias culturales entre organizaciones y regiones geográficas. La aplicación en nuestra investigación de una mejor comprensión de las teorías y formas de organización, así como del conocimiento acerca de las organizaciones, permite mejorar la construcción de una base de trabajo apropiada para el diseño organizacional, particularmente en las actuales condiciones de cambio, planteándose ítems como: aprendizaje organizacional y gestión del conocimiento, medida de rendimiento, sistemas de incentivos y control de gestión; utilización de presupuestos y objetivos con propósitos de motivación.

Con referencia a *la gestión de operaciones y la nueva economía*, tal vez una de las cuestiones más señalada sea la derivada de la necesidad de relacionar estrechamente la educación, práctica e investigación de los negocios. Así, la inteligencia artificial y las nuevas tecnologías han supuesto la emergencia de nuevos conceptos y áreas (sistemas expertos, redes neuronales, procesamiento de imagen, tecnologías de comunicación, internet, *world commerce*, *EDI*, etc.) al tiempo que aumentan las posibilidades de investigación sobre procesamiento de conocimientos, validación y verificación de bases de datos, impacto en las organizaciones, la educación y la práctica, implicaciones legales...

La utilización por parte de la nueva economía de tecnologías informáticas y redes de comunicación supone, además, diversas implicaciones organizativas y de gestión, al redefinir canales de distribución del producto, medidas de rendimientos y valoración de activos, lo que implica *una revisión de las formas y modos de control de gestión cara a la emergencia de web basadas en gestión racional*. De ahí que entre los tópicos solicitados se sitúen: el impacto de la tecnología en las organizaciones; herramientas para la gestión del cambio en el proceso de implementación de sistemas de información avanzados; el e-business y control de gestión; transferencia de tecnología; innovaciones de gestión en los mercados globales; información tecnológica y gestión del cambio; liderazgo en innovación y cambio organizacional; impacto de la tecnología, innovación y I&D&i en el negocio global.

También en relación con la nueva economía se reconoce igualmente el importante cambio sobrevenido en los últimos años en la *medida de rendimientos y el*

*control de gestión*, consecuencia de la relevancia de los aspectos estratégicos, el reconocimiento de la coordinación estrategia-estructura organizativa, los sistemas de gestión y el entorno empresarial. Las empresas estudian formas alternativas de mejora de la gestión y de la actuación corporativa buscando instrumentos y herramientas (presupuestos, objetivos, sistemas de incentivos) que supongan mejoras significativas que permitan evaluar y controlar actuaciones. Tanto los gestores como los investigadores tratan de encontrar los mejores métodos para relacionar las medidas de actuaciones a la estrategia, como ocurre con el *balanced scorecard* y en el análisis del valor.

Sin embargo, son muchas las cuestiones sin resolver, como *la comprensión de los inductores de la actuación corporativa, sus uniones y encadenamientos y cómo medir sus impactos en el rendimiento*. También es necesario comprender las condiciones en las que los sistemas de medida de rendimiento y de control son más efectivos o en qué manera se relacionan sus éxitos y/o fracasos con estructuras alternativas de organización y estrategia. Aunque la literatura actual está llena de discusiones acerca de la mejor práctica y métodos que determinan la mejora de la actuación de individuos, grupos y empresas, examinando diversas influencias en la actuación empresarial (incluyendo privatizaciones, externalización, planificación de recursos, distintas prácticas de recursos humanos, experiencias internacionales...), los sistemas de medida de rendimiento son considerados por parte de las organizaciones profesionales cuyas peticiones de trabajos hemos analizado como tópico cuyo interés se mantendrá en el futuro en tanto permiten imponer y comunicar mensajes a las organizaciones y empleados y dada su importancia para inversionistas, acreedores y gerentes por cuanto afecta al valor del capital humano. De ahí que el propósito de muchas *calls for papers* sea obtener una variedad de trabajos que investiguen el pensamiento actual sobre medida y valoración de actuaciones, incluyendo entre los tópicos solicitados los siguientes: medida de rendimiento dentro de un sistema de control de gestión; medidas de rendimiento financieras *versus* no financieras; consideración global/internacional del rendimiento; aproximación del *balanced scorecard* a la medida de rendimientos; efectos de la medida de rendimientos en el valor del accionista, el entorno empresarial y otras variables; efectos de los recursos intangibles (habilidad, conocimiento, esfuerzo, moral, diversidad, etc.) en el rendimiento.

Por otro lado, se destaca el interés por la *práctica y la investigación de la contabilidad de gestión*, entendida tanto como práctica organizativa o como disciplina académica, ha estado sometida a rápidos y continuos cambios como consecuencia de la implantación de nuevas e innovadoras prácticas contables de gestión que han supuesto la necesidad de nuevos diseños de sistemas de contabilidad de gestión ba-

sados en nuevas ideas de gestión, técnicas y procesos de información. Esto incluye, por ejemplo, *ABC*, *Target Costing*, costes del ciclo de vida, contabilidad de la cadena de valor, gestión estratégica de costes, *balanced scorecard*, análisis del beneficio del cliente, nuevas formas de medir e informar las actividades de negocio.

El *nuevo desarrollo de productos* (NPD) se convierte en un factor importante de la estrategia empresarial. Las peticiones en esta línea se centran en el problema de cómo relacionar y articular el lenguaje de estrategia en el proceso de NPD y su gestión, así como en la relación entre estrategias en los estándares de la nueva tecnología, nuevas formas de innovación y análisis de la práctica.

Al mismo tiempo, existe una gran *variedad de formas y cambios organizativos* que suponen nuevas estructuras y procesos (organizaciones más planas y horizontales, estructuras matriciales, redes organizativas, organizaciones virtuales, equipos de trabajo...) que, junto a la ya citada revolución en las tecnologías de información (que supone, entre otras, innovaciones en la recogida, medida, análisis y comunicación de la información en la organización y entre organizaciones, e-comercio, internet, intranet...), suministran ejemplos de nuevas utilidades y elementos a tener en cuenta y a los que prestar atención dentro de las prácticas innovadoras en contabilidad de gestión. Igualmente, se destaca que el cambio no sólo ha tenido lugar en las técnicas utilizadas sino también en el papel del contable para el que emerge una nueva imagen operando en varias funciones cruzadas, aportando valor...

En opinión de las organizaciones profesionales que citamos, lo anterior supone nuevas oportunidades y desafíos para la investigación innovadora y para lograr el éxito en la integración entre el conocimiento e investigación contable y las prácticas empresariales en nuestra área.

**Tabla 4.** Focos y tópicos de investigación

INVESTIGACION	PRACTICA
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Papel de la ciencia social y otras teorías en la investigación de prácticas innovadoras.</li> <li>• Análisis comparativo de las aproximaciones de diversas teorías.</li> <li>• Nuevas teorías para la investigación de prácticas innovadoras.</li> <li>• Vías para mejorar la pertinencia y validez de la teoría de base.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuevos desarrollos en <i>ABC/ABM/ABB</i>.</li> <li>• Problemas y aspectos comportamentales de la implementación de <i>ABC/ABB/ABM</i>.</li> <li>• <i>Troughput accounting</i> y teoría de restricciones.</li> <li>• Soporte de decisiones de producción en un contexto de producción flexible.</li> <li>• Sistemas de medidas financieras y no financieras de rendimiento.</li> <li>• Sistemas de control de gestión en producción flexible.</li> </ul>

.../

/...

INVESTIGACION	PRACTICA
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Papel del diseño de investigación en los estudios de contabilidad de gestión.</li> <li>• Metodología en la investigación de prácticas innovadoras.</li> <li>• Técnicas innovadoras en la investigación de contabilidad de gestión.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impacto del cambio tecnológico en la contabilidad de gestión.</li> <li>• El papel y la naturaleza de la contabilidad de gestión para I&amp;D&amp;i y diseño de nuevos productos.</li> <li>• <i>Target costing</i> y gestión por <i>target cost</i>.</li> <li>• Coste de calidad.</li> <li>• Implicaciones de los procesos de reingeniería para la contabilidad de gestión.</li> <li>• Presupuestación de capital para tecnologías avanzadas de fabricación.</li> <li>• Evidencia respecto a lo que los profesionales esperan de los investigadores.</li> <li>• Gestión de rendimientos en el desarrollo de nuevos productos (NPD).</li> <li>• Perspectiva del stakeholder en NPD.</li> <li>• Integración del sistema de información con el sistema de gestión de producción.</li> <li>• Crecimiento de las actividades de servicio dentro de la fabricación y sus implicaciones para la contabilidad de gestión.</li> <li>• Contabilidad de gestión en organizaciones horizontales, matriciales, virtuales, redes de trabajo...</li> <li>• Sistemas de contabilidad de gestión para planificación de recursos, e-comercio, intercambio electrónico de datos.</li> <li>• Contabilidad de la cadena de valor.</li> <li>• Nuevas técnicas de contabilidad de gestión, procesos e información.</li> <li>• Unión entre estrategias competitivas y contabilidad de gestión.</li> <li>• Integración/no integración de la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera.</li> <li>• Cambios en la contabilidad de gestión consecuencia de la globalización.</li> <li>• Cambios en el rol del contable de gestión e implicaciones</li> </ul>

Otro importante elemento dentro de la petición de trabajos es el relativo a la importancia que en él se da al *nuevo sector público* y al *tercer sector*. La reforma del sector público dirige sus propuestas a la externalización de las actividades y servicios, la introducción de la idea de competitividad, la financiación privada de las infraestructuras y la privatización de las empresas estatales. Estas iniciativas de actuación han

llevado a la implementación en el sector público de técnicas y herramientas de gestión privada así como al desarrollo de nuevos controles de rendimiento.

La nueva gestión pública se acerca y utiliza cada vez más la gestión privada así como sus herramientas y técnicas para la provisión de servicios, financiación de infraestructuras, evaluación de las actuaciones; por otro lado, ha supuesto una modificación en el esquema tradicional de responsabilidades, de ahí la evolución de los sistemas contables públicos, en particular de la contabilidad de gestión pública, la auditoría de eficiencia y eficacia dirigidas a evaluar las consecuencias financieras de las decisiones de gestión, en línea con los nuevos requerimientos del sector público de información útil para no sólo para la evaluación de la posición financiera de la entidad, así como del esfuerzo y rendimiento, sino también para mejorar la toma de decisión de los gestores. La nueva gestión pública supone cada vez más el acercamiento a gestión de calidad total.

Tópicos en contabilidad de gestión del sector público: Nueva gestión pública; efectividad de la implantación de GAAP en el sector público; externalización de los servicios y actividades públicos; desarrollos de la contabilidad de gestión en el sector público; bases contables en los presupuestos públicos; aproximación de la gestión de calidad total en los servicios públicos; medidas de rendimiento: teoría y práctica; eficiencia en el sector público; eficiencia y control de calidad en contratos externos de servicios públicos; aspectos relacionados con la definición de output, rendimiento e indicadores de calidad; privatización de funciones y empresas públicas y su impacto en la contabilidad de gestión; papel legitimador de la contabilidad de gestión en la nueva gestión pública.

Por otro lado, la *investigación en entidades no lucrativas* –organizaciones de voluntarios, ONGs, de caridad, religiosas, salud, deportes, cultura, educación...– supone la aparición de varios tópicos de estudio: Estrategia de gestión y contabilidad de gestión en *non profit organization* (NPO); contabilidad de gestión estratégica en organizaciones de defensa, culturales, religiosas, educativas...; rendimiento, control interno y gobierno en NPO; reconsideración de teoría de no beneficio en un contexto de países.

Dentro de esta extensión de modos puramente económicos y de gestión a la administración de NPO, el caso especial de las *organizaciones culturales*, no necesariamente lucrativas, supone un importante foco de investigación. Dicha extensión es un fenómeno general que, ante el aumento del sector no lucrativo, afecta a un buen número de organizaciones artísticas, galerías de arte y, especialmente, museos, que se ven presionadas para mejorar su eficiencia y lograr una mayor satisfacción del “cliente”. Tal vez más que en cualquier otro ámbito este proceso de cambio en la dirección y gestión de negocios culturales se ha reactivado como consecuencia del

efecto imitación. Así, lo que en un principio pudo ser una actuación individual, con valor meramente referencial y anecdótico, se ha extendido de forma casi colonialista imponiendo esa actuación referencial, propia de la dirección y gestión en contextos económicos, a campos y disciplinas muy alejadas del entendimiento de una gestión y organización empresarial propiamente dicha (pintura, música...), provocando no sólo muchos problemas en los niveles directivos de este tipo de asociaciones sino incluso serios conflictos en las maneras de entender y visualizar el mundo del arte.

De lo anterior deducimos lo que podría ser una *síntesis de las finalidades a considerar para la elaboración de una agenda de investigación actual*:

1) La integración de la información que proporciona el sistema de contabilidad de gestión con las nuevas técnicas y filosofías de gestión. La contabilidad de gestión se ha visto forzada a concienciarse cada vez más del cambiante contexto tecnológico y organizativo en que funciona (Ashton, 1995, p. 1) en tanto que los sistemas de información para la gestión han de desarrollarse buscando apoyar la excelencia en fabricación, permitiendo incrementar la calidad y la productividad y justificar las inversiones en altas tecnologías (Kaplan y Atkinson, 1998, pp. 8-9).

2) La aproximación al mundo técnico, pero también social, económico y político, contemplando aspectos conductuales y sociales de las organizaciones de todo tipo y su entorno.

3) La diversificación y ampliación de usos, conceptos y entidades de la tradicional contabilidad de gestión, introduciendo para su análisis no sólo nuevos elementos y variables sino sobre todo distintos plazos temporales y nuevas y más amplias perspectivas. La incorporación de variables estratégicas y sociales exige una visión global de la organización y, en consecuencia, una nueva concepción de la información como requisito básico de la estrategia.

4) Un nuevo entendimiento del papel del contable lo que, a su vez, supone delimitar aquellas habilidades y capacidades multifuncionales que se le exigirán en el nuevo sistema informativo ligado a la virtualidad. Para ello habrá que recurrir a una formación contable que, relacionando investigación-práctica-docencia, permita lograr un profesional con capacidades y habilidades adecuadas al actual y al futuro marco contable de gestión.

5) El ajuste entre teoría y práctica, integrando el marco conceptual en la gestión, enlazando lo productivo y lo estratégico, esforzándose en el estudio de esa realidad, recurriendo a análisis de casos, realizando investigación histórica<sup>31</sup>, acentuando su

---

<sup>31</sup> Entendida por la AAA, (1970) como estudio de la evolución en el pensamiento, prácticas e instituciones contables como respuesta a cambios en el entorno y en las necesidades sociales... también tiene en cuenta el efecto sobre el entorno de dicha evolución..., es evidente su interés en nuestra disciplina.



relación con los profesionales, aumentando la utilización y desarrollo de sistemas cibernéticos y de lenguajes apropiados para su desarrollo.

6) El análisis desde una perspectiva internacional de prácticas e instrumentos utilizados por los sistemas de contabilidad de gestión a través de estudios comparativos entre países. Las convergencias y/o divergencias en dichos elementos que tienen lugar entre países así como las tendencias observadas.

#### **4. Conclusión final**

Entendemos que en los momentos actuales nos encontramos en una situación en que, más allá de los problemas metodológicos, el punto crítico de la contabilidad de gestión está caracterizado por la existencia de nuevas exigencias informativas derivadas de un nuevo modo de entender la estrategia como camino hacia el cambio en la permanencia, unido a procedimientos, técnicas y filosofías empresariales en una economía marcada por la internacionalización, la toma de decisiones a tiempo real, la virtualidad y el *feed-back* informativo.

La ventaja que esta nueva etapa supone para el investigador en contabilidad de gestión es la enorme amplitud de tópicos con los que se enfrenta como consecuencia tanto de las presiones informativas como de la ampliación de las organizaciones implicadas, lucrativas o no (cultura, defensa, enseñanza, sanidad, religiosas, etc.). Esto influirá en el tipo de información a elaborar en función de sus actividades y destinatarios.

Las limitaciones vienen impuestas por la necesidad de diseñar equipos de trabajo para la investigación contable capaces de analizar nuevos contextos multifuncionales en los que será necesario utilizar nuevos conocimientos, tecnologías y procedimientos.

Entendemos que la finalidad última de la investigación en esta nueva etapa deberá centrarse prioritariamente en el análisis de contextos específicos y concretos, enfatizando el interés en el estudio de casos. Se tratará de conseguir bases de datos en contabilidad de gestión que serán distintas a las que ya existen en contabilidad financiera y en las que será prioritaria la utilización de la información cualitativa. Esta información será fundamental para la generación de teorías y para el enriquecimiento del marco conceptual de la contabilidad de gestión.

## Bibliografía

- A.A.A. (1973): "A Statement of Basic Accounting Theory" (ASOBAT), Library of Congress, quinta edición, Florida.
- AAA (1962): "Report of the Committee on Management Accounting", *The Accounting Review*, julio, pp.523-537.
- AAA (1964): "Doctoral Programs in Accounting", *The Accounting Review*, abril, pp. 414-421.
- AAA (1966): *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, Library of Congress, quinta edición, Florida.
- AAA (1969): "Report of the Committee on Managerial Decision Models", *The Accounting Review*, Supplement to vol. 44, pp. 43-77.
- AAA (1971): "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement", *The Accounting Review*, Supplement to vol. 46, pp. 1-48.
- AAA (1972): "Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting", *The Accounting Review*, Supplement to vol. 47, pp. 1-14.
- AAA (1974): "Report of the Committee on Concepts and Standards-Internal Planning and Control", *The Accounting Review*, Supplement to vol. 49, pp. 79-96.
- AAA (1977): "Report of Committee on Managerial Decision Models", *The Accounting Review*, Supplement to vol. 52, pp. 43-77.
- AAA (1978): *Report of the committee on human information procesing*, Sarasota, Florida, American Accounting Association.
- AHRENS, T. y DENT, J. (1998): "Accounting and organizations: realizing the richness of field research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 1-39.
- ASHTON, D.; HOPPER, T. y SCAPENS R.W. (1995): "The changing nature of issues in management accounting" en *Issues in Management Accounting*, Ashton, D; Hopper, T. y Scapens, R. (eds.), segunda edición, Prentice-Hall, pp. 1-20.
- ATKINSON, A.A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J.M.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E. y WU, A. (1997): "New directions in

- management accounting research”, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 79-108.
- AX, C. y BJORNENAK, T. (2001): “Bundling and diffusion of management accounting innovations. The case of the balanced scorecard in Sweden”, *Fifth International Seminar on Manufacturing Accounting Research*, EIASM, Pisa (Italia).
- BERLINER, C. y BRIMSON, J. (1988): *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press.
- BIRNBERG, J. y SNODGRASS, C. (1988): “Culture and control: a field study”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n.º5, pp. 447-464.
- BJORNENAK, T. (1997): “Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway”, *Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 3-17.
- BLANCO M.I.(2000): “La investigación en Contabilidad de gestión”, ponencia de la VI Jornada de Contabilidad de Costes y Gestión, Burso, ASEPUC
- BLANCO, M. I. y AGO, S. (1993): “Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión”, en *Temas Claves de Contabilidad de Costes*, Sáez Torrecilla (coord.), McGraw Hill, Madrid, pp. 67-110.
- BLANCO M.I; GARCIA, F.J; AIBAR, B.; SOMOHANO, F.(2003): “En la búsqueda de relevancia de la investigación en Contabilidad de gestión: el papel de la Action Research”, ponencia de la VIII Jornada de Contabilidad de Costes y gestión, Santander, ASEPUC
- BOISVERT, H. (1994): “A View of Tomorrow: Management Accounting in 2004, en *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*, Financial and Management Accounting Committee, pp. 13-24.
- BRICKLEY, J.; SMITH, C. y ZIMMERMAR, J. (1995): “The Economics of Organizational Architecture”, *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 8, n.º 2, (Summer), pp. 19-31.
- BROMWICH, M. (1990): “The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n.º 1-2, pp. 27-46.
- BROMWICH, M. y BHIMANI, A. (1994): *Management Accounting: Pathways to Progress*, The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Londres.

- CAWS, P. (1972): "Accounting Research. Science or Methodology?" en *Research Methodology in Accounting*, Sterling, R. (ed.), Scholars Book Co.
- CHENHALL, R. y MORRIS, D. (1986): "The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*. enero. pp. 16-31.
- CHOUDHURY, N. (1986): "In search of relevance in management accounting research", *Accounting and Business Research*, invierno, pp. 21-31.
- CHOUDHURY, N. (1987): "Starting out in management accounting research", *Accounting and Business Research*, vol. 17, n.º 6-7, pp. 205-220.
- COOPER, R. (1994): "Japanese cost management practices", *CMA Magazine*, octubre, pp. 20-25.
- COOPER, R. (1996): "The changing practice of management accounting", *Management Accounting*, marzo, pp. 26-35.
- COOPER, R. y KAPLAN, R. (1988): "Measure Cost Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, septiembre-octubre, pp. 96-105.
- CORBETT, T. (1998): *Throughput accounting*, North River Press, Great Barrington, MA.
- CROSBY, P.B. (1979): *Quality is free: the art of making quality certain*, Nueva York, McGraw-Hill.
- DENT, J. (1990): "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n.º 1-2, pp. 3-25.
- DENT, J.F. (1996): "Global competition: challengers for management accounting and control", *Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 247-269.
- EDWARDS, K.A. y EMMANUEL, C.R. (1990): "Diverging views on the boundaries of management accounting", *Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 51-63.
- FOSTER, G. y YOUNG, S.M. (1997): "Frontiers of management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 63-77.
- GOLDRATT, E.M. y COX, J. (1984): *The goal*, Gower, Londres.
- GOSSELIN, M. (1997): "Bandwagon theories: some explanations for the Activity Based Costing Paradox", *Workshop on Manufacturing Accounting*, EIASM,

Edimburgo.

- HEDBERG, B. y JÖNSSON, S. (1992): “Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments”, en *Readings in Accounting for Management Control*, Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K. (eds.), Chapman & Hall, Gran Bretaña, pp. 149-173.
- HOPE, J. y HOPE, T. (1997): “Accounting Data for value chain analysis”, *Strategic Management Journal*, vol. 10, n.º 5.
- HOPWOOD, A. (1974): *Accounting and Human Behaviour*, Haymarket Publishing Limited, Great Britain.
- HOPWOOD, A. (1983): “On trying to study accounting in the contexts in which it operates”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n.º 2-3, pp. 287-305.
- HOWELL, R. y SOUCY, S. (1988): “Management reporting in the new manufacturing environment”, *Management Accounting*, febrero, pp. 22-29.
- IFAC (1998): *International Management Accounting Practice*. Statement n.º 1. Management Accounting Concept, Financial and Management Accounting Committee, marzo.
- IMAI, M. (1989): *Kaizen: la clave de la ventaja competitiva japonesa*, Compañía Editorial Continental, México.
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1990): *Management Accounting: The challenge of Technical Innovation*, The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Londres.
- JOHNSON, T. y KAPLAN, R.S. (1988): *La Contabilidad de Costes. Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*, Plaza y Janés editores, Barcelona.
- KAPLAN, R.S (1984a): “Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems”, *Harvard Business Review*, julio-agosto, pp. 1-14.
- KAPLAN, R.S (1984b): “Yesterday’s Accounting Undermines Production”, *Harvard Business Review*, pp. 95-101.
- KAPLAN, R.S (1985): “Cost Accounting: a Revolution in the Making”, *Corporate Accounting*, primavera, pp. 10-16.
- KAPLAN, R.S. (1986): “The role for empirical research in management accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n.º 4-5, pp. 429-452.

- KAPLAN, R.S. (1990): "Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environments", en *Measures for Manufacturing Excellence*, Kaplan, R. (ed.), Harvard Business School Press, Boston, pp. 15-62.
- KAPLAN, R.S. (1993): "Research opportunities in management accounting" *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, otoño, pp. 1-14.
- KAPLAN, R.S. (1994): "Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory", *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 247-260.
- KAPLAN, R.S. (1998): "Innovation action research: creating new management theory and practice", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 89-118.
- KAPLAN, R.S. y ATKINSON, A.A. (1998): *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, tercera edición, Nueva Jersey.
- KASANEN, E.; LUKKA, K. y SIITONEN, A. (1993): "The constructive approach in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, otoño, pp. 243-264.
- KATO, Y. (1993): "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, marzo.
- KLAMMER, T. (1994): "Management Accounting in 2004: A View Through a Fuzzy Looking Glass", en *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*, Financial and Management Accounting Committee, pp. 105-108.
- LOPEZ, A. Y BLANCO M.I. (2002): "La información contable para la gestión: una panorámica de las líneas actuales de investigación en Contabilidad de gestión", ponencia en el X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santiago de Compostela, ASEPUC.
- MALMI, T. (1999): "Activity-Based Costing Diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, 24, pp. 649-672.
- MANNINEN, A. (1996): "The production of knowledge in accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n.º 7/8, pp. 655-674.
- MILLER, J.G. y VOLLMANN, T.E. (1985): "The Hidden Factory", *Harvard Business*, septiembre/octubre.

- MINTZBERG, H. (1979): *The structuring of organizations (A Synthesis of the research)*. Prentice Hall. New Jersey.
- OTLEY, D. (1980): "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n.º 4, pp. 413-428.
- OTLEY, D. (1983): "Behavioural and Organisational Research in Management Accounting", en *Management Accounting Research and Practice*, Cooper, D.; Scapens, R. y Arnold, J (eds.), Occasional Papers Series, The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Londres, pp. 136-158.
- PIPKIN, A. (1989): "The controller's role en route to the 21st century", *CMA Magazine*, abril, pp. 10-18.
- SCAPENS, R.W. (1985): *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, MacMillan, London.
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V. (1993): *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press, New York.
- SHANK, J.K. y GOVINDARAJAN, V. (1989): *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*, Homewood, IL, Irwin.
- SHIELDS, M.D. (1997): "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 3-61.
- SHIELDS, M.D. (1998): "Management accounting practices in Europe: a perspective from the states", *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 501-513.
- SIMON, H. A. (1990): "Information technologies and organizations", *The Accounting Review*, vol. 65, n.º 3, pp. 658-667.
- SIMONS, R. (1992): "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", en *Readings in Accounting for Management Control*, Emmanuel, C., Otley, D. y Merchant, K. (eds.), Chapman & Hall, Gran Bretaña, pp. 622-645.
- SPICER, B.H. (1992): "The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods", *Management Accounting Research*, vol. 3, pp. 1-37.
- SUSMAN, G.I. (1989): "Product life cycle management", *Journal of Cost Manage-*

*ment for the Manufacturing Industry*, summer.

VOLLMAN, T.E. (1990): “Changing Manufacturing Performance Measures”, en Turney (ed.): *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organizations*, American Accounting Association, Saratoga.

YOUNG, S.M. y SELTO, F.H. (1991): “New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for research”, *Journal of Accounting Literature*, vol. 10.