

REVISIÓN CRÍTICA DE LAS PRINCIPALES APORTACIONES ELABORADAS EN BASE A LA TEORÍA CONTINGENTE EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN.

Bernabé Escobar Pérez
Antonio Lobo Gallardo
Universidad de Sevilla

En este trabajo se analizan las principales aportaciones que ha recibido la Contabilidad para la Gestión (CpG) procedentes del ámbito de la Teoría de la Contingencia, a través del estudio de los trabajos empíricos publicados que se han elaborado siguiendo este enfoque. Para ello, hemos realizado una revisión exhaustiva de la literatura especializada en CpG, Sistemas de Información (SI) y *Management*, haciendo también mención a los métodos de investigación empleados y los principales tópicos estudiados.

Del análisis diacrónico realizado, puede concluirse que la aproximación empleada tradicionalmente en los trabajos empíricos contingentes, resulta demasiado limitada por su determinismo, lo que se traduce en el empleo de métodos estadísticos y cuantitativos. A pesar de ello, defendemos que con una visión más amplia, esta aproximación puede resultar adecuada para estudiar la compleja fenomenología organizacional. En este sentido, los métodos cualitativos, en particular los estudios de caso (EDC), resultan especialmente indicados.

This paper analyses the main contributions of Contingency Theory to Management Accounting knowledge. To fulfil this purpose an exhaustive literature review has been carried out. Works from different disciplines such as, Information Systems, Management and Management Accounting, have been reviewed.

The main conclusion from this diachronic analysis is that Contingency Theory has traditionally been used as a deterministic, rational, non-political and functionalist approach to study complex organizational phenomena. As a result, there has been a clear predominance of cross-sectional studies which are based, exclusively, on quantitative research methods. Despite of this fact, a broader conception of the contingent framework may be adequate to undertake Management Accounting research in a more appropriate way. In this sense, qualitative research methods seem the more suitable to do research into these phenomena, particularly Case Study research strategy.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad para la Gestión, Sistemas de Información, Management, Teoría de la Contingencia, Métodos de Investigación Cuantitativos y Cualitativos.

KEYWORDS: Management Accounting, Information Systems, Management, Contingency Theory, Quantitative and Qualitative Research Methods.

1.- INTRODUCCIÓN.

En este trabajo se analizan las principales aportaciones que ha recibido la Contabilidad para la Gestión (CpG) procedentes del ámbito de la Teoría de la Contingencia, a través del estudio de los mejores trabajos empíricos y revisiones publicados que han sido elaborados siguiendo este enfoque.

Para ello, hemos realizado una revisión exhaustiva en CpG, Sistemas de Información (SI) y *Management*, haciendo también mención a los métodos de investigación empleados y los principales tópicos estudiados. Las fuentes consultadas fueron revistas especializadas, libros de CpG, SI y *Management*, tesis y *working papers*.

En consecuencia, en el trabajo (1) se proporciona una visión actual de la CpG, (2) se discuten los principales fundamentos de la Teoría Contingente, (3) se presentan los resultados del análisis de los trabajos contingentes empíricos publicados relacionados con la CpG, y (4) se exponen las principales conclusiones alcanzadas.

2.- CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN.

Anthony (1989, p.1) y Hopper (1994, p.1) coinciden en señalar que las prácticas actualmente asociadas con la CpG, aparecen en el siglo XIX durante la revolución industrial, introducidas por ingenieros. Así pues, los primeros Sistemas de Información Contables (SIC) se diseñaron e implantaron en ambientes muy estables, en estructuras organizacionales centralizadas con centros de responsabilidad perfectamente identificables y, en la mayoría de los casos, con un objetivo empresarial claramente definido, la maximización del beneficio.

En este escenario, el papel de los SIC se reducía al de un mecanismo de control automático, *Contabilidad como Máquina de Respuestas* (Hopwood, 1980, p. 227). Esta concepción presenta dos características principales. En primer lugar, es reactiva en cuanto considera que la CpG es un mecanismo de control a posteriori. En segundo lugar, es determinista en tanto asocia a cada problema una solución, supuestamente óptima, de forma *quasi* automática.

Tabla 1: La incertidumbre y el papel de los Sistemas de Control.

	Incertidumbre s/ objs. Para acción relativamente baja.	Incertidumbre s/ los objetivos para la acción relativamente alta.
Incert. sobre consecuencias acciones relativamente baja.	Máquinas de respuestas.	Máquinas de argumentos.
Incert. sobre consecuencias acciones relativamente alta.	Máquinas de aprendizaje.	Máquinas de racionalización.

Fuente: (Hopwood, 1980, p. 227).

Este modelo quedó desfasado al cambiar radicalmente el entorno económico por el aumento de la competencia y el productivo por la innovación tecnológica. Como consecuencia de ello, se produjo un incremento notable de la incertidumbre que originó una nueva concepción de los SIC como *Máquinas de Aprendizaje* (Hopwood, 1980, p. 229), de carácter proactivo ya que intentan anticiparse a los problemas que provocan en la gestión, los cambios en el entorno y en la propia organización.

En esta línea, Johnson y Kaplan (1987) explican la pérdida de relevancia de los SIC entendidos como *Máquinas de Respuestas*, en base a dos tipos de factores:

a.- **Internos.** El predominio de la Contabilidad Financiera para fines de gestión, provocó que los SIC no tuviesen la suficiente capacidad de adaptación a la realidad competitiva y tecnológica que caracteriza al período que comprende desde el final la II Guerra Mundial hasta mediados de los 70.

b.- **Externos.** Los cambios en tecnologías de la información y de producción han provocado la adopción nuevas técnicas de gestión, como Calidad Total (TQM), Gestión de Inventarios en Tiempo Real (JIT), Planificación de Requerimientos de Materias Primas (MRP), Sistemas Flexibles de Fabricación (FMS), Diseño y Fabricación Asistida por Ordenador (CAD/CAM); y, por último, la internacionalización de la economía que ha originado un trepidante incremento de los niveles de competencia.

Tabla 2: Evolución de las Fuentes Primarias de Información para la Gestión.

	Era Industrial: 1800-1950.	Pérdida de relevancia de los SIC: 1950 - 1980.	Era global: 1990 -
Para la planificación.	Contable.	Contable.	Contable.
Para decisiones sobre Marketing y recursos.	No contable.	Contable.	Contable (modificada por el ABC).
Para controlar individuos y subunidades.	No contable.	Contable.	No contable (Clientes y procesos).

Fuente: Johnson, 1992, p. 19.

Todos estos factores han ocasionado un importante cambio en el entorno empresarial, cuya principal característica es el aumento de la incertidumbre. En él, los enfoques de gestión tradicionales comenzaron a demostrarse incapaces de adaptarse a las nuevas exigencias, para conseguir su propósito básico, apoyar la gestión empresarial (Vatter, 1950, p. 510; ICAEW, 1954, p. 4).

En este proceso de mejora continua, resulta fundamental la aportación del personal, ya que aunque la descentralización permite que todos los trabajadores se motiven y formen parte del sistema global de control (Lyne, 1995), esta nueva forma de entender la gestión no es fácil de asimilar³⁰³.

Esta concepción amplia de los SIC (Otley, 1994) obliga a considerar cuestiones como las políticas de reducción de personal, la adopción de nuevos sistemas para medir el rendimiento como la *Balanced-Scorecard* (Kaplan y Norton, 1992), o la aplicación de los modelos de costes basados en las actividades (Innes y Mitchell, 1990).

En este nuevo marco de referencia, el reto de los SIC consistirá en proporcionar información útil para sus distintos usuarios, variando el contenido y las características de la misma -histórica o previsional, cuantitativa o cualitativa, financiera o no, externa o interna- (Gul 1991; Sierra y Escobar, 1996 y Chong, 1996, entre otros).

3.- LA TEORÍA DE LA CONTINGENCIA EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN.

Lógicamente, el cambio a la hora de concebir el SIC antes descrito, no se ha producido de forma automática. La conceptualización de los fenómenos ha pasado de planteamientos netamente economicistas, basados en la racionalidad económica, el equilibrio del mercado y el objetivo de la maximización del rendimiento; a otros de corte sociológico e incluso psicológico, en los que se aborda la práctica de la CpG desde una perspectiva más amplia, incorporando factores culturales y políticos relacionados con el cambio económico y organizacional, antes olvidados (Chua y otros, 1989; Hopwood y Miller, 1994; Berry y otros, 1995; Vagneur y otros, 1995).

En el período comprendido entre mediados de los 70 y 80, surgen una serie de enfoques sobre la CpG que ponen su énfasis en los aspectos comportamentales y organizacionales. Entre todos ellos, nos centraremos en la Teoría de la Contingencia básicamente por dos motivos:

a.- Por un lado, la preponderancia de este enfoque en la investigación en CpG durante el período 1975-1985 y su pervivencia incluso en la actualidad.

b.- Por otro, la inexistencia de un análisis en profundidad de las aportaciones de esta nueva aproximación a la CpG 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), es beneficiosa para el avance del conocimiento en CpG. La segunda es negativa, ya que entiende que la falta de referencias claras para los investigadores hace imposible conseguir el consenso mínimo necesario para que se produzca el progreso científico. En nuestra opinión, esta circunstancia ha impedido mejorar el empleo de esta teoría y aprovechar sus ventajas.

3.1.- Fundamentos.

Formulada originariamente por Lawrence y Lorch (1967), su principal premisa es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y de configurar las organizaciones, sino que ésta dependerá del entorno en que se desenvuelva la empresa. Es, por tanto, el contrapunto a las aproximaciones universalistas en el estudio de las organizaciones. Sus fundamentos podrían recogerse en los siguientes puntos:

a.- La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de características como la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (Pfeffer, 1987; Ramió y Ballart; 1993).

b.- El concepto más importante que se introduce es el de acoplamiento *-fit-* entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas. Éste es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento organizacional (RO) mejore en términos de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, esta

³⁰³Cawsey y otros (1994, pp. 34-35), constataron en un conjunto de empresas canadienses consideradas excelentes, que el SIC sigue siendo utilizado para mantener un estilo de dirección centralizado en las áreas identificadas como claves, aunque se aprecia una tendencia a la descentralización a niveles operativos. Además, para el éxito de la mejora, se necesita que el personal cuente con un grado de formación y cualificación elevados, así como una actitud favorable hacia estas prácticas.

hipótesis ha sido fuertemente criticada por haber sido testada de forma insuficiente y poco adecuada (Scott, 1987).

Tras analizar los trabajos que tratan en profundidad 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.

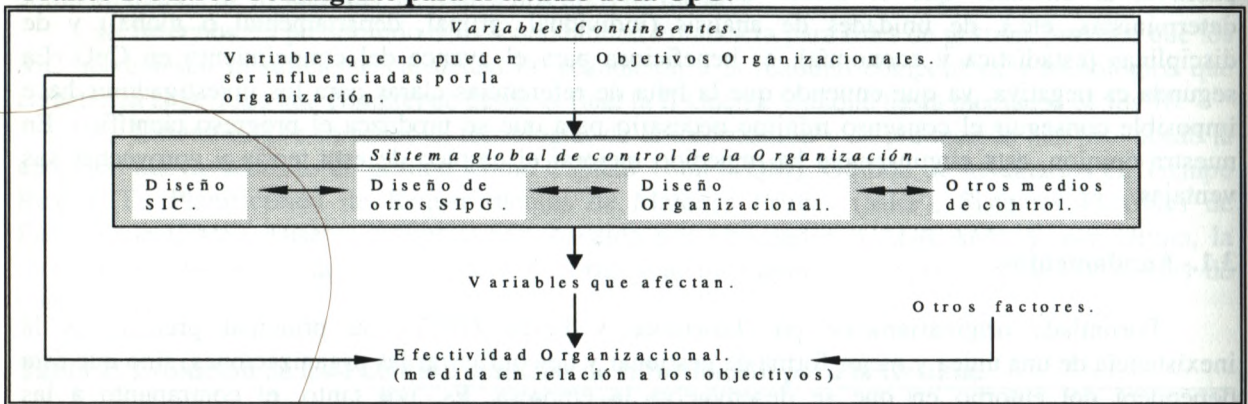
b.- De Selección. Se asume que la congruencia entre estructura y contexto se alcanza por selección natural de la dirección, ya que los equipos directivos que fueran incapaces de adaptar la estructura de sus organizaciones al entorno serían sustituidos por otros.

c.- De Sistemas. Se entiende como la consistencia interna entre múltiples factores estructurales y contingencias ambientales, por un lado, y el RO por otro.

En adelante, nos referiremos al fit según esta tercera acepción que considera globalmente a la organización y sus interacciones con el entorno, así como los posibles efectos de tales relaciones sobre el RO³⁰⁴, objetivo principal de la CpG. Ahora bien, la primera acepción de fit debe jugar un papel complementario en el estudio de las organizaciones, pues empleándola podríamos identificar algunas relaciones importantes entre determinadas variables organizacionales y del entorno, que después habrían de integrarse en el marco global que implícitamente conlleva la tercera acepción. A pesar de todo ello, al tratarse de una aproximación *ceteris paribus*, hemos de ser plenamente conscientes de sus limitaciones.

Esta teoría tan fructífera para la comunidad académica contable, de SI y de Administración de empresas en general, ha venido siendo cuestionada (Otley, 1980 y 1995; Weill y Olson, 1989; Iivary, 1992; Chapman, 1997) fundamentalmente por su carácter estático y su no consideración de factores sociopolíticos. Esto ha permitido ir ampliándola y mejorándola, de tal forma que se pueden encontrar trabajos recientes en las revistas especializadas de éstas disciplinas, en los que puede constatarse la evolución en el posicionamiento teórico de los investigadores que siguen este enfoque, caracterizado por la búsqueda de nuevas teorías *importadas* desde la Sociología, para contextualizar mejor los cambios en las prácticas contables así, como el nacimiento o desaparición, de determinadas técnicas en CpG.

Gráfico 1: Marco Contingente para el estudio de la CpG.



Fuente: Otley, 1980, p. 423.

3.2.- Revisión de los trabajos contingentes.

En este subapartado presentamos en forma de tabla-resumen, una breve síntesis de los trabajos empíricos revisados y los comentarios acerca de los principales resultados obtenidos. Los trabajos seleccionados lo fueron por entender que son los más representativos en las tres áreas analizadas, SI, Management y CpG, al haber sido publicados en revistas de reconocido prestigio.

³⁰⁴ El RO, en sentido amplio, vendrá expresado en cada organización de una forma y en unidades distintas y no tiene porqué limitarse a términos económico-financieros, ni siquiera cuantitativos. En la práctica, se suele expresar como una combinación de distintos resultados expresados en unidades diferentes.

Entre los métodos empleados en los estudios contingentes, han predominado los de carácter estadístico y cuantitativo. Así, en las revisiones de la Teoría de la Contingencia Estructural 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).

Estos estudios de corte determinista, se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando una muestra de empresas y sometiendo a tratamiento estadístico los factores que pueden influir sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizacional. Ahora bien, este planteamiento tiene un grave inconveniente en el escaso número de variables estudiadas, ya que obvia otras variables al menos igualmente importantes para entender qué estructura adoptan las organizaciones y porqué.

En la CpG, los trabajos de carácter contingente han seguido los mismos parámetros. Se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes -tanto internas como externas-, sus relaciones más significativas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los SIC. Los modelos de regresión múltiple, el análisis de *clusters* y el *path analysis*, con diferentes grados de complejidad y sofisticación, han sido los más empleados por los investigadores que han adoptado este enfoque en CpG. El resultado más común en estos trabajos es el hallazgo de determinadas relaciones entre las variables ambientales y la dependiente. En CpG, y en función del nivel de análisis elegido, pueden encontrarse trabajos en los que se considera como variable dependiente la estructura organizacional hasta aquellos en los que se estudia al usuario final, pasando por la estructura del SIC. Estos distintos niveles de análisis, así como los tópicos más estudiados, puede apreciarse en la Tabla 3. En cualquier caso, estas conclusiones nunca han resultado a posteriori suficientemente válidas para ser aceptadas por la comunidad investigadora, debido al bajo nivel de significación estadística de las relaciones encontradas. Además, si ya los índices de correlación son bajos con pocas variables, la inclusión de más contingencias en los modelos los reducirían e incluso podrían hacer desaparecer relaciones que antes eran significativas. De cualquier forma, el número y la naturaleza de las variables que intervienen en los fenómenos relacionados con la CpG, hacen que estos modelos sean poco adecuados. Por ello, la mayoría de los trabajos terminan reconociendo sus limitaciones, entre ellas, el bajo número de variables estudiadas, y haciendo un llamamiento para realizar otros estudios como los longitudinales y los EDC. En esta situación, los investigadores en CpG han ido descartando los modelos contingentes basados sólo en unas cuantas variables contingentes, de cara a estudiar un fenómeno tan complejo como el diseño, implantación y explotación de los SIC.

Esta escasa adecuación entre enfoque teórico y método utilizado, ha provocado un conflicto entre los que defienden el uso de los modelos estadísticos cuantitativos y los que defienden el uso de métodos cualitativos. De momento, el resultado más evidente de esta confrontación entre escuelas, es el entorpecimiento del avance del conocimiento en CpG siguiendo el enfoque contingente, ya que en las contadas ocasiones en que se han realizado estudios cualitativos, se han generado nuevas relaciones entre las variables que, a su vez, han vuelto a estudiarse con métodos estadísticos cuantitativos.

Las principales críticas realizadas a este modelo, están relacionadas con la asunción de racionalidad en el comportamiento de los individuos y con aproximaciones deterministas y funcionalistas (Weill y Olson, 1989, pp. 67-77). A ello hemos de añadir que se trata de una aproximación de tipo estático, como lo demuestra que la mayor parte de los estudios se hayan limitado a identificar variables contingentes, internas y externas, (Ming, 1990; Wilkinson, 1986), prestando poca atención al estudio del impacto de estas variables sobre los SIC y, en especial, sobre el RO (Otley, 1995, p. 52).

Tabla 3: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados (Orden cronológico):

TRABAJO	TÓPICO	MÉTODO	U.D.A./V.D.	PRINCIPALES RESULTADOS
Govindarajan (1984)	Relación entre empleo de la información contable, IEP y evaluación RO.	Regresión Múltiple.	MAS/RO	El aumento en el nivel de IEP repercute negativamente sobre el grado de adecuación de la información contable al evaluar el RO.
Gordon y Narayanan (1984)	Relaciones entre EO, IEP y SIC.	Regresión Múltiple.	Organización/EO y estructura del SIC.	Existe una relación positiva entre el nivel de IEP, la EO y el SIC, cuando la IEP es alto; pero no a la inversa. Para considerar otras variables se proponen estudios complementarios usando EDC.
Chenhall y Morris (1986)	Relación entre nivel de IEP y diseño de los SIC.	Regresión Múltiple.	Organización/Utilidad percibida de los SIC.	A mayor nivel de IEP y de interdependencia organizacional, mayor es la utilidad percibida de los SIC.
Jenster (1986)	Relaciones entre Sistemas de Control-Estrategia-RO.	Análisis de la Varianza (ANOVA).	Organización/RO.	El contexto estratégico influye sobre el diseño organizacional y de los SIC, y ambos sobre el RO.
Simons (1987)	Relación entre Estrategia y SIC.	Regresión Múltiple.	SIC/RO.	El empleo de los SIC está en función de la estrategia, a mayor consistencia entre ambos factores, mayor repercusión sobre el RO.
Tait y Vessey (1988)	Relación entre los usuarios y la implantación de los MIS.	Path Analysis.	MIS/Éxito en términos de satisfacción del usuario.	A mayor participación del usuario, la implantación tiene una mayor probabilidad de éxito.
Kim (1988)	Relación factores de desarrollo y rendimiento de los SIC.	Regresión Múltiple.	SIC/Rendimiento del sistema (satisfacción del usuario).	A mayor acoplamiento entre las características de desarrollo y las del SIC, mejor será el rendimiento esperado del sistema.
Elmore (1990)	Relación entre el tamaño organizacional y los SIC.	Regresión Múltiple.	Organización/Características de los SIC.	Las relaciones estudiadas resultan muy poco significativas. En nuestra opinión, por la extremada simplicidad del estudio.
Ezzamel (1990)	Relaciones IEP y tamaño organizacional, con los sistemas de presupuestación.	Regresión Múltiple.	Organización/Sistema de presupuestación.	La influencia del tamaño y de la IEP sobre los sistemas de presupuestación es muy significativa. Propone considerar otras variables (EDC).
Raymond (1990)	Relación entre EO y el diseño de los SI.	Regresión Múltiple.	Organización/Éxito de los SI.	Existen relaciones significativas, por lo que se concluye que el diseño de los SI forma parte del diseño organizacional.
Gul (1991)	Relaciones entre SIC, IEP y el rendimiento de la dirección (RD).	Regresión Múltiple.	SIC/RD (nivel de satisfacción con el sistema).	Cuanto mayor es la sofisticación de los SIC y el nivel de IEP, mejor es el RD. Para niveles bajos de IEP una alta sofisticación de los SIC, repercute negativamente sobre el RD.

TRABAJO	TÓPICO	MÉTODO	U.D.A./ V.D.	RESULTADOS
Mia (1993)	Relación entre el nivel de IEP y el RD.	Path Analysis.	SIC/RD (satisfacción usuarios)	A mayores IEP más importante es el papel de los SIC para la mejora del RD (medido por grado de satisfacción de los directivos).
Mahmood (1993)	Relación entre inversiones en IT y RO.	Análisis Cluster.	Organización/RO.	En general se da una relación positiva entre el nivel de inversión en IT y el RO. El desarrollo de las IT dentro de las empresas es un componente de diferenciación de las mismas. Se proponen los EDC como método para entender mejor las relaciones estudiadas.
Mahmood y Man (1993)	Relaciones entre inversiones en IT, estrategia y RO.	Regresión Múltiple.	Organización/RO.	El impacto de las inversiones en IT sobre la estrategia y el RO no son mostrados como significativo en las empresas estudiadas.
Gul y Chia (1994)	Relaciones entre SIC, IEP, EO y RD.	Regresión Múltiple.	Organización-SIC/RD.	El diseño de los SIC debe tener en cuenta la EO y el nivel de IEP. Deben considerarse las variaciones estructurales de los distintos subsistemas de control para la mejora del RD.
Mia y Chendal (1994)	Relaciones entre SIC, diferenciación funcional y RD.	Regresión Múltiple.	SIC/RD.	El empleo y las características de los SIC influyen sobre el RD de manera distinta según el área de la organización analizada.
Chia (1995)	Relación entre EO, SIC y RD.	Regresión Múltiple.	Organización-SIC/RD.	Existe una relación positiva entre organizaciones descentralizadas con SIC sofisticados y el RD. Pero en entes centralizados un SIC muy sofisticado repercute negativamente sobre el RD. Se proponen los EDC para comprender mejor las relaciones estudiadas.
Raymond y otros (1995)	Relaciones entre inversiones en IT, EO y RO.	Regresión Múltiple.	Organización/RO.	Unos niveles altos de inversión en IT y en sofisticación de la EO se relacionan con un mejor RO.
Chong (1996)	Relación entre SIC, IEP, y RD.	Regresión Múltiple	SIC/RD.	A mayor nivel de IEP, mayor influencia positiva del SIC sobre el RD. Con niveles bajos de IEP, la congruencia adecuado entre las necesidades informativas de la dirección y las características del SIC, evita la reducción del RD. Hecho diferente a estudios previos.
Fisher (1996)	Relaciones entre IEP, MIS y utilidad percibida de la información para la gestión.	Regresión Múltiple.	MIS/Utilidad percibida.	La utilidad percibida de los MIS en general, SIC en particular, no depende sólo del nivel de IEP sino también de las características personales de los directivos.
Nicolau (1997)	Relaciones entre EO, SIC y éxito del sistema en la organización.	Regresión Múltiple.	Organización/Éxito del SIC (Satisfacción de los usuarios).	A mayores niveles de consistencia entre la EO y el diseño del SIC, mayores posibilidades de éxito del sistema en la organización.

Fuente: Elaboración Propia.

EO: Estructura Organizacional.

IEP: Incertidumbre Externa Percibida.

UDE/VD: Unidad de Análisis / Variable Dependiente.

IT: Information Technology

Como consecuencia de este planteamiento lineal (Otley, 1980, p. 420), racionalista y determinista, los resultados no han arrojado mucha luz sobre los fenómenos estudiados (Preston, 1995, p. 281). Según Chapman (1997, p. 203) la solución a esta paradoja vendría dada por el establecimiento de un continuo diálogo entre estas dos escuelas que permitiría un enriquecimiento mutuo.

5.- CONCLUSIONES.

La incorporación de los fundamentos de la Teoría Contingente al dominio de la CpG, supuso un importante avance en la investigación, al permitir considerar aspectos organizacionales, comportamentales y del entorno que afectan de forma clara a la configuración estructural y al gestión de las organizaciones. Como resultado, el modelo Contingente ha sido, e incluso continua siendo, uno de los enfoques más empleados para el estudio de fenómenos empresariales relacionados con la CpG. No obstante, existen importantes limitaciones en el empleo que se ha venido haciendo de este enfoque, como consecuencia directa de la concepción simplista, racionalista, funcionalista y determinista de los fenómenos abordados.

A pesar de estas importantes limitaciones, estamos convencidos sobre el elevado potencial de la Teoría Contingente. Las restricciones señaladas previamente podrían superarse adoptando un marco de trabajo más amplio y considerando las consecuentes implicaciones metodológicas de tal ampliación. Este nuevo enfoque, que no se trata en profundidad en el presente trabajo, tendría que considerar factores intangibles, como son el contexto cultural y político y su impacto sobre el comportamiento, tanto de los individuos, como a nivel organizativo; para poder acceder a una mejor comprensión de la práctica empresarial objeto de estudio.

Evidentemente, esta manera de entender la Aproximación Contingente implica necesariamente un cambio en los métodos de investigación. En este sentido, el empleo de métodos cualitativos, en especial el EDC, parecen altamente consistentes con la intención de captar las dinámicas culturales, políticas y de poder, lo que ayudarían a entender y explicar los mecanismos de gestión y el papel de la CpG; dentro de los mismos en las organizaciones contemporáneas.

BIBLIOGRAFÍA.

- Anthony, R. N. (1989): "Reminiscences about Management Accounting". *Journal of Management Accounting Research*, nº 1, pp. 1-20.
- Berry, A. J; Broadbent, J; Otley, D. T. -Eds.- (1995): *Management Control: Theories, Issues and Practices*. Ed. Macmillan Press. London.
- Cawsey, T; Deszca, G; Teall, H. D. (1994): "Management Control Systems in Excellent Canadian Companies". *Management Accounting Issues Paper 5*. The Society of Management Accountants of Canada.
- Chapman, C. (1997): "Reflections on a Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 189-205.
- Chenhall, R, Morris, D. (1986): "The Impact of Structure, Environment and Interdependence on Perceived Usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*, vol. LXI, nº 1, pp. 16-35.
- Chia, Y. M. (1995): "Decentralization, Management Accounting Systems Information Characteristics and their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study". *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 811-830.
- Chong, V. K. (1996): "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 5, pp. 415-421.
- Drazin, R.; Van de Ven, A. H. (1985): "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 514-539.
- Elmore, R.C. (1990): "The Linkage between Organizational Size and the Management Accounting System". *Akron Business and Economic Review*, vol. 21, nº 3, pp. 69-80.

- Ezzamel, M. (1990): "The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics". *Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 181-197.
- Fisher, C. (1996): "The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences on Management Information Requirements": Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, n° 21, p. 4, pp. 361-369.
- Gordon, L. A.; Narayanan, V. K. (1984): "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, pp. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984): "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, pp. 125-135.
- Gul, F. A. (1991): "The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance. *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 85, pp. 57-61.
- Gul, F. A.; Chia, Y.M. (1994): "The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n°4-5, pp. 423-426.
- Gutiérrez Calderón, 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, n° 1, pp. 65-79.
- Hopper, T. (1994): "The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View". *Working Paper*. University of Manchester.
- Hopwood, A. G.; Miller, P. -Eds.- (1994): *Accounting as Social and Institutional Practice*. Ed. Cambridge University Press. Cambridge.
- Hopwood, A. G. (1980): *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en Arnold, Carsberg y Scapens -Eds.- (1980), pp. 221-240.
- ICAEW (1954): *Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose*. Ed. ICAEW. London.
- Ivory, J. (1992): "The Organizational Fit of Information Systems". *Journal of Information Systems*, vol. 2, pp. 3-39.
- Innes, J.; Mitchell, F. (1990): *ABC: A Review with Case Study*. Ed. CIMA. London.
- Jenster, P. V. (1986): "Firm Performance and Monitoring of Critical Success Factors in Different Strategic Contexts". *Journal of Management Information Systems*, vol. 3, n° 3, pp. 17-33.
- Johnson, H. T. (1992): *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. Ed. The Free Press. New York.
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Ed. Harvard Business School Press. Boston.
- Kaplan, R. S.; Norton, D. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance". *Harvard Business Review*, vol. 1, pp. 71-79.
- Kim, K. K. (1988): "Organizational Coordination and Performance in Hospital Accounting Information Systems: An Empirical Investigation". *The Accounting Review*, vol. 63, n° 3 pp. 472-489.
- Lawrence, P. R.; Lorsch, J. W. (1967): *Organization and Environment*. Ed. Division Research Graduate School of Business Administration. Harvard University.
- Mahmood, M-A.; Man, G. J. (1993): "Measuring the Organizational Impact of Information Technology Investment: An Exploratory Study". *Journal of Management Information Systems*, vol. 10, n° 1, pp. 97-12.
- Mahmoud, M.A. (1993): "Associating Organizational Strategic Performance with Information Technology Investment: An Exploratory Research". *European Journal of Information Systems*, vol. 2, n° 3, pp. 185-200.
- Mia, L. (1993): "The Role of Management Accounting Systems Information in Organizations: An Empirical Study". *British Accounting Review*, n° 25, pp. 269-285.
- Mia, L.; Chenhall. R.H. (1994): "The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 1, pp. 1-13.

- Ming, C.Y. (1990): "Is There a Contingency Theory of Management Accounting Systems Design?". *Singapore Accountant*, vol. 6, nº 5, pp. 11-14.
- Nicolaou, N. I. (1997): "A Contingency Model of Accounting Information Systems Effectiveness: Organizational Coordination and Control Effects". *Working Paper*. Morgan State University. USA.
- Otley, D. T. (1980): "Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 4, pp. 413-428.
- (1994): "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework". *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 3/4, pp. 289-300.
- (1995) "Some Issues in Management Control", en Vagneur, Wilkinson y Berry -Eds.- (1995), pp. 1-3.
- Pfeffer, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*. Ed. Pitman. London.
- Preston, A. (1995): *Budgeting, Creativity and Culture*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 273-298.
- Ramió, C.; Ballard, X. (1993): *Teoría de la Organización*. Ed. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- Raymond, L. (1990): "Organizational Context and Information Systems Success: A Contingency Approach". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 4, pp. 5-20.
- Raymond, L.; Bergeron, F.; Pare, G. (1995): "Matching IT and organizational structure: An empirical study with implications for performance". *European Journal of Information Systems*, vol. 4, nº 1, pp. 3-16.
- Scott, W. R. (1987): *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*. Ed. Prentice Hall. Englewood Cliff.
- Sierra Molina, G. J.; Escobar Pérez, B. (1996): "La Información para la Gestión Empresarial". *Partida Doble*. nº 67, pp. 47-49.
- Simons, R. (1987): "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 4, pp. 357-374.
- Tait, P.; Vessey, I. (1988): "The Effect of User Involvement on System Success: A Contingency Approach". *Management Information System Quarterly*, vol. 12, nº 1, pp. 91-108.
- Vagneur, K.; Wilkinson, C.; Berry, A. J. -Eds.- (1995): *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*. Proceedings of the 3rd International Management Control System Symposium. Sheffield.
- Vatter, W. J. (1950): *Managerial Accounting*. Ed. Prentice-Hall. New York.
- Weill, P.; Olson, M.H. (1989): "On Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 1, pp. 59-86.
- Wilkinson, C (1986): *Towards a Theory of Management Control Systems: A Case Study Approach*. *Tesis Doctoral*. Universidad de Lancaster.