

I. ARTÍCULOS

UN META-ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN'

Bernabé Escobar Pérez
Antonio Lobo Gallardo**

RESUMEN:

El objetivo de este trabajo es analizar la evolución histórica y el estado actual de la investigación en Contabilidad de Gestión. En concreto, hemos estudiado los enfoques teóricos, los métodos de investigación y los tópicos abordados, intentando identificar algunas de las tendencias que parece se van a seguir en el futuro sobre estas cuestiones. Para ello, hemos revisado durante las tres últimas décadas, las revistas académicas especializadas, libros, tanto monografías como recopilaciones; algunos trabajos publicados en actas de congresos y seminarios, así como algunos *working papers*.

Como principales conclusiones pueden destacarse: (a) la elevada dispersión que puede apreciarse, coexistiendo todos los enfoques y métodos para analizar los distintos tópicos, (b) la tendencia a la multidisciplinariedad, (c) la preponderancia de los enfoques de corte positivista, (d) el auge de los enfoques teóricos que incluyen cuestiones sociológicas e incluso psicológicas, así como de los métodos de investigación cualitativos, y, por último, (e) la permanencia de los tópicos tradicionales junto con los que han irrumpido como consecuencia de las nuevas tecnologías y de la creciente consideración de aspectos tales como el factor humano y el medioambiente, entre otros.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de Gestión, Enfoques Teóricos, Métodos de Investigación, Tópicos.

ABSTRACT:

The aim of this paper is to analyse Management Accounting research evolution as well as its state of the art in order to provide some findings for improving our knowledge about this discipline. To fulfil this purpose an analysis of different approaches, methods and topics has been carried out through Management Accounting.

The most salient conclusions of this review on Management Accounting research are as follows: (1) there is a high degree of dispersion and fragmentation because of the fact that nowadays different theoretical and methodological approaches, as well as

(*) Original recibido en noviembre de 2000 y revisado en marzo de 2001.

(**) Profesores del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.

topics, are being taken into consideration by researchers, (2) a significant number of multidisciplinary works are present in this discipline, (3) a preponderance of positivistic approaches, (4) both sociological and psychological issues are being considered by the new frameworks to do research into Management Accounting, as an underlying methodological implication of this broader perspective to study these phenomena, qualitative research are being the predominant one since the last decade, (5) finally, there is a wide range of topics which can be found in Management Accounting research, this range embraces from the most traditional issues to those related to environment, new technologies, human resources management, organizational change, etc.

KEY WORDS: Management Accounting Research, Theoretical Approaches, Research Methods, Topics.

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, la Contabilidad de Gestión (en adelante, CG) se entiende desde una perspectiva amplia, como un sistema de información capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial, entendiéndola como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos organizativos, que se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que ha de ser considerado.

La complejidad de la gestión empresarial, su gran importancia social y las distintas perspectivas desde las que se ha abordado su estudio, han originado una gran diversidad de enfoques, métodos y tópicos estudiados. En este panorama, la principal ventaja de la adopción de una concepción amplia como la expuesta, es su capacidad para englobar a las múltiples aproximaciones teóricas utilizadas, muchas de ellas provenientes de disciplinas afines.

En este trabajo, basándonos en una amplia revisión de la literatura que abarca trabajos publicados en revistas¹, libros y algunas actas de congresos y *working papers*; hemos analizado la investigación en CG durante las tres últimas décadas, para intentar comprender su evolución histórica y el alcance de los trabajos que se desarrollan en ella, así como entrever las tendencias que se vislumbran para el futuro. En otras revisiones realizadas con anterioridad en nuestro país, por Sáez (1988) y Blanco y Gago (1993), se abordaron fundamentalmente los enfoques teóricos y los tópicos, relegándose la cuestión de los métodos de investigación, lo que dificulta su análisis por las interrelaciones que existen entre estos tres aspectos. En concreto, pretendemos analizar esta evolución (1) estudiando los distintos enfoques teóricos que se han ido empleando, (2) revisando los métodos de investigación utilizados, (3) observando los tópicos abordados; haciendo hincapié en los más tratados actualmente; y, por

(1) Por orden alfabético fueron: *Academy of Management Review*; *Accounting, Organizations and Society*; *Administrative Science Quarterly*; *Information Systems Journal* (*); *Journal of Management Accounting Research* (*); *Journal of Management Information Systems*; *Journal of Management Studies*; *Management Accounting Research* (*); *Management Information System Quarterly*; *Management Science*; *Organization Science*; *Organization Studies*. Las revistas señaladas con asterisco son de reciente aparición, lo que puede interpretarse como un indicador del nuevo auge de la investigación en CG a partir de los 90.

último, (4) examinando las tendencias que empiezan a manifestarse en la actualidad y sus implicaciones para investigaciones futuras.

En consecuencia, hemos estructurado el resto del trabajo como sigue: (1) evolución de la investigación en CG, analizando los principales enfoques teóricos, tópicos estudiados y métodos empleados; (2) presentación y análisis de los resultados, así como de algunas de sus implicaciones para futuras investigaciones; y, por último, (3) conclusiones y bibliografía.

2. EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

En este apartado presentamos la evolución de la investigación en CG. Para ello, hemos revisado la literatura, centrándonos en los principales enfoques seguidos en la investigación, los métodos empleados y los tópicos más estudiados. Los trabajos fueron recopilados de las revistas más prestigiosas en CG. Para ello, realizamos una búsqueda en ABI Inform y revisamos sus índices. En lo que se refiere a los trabajos empíricos, tras un análisis previo, descartamos aquellos en los que el enfoque, el método o la cuestión tratada no era claramente identificable.

En la Tabla 1 presentamos los resultados de la revisión efectuada en orden cronológico en aras a conseguir una mayor claridad expositiva. No obstante, dicha secuencia no es estricta, ya que existen solapamientos entre las aproximaciones empleadas por los académicos, como lo demuestra que los trabajos aborden los principales tópicos, siguiendo cualquiera de los enfoques analizados.

En concreto, se muestran los enfoques que han enmarcado la investigación en CG, el período temporal en que se desarrollaron, las teorías más representativas y sus asunciones básicas, los métodos de investigación, los tópicos, la evolución del concepto de sistema de información contable y, finalmente, se señalan las revistas donde pueden encontrarse algunos de los trabajos más representativos de cada período y corriente.

2.1.- Los Enfoques Derivados del Pensamiento Neoclásico.

Las modelizaciones analíticas bajo los postulados neoclásicos han imperado desde los 50 hasta principios de los 80 (Hopper, 1994, pp. 4-7). Básicamente, distinguiremos tres etapas, aunque existen solapamientos cronológicos, por las asunciones subyacentes en los trabajos. La primera, desde los inicios hasta finales de los 60, se caracteriza por obviar el valor y coste de la información, trabajar bajo condiciones de certeza y, finalmente, no considerar factores comportamentales. La segunda fase podríamos ubicarla de manera aproximada, entre finales de los 60 y mediados de los 80. Su principal característica es la inclusión del coste y valor de la información y, sobre todo, la consideración de la incertidumbre. Por último, desde mediados de los 70 hasta mediados de los 80, además se contemplan explícitamente factores comportamentales en los modelos.

Por su importancia, destacamos la Teoría de la Agencia y a la Teoría de los Costes de Transacción, que profundizan en la esencia de las empresas como formas alternativas de

TABLA 1
APROXIMACIONES EMPLEADAS PARA EL ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

CRONOLOGÍA	ORIGEN	TEORÍA	ASUNIONES	METODOLOGÍA	T. q. ppos	CONCEPTO/Sistema de Información Contable	REVISIA ¹
Desde los inicios del CG hasta principios de los 80	USA	Firma: 1. T. Agenda 2. T. Costes / Transacción Coase (1937) Williamson (1975) Se persigue maximizar el beneficio (Búsqueda del Equilibrio Económico)	Racionalidad del individuo, coste de información nulo, ausencia de incertidumbre. CG como medio de control técnico de "distorsionalidades organizativas".	"Cuantitativismo Comportamental Inicial y Formalizado". Modelizaciones analíticas de los procesos de decisión. Empleo de la Teoría Estadística de la Decisión.	Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión de inventarios. Análisis de las desviaciones. Reservas Pasivas. Beneficio: todo ello centrado en el Área Operativa.	Témo. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Reservas Pasivas. No considera la historia. Distorsionalidades en vez de conflictos.	TAR
Desde mediados de los 80 a mediados de los 80.	USA y UK	Contingencia: Lawrence y Lorsch (1976) en Organización. Oley (1980) en Management Accounting. Se consideran variables organizativas y del entorno externo.	Racionalidad, Determinismo, Funcionalismo y Simplicidad. Se considera el coste de la información y la incertidumbre. CG como medio de control técnico acorde con objetivos y contingencias.	"Cuantitativismo Contingente". Estudios transversales (Cross-sectional), grandes encuestas. Análisis estadísticos para identificar las contingencias y sus efectos sobre los Sistemas de Información Contable.	Identificación de "contingencias" para el diseño de los Sistemas de Información Contable a nivel operativo y táctico. Estudios de la consistencia entre variables contingentes y Sistema de Información Contable. Aproximación no universal y holística.	Témo. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Reservas Pasivas. No considera la historia. Distorsionalidades en vez de conflictos.	AOS TAR
Desde principio de los 80.	UK USA Resto del mundo.	Institucional: Interesada por interpretary explicar el cambio más que el equilibrio económico.	Lo importante es el fin, no el medio. Los Sistemas de Información Contable no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. CG como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizacionales.	"Cualitativismo Interpretativo". Estudios de caso, estudios etnográficos, observación participante, Grounded Theory. Para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos sociopolíticos que son el motor de las mismas.	Diseño de los Sistemas de Información Contable. Estudio de técnicas para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación en los Sistemas de Información Contable. Sistema de Información Contable en organizaciones públicas, no lucrativas y en servicios.	Se consideran las personas explícitamente para el estudio de los Sistemas de Información Contable. Es un paso clave dentro del desarrollo y evolución del conocimiento en CG.	AOS MAR JMAR
Desde mediados de los 80.	USA y UK Resto del mundo.	Sociología Interpretativa: Labor Filosófica, Perspectiva Psicoanalítica. Sistema de Información Contable en dinámicas internas. Aspectos sociopolíticos y conductuales.	Lo importante es el medio. Los Sistemas de Información Contable no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. CG como medio socio-técnico de control de la realidad.	Cualitativismo alternativo/crítico. Enfocado en los métodos para el estudio de los Sistemas de Información Contables. Preocupación por captar aspectos más marginales como la dominación, conflicto y poder.	Diseño de los Sistemas de Información Contable. Estudio de técnicas de gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica en el Sistema de Información Contable.	Como característica identificativa la consideración del factor humano en el marco.	CPA AAA AOS

Fuente: Elaboración propia.

(1) TAR: The Accounting Review; AOS: Accounting Organizations and Society; MAR: Management Accounting Research; JMAR: Journal of Management Accounting Research; CPA: Critical Perspectives on Accounting; AAAJ: Accounting, Auditing and Accountability Journal.

organización económica. Ambas derivaciones de la Teoría de la Firma planteada por Coase (1937), permiten analizar desde un punto de vista económico, el impacto que la introducción o modificación de los sistemas de información contable podría tener sobre la organización e incluso sobre los mercados, al transformar los costes de las transacciones, -tanto internas como externas-, y, en particular, los relacionados con el contrato de agencia. En concreto, las mejoras en los sistemas de información contable por un mejor diseño, implantación y explotación, tendría un doble efecto. Por un lado, legitimarían económicamente la preponderancia de la empresa como forma de organización económica, sobre el mercado e incluso sobre otras formas como los clanes (Ouchi, 1979), al conseguir reducir los costes de transacción. Por otro, los sistemas de información contable serían capaces de aminorar los costes internos provocados por la separación entre propiedad y dirección en las formas organizacionales actuales.

Aunque estos planteamientos se centran en el estudio de los procesos económicos, también aparecen en los estudios de CG (Scapens, 1991; Ezzamel, 1995). Todos ellos, presentan limitaciones al no analizar otros factores, básicamente sociológicos, determinantes para la comprensión de la actividad económica dentro de las organizaciones (Scapens, 1994, p. 305).

En cuanto a los métodos, se han empleado técnicas matemáticas para modelizar el comportamiento económico racional de los individuos en las organizaciones (Ashton y otros, 1991, p.123). Aunque siguiendo a Anthony (1989, p. 16), estos modelos obvian aspectos importantes para explicar el comportamiento de actores y organizaciones; de la importancia de estos métodos da idea que en la actualidad en los planes de estudio, los estudiantes continúen aprendiendo técnicas como la programación lineal, los análisis de regresión, etc. (Horngren, 1989, p. 22).

Esta etapa que denominamos *Imperativismo Cuantitativo*, ha marcado la CG durante un largo período desde sus inicios, caracterizándose por:

- a. Una concepción basada en la medición de los costes de producción, gestión de inventario y otros aspectos de las operaciones. A partir de los 50, algunos académicos estadounidenses empezaron a preocuparse por el análisis de desviaciones con propósitos de gestión y la utilización de técnicas matemáticas y econométricas que apuntaban hacia el posterior desarrollo de sistemas de control formales (Mattessich, 1980, p. 210).
- b. El dominio de aproximaciones neoclásicas basadas exclusivamente en la racionalidad económica de los actores, con el objetivo de modelizar las actividades económicas para maximizar el beneficio.

Hasta los 60 la incertidumbre y el coste de la información no fueron considerados en los trabajos de CG (Anthony, 1973; Mattessich, 1980; Scapens, 1985 y 1991); ya que subyace la idea de que los “[...] decisores tienen total disponibilidad de toda la información que necesitan, sin coste alguno y bajo condiciones de certeza total, para estructurar completamente cualquier problema decisional y alcanzar una solución que maximice el beneficio” (Scapens, 1985, p. 185).

Desde finales de los 60 hasta mediados de los 80, se adopta una nueva concepción de los procesos de gestión en las organizaciones, *Cuantitativismo Comportamental Inicial*, que deja de considerarlos un fenómeno exclusivamente económico, dando cabida al factor humano como componente vital de la toma de decisiones (Anthony, 1973, p. 55).

Los primeros pasos fueron la consideración del valor y coste de la información, así como de la incertidumbre. Así nacieron los modelos de la Teoría Estadística de la Decisión que incorporan la falta de certeza en las decisiones. Por otro lado, los análisis sobre el valor de la información en situaciones específicas fue el inicio de la aplicación de la Economía de la Información. Esto supuso la modelización matemática de las decisiones relacionadas con la elección de los sistemas de información contables, donde los decisores tenían que evaluar estos sistemas en función del valor de la información, sopesando los costes y beneficios de cada una de las alternativas (Scapens, 1985, p. 108).

Ahora bien, la introducción de estas consideraciones para conseguir una modelización más realista de la toma de decisiones, paradójicamente, parece haber producido el efecto contrario, es decir, modelos cada vez más complejos, sofisticados, ininteligibles y alejados de la realidad empresarial.

Desde mediados de los 70 hasta mediados de los 80, predominaron los enfoques basados en la Teoría de la Agencia, *Cuantitativismo Comportamental Formalizado* para explicar con modelos matemáticos, las prácticas observadas en la realidad. La característica que los distingue de los previamente analizados, es la consideración explícita de aspectos comportamentales, además de la incertidumbre y el valor de la información, para la formalización de la toma de decisiones (Scapens, 1985, p. 167).

Esta aproximación sólo ha abordado análisis en escenarios simplificados. Los modelos disponibles se limitaban a un máximo de dos personas y un solo período temporal. Probablemente en la actualidad, con los avances en *software* y *hardware* y el desarrollo de modelos estadísticos más sofisticados, se puedan considerar más actores y más períodos. No obstante, seguirían teniendo dificultades para expresar correctamente toda la complejidad de las prácticas empresariales.

En definitiva, la Teoría de la Agencia supuso una nueva forma de estudiar la CG. Actualmente, el consenso sobre sus limitaciones para la investigación en CG, es bastante amplio y su empleo ha ido disminuyendo. No obstante, autores como Baiman (1990, pp. 366-368) siguen buscando nuevas formas de aproximarse con el modelo principal-agente a la práctica empresarial, denominando a sus trabajos, paradójicamente, *Investigación Empírica en Teoría de la Agencia*.

2.2. Aportaciones de la Teoría de la Organización: Aproximación Contingente.

Entre mediados de los 70 y 80, surgen una serie de enfoques sobre la CG centrados en los aspectos comportamentales y organizacionales. Entre todos ellos, nos ocuparemos de la Teoría de la Contingencia, básicamente, por dos motivos. Por un lado, la preponderancia de

este enfoque en la investigación en CG durante el período 1975-1985 y su pervivencia en la actualidad. Por otro, porque la inexistencia de un análisis profundo de las aportaciones de esta aproximación a la CG puede tener dos interpretaciones (Gutiérrez, 1995, pp. 66-67). La primera sería positiva, al entender que el efecto conjunto de esta variedad de perspectivas (racionalistas, deterministas, etc.), de unidades de análisis (individual, grupal, departamental o global) y de disciplinas (estadística y economía), ha sido beneficiosa para el avance del conocimiento. La segunda es negativa, ya que entiende que la falta de referencias claras para los investigadores puede haber hecho imposible conseguir un consenso mínimo.

Formulada originariamente por Lawrence y Lorch (1967), se denominó posteriormente *Teoría Estructural de la Contingencia*. Su premisa básica es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que ésta dependerá del entorno en que se desenvuelvan. Es, por tanto, el contrapunto a las aproximaciones universalistas. Sus fundamentos podrían recogerse en puntos:

- a. La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (Pfeffer, 1987; Ramió y Ballart; 1993).
- b. El concepto más importante es el de acoplamiento (*fit*) entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas, condición necesaria pero no suficiente para mejorar el rendimiento organizativo en términos de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, esta hipótesis ha sido muy criticada por haber sido testada de forma insuficiente y poco adecuada (Scott, 1987).

Tras analizar los trabajos que tratan el *fit* en las organizaciones, podemos señalar las siguientes formas posibles (Drazin y Van De Ven, 1985; Iivary, 1992):

- a. *De Interacción*. La consistencia se alcanzaría por la interacción de múltiples parejas de factores organizacionales y ambientales distintos.
- b. *De Selección*. Se asume que la congruencia entre estructura y contexto se alcanza por selección natural de la dirección, ya que los equipos directivos incapaces de adaptar la estructura de sus organizaciones al entorno, serían sustituidos por otros.
- c. *De Sistemas*. Se entiende como la consistencia interna entre múltiples factores estructurales y contingencias ambientales, por un lado, y el rendimiento organizativo por otro.

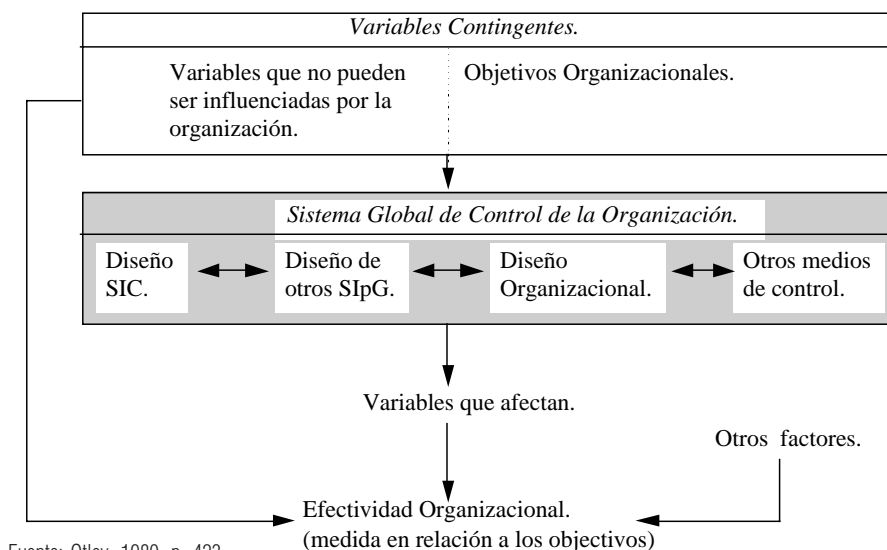
En adelante, aludiremos al *fit* según esta tercera acepción, aunque la primera complementaría el estudio de las organizaciones, ya que podríamos identificar ciertas relaciones importantes entre variables organizativas y entorno, que después habrían de integrarse en el marco global que implícitamente conlleva la tercera. A pesar de ello, al tratarse de una aproximación *ceteris paribus*, hemos de ser plenamente conscientes de sus limitaciones.

Esta teoría ha venido siendo cuestionada (Otley, 1980 y 1995; Weill y Olson, 1989; Iivary, 1992; Chapman, 1997), fundamentalmente, por su asunción de racionalidad en el comportamiento de los individuos, su carácter funcionalista, determinista y estático y su no

consideración de factores sociopolíticos. Esto ha facilitado su mejora, pudiéndose encontrar trabajos recientes en los que los investigadores que siguen este enfoque, buscan nuevas teorías *importadas* desde la Sociología para contextualizar mejor los cambios en las prácticas de la CG.

En cuanto a los métodos, han predominado los de carácter estadístico y cuantitativo. Así, en Teoría de la Contingencia destaca que “[...] casi todos los estudios eran de naturaleza, *cross-sectional* [...] sin tener en cuenta si la organización estaba creciendo o pasando por un momento delicado” (Pfeffer, 1987, p.151). Se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando las empresas y tratando estadísticamente los factores que podían influir sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizacional. En CG, se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes, sus relaciones más significativas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los sistemas de información contables. Los modelos de regresión múltiple, el análisis de *clusters* y el *path analysis*, han sido los más empleados.

GRÁFICO 1
MARCO CONTINGENTE PARA EL ESTUDIO DE LA CpG



El resultado más común es hallar relaciones entre variables ambientales y la dependiente. En CG, según el nivel de análisis, se encuentran desde trabajos en que la variable dependiente es la estructura organizativa, hasta los que se estudia al usuario final, pasando por la estructura del sistema de información contable. En cualquier caso, estas conclusiones no han resultado válidas a posteriori, por la baja significación estadística de las relaciones

encontradas. Además, si ya los índices de correlación resultan bajos con pocas variables, la inclusión de más contingencias los reducen e incluso, hacen desaparecer relaciones antes significativas.

Como consecuencia, muchos trabajos terminan reconociendo limitaciones y haciendo un llamamiento para realizar otros estudios, como los estudios de caso (Escobar y Lobo, 2001). En este sentido, cabe señalar que existe un conflicto entre quienes defienden el uso de los modelos estadísticos cuantitativos y los que defienden el uso de métodos cualitativos (Chapman, 1997).

2.3. La Corriente Interpretativa en Contabilidad de Gestión: La Teoría Institucional.

Surge en CG a principios de los 80 con unas asunciones que la hacen diferente a la corriente funcionalista, entre las que destacan (Scapens, 1994): (a) la búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas, (b) la realidad social emerge y se crea subjetivamente por las personas, posteriormente esta realidad es objetivizada por la interacción humana, (c) se asume un orden social que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través del control social, (d) se busca comprender y explicar cómo se produce y reproduce el orden social.

En función de ello, los estudios interpretativos nos sirven para dar sentido al mundo social a través del entendimiento de la gente como precisamente lo que son, personas (Puxty, 1993, p. 57). En otras palabras, comprendiendo cómo los distintos actores entienden el comportamiento de los demás. Entre los principales enfoques de esta corriente destacan (Puxty, 1993, pp. 7-9):

- a. *Contabilidad y Comportamiento*. Nace a principios de los 80 y alcanza su auge a mediados. Se centra en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los sistemas de información contable, destacando la atención prestada a los presupuestos. Tras ser reformulada, sigue utilizándose, aunque cada vez su peso relativo en la investigación en CG es menor. Entre las revisiones de los trabajos en este área, destacan las de Emmanuel y otros (1985) y Ezzamel y Hart (1987).
- b. *Procesamiento Humano de la Información*. Se deriva de la anterior y se basa en la Teoría Conductual de la Decisión. Se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información. Esta aproximación estudia aspectos relacionados con el diseño de los sistemas de información contable y es coetánea con la anterior. También podemos encontrar en la literatura especializada revisiones relevantes de la misma, como la de Libby (1981) y Ezzamel y Hart (1987).
- c. *Teoría Institucional*. Este enfoque ha sido extensamente empleado en el estudio de las organizaciones como muestra Scott (1995). En el ámbito de la CG, aunque su empleo ha sido más reciente, presenta un elevado potencial, motivo por el que le hemos prestado una especial atención.

Para comprender los postulados institucionales hay que abordar el concepto de *campo organizativo*, entendido como el entorno donde se ubica la organización. Toda institución se inserta en un campo organizativo que puede definirse por unas características intrínsecas a la firma -líneas de productos, tamaño, etc.- y otras externas -sector económico, localización, legislación aplicable y con quienes interactúa: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc.-. Así pues, el campo organizativo permite identificar las distintas instituciones internas y externas, para analizar su impacto sobre la CG, así como sus posibles interrelaciones.

Originariamente, la teoría surgió en la Sociología y se empleó de forma casi inmediata en los estudios de Teoría de la Organización y más tarde en las Ciencias Políticas y en la gestión empresarial. Por lo que se refiere al estudio de la CG, esta aproximación comienza a emplearse a principios de los 80, por dos razones fundamentales:

- a. La incorporación de académicos de otras disciplinas a la CG como Willmott, Miller y Armstrong en el Reino Unido, y Covaleski y Dirsmith en Estados Unidos.
- b. El consenso sobre las limitaciones de los modelo economicistas para explicar la realidad empresarial y el distanciamiento de la Teoría Contingente de dicha realidad y de la actividad directiva, al enfocarse en macrovariables, tales como el tamaño organizativo, la estrategia, la tecnología, la edad, etc. (Hopper, 1994, pp. 10-11).

Los trabajos que siguen este enfoque pueden dividirse entre los que se enfocan en aspectos puramente sociológicos² y los que lo hacen en las cuestiones económicas (Scapens, 1994). Aunque tienen múltiples puntos en común, poseen implicaciones distintas que desarrollamos someramente.

La base de ambas considera la CG como un subsistema de control no neutro (Humphrey y Scapens; 1992, p.5; Miller, 1994, p.1; Burns, 1995, p. 236), es decir, que no se limita a medir y a controlar las dinámicas organizativas relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la toma de decisiones, sino que las personas influyen en la información en función de sus intereses individuales, grupales y organizativos. De esta forma, las técnicas para controlar y planificar pueden usarse para intervenir en la actividad de las firmas, alterando lo que sería el curso *normal* de los procesos dentro de la organización, entendida como institución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser *creada* de acuerdo con determinados intereses.

2.3.1. El Institucionalismo Sociológico.

Se basa en que el análisis de los elementos culturales, tales como los símbolos, los sistemas cognitivos y las creencias normativas sobre el funcionamiento de las organizaciones

(2) En el trabajo de Carmona y otros (1997) se adopta esta perspectiva desde un enfoque histórico. Además, se revisan una serie de trabajos en CG que siguen esta aproximación sociológica institucional.

(Scapens, 1994, p. 313; Carmona y otros, 1997, p. 3); contribuye a entender el contexto institucional en que éstas se desenvuelven. En este sentido, puede observarse cómo los cambios en el contexto institucional de la empresa a lo largo del tiempo, afectan a su comportamiento, lo que hace y cómo lo hace. Así pues, este marco permite contextualizar e interpretar los cambios en las prácticas empresariales en escenarios sociales específicos donde se desarrolla la acción directiva, por lo que resulta especialmente adecuada para la realización de estudios de carácter histórico.

Tales cambios afectan a todas las instituciones de la organización y, entre ellas, al CG. Por tanto, las elecciones de la dirección en relación con él, dejan de considerarse como resultado inmediato de la aplicación de los axiomas convencionales de los análisis económicos y pasan a serlo como el producto de la interacción entre las instituciones que componen la organización. En tanto que la CG refleja y soporta las creencias sociales de otras instituciones, tanto internas como externas, relacionadas con las ideas de racionalidad, eficiencia, etc.; la convierte en un instrumento de legitimación de la actuación de la empresa y sus componentes ante la sociedad.

2.3.2. *El Marco Institucional-Económico.*

Scapens (1994, pp. 303-314) siguiendo una aproximación más económica, defiende el estudio del cambio en la organización, introduciendo en la CG el análisis de dimensiones sociales, políticas y culturales. Esto posibilita explorar las posibilidades de la CG para proporcionar una base institucional a la toma de decisiones y la creación de expectativas y creencias, en la medida en que las prácticas de la CG proporcionan coherencia social y significado al comportamiento organizativo y, a su vez, dan significado a las actividades diarias de los individuos y grupos en las organizaciones.

Se diferencia del resto de la literatura institucional en la unidad de análisis. Mientras en las formulaciones originales se estudiaban los aspectos institucionales -*macroprocesos* (Scott, 1995, pp. 1-14)- y sus efectos sobre las organizaciones; en el Marco Institucional-Económico se interpreta el funcionamiento de las empresas como instituciones según los procesos internos, *microinstitucionalismo*. Este objetivo tiene implicaciones metodológicas que pasan por el desarrollo de trabajos de campo intensivos que impliquen al mayor número de miembros de la firma posible.

Siguiendo a Burns (1995, p. 231), los principales postulados del Marco Institucional-Económico sobre la CG son: (a) es un conjunto de rutinas cuyo papel institucional es reconocido dentro y fuera de la firma, (b) constituye un proceso social que debe ser investigado como tal, si se quiere comprender su verdadero papel dentro de las organizaciones, (c) por su carácter evolucionista, es válido para interpretar los procesos de cambio, (d) al ser un importante instrumento de gestión, es necesario estudiar sus valores sociales implícitos, (e) la racionalidad no está siempre presente en la actuación de las personas, no siendo los procesos propios de la CG una excepción, (f) es un fenómeno complejo que ha de considerar al hombre en toda su dimensión, no exclusivamente la vertiente económica -*homo economicus*-, (g) los estudios sobre CG requieren aproximaciones globales -holísticas- que consideren el

contexto de una forma amplia, mas allá de las explicaciones puramente económicas y considerando explícitamente el contexto institucional, por último, (h) puede ser un instrumento de poder, por lo que ignorar este hecho podría ser subestimar un elemento fundamental para analizar los procesos de cambio.

Esta visión de la CG como conjunto de rutinas dentro de la firma, implica un papel instrumental, ya que estas rutinas son un instrumento que “[...] proporciona estabilidad y significado, legitiman las interacciones entre individuos internos y con agentes externos a la organización. Además, aumentan y refuerzan el conocimiento de la firma lo que a su vez se transforma en influencias sobre los procesos de toma de decisiones” (Burns, 1995, p. 222).

Finalmente, la organización y sus prácticas, se ven influenciadas por la acción de otras instituciones externas. En este sentido, está generalmente aceptado que “*la Contabilidad de Gestión no puede ni debe ser estudiada como una práctica aislada de sus contextos social e institucional en los que opera*” (Miller, 1994, p. 9). A esto hay que añadir que al ser la CG una institución dentro de la organización, compuesta a su vez por otras instituciones sociales, las interacciones entre todas ellas resultan fundamentales para el estudio de la práctica de nuestra disciplina en las firmas.

Así pues, este Marco Institucional-Económico permite estudiar la CG sin necesidad de seguir modelos teóricos preconcebidos. Adicionalmente, su potencial para explorar, describir y explicar los cambios en los procesos organizativos hace que este enfoque sea de gran atractivo y aplicabilidad, como lo demuestra el creciente interés de los académicos por él.

En los enfoques interpretativos en general, dada la necesidad de captar los procesos dinámicos internos que determinan la evolución y el papel de la CG en las organizaciones, los métodos más empleados han sido los de carácter cualitativo que trataremos en el apartado 2.5.

2.4. La Aproximación Crítica en Contabilidad de Gestión.

Desde mediados de los 80, han surgido enfoques que pueden agruparse bajo la denominación de *críticos*, cuyo objetivo es explicar el papel de los mecanismos de control en las organizaciones desde perspectivas menos convencionales: marxistas, postmodernistas, etc. Entre sus asunciones principales destacamos (Larrinaga, 1998): (a) la negación de los hechos y afirmación de las ideas, por lo que los criterios para juzgar las teorías sólo son válidos temporalmente y en el contexto que se formularon, (b) las potencialidades de las personas son alienables mediante el empleo de mecanismos restrictivos, (c) la realidad empírica se objetiviza mediante su interpretación intersubjetiva, (d) el conflicto es una característica fundamental y endémica de la sociedad, (e) la injusticia e ideología a nivel socioeconómico inhiben la creatividad y la racionalidad de las personas.

Del análisis de estas asunciones, puede afirmarse que la CG es un dispositivo de control que puede instrumentalizarse para condicionar el comportamiento de la organización hacia el logro de sus objetivos particulares. Por lo tanto, estas teorías permiten analizar su papel dentro del sistema global de control y de sus responsables en las dinámicas organizativas.

En concreto, podemos encontrar enfoques *críticos* centrados en aspectos sociológicos, políticos y comportamentales tanto de la organización, como de los individuos como miembros de la misma. Estas aproximaciones *alternativas* han sido empleadas profusamente en nuestra disciplina en los últimos quince años. Fruto de este esfuerzo nace una serie de trabajos que nos proporcionan una visión global del panorama actual de esta corriente para la investigación en CG. Entre estos trabajos destacamos los de Hopper y Powell (1985), Cooper y Hopper (1987), Puxty (1993) y Roslender (1995).

Aquí nos limitaremos a la enumerar los principales enfoques sin profundizar en ellos, ya que, por un lado, el elevado nivel de fragmentación dentro de esta corriente; y, por otro, su contribución al cuerpo de conocimientos de nuestra disciplina hasta nuestros días ha sido modesta y lo que resulta menos alentador, no existe un consenso, ni siquiera mínimo, entre los académicos de esta corriente sobre su futuro dentro de la investigación en CG.

Una vez aclarado el particular, a continuación mostramos una posible clasificación de los enfoques críticos más significativos:

- a. *Perspectivas Marxistas*. Se basan en el estudio del antagonismo, la división y la lucha de clases. Siendo la CG un medio de explotación de los trabajadores, se pone más énfasis en él que en el objetivo organizativo. Entre los enfoques, destacamos el *Labour Process* por ser el más empleado. Sostiene, básicamente, que la CG es un instrumento al servicio del capitalismo que permite alienar y explotar a los trabajadores para conseguir más fácilmente sus objetivos. Ha sido la más estudiada entre las aproximaciones marxistas, destacando los trabajos de Hopper y otros (1987) y Hopper y Armstrong (1991).
- b. *Perspectivas Postmodernistas*. Se basan en el análisis de las diferencias entre los mundos de la organización: natural, social y subjetivo. Pretenden explicar el comportamiento de los individuos y las dinámicas organizativas en función de sus interrelaciones. Entre ellas, destaca el enfoque *Foucauldiano*, extensamente empleado para estudiar las relaciones poder-conocimiento dentro de las organizaciones. Existe un gran número de trabajos realizados bajo esta perspectiva, entre los que destacan los de Miller y O'Leary (1987) y Ezzamel (1994).

2.5. Métodos Cualitativos Empleados en las Corrientes Interpretativa y Crítica.

El motivo que nos ha llevado a estudiar los métodos cualitativos -estudios de caso, estudios etnográficos y *Grounded Theory*³ - en CG es doble. En primer lugar, son los métodos más utilizados tanto en la aproximación interpretativa como en la crítica. En segundo, son cada vez más empleados por los investigadores en CG en la actualidad.

Yin fue pionero en proponer métodos cualitativos para estudiar fenómenos organizativos. En su opinión, son aplicables con independencia del carácter de la investigación a desarrollar,

(3) Literalmente se traduce como *teoría escondida bajo la tierra*. Es un método para obtener evidencia basado en analizar cómo se manifiesta el fenómeno estudiado en la práctica, para formular luego una teoría al respecto.

aunque resulta aconsejable plantear claramente a priori el objetivo y luego elegir el método concreto más apropiado para alcanzarlo, evitando así inconsistencias.

El estudio de caso es una estrategia de investigación caracterizada por estudiar los fenómenos en su contexto, utilizando técnicas de búsqueda de evidencia como análisis documental, entrevistas, cuestionarios, observación no participante, etc.; para poder explicar el fenómeno observado de forma global y en toda su complejidad (Yin, 1994, pp. 11-13). En concreto, según numerosos autores, constituye el método con más ventajas en CG, al permitir estudiar las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno (Yin, 1993, pp. 64). Puede ser usado tanto para la conceptualización de un fenómeno nuevo, por ejemplo, la investigación de las técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas. Finalmente, es muy flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea, como por permitir la inclusión de información cuantitativa y cualitativa.

Los estudios etnográficos estudian los fenómenos organizativos con técnicas de recogida de datos similares al estudio de caso, pero en un período considerablemente más largo y con una mayor participación del observador. En este sentido, pueden entenderse como una variante de aquél. Este método *strictu sensu* niega la existencia de una realidad objetiva independiente de la intervención del observador, lo que supone dar carta de naturaleza a dicha intervención sobre el fenómeno estudiado. Buena muestra de ello, es la utilización de la denominada *Action Research* que se basa casi exclusivamente en información cualitativa, desestimando otras fuentes de evidencia fundamentales para la formulación o replanteamiento de hipótesis, así como para entender mejor las dinámicas de cambio que se dan en las organizaciones actuales. Por todo ello, estimamos que este método es más útil para la conceptualización que para la contrastación de teorías.

La *Grounded Theory* fue formulada por Glasser y Strauss (1967) en Sociología. Es una "teoría que se deriva inductivamente del estudio del fenómeno al que representa. Esta teoría se descubre, desarrolla y verifica provisionalmente a través la recolección y análisis sistemático de datos sobre el fenómeno estudiado" (Strauss y Corbin, 1990, p. 23). Recientemente, está incorporándose a la gestión de empresas, al considerar el contexto del fenómeno analizado. Al igual que los anteriores, permite utilizar las distintas técnicas de recolección de información cualitativa, aunque prima la entrevista. Este método resulta útil para complementar y mejorar a otro principal, como podría ser el estudio de caso, ya que al centrarse en el análisis de los datos cualitativos mediante la codificación y *etiquetado conceptual*, posibilita la elaboración de una teoría capaz de contemplar aspectos prácticamente desconocidos de la problemática investigada. En este sentido, la teoría es el resultado de la conceptualización basada en la interpretación de datos que provienen de una realidad sobre la que no existía una modelización previa (Strauss y Corbin, 1990, p. 22).

En la tabla 2 se resumen las diferencias básicas entre los tres métodos de investigación cualitativa. Como puede observarse, no son nítidas. Además, existen trabajos donde el estudio de caso es la estrategia principal complementada por observación participante, *Grounded*

Theory o estudios etnográficos. Aunque en menor cuantía, también se da el caso opuesto, en el que el estudio de caso ve reducido su papel a la recogida de datos o en fases iniciales del estudio empírico.

Está generalmente aceptado que para el análisis de las prácticas organizativas, el investigador debe ser lo más neutral posible, pues si se alterase la realidad estudiada lo más probable es que la evidencia alcanzada no fuese consistente con las prácticas estudiadas. Para evitar este inconveniente sería aconsejable utilizar la *triangulación de investigadores* (Yin, 1994, p. 92), que consiste en debatir entre varios de ellos, los sucesivos resultados preliminares de la investigación con la finalidad de evitar prejuicios o influencias propias de su formación. En este sentido, lo ideal sería la creación de un equipo de investigación multidisciplinar que realizase este esfuerzo para alcanzar un mayor rigor y objetividad en el análisis de los sistemas de información contable. De no ser esto posible, sería aconsejable la triangulación con otros equipos que estudiaran la misma problemática.

Profundizando en el estudio de caso, se trata del método más adecuado para interpretar la problemática organizativa inherente a la práctica de la CG. Se empleó originariamente en

TABLA 2
ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS ASUNCIONES IMPLÍCITAS EN LOS TRES PRINCIPALES MÉTODOS CUALITATIVOS APLICABLES AL ESTUDIO DEL CONTABILIDAD DE GESTIÓN

ASUNCIÓN/METODOLOGÍA	estudios de caso	ETNOGRAFÍA	GROUNDED THEORY
A) DE DISEÑO			
1) Asume una única realidad objetiva.	SÍ	NO	SÍ
2) Puede usarse para la conceptualización teórica.	SÍ	SÍ	SÍ
3) Favorece la contrastación teórica.	SÍ	NO	NO
4) Considera el contexto como parte esencial del fenómeno.	SÍ	SÍ	SÍ
B) RECOGIDA/ANÁLISIS DATOS.			
1) Técnicas de recogida.	Múltiples.	Observación Participante.	Múltiples.
2) Técnicas de análisis.	Cuantitativa o/y cualitativa.	Mayoritariamente cualitativa.	Solo cualitativa.

Fuente: Adaptada de Yin (1993, p. 64)

Psicología y en Sociología, tomando como unidad de análisis los individuos y los grupos. La organización en su conjunto no se consideró hasta finales de los 70, destacando el trabajo de Hägg y Hedlund (1979). Más tarde, se ha analizado por especialistas en CG (Scapens, 1990; Humphrey y Scapens, 1992; Otley y Berry, 1994), en sistemas de información (Kaplan y Duchon, 1988; Cavaye, 1996) y en Organización (Eisenhardt, 1989; Pettigrew, 1990), para adaptarlo a sus respectivas áreas. En CG se ha utilizado en consonancia con la tendencia que propugnaba una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea (Bhimani, 1996, p. 221), rompiendo con una tradición que lo había llevado a aislarse de la práctica (Hopwood, 1983, p. 302).

Entendemos que los estudios de caso que mejor se adaptan a la investigación en CG son, por un lado, los exploratorios para identificar el origen y, por otro, los explicativos para interpretar y explicar las causas de las prácticas empresariales previamente identificadas. Ahora bien, en nuestra opinión, se podría incluso afirmar que en la mayoría de los estudios de caso existe una fase preliminar en la que predomina la faceta exploratoria, mientras que más tarde priman los planteamientos explicativos. En cuanto su elaboración, existe un amplio debate entre los partidarios de:

- a. Acudir a las empresas y buscar evidencia empírica sin una teoría preestablecida. En esta línea, Humphrey y Scapens (1992, p. 28) defienden que los investigadores en CG han de afrontar el estudio de caso sin prejuicios, para poder conceptualizar la práctica desde una perspectiva social y no siguiendo el procedimiento opuesto que consistiría en buscar ejemplos para justificar las aproximaciones teóricas, incluso llegando a forzar la interpretación del fenómeno analizado.
- b. Establecer a priori un posicionamiento perfectamente definido. Otley y Berry (1994) ensalzan el potencial de los estudios de caso para la conceptualización teórica de carácter inductivo, empleándose para contrastar las posibles hipótesis que se formularían en la fase de preparación del caso y, finalmente, en función de los resultados, se cambiaría nuestro posicionamiento o se fortalecería.

Estas dos posturas son polos de un continuo donde se puede situar cualquier otra variante. Para explicar las técnicas relacionadas con los cambios tecnológicos, los investigadores habrán de usar un marco teórico poco definido, preocupándose más por la observación e interpretación de los fenómenos, para conceptualizarlos mediante la evidencia. Por el contrario, en el análisis de los más tradicionales o su reformulación, los estudios de caso estarán más orientados a la contrastación.

Otra cuestión polémica son las diferentes concepciones sobre el diseño y uso de los estudios de caso. Mientras los investigadores estadounidenses se centran en las cuestiones más innovadoras, tales como el *Activity Based Costing* o la *Balanced Scorecard*, estudiándolas desde una perspectiva eminentemente práctica, los británicos se han preocupado más por la definición de los problemas que por la búsqueda de soluciones a los mismos. A nuestro entender, ambas escuelas presentan aspectos positivos, como cuidar los aspectos metodológicos, por un lado, y adoptar una aproximación más operativa que acorte la distancia entre investigación y práctica, por otro.

Por último, aunque se mantiene, el debate sobre la posibilidad de generalizar los resultados, se decanta por quienes defienden un proceso de validación externa a través de otros estudios de caso, que permitiría una generalización teórica de los resultados (Hägg y Hedlund, 1979, pp. 138-140). Esta generalización analítica se fortalecería con otros estudios de caso con hipótesis similares y lo más importante, si en un futuro se contrastasen las mismas hipótesis, lo que supondría seguir un procedimiento lógico inductivo para conceptualizar los fenómenos empresariales. En este punto, una biblioteca de casos, jugaría un papel fundamental al proporcionar información para la validación externa, contribuyendo así a organizar y orientar el esfuerzo investigador en CG. Esta conceptualización sería similar al de cualquier ciencia, ya que cada estudio de caso se asimila a un experimento que en la medida que fortalezca las hipótesis planteadas, permitirá la generalización teórica. No obstante, hay que recordar que un proceso estadístico similar no sería correcto, ya que la generalización con fines de predicción, resulta imposible, incluso para instituciones estudiadas previamente.

3. RESULTADOS E IMPLICACIONES PARA LA INVESTIGACIÓN.

En este apartado, presentamos los resultados más relevantes, así como las implicaciones que pueden tener sobre la investigación en CG, en los enfoques, los métodos y los tópicos. Con carácter previo, queremos manifestar dos consideraciones generales. La primera es la aceptación de una concepción amplia de la CG como un sistema de información contable capaz de suministrar información relevante para la gestión empresarial, entendiéndolo dentro de un proceso continuo de planificación y control que se desarrolla en un entorno social y organizativo que ha de ser considerado. La segunda es el reconocimiento de que la complejidad de la gestión empresarial, su gran importancia social y las distintas perspectivas desde las que se ha abordado su estudio, han originado una gran diversidad de enfoques, métodos y tópicos estudiados. En este panorama, la principal ventaja de la adopción de una concepción amplia como la expuesta, es su capacidad para englobar a las múltiples aproximaciones teóricas utilizadas, muchas de ellas provenientes de disciplinas afines.

Quizá como consecuencia de lo anterior, lo primero que llama poderosamente la atención es la gran fragmentación existente en los trabajos sobre CG, donde coexisten enfoques, métodos y tópicos; e incluso se siguen incorporando nuevas variantes y combinaciones.

En cuanto a los enfoques teóricos, se han ido reformulando e incluso abandonando los neoclásicos que concebían la CG como conjunto de técnicas de modelización del comportamiento para la consecución de los objetivos de la firma. Es en esta época, dominada por el racionalismo económico, cuando se introducen la incertidumbre y el valor de la información para la toma de decisiones, lo que influye en el planteamiento de modelos decisionales en CG, apareciendo las primeras formulaciones inspiradas en la Teoría Estadística de la Decisión y en la Economía de la Información.

La importación de los postulados de la Teoría Contingente para el estudio de la CG evidenció la importancia del contexto en el diseño de los sistemas de información contables. Sus trabajos continúan siendo mayoritariamente deterministas, como lo demuestra la asunción

de la hipótesis de racionalidad económica que supone concebir implícitamente los sistemas de información contables como mecanismos de control reactivos a los cambios en el entorno.

Posteriormente, la preocupación por los aspectos sociales y políticos, hizo que irrumpieran en la investigación en CG una serie de planteamientos procedentes de la Sociología Interpretativa y de la Psicología, entre los que destaca especialmente la Teoría Institucional. En la actualidad, partiendo de la mitad de la pasada década, se están aplicando enfoques sociológicos en la investigación en CG, entre los que destacan el *Institucionalismo Sociológico y Económico* (Scapens, 1994) y las derivaciones de la *Sociología Interpretativa*. La más reciente de estas aproximaciones denominada *Crítica*, se centra explícitamente en aspectos no técnicos.

Estos cambios en las escuelas de pensamiento no han sido radicales. Por el contrario, las tres corrientes principales han cohabitado e incluso conviven todavía, aunque en distinto grado. Mientras resulta complicado encontrarse estudios con base exclusivamente económica, la Teoría de la Contingencia sigue presente, explícita o implícitamente, en la mayoría de las investigaciones en CG y la Teoría Institucional es desde mediados de los 90 una de las más empleadas en nuestro área.

Por último, en esta evolución puede apreciarse como el normativismo y las aproximaciones apriorísticas han perdido la importancia en favor de los enfoques positivistas.

En el análisis de los métodos de investigación en CG, hemos constatado importantes cambios. Los métodos cuantitativos predominantes en los trabajos de investigación economicistas y contingentes, comenzaron a ser ampliamente cuestionados y, por tanto, utilizados en menor medida en CG. Asimismo, puede apreciarse una creciente importancia de los métodos cualitativos, seguramente, por su capacidad para captar la forma en que operan determinados fenómenos en su contexto, normalmente caracterizado por el dinamismo y por una elevada incertidumbre.

A pesar de ello, se siguen encontrando trabajos de ambos tipos. Los modelos cuantitativos se suelen utilizar para abordar los tópicos tradicionales en CG, entre ellos, la gestión de las operaciones, análisis de desviaciones, estados previsionales y presupuestación. Las razones que argumentan sus defensores son que, por un lado, se trata de planteamientos más realistas y operativos, menos complicados y sofisticados; por otro, la introducción de las nuevas tecnologías de la información han hecho un uso extensivo de este tipo de enfoques, ya que permiten modelizar de forma más fácil y rápida el proceso de toma de decisiones y la construcción de aplicaciones que lo agilizan, tales como los paquetes integrados para la gestión, las bases de datos relacionales y las hojas de cálculo.

Por su parte, los métodos cualitativos son cada vez más empleados para el desarrollo de trabajos de campo en CG, en consonancia con el giro que se ha producido en los enfoques teóricos. Curiosamente muchos autores de los que defendieron los modelos analíticos económicos, fueron los primeros en hacer un llamamiento para adoptar perspectivas comportamentales y organizativos para permitir entender mejor cómo funcionaba la CG en la práctica. En nuestros días, puede afirmarse que existe un consenso bastante apreciable en CG

sobre la necesidad de utilizar los métodos cualitativos por su capacidad para soportar las aproximaciones con un mayor componente sociopolítico, de cara al análisis de las prácticas tal y como *realmente* se producen en las empresas.

Entre todos, el estudio de caso es el más importante, básicamente, por dos razones. En primer lugar, se trata de una estrategia de investigación flexible capaz de englobar todas las técnicas de recolección de evidencia, tales como el análisis de documentación, entrevistas, encuestas, etc.; permitiendo la triangulación de cara a su validación. En segundo lugar, no hemos encontrado características distintivas significativas entre los otros dos métodos analizados -estudios etnográficos y *grounded theory*- que nos permitan diferenciarlos nítidamente del estudio de caso, por lo que, en nuestra opinión, estos dos métodos podrían ser interpretados como variantes particulares de aquél.

En cuanto a los tópicos estudiados en CG, son muy diversos, ya que coexisten los trabajos que abordan los más novedosos, con los que siguen tratando los clásicos o sus reformulaciones según nuevas teorías o por el empleo de nuevos métodos. En este sentido, estos replanteamientos de los tópicos clásicos ha sido la principal fuente de ideas para la investigación en CG.

Hemos podido apreciar que su evolución ha sido expansiva. Aunque existen solapamientos temporales, podemos establecer *a grosso modo* la siguiente clasificación cronológica, íntimamente relacionada con los cambios experimentados en los enfoques y los métodos empleados en CG:

- a. En un principio, bajo la influencia de planteamientos básicamente economicistas, los trabajos se centraban en los temas clásicos, cálculo, reparto y asignación de costes. Más tarde, comenzaron a estudiarse los presupuestos, el análisis de desviaciones, los sistemas de medición de rendimiento, con especial referencia a los indicadores financieros y no, los cuadros de mando, etc.
- b. Como consecuencia del desarrollo tecnológico, se estudian, por un lado, tópicos relacionados con la aparición de nuevas tecnologías de producción y de técnicas de gestión de operaciones, tales como las técnicas de fabricación flexibles, respectivamente. Por otro lado, el avance en las tecnologías de la información abrió un amplio debate sobre el impacto en la gestión y en los sistemas de información contables de su introducción en las organizaciones. Ambos desarrollos tecnológicos provocan un cambio importante en la estructura de costes de las empresas, disminuyendo fuertemente los directos y aumentando de forma sustancial los indirectos. Esto originó la aparición de nuevos planteamientos en los sistemas de gestión y de cálculo y asignación de costes, que han sido ampliamente estudiados.
- c. El auge del sector terciario, la evidente necesidad de mejorar la gestión en el Sector Público y la importancia de las entidades sin ánimo de lucro, han planteado nuevos retos a los investigadores en CG (Atkinson y otros, 1997). En una primera aproximación, muchos autores impulsaron el empleo de las técnicas de gestión empleadas en el sector privado, lo que provocó un importante fracaso. Por ello, comienzan a

aparecer trabajos en los que se replantea el papel del sistema de información contable y se propone una visión más amplia como sistema global de control de gestión, prestando especial atención a los sistemas de control del rendimiento organizativo, en los que se da cabida a información de carácter cuantitativo no financiero e incluso cualitativo, para dar respuesta a las particularidades de estas entidades.

- d. La consideración de la supervivencia empresarial como objetivo y del factor humano como su recurso crítico para alcanzarla, ha planteado la necesidad de cuestionarse el papel de los sistemas de información contables en relación con este *activo intangible*. En concreto, comienzan a analizarse los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, la gestión del conocimiento, básicamente en las empresas intensivas en conocimiento. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan, en la gestión y la CG. En esta misma línea, y como fruto de la creciente importancia social adquirida por los planteamientos conservacionistas, se produjo la incorporación a la CG de cuestiones relacionadas con el medio ambiente, entre los que destacan la consideración de los costes medioambientales, la utilización de indicadores del rendimiento organizativo de carácter cuantitativo, la obtención de una ventaja competitiva sostenible por el establecimiento de estrategias *respetuosas* con el medio, etc.

A continuación presentamos las implicaciones que pueden tener para la investigación futura en CG, en los enfoques, los métodos y los tópicos; las tendencias y los cambios observados. En primer lugar, parece claro que se va a seguir manteniendo la actual fragmentación en los trabajos sobre CG, e incluso puede que aumente debido a la incorporación de sus nuevas variantes y combinaciones entre ellos. Así, la investigación en CG seguirá realizándose, en su mayoría, de tal manera que permita el empleo de cualquier tipo de conceptualización teórica capaz de aumentar la comprensión de la fenomenología relacionada con la gestión empresarial, para mejorarla. Esto se traduce en la necesidad de articular un enfoque ecléctico, donde se reformulen los planteamientos económicos a la luz de las teorías que mejor nos permita conocer la realidad empresarial.

Esto implica considerar las interrelaciones entre el comportamiento de los individuos como tales, formando parte de grupos y de la organización, las características formales e informales y la influencia de los factores ambientales; para comprender y explicar cómo las dinámicas de cambio organizativo y la resistencia al mismo, inciden en la gestión empresarial. Todo ello, en una línea de mejora continua que nos permitiría ir consiguiendo el objetivo de supervivencia de la empresa.

En esta línea, es importante seguir trabajando para acortar el desfase entre la práctica y la investigación en CG. Este acercamiento puede producirse adoptando un enfoque ecléctico y empleando métodos de investigación adecuados para estudiar los problemas que acucian en la práctica a los directivos. Esto tendría un efecto doblemente positivo, por un lado, podrían mejorarse los procesos organizativos, en definitiva, la gestión y el rendimiento organizativo. Por otro, tal como se ha constatado en el Reino Unido, se produce un efecto multiplicador sobre el avance del conocimiento en CG, debido a la colaboración entre ambos

colectivos. En este sentido, también es justo reconocer que existe una importante presión sobre los investigadores proveniente de los sistemas de promoción y recompensa académica que los empuja a realizar muchos trabajos y *rápidos*; que si bien hace aumentar el volumen, puede que vaya en detrimento de la calidad de la investigación en CG.

En cuanto a los métodos de investigación, su validez estará en función de los objetivos perseguidos en cada trabajo. Así, se seguirán utilizando todos ellos en función del fenómeno a estudiar y el enfoque desde el que se aborde. Al hilo de esto, una vez salvadas las reticencias iniciales sobre los métodos cualitativos, entendemos que seguirán utilizándose de forma creciente por su aptitud para profundizar en la comprensión de la complejidad empresarial, debido a su carácter global, flexibilidad y capacidad explicativa.

En concreto, los estudios de caso tienen un futuro prometedor en CG, como estrategia principal o complementaria para determinar relaciones causa-efecto. No obstante, los requisitos necesarios para su correcta elaboración y, sobre todo, la dificultad para conseguir la imprescindible colaboración de las empresas; hacen que su utilización sea complicada. También es justo reconocer que posee un elevado atractivo para los investigadores, ya que el hecho de abandonar los despachos y entrar en contacto directo con la problemática empresarial, resulta altamente gratificante, lo que ayuda a superar los inconvenientes anteriores. En ningún caso, esto debe llevarnos a no reconocer las dificultades que existen, en especial en nuestro país, para su correcta realización.

Para finalizar, podemos agrupar los tópicos de investigación más interesantes en un futuro próximo, en las siguientes áreas (Atkinson y otros, 1997):

- a. La necesidad de entender más amplia y activamente el papel de la información financiera como apoyo a la toma de decisiones tácticas y estratégicas, y en especial, en organizaciones como empresas de servicios, pertenecientes al Sector Público y entidades sin ánimo de lucro. Esto obligará a estudiar la fijación de nuevos indicadores de rendimiento organizativo y mecanismos de incentivos acordes con los mismos.
- b. Dado que el diseño de los sistemas de información contables es parte del organizativo, resulta indispensable adecuar la estructura y la CG como mecanismos de control. Así, el desarrollo de nuevas formas organizativas fomentará áreas de interés como la medida del rendimiento de los grupos de trabajo, la redefinición de los centros de responsabilidad, etc.
- c. El papel de la CG en los procesos de cambio organizativo, con especial atención a los desarrollos que proponen su necesaria readaptación para mejorarlo mediante la identificación de nuevas medidas de la eficacia y eficiencia de la organización, es decir, el diseño de nuevos sistemas de medición del rendimiento en las que se considere explícitamente además de información financiera, cualquier otra de carácter cuantitativo y cualitativa que pudiera afectar a la supervivencia. Asimismo, entendemos que ha de seguirse estudiando el papel de la CG en los procesos de aprendizaje organizativo como mecanismo proactivo que propicia el cambio. Para ello, es

necesario considerar la gestión del conocimiento en la empresa, o sea, la problemática asociada a la gestión de los recursos humanos, entendidos como el factor más importante en la empresa para la consecución de sus objetivos.

Además, no puede descartarse ni la introducción de nuevas aproximaciones teóricas o metodológicas que permitan reinterpretar cualquiera de los tópicos mencionados, ni la aparición de nuevos aspectos relevantes de cara a la mejora de gestión empresarial.

4. CONCLUSIONES.

Presentamos las conclusiones de este trabajo, yendo de lo general a lo particular y terminaremos planteando lo que a nuestro entender constituye un reto para nuestra disciplina.

En primer lugar, se ha detectado una elevada dispersión y fragmentación en los trabajos sobre CG. En ellos, puede observarse como los investigadores emplean prácticamente todas las combinaciones posibles entre enfoques teóricos, métodos y tópicos. Además, la creciente tendencia a la multidisciplinariedad está posibilitando la incorporación de nuevas aproximaciones teóricas y metodológicas con las que abordar los tópicos clásicos, amén de los que siguen surgiendo, básicamente, como consecuencia de los avances tecnológicos.

Asimismo, en términos generales, puede apreciarse como los posicionamientos normativo-deductivos y las aproximaciones apriorísticas, van perdiendo importancia en favor del positivismo inductivo. En paralelo, han proliferado los trabajos empíricos que analizan la información necesaria para la gestión y los modelos de decisión de los usuarios internos, para mejorar así la toma de decisiones.

En los enfoques teóricos, la conceptualización de los fenómenos ha pasado de planteamientos economicistas, basados en la racionalidad económica, el equilibrio del mercado y el objetivo de maximización del beneficio económico; a otros sociológicos e incluso psicológicos, en los que se aborda la CG más ampliamente, incorporando factores culturales y políticos relacionados con el cambio económico y organizativo, y en la que se considera a las personas como claves para la gestión empresarial, a través del papel que juegan en el diseño, la implantación y el eventual éxito de los sistemas de información contables. Lógicamente, este paso ha sido gradual, quedando entre ambos planteamientos, las teorías *importadas* de la Teoría de la Organización, entre las que destaca la Teoría de la Contingencia.

En relación con los métodos, en paralelo a la evolución de los enfoques y relacionado con ella, se ha pasado del empleo casi exclusivo de métodos cuantitativos a una creciente utilización de los cualitativos, entre los que destaca particularmente el estudio de caso.

En lo referente a los tópicos estudiados, cabe señalar que si bien en un principio, los trabajos se han centrado en las cuestiones más clásicas, actualmente lo hacen sobre aquellas relacionadas con las nuevas tecnologías de producción y técnicas de gestión de operaciones, las tecnologías de la información y su impacto en la gestión y sobre el papel de los sistemas de información contables, la mejora de la gestión en el Sector Público y en las entidades sin

ánimo de lucro, los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, la gestión del conocimiento, básicamente en las empresas intensivas en conocimiento y, por tanto, el papel de la CG con relación al factor humano como su recurso más crítico. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan dentro de la gestión.

En este nuevo contexto, la CG está llamada a jugar un papel fundamental en la mejora de la gestión en un ambiente caracterizado por un elevado grado de incertidumbre, lo que provoca que tenga que responder al aumento de las necesidades informativas, en términos cuantitativos, cualitativos y de frecuencia. Aunque para ello contamos con las tecnologías de la información, en nuestra disciplina resulta necesario profundizar en la naturaleza y evolución de las necesidades informativas de quienes se ocupan de la CG. Esto probablemente, provocará una necesaria ampliación del ámbito informativo de los sistemas de información contables, dentro del que habrá que considerar información financiera y no, cuantitativa y cualitativa, interna y externa, previsional e histórica. Para ello, ha de adoptarse un planteamiento positivista en la investigación, lo que implica el desarrollo de trabajos de carácter empírico en CG y, por tanto, se necesita impulsar la colaboración entre empresarios y académicos.

5. BIBLIOGRAFÍA.

- ANTHONY, R. N. (1973): *Some Fruitful Directions for Research in Management Accounting*, en Dopuch y Revsine (1973), pp. 37-68.
- (1989): "Reminiscences about Management Accounting". *Journal of Management Accounting Research*, nº 1, pp. 1-20.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. W. -Eds.- (1991): *Issues in Management Accounting*. Prentice-Hall. New York.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. W. -Eds.- (1995): *Issues in Management Accounting -2nd Edition-*. Prentice-Hall. New York..
- ATKINSON, A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E.; WU, A. (1997): "New Directions in Management Accounting Research". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 79-108.
- BAIMAN, S. (1990): "Agency Theory Research in Management Accounting: A Second Look". *Accounting, Organizations and Society*, July, pp. 341-372.
- BHIMANI, A. -Ed.- (1996): *Management Accounting European Perspectives*. Ed. Oxford University Press. Oxford, pp. 218-242.
- BLANCO, M^º.I.; GAGO, S. (1993): *Las Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión*, en Sáez, A -Ed.- (1993), pp. 67-110.
- BURNS, J. (1995): *The Institutionalization of Accounting Routines: KENAO Ltd*, en Vagneur, Wilkinson y Berry -Eds.- (1995), pp.221-238.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M.; GUTIÉRREZ, F. (1997). "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville". *Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, pp.115-147.
- CAVAYE, A.L. (1996): "Case Study Research: A Multi-Faceted Research for IS". *Information Systems Journal*, vol. 6, nº 3, pp. 227-242.
- CHAPMAN, C. (1997): "Reflections on a Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 189-205.

- COASE, R. H. (1937): "The Nature of the Firm". *Economica*, pp. 387-405.
- COOPER, D.; HOPPER, T. (1987): "Critical Studies in Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 5, pp. 407-414.
- DOPUCH, N.; REVSINE, L. -Eds.- (1973): *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*. Ed. Centre for International Education and Research in Accounting. Illinois.
- DRAZIN, R.; VAN DE VEN, A. H. (1985): "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 514-539.
- ESCOBAR, B.; LOBO, A. (2001): "Aportaciones de la Teoría Contingente al Estudio de los Sistemas de Control en las Organizaciones: Un Metanálisis". En imprenta en la Revista Europea de Dirección y Administración de Empresas.
- EISENHARDT, K. (1989): "Building Theories from Case Study Research". *Academy of Management Review*, vol. 14, nº 4, pp. 532-550.
- EMMANUEL, C.R.; OTLEY, D.T.; MERCHANT, K. (1985): *Accounting for Management Control*. Ed. Van Nostrand. Reinhold.
- EZZAMEL, M. (1994): "Organizational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in its Organizational Context". *Organization Studies*, vol. 15, nº 2, pp. 213-240.
- (1995): *Transfer Pricing*, en Ashton, Hopper y Scapens (1995), pp. 137-158.
- EZZAMEL, M.; HART, H. (1987): *Advanced Management Accounting: An Organizational Emphasis*. Ed. Cassell Educational. London.
- GLASSER, B. G.; STRAUSS, A. L. (1967): *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Ed. Weidenfeld & Nicholson. London.
- GUTIÉRREZ, I. (1995). "El Estado de la Investigación en Dirección de Empresas a través de las Publicaciones Periódicas Especializadas". *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de Empresa*, vol. 1, nº. 1, pp. 65-79.
- HÄGG, I.; HEDLUND, G. (1979): "Case Studies in Accounting Research". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, nº. 1-2, pp. 134-143.
- HOPPER, T. (1994): "The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View". *Working Paper*. University of Manchester.
- HOPPER, T.; ARMSTRONG, P. (1991): "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, nº. 5-6, pp. 405-438.
- HOPPER, T.; POWELL, A. (1985): "Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions". *Journal of Management Studies*, vol. 22, pp. 429-465.
- HOPPER, T.; STOREY, J.; WILLMOTT, H. (1987): "Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectical View". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº. 5, pp. 437-456.
- HOPWOOD, A. G. (1983): "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates". *Accounting, Organizations and Society*, vol. , nº , pp. 287-305.
- HOPWOOD, A.G.; MILLER, P. -Eds.-. (1994): *Accounting as Social and Institutional Practice*. Ed. Cambridge University Press. Cambridge.
- HORNGREN, C. T. (1989): "Cost and Management Accounting: Yesterday and Today". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 21-32.
- HUMPHREY, C.; SCAPENS, R. W. (1992): "Theories and Case Studies: Limitation or Liberation". *Working Paper 92/4*. University of Manchester, Manchester.

- IIVARY, J. (1992): "The Organizational Fit of Information Systems". *Journal of Information Systems*, vol. 2, pp. 3-39.
- KAPLAN, B.; DUCHON, D. (1988): "Combining Qualitative and Quantitative Methods in Information System Research: A Case Study". *Management Information System Quarterly*, vol. 4, pp. 479-490.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1998): *Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión*. Comunicación presentada al VIII Encuentro ASEPUC, Alicante.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. (1967): *Organization and Environment*. Ed. Division Research Graduate School of Business Administration. Harvard University.
- LIBBY, R. (1981): *Accounting and Human Information Processing.: Theory and Applications*. Prentice-Hall. New York.
- MATTESSICH, R. V. (1980): *Management Accounting, Past, Present and Future*, en Holzer -Ed.- (1980), pp.209-240.
- MILLER, P. (1994): *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*, en Hopwood y Miller -Eds.- (1994), pp. 1-39.
- MILLER, P.; O'LEARY, T. (1987): "Accounting and the Construction of the Governable Person". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 3, pp. 235-265.
- OTLEY, D. T. (1980): "Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 4. pp. 413-428.
- (1995): *Some Issues in Management Control*, en Vagneur, Wilkinson y Berry (1995), pp. 1-3.
- OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. (1994): "Case Study Research in Management Accounting. and Control". *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 1, pp. 45-65.
- OUCHI, W. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science*, vol.25, nº 9. pp. 833-848.
- PETTIGREW, A. M. (1990): "Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice". *Organization Science*, vol. 1, nº 3. pp. 267-292.
- PFEFFER, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*. Ed. Pitman. London.
- PUXTY, A. G. (1993): *The Social and Organizational Context of Management Accounting*. Ed. Academic Press. London.
- RAMIÓ, C.; BALLARD, X. (1993): *Teoría de la Organización*. Ed. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ROSLENDER, R. (1995): *Critical Management Accounting*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 65-86.
- SÁEZ, A. (1988): *Contabilidad de Gestión: Situación Actual y Perspectivas*, en Universidad de Málaga -Ed.- (1988), pp. 207-239.
- -Ed.- (1993): *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- SCAPENS, R. W. (1985): *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*. Ed. MacMillan Press. London.
- (1990): "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Method", *British Accounting Review*, vol. 22, nº 3, pp. 259-281.
- (1991): *Management Accounting: A Review of Recent Developments*. Ed. MacMillan Press. London.
- (1994): "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice". *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 3-4, pp. 301-322.
- SCOTT, W. R. (1987): *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*. Ed. Prentice Hall. Englewood Cliff.

- (1995): *Institutions and Organizations*. Ed. SAGE Publications. London.
- STRAUSS, A.; CORBIN, J. (1990): *Basics of Qualitative Research. Grounded Theory Procedures and Techniques*. Ed. SAGE Publications. London.
- UNIVERSIDAD DE MÁLAGA -Ed.- (1988): *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga.
- VAGNEUR, K.; WILKINSON, C.; BERRY, A. J. -Eds.- (1995): *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*. Proceedings of the III International Management Control System Symposium. Sheffield.
- WEILL, P.; OLSON, M.H. (1989): "On Assesment of the Contingency Theory of Management Information Systems". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 1, pp. 59-86.
- WILLIAMSON, O. E. (1975): *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*. Ed. Free Press. New York.
- YIN, R. K. (1993): *Applications of Case Study Research*. Ed. SAGE Publications. London.
- YIN, R. K. (1994): *Case Study Research: Design and Methods*. Ed. SAGE Publications. London.