

Bernabé Escobar
Pérez, Antonio
Lobo Gallardo
y Cristina M.
Rocha Martínez
de la Peña
Universidad de Sevilla

LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA: ANÁLISIS DE LAS PUBLICACIONES ESPAÑOLAS

*Management Accounting Empirical Research
in Spain: An analysis of Spanish Journals*

*Resumen.—Palabras clave.—Abstract.—Key words.—1. Introducción.—
2. Contabilidad de gestión e investigación empírica.—3. Método.—4. Resultados.—
5. Análisis de los resultados.—6. Conclusiones.—7. Bibliografía.*

RESUMEN

EN las últimas dos décadas la investigación empírica en Contabilidad de Gestión ha experimentado un importante crecimiento a nivel internacional. Asimismo, recientemente se ha podido percibir un aumento de este tipo de investigación en nuestro país. Por ello, hemos entendido pertinente desarrollar este trabajo cuyo objetivo genérico es ofrecer una visión panorámica de la investigación empírica en Contabilidad de Gestión publicada en las revistas españolas. Más específicamente, pretendemos: 1) constatar el grado en que se realiza investigación empírica en Contabilidad de Gestión en nuestro país, 2) analizar las cuestiones que se abordan en este tipo de trabajos (qué) y 3) identificar sus principales características, haciendo hincapié en los enfoques teóricos y técnicas de investigación que se utilizan (cómo).

Recibido 12-09-02

Aceptado 15-04-04

Copyright © 2001 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

ISSN 0210-2412

Para ello, hemos llevado a cabo una revisión bibliográfica de los trabajos empíricos publicados en *Actualidad Financiera*, *Partida Doble*, *Revista de Contabilidad*, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* y *Técnica Contable*, durante el período 1988 a 2001. En cada artículo hemos analizado, además de los datos identificativos, el tipo de estudio de que se trata, la unidad de análisis, el enfoque teórico seguido, las técnicas y las fuentes de información empleadas, así como los ámbitos temporal y geográfico a los que se refieren.

Entre los principales resultados obtenidos, podemos señalar: *a)* el escaso número de trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión publicados en España; *b)* su importante aumento en términos relativos desde 1995, en particular en los últimos años del período analizado, desde 1999 a 2001, y *c)* el predominio de las técnicas de investigación cualitativas y de la empresa como unidad de análisis.

PALABRAS CLAVE

Contabilidad de Gestión; Trabajos Empíricos; Cuestiones; Enfoques Teóricos; Métodos de Investigación; Fuentes de Información.

ABSTRACT

During the last two decades empirical research on Management Accounting has experienced an important growth at international level. It has been also possible to perceive an increase of this type of investigation in our country. For that reason, the aim of this paper is to provide a panoramic view of the empirical research on Management Accounting in Spain. More specifically, we try: 1) to state the degree in which this empirical research is undertaken in Spain, 2) paying special attention to the research topics (what) and 3) to their main characteristics such as the theoretical approaches adopted and the research methods used (how).

To fulfil these purposes the most relevant Spanish accounting journals have been reviewed. Empirical studies from *Actualidad Financiera*, *Partida Doble*, *Revista de Contabilidad*, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* and *Técnica Contable* have been studied for the period from 1988 to 2001. Unit of analysis, theoretical approach, research method

and data sources have been analysed for each empirical article. It has also been considered the temporal and geographic scopes.

The more salient findings that we could mention: *a)* the number of published empirical works on Management Accounting is quite low; *b)* there is an important increase of this kind of articles since 1995, particularly in the last years, from 1999 to 2001, and *c)* there is a prevalence of qualitative research methods and techniques, as well as the organization as an analysis unit.

KEY WORDS

Management Accounting; Empirical Research; Topics; Theoretical Approaches; Research Methods; Data Sources.

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, existe un amplio consenso sobre la importancia de la investigación empírica en Contabilidad, en general, y en Contabilidad de Gestión, en particular. En el caso de esta última, la investigación empírica ha experimentado un importante crecimiento en las últimas dos décadas [Ittner y Larcker, 2001: 350; Luft y Shields, 2003: 170].

Asimismo, entendemos que explicados por una posible saturación de la investigación *a priori* [Tua Pereda, 1991] y por la convicción generalizada de que el predominio de los trabajos normativos sobre los empíricos en un determinado campo de conocimiento parece indicar que aún es emergente [García Benau y otros, 1995], se han producido numerosos llamamientos a la realización de trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión, entre los que podemos señalar el pionero de Sáez Torrecilla [1988] y los posteriores de Blanco Dopico y Gago Rodríguez [1993], Carmona Moreno [1993] y Sáez Torrecilla y otros [1996], poniéndose de manifiesto la necesidad de realizar estudios empíricos sobre la situación de la Contabilidad de Gestión en la práctica empresarial para poder entender mejor su funcionamiento en las organizaciones e incluso enriquecer la actividad docente con los resultados obtenidos.

Por otra parte, recientemente se ha generado un importante debate en el que se pueden distinguir dos posturas contrapuestas. Por una parte, siguiendo a Zimmerman [2001: 425], a pesar de que se ha observado un au-

mento importante en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión, se ha fracasado en el desarrollo de un cuerpo de conocimiento propio. Por el contrario, esta cuestión se interpreta de forma distinta desde Europa [Hopwood, 2002; Lukka y Mouritsen, 2002], donde se defiende que la existencia de distintas concepciones de la Contabilidad de Gestión originadas por las diversas tradiciones de investigación, lejos de constituir una limitación, suponen un enriquecimiento para esta disciplina.

Por todo ello, el objetivo genérico de este trabajo es ofrecer una visión panorámica de la investigación empírica en Contabilidad de Gestión publicada en las revistas españolas especializadas en Contabilidad (Actualidad Financiera, Partida Doble, Revista de Contabilidad, Revista Española de Financiación y Contabilidad y Técnica Contable). Más específicamente, pretendemos: 1) constatar el grado en que se realiza investigación empírica en Contabilidad de Gestión en nuestro país; 2) analizar las cuestiones que se abordan en este tipo de trabajos (qué), y 3) identificar sus principales características, haciendo hincapié en los enfoques teóricos y técnicas de investigación que se utilizan (cómo). Asimismo, entendemos que el análisis de los trabajos empíricos publicados en España, en función de la literatura revisada, nos puede proporcionar algunas claves para explicar la situación de la Contabilidad de Gestión en nuestro país que nos resulten válidas para desarrollar nuevos trabajos en este área en un futuro.

En nuestro ámbito, hemos podido localizar trabajos similares en Contabilidad, entre los que destacan los llevados a cabo por García Benau y otros [1995] sobre Contabilidad Internacional y por López Gracia [1995a y 1995b] sobre trabajos empíricos en Contabilidad. En lo que se refiere a la Contabilidad de Gestión, podemos señalar los realizados por Blanco Ibarra [1988] sobre la cuestión de la normalización de la Contabilidad de Gestión; Fernández Peña [1984], Sáez Torrecilla [1988], Blanco Dopico y Gago Rodríguez [1993], Carmona Moreno [1993], Fernández Fernández [1994] y Sáez Torrecilla y otros [1996] sobre la situación y las tendencias de la investigación en Contabilidad de Gestión y por Ripoll Feliú [1996b, 1997 y 1998] y Amat Salas y Ripoll Feliú [1997], sobre la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión en España, en función de los trabajos presentados en ASEPUC y AECA. Por último, cabe destacar los trabajos de Ripoll Feliú y Tamarit Aznar [1996] en el que tratan la investigación sobre los sistemas de costes basados en las actividades, el de Larrinaga González [1999] en el que se identifican aproximaciones alternativas para la investigación en Contabilidad de Gestión y se analizan las asunciones que subyacen en ellas, y el de Carmona Moreno y Gutiérrez

Calderón [2003] donde se compara la investigación en Contabilidad de Gestión en nuestro país y en el Reino Unido.

En consecuencia, entendemos justificada la oportunidad de este trabajo, ya que no hemos encontrado ningún precedente en el que se haya analizado específicamente la investigación empírica en Contabilidad de Gestión publicada en España. Asimismo, hemos de resaltar que este trabajo se centra particularmente en el análisis de las cuestiones abordadas en esta investigación, lo que nos parece de interés en un momento en el que se puede percibir un aumento de este tipo de investigación en nuestro país y, sobre todo, a que lo hace en los métodos que se emplean para desarrollarla, los cuales no han sido particularmente atendidos con anterioridad.

Para desarrollarlo, hemos revisado los artículos publicados en las revistas mencionadas durante el período 1988-2001, ambos inclusive, adaptando de Guerras Martín y otros [1999] los criterios para la selección de estas revistas y la ficha de recogida de datos. Este análisis permitirá conocer razonablemente las características principales que definen los estudios empíricos en Contabilidad de Gestión (tipo de estudio, ámbito y unidad de análisis), las técnicas empleadas para el tratamiento de información y las fuentes utilizadas para su obtención.

Así pues, al margen de esta introducción, este trabajo se ha estructurado en cinco secciones principales además de la presente introducción. En la sección siguiente se discuten las concepciones sobre Contabilidad de Gestión y trabajos empíricos. En la tercera se exponen las cuestiones metodológicas seguidas para el desarrollo del trabajo. En la cuarta se presentan los resultados obtenidos. En la quinta se analizan los resultados en función de la revisión bibliográfica efectuada y, por último, en la sexta se recogen las conclusiones alcanzadas y bibliografía empleada.

2. CONTABILIDAD DE GESTIÓN E INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

En la actualidad, existe un apreciable consenso al concebir la Contabilidad de Gestión desde una perspectiva amplia (1), como un sistema

(1) En nuestro país, la mencionada concepción amplia de la Contabilidad de Gestión puede apreciarse, entre otros, en los trabajos de Blanco Ibarra [1988], Sáez Torrecilla [1988], Iglesias Sánchez [1992], Blanco Dopico y Gago Rodríguez [1993], Amat Salas y Amat Salas [1994], Gonzalo Angulo y Carmona Moreno [1995], Lizcano Álvarez [1995], Castelló Taliani [1996], Ripoll Feliú [1996a], Sáez Torrecilla y otros [1996] y los pronunciamientos de AECA [1990] y ACODI [1996]. Esta misma concepción amplia predomina también en el resto de los países europeos [Bhimani, 1996], en particular, Alemania [Dorner y Kloock, 1984; Scherrer, 1996] y Francia [Lebas, 1996].

de información capaz de suministrar cualquier información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos de la organización.

Esta visión se refleja, entre otros, en Sáez Torrecilla [1993] y en los manuales de Sierra Molina y Rodríguez Rodríguez [1997] y Mallo Rodríguez y otros [2000], que incluyen en sus contenidos tanto los fundamentos, elementos y sistemas de costes, como la orientación a la toma de decisiones sobre inversión, la presupuestación y el control presupuestario, así como el cuadro de mando, el *benchmarking* y la motivación.

Ahora bien, para perfilar el perímetro conceptual de la Contabilidad de Gestión, es necesario dar cabida también a la denominada perspectiva interpretativa que ha incorporado a nuestra disciplina enfoques teóricos provenientes de otras tales como la Teoría de la Organización y la Sociología, dando lugar a una serie de trabajos que consideran de forma explícita que la Contabilidad de Gestión se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo con el que interactúa y que éste ha de ser necesariamente considerado para entender el funcionamiento de la Contabilidad de Gestión [Carmona Moreno, 1993; Amat Salas y otros, 1994; Miller, 1994; Bengtsson y otros, 1997; Birkett, 1998; Macintosh, 1998; Shields, 1998; Carmona Moreno y otros, 1999]. Asimismo, hay que considerar aquellos enfoques que pueden agruparse bajo la denominación común de Contabilidad Crítica, cuyo objetivo es interpretar y explicar el papel de la Contabilidad para la Gestión dentro de las organizaciones desde aproximaciones menos convencionales como marxista, postmodernista, etc. En síntesis, la Contabilidad Crítica defiende que el papel de la Contabilidad no es neutro, sino que constituye un dispositivo de control que puede ser instrumentalizado por determinados individuos para condicionar el comportamiento de la organización hacia el logro de sus objetivos [Hopper y Powell, 1985; Cooper y Hopper, 1987; Puxty, 1993; Roslender, 1995; Larrinaga González, 1999].

Sobre este particular, en línea con Parker y otros [1998: 399], defendemos que la investigación empírica en Contabilidad de Gestión no sólo debe contribuir a la producción de nuevo conocimiento y a su contrastación, sino también debe intentar mejorar la sociedad de la que formamos parte.

En cuanto a lo que se refiere a la investigación empírica, en el ámbito de la Contabilidad de Gestión, pueden distinguirse dos tendencias. Una primera más amplia, en la que se inscribe la percepción de Lukka y Kasanen [1996: 759], según la cual por trabajos empíricos se entienden aquellos que «están basados en datos no extraídos de la literatura específica, sino

que han sido obtenidos explícitamente para el estudio en cuestión, empleando distintas técnicas de recogida de datos como, por ejemplo, cuestionarios, casos, experimentos de laboratorio y estudios de campo». En esta misma línea, Luft y Shields [2003: 172] afirman que las fuentes de evidencia empírica engloban datos cuantitativos y cualitativos, experimentos de laboratorio, estudios de campo/caso, encuestas por correo. Una segunda, más restrictiva, es la que entiende como trabajos empíricos tan sólo los realizados a nivel organizativo y que utilicen como fuentes de evidencia el material de archivo y las encuestas [Ittner y Larcker, 2001: 350].

3. MÉTODO

Para alcanzar los objetivos planteados acerca de la investigación empírica en Contabilidad de Gestión, hemos analizado los estudios empíricos realizados en Contabilidad de Gestión (Anexo 2) que se han publicado en las revistas españolas especializadas en Contabilidad (Tabla 1). Para la recogida de los datos, hemos estudiado cada trabajo utilizando la ficha que figura en el Anexo 1 como guía para obtenerlos y, por último, con esta información se ha completado una base de datos que contiene los estudios empíricos realizados en Contabilidad de Gestión que nos ha facilitado posteriormente el análisis de los resultados.

Para seleccionar los artículos publicados, en primer lugar, hemos adoptado la definición amplia de Contabilidad de Gestión antes comentada. Con respecto a la catalogación un trabajo como empírico, hemos seguido la definición más amplia defendida por Lukka y Kasanen [1996: 759]. Asimismo, hemos considerado como empíricos en Contabilidad de Gestión, aquellos trabajos sobre Historia de la Contabilidad basados en datos obtenidos expresamente por el investigador en archivos históricos, considerando que éstos son verdaderos trabajos de campo en los que se emplean datos obtenidos específicamente para la investigación [Lukka y Kasanen, 1996].

En segundo lugar, el período de investigación elegido transcurre desde el año 1988 hasta el 2001, ambos inclusive. Los motivos para elegir este período fueron básicamente dos. El primero es que entendimos que era necesario revisar un período suficientemente amplio para poder cumplir con el objetivo genérico y los específicos señalados sobre la investigación empírica en Contabilidad de Gestión en nuestro país. El segundo tiene que ver con la razón por la que se elige el año 1988 como el primero del estudio, que no es otra que el hecho de que en esa fecha Sáez Torrecilla

[1988], tras reflexionar sobre el estado de la cuestión en Contabilidad de Gestión en función de una revisión de trabajos en su mayoría anglosajones, propuso una serie de líneas de investigación y animó a la realización de trabajos empíricos en nuestro área.

En tercer lugar, para la selección de las revistas, siguiendo a Guerras Martín y otros [1999], hemos observado los siguientes criterios: 1) tener una frecuente publicación de artículos en el ámbito de la Contabilidad en general y de la Contabilidad de Gestión, en particular; 2) ser publicadas en España; 3) tener una difusión nacional; 4) tener evaluadores anónimos para la selección de los trabajos y/o un reconocimiento en la comunidad académica. Una vez aplicados estos criterios, las revistas seleccionadas fueron las que figuran en la Tabla 1, por orden alfabético.

Sobre este particular, nos gustaría señalar que la selección de revistas está en la misma línea de las efectuadas por López Gracia [1995a y b] y García Benau y otros [1995] en sus trabajos. Las revistas que hemos seleccionado, con excepción de Revista de Contabilidad que aún no existía, están incluidas en los estudios de Amat Salas y otros [1998] y coinciden con las seleccionadas por Carmona Moreno y Gutiérrez Calderón [2003], y todas ellas aparecen en Amat Salas y otros [2001].

Por otra parte, en la línea seguida por los trabajos previos antes comentados, hemos de señalar dos cuestiones: 1) se han tenido en cuenta

TABLA 1
REVISTAS ANALIZADAS POR ORDEN ALFABÉTICO

<i>Revista</i>	<i>Periodicidad</i>	<i>Doble proceso de revisión anónimo</i>	<i>Período analizado</i>
Actualidad Financiera (Segunda Época)	Mensual	No	1996-2001 (1)
<i>Partida Doble</i>	Mensual	No (2)	1990-2001
<i>Revista de Contabilidad</i>	Semestral	Sí	1997-2001
<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i>	Trimestral	Sí	1988-2001
<i>Técnica Contable</i>	Mensual	No	1988-2001

FUENTE: Elaboración Propia.

(1) Hemos optado por no incluir la primera época de esta revista por no cumplir con el primer requisito antes expuesto. Por otra parte, en el mes de enero de 2002 recibimos la noticia de que la editorial La Ley había decidido no seguir publicando la revista *Actualidad Financiera*.

(2) En la actualidad cuenta con doble proceso de revisión anónimo para aquellos trabajos cuyos autores lo soliciten.

exclusivamente artículos, no habiéndose considerado editoriales, comentarios sobre libros ni cualquier otra información que no pueda considerarse como tal, y 2) para evitar duplicidades, hemos prescindido de comunicaciones y ponencias presentadas en reuniones científicas, ya que éstas suelen ser trabajos preliminares que habitualmente son publicados con posterioridad en revistas.

Una vez seleccionados los artículos, se ha analizado cada uno de ellos utilizando para ello una ficha de recogida de información, cuyo esquema se presenta en la tabla que figura como Anexo 1. La ficha se compone de dos partes. En la primera se recogen los datos identificativos de cada trabajo (autor/es, título, etc.). En la segunda, sólo completada para los trabajos clasificados como empíricos atendiendo a las consideraciones expuestas previamente, se engloban características básicas del trabajo analizado (cuantitativo/cualitativo, descriptivo/explicativo/predictivo), las técnicas de análisis empleadas, admitiendo la multiplicidad de ellas, los ámbitos geográfico y temporal y las fuentes de información utilizadas, ya sean primarias (información obtenida mediante cuestionarios y entrevistas e información interna de la empresa), o secundarias (información de registros oficiales, estudios o informes elaborados por terceros y publicados y, por último, información publicada en prensa especializada).

A este respecto, hemos de señalar que hemos clasificado los trabajos como cuantitativos o cualitativos atendiendo a la propia naturaleza de los datos y a las técnicas utilizadas para su recogida y análisis [Yin, 1994]. Por su parte, siguiendo a Scapens [1990], hemos entendido por trabajos descriptivos aquellos que se limitan a describir el fenómeno estudiado, por explicativos los que profundizan en el análisis de sus relaciones causales y predictivos aquellos que intentan prever su evolución futura. Por último, no hemos encontrado una referencia precisa en la literatura especializada en Contabilidad de Gestión donde se definan los trabajos transversales y longitudinales. No obstante, en línea con Guerras Martín y otros [1999: 304], podemos caracterizar los trabajos longitudinales como aquellos en los que se estudia una o muy pocas organizaciones, de forma intensiva y durante un largo período de tiempo (2), en contraposición a los transversales en los que se estudia un mayor número de organizaciones en un momento concreto de tiempo.

(2) Pueden verse al respecto, entre otros, Granlund [1998], Boyns y otros [1999], Fernández-Revuelta Pérez y Robson [1999], Lind [2001].

4. RESULTADOS

Los resultados que hemos obtenido en nuestro estudio se encuentran resumidos en la Tabla 2. En este apartado, comentamos los principales resultados alcanzados, dejando su análisis para el siguiente. Ahora bien, con carácter previo, hemos de señalar que para interpretar adecuadamente estos resultados, deben considerarse las fechas de publicación de las revistas, su periodicidad y su perfil, más académico o más profesional.

Durante el período 1988 al 2001, las cinco revistas seleccionadas han publicado un total de 2.712 trabajos. De ellos, teniendo en cuenta la definición amplia de Contabilidad de Gestión antes expuesta, 373 pueden clasificarse como perteneciente a este área, lo que supone un 13,75% sobre el total de trabajos publicados. Asimismo, atendiendo a la definición de trabajos empíricos también comentada con anterioridad, podemos clasificar 47 como tales, lo que representa un 12,6% sobre los trabajos realizados en Contabilidad de Gestión y el 1,73% sobre el total de trabajos publicados.

Como puede apreciarse en la Tabla 2, Partida Doble es la revista que más trabajos ha publicado sobre Contabilidad de Gestión, en concreto 169, lo que supone un 17,55% del total de trabajos que han aparecido en ella. La Revista Española de Financiación y Contabilidad es la que ha publicado un mayor número de trabajos empíricos, 20 durante el período analizado. Por su parte, la Revista de Contabilidad es la que presenta un mayor porcentaje de trabajos en Contabilidad de Gestión sobre los publicados (22,22%), así como el mayor porcentaje de estudios empíricos sobre los de Contabilidad de Gestión (53,84%) y de estudios empíricos sobre el total de trabajos que han aparecido en ella (14%).

Por otro lado, en la serie de datos históricos puede observarse una tendencia creciente en cuanto al número total de trabajos que se publican en las revistas analizadas, así se ha pasado de 62 en 1988 a 266 en 2001. Esta evolución también puede apreciarse en Contabilidad de Gestión donde se pasa de 16 a 50 trabajos y en los empíricos en Contabilidad de Gestión que pasan de uno a doce en esos mismos años. En términos absolutos, para los trabajos en Contabilidad de Gestión destacan los años 1992, 1997 y 2001, y para los empíricos 1999 y 2001. En términos relativos, en cinco años los trabajos en Contabilidad de Gestión superaron el 18% sobre el total de trabajos publicados. Por su parte, respecto al porcentaje de trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión sobre el total, destaca el año 2001 en el que se alcanza el 4,51%. Asimismo, en tres de los cuatro últimos años analizados, el porcentaje de trabajos empíricos

sobre el total de trabajos publicados en Contabilidad de Gestión, sobrepasa el 24%, destacando 1999 con un 37,04%.

Refiriéndonos concretamente a los 47 trabajos empíricos analizados que aparecen como Anexo 2, hemos de señalar que las principales cuestiones que se abordan en Contabilidad de Gestión, son distintos aspectos relacionados con los costes (23,40%), los sistemas de información (12,76%) y el medio ambiente (10,64%). Las demás características estudiadas conforme a la ficha que aparece en el Anexo 1, se resumen en la Tabla 3. Como puede observarse en ella, priman los trabajos de carácter cualitativo, que consideran la empresa como unidad de análisis, que no explicitan el enfoque teórico y que emplean mayoritariamente como técnicas de investigación la estadística descriptiva y el estudio de caso. Con respecto a las fuentes, se utilizan más las primarias (documentación suministrada por la

TABLA 3
RESUMEN DE RESULTADOS SOBRE CARACTERÍSTICAS
DE LOS ESTUDIOS EMPÍRICOS

Carácter del estudio	Cualitativo-Descriptivo	Cualitativo-Explicativo	Cuantitativo-Explicativo	Cuantitativo-Explicativo-Predictivo	Cuantitativo-Descriptivo
	36,17%	21,27%	10,63%	12,76%	8,51%
Unidad de análisis	Empresa	Mercado	Sectores		
	80,85%	4,25%	4,25%		
Enfoque teórico	No lo explicitan	Contingente	Interpretativo	Crítico	
	85,10%	6,38%	4,25%	4,25%	
Técnica de análisis	Estadística Descriptiva	Estudio de Casos	Análisis Envolverte de Datos	Regresión Múltiple	
	35,59%	33,89%	2,12%	2,12%	
Fuentes de información	Entrevistas	Informes	Cuestionarios	Registros	
	36,17%	34,04%	21,27%	19,14%	
Ámbito geográfico	Local-Regional	Nacional	Internacional		
	48,94%	44,68%	4,25%		
Ámbito temporal	Transversal	Longitudinal	Longitudinal-Transversal		
	48,94%	36,17%	12,77%		

FUENTE: Elaboración Propia.

propia empresa, entrevistas, cuestionarios y registros históricos) que las secundarias (registros, informes, informes sectoriales, publicaciones especializadas, documentación de otras empresas y páginas web). Por último, en lo que se refiere al ámbito geográfico destacan el local-regional y nacional, y respecto al ámbito temporal, el transversal y longitudinal.

5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Tal como se pone de manifiesto en la Tabla 2, puede apreciarse una tendencia muy positiva en la publicación de trabajos sobre Contabilidad de Gestión, habiéndose pasado de encontrarlos prácticamente sólo en números monográficos al principio del período analizado (3), a alcanzar los porcentajes entre el 15 y el 20% obtenidos en sus trabajos por Ripoll Feliú [1996b y 1998], respecto al total de tesis doctorales defendidas y de trabajos presentados a reuniones científicas en nuestro país.

Esta evolución puede explicarse por la concurrencia de algunos de los denominados efectos multiplicadores que según Tua Pereda [1991: 15-18] fomentan la investigación empírica, como entre otros:

- a) El aumento del personal investigador en la Universidad española en general y en nuestro área en particular. A este respecto, podemos señalar que se está produciendo en nuestro país un efecto similar al identificado por Lee [1997: 14], cuando señaló que la investigación en Contabilidad se ha convertido en una *comodity* que se juzga en función de criterios como la calidad de las revistas y el número de artículos publicados, y por Parker y otros [1998: 382-383] cuando discutieron los efectos de la presión ejercida por los poderes públicos para fomentar las publicaciones de los académicos. Así, por un lado, los investigadores con expectativas de promoción han de publicar para poder conseguir mejorar su situación laboral y, por otro, los académicos ya consolidados se ven obligados a producir para seguir demostrando su calidad ante la comunidad académica (4).

(3) Sobre este particular, pueden analizarse los trabajos publicados sobre Contabilidad de Gestión en los monográficos número 57 que recoge aportaciones del I Congreso Internacional de Profesores de Costes, 75 sobre Aspectos Contables y Económicos Financieros del Problema Ecológico y 81 dedicado a la Contabilidad de Gestión en general, en la Revista Española de Financiación y Contabilidad.

(4) A este respecto, según Parker y otros [1998: 386], la investigación de calidad comprende los libros de investigación que hagan alguna contribución sustancial en un área de conocimiento definida, incluidos textos críticos, nuevas interpretaciones de los

- b) Aparición de nuevas revistas (5) como la Revista de Contabilidad o cambios en la línea editorial de otras como la segunda época de Actualidad Financiera. Esta tendencia coincide con la observada a nivel internacional, donde desde finales de los años 80, se han creado entre otras, las siguientes revistas especializadas *Advances in Management Accounting*, *Journal of Cost Management*, *Journal of Management Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, *Management Accounting Research*.

Por su parte, aunque la tendencia respecto a los trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión también resulta positiva (Tabla 2), son aún escasos los que llegan a publicarse en revistas españolas, lo que sigue confirmando los resultados obtenidos por Carmona Moreno [1993]. Así pues, no podemos afirmar que la investigación empírica en Contabilidad de Gestión haya experimentando en España un auge tan importante como el que ha tenido en otros países de nuestro entorno [Ittner y Larcker, 2001: 350; Luft y Shields, 2003: 170], o incluso al de la Contabilidad Financiera en nuestro país [Tua Pereda, 1991]. La explicación más plausible para este hecho puede ser la ausencia de otros efectos multiplicadores de la investigación empírica, entre los que podemos destacar:

- a) La falta de bases de datos específicas que faciliten la investigación empírica en Contabilidad de Gestión [Zimmerman, 2001: 420], en comparación con áreas como la Investigación en Mercado de Capitales.
- b) A diferencia de lo que ocurre en otros países de nuestro entorno, la ausencia de revistas especializadas en Contabilidad de Gestión. Esta cuestión resulta de especial importancia si se considera que hasta fechas recientes, prácticamente hasta la incorporación de España a la Unión Europea [Carmona Moreno y Gutiérrez Calderón, 2003], han sido muy pocos los académicos españoles que han difundido los resultados de sus trabajos a nivel internacional (6).

eventos históricos y nuevas ideas o perspectivas que tengan ISBN, sean publicados por una editorial comercial y ofrecidos para la venta, capítulos en libros de investigación, artículos en revistas con revisión y artículos completos en publicaciones de conferencias que tengan ISBN.

(5) En breve se publicará el número 0 de una nueva revista especializada llamada Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, auspiciada y co-editada por la Asociación Interamericana de Contabilidad y AECA, bajo la dirección del Prof. Lizcano Álvarez.

(6) Entre estos trabajos, podemos destacar los de Amat Salas [1992], Amat Salas y otros [1994], Carmona Moreno y otros [1997], Carmona Moreno y otros [1998], Carmona

- c) Por último, no haber aprovechado la reforma de los planes de estudios en España para favorecer los planteamientos interdisciplinares, lo que ha impedido la mejora de la relación Docencia-Investigación-Práctica mediante la incorporación a la enseñanza de aspectos innovadores que se manifiesten en la práctica a través del impulso de la investigación aplicada [Kinney, 1989]. Esto resulta particularmente importante para la Contabilidad de Gestión, habida cuenta de su conexión con otras disciplinas como Organización y Sistemas de Información.

A pesar de ello, siguiendo a Tua Pereda [1991], resulta alentador ver que mayoritariamente, la investigación empírica en Contabilidad de Gestión la realizan jóvenes investigadores, que se estudian cuestiones y se emplean enfoques teóricos y métodos de investigación análogos a los que aparecen en la literatura de difusión mundial y, por último, que los resultados se incorporan de forma creciente a los foros de discusión internacionales y se publican en revistas de prestigio nacional e internacional, no sólo especializadas en Contabilidad, sino también de áreas afines a la Contabilidad de Gestión como Organización de Empresas o Sistemas de Información. Por último, en esta misma línea, hemos de lamentar la reciente desaparición de la revista *Actualidad Financiera*, en la que se publicaba un apreciable número de trabajos en Contabilidad de Gestión.

Las revistas analizadas se eligieron conforme a criterios ampliamente aceptados en la literatura [Guerras Martín y otros, 1999] y coinciden con la selección realizada para otros trabajos en Contabilidad [López Gracia, 1995a y 1995b; García Benau y otros, 1995; Amat Salas y otros, 1998; Amat Salas y otros, 2001; Carmona Moreno y Gutiérrez Calderón, 2003]. A pesar de que en lo observado durante el período elegido, coincidimos con Carmona Moreno y Gutiérrez Calderón [2003] cuando señalan que en sus líneas editoriales no se observa una distinción clara entre cuestiones profesionales y académicas, nuestros resultados coinciden con los de Amat Salas y otros [2001] en cuanto a la percepción sobre el carácter más académico de *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (7) y *Revista de Contabilidad* y más profesional de las tres restantes.

Moreno y otros [1999], Fernández-Revuelta Pérez y Robson [1999], Larrinaga González y otros [2001], Carmona Moreno y otros [2002], Donoso Anes [2002], Carmona Moreno y Gutiérrez Calderón [2003].

(7) *Revista Española de Financiación y Contabilidad* es considerada la revista de mayor calidad como revista para publicar y de mayor utilidad para la investigación [Amat y otros, 2001].

A este respecto, hemos de señalar que nuestros resultados reflejan que en nuestro país, se ha producido uno de los efectos de la presión inducida por las revisiones formales de calidad, señalado por Parker y otros [1998, p. 388], en tanto que para los académicos las publicaciones han aumentado significativamente su importancia y más concretamente, los tipos de publicaciones más valorados (8). Sobre este particular, entendemos que sería conveniente que los académicos no dejaran de publicar en las revistas profesionales obsesionados por aquellas que cuentan con revisión, ya que esto podría provocar un mayor distanciamiento entre la práctica y la investigación con los efectos negativos que puso de manifiesto Dyckman [1989, p. 115].

Las principales cuestiones que se abordan en los trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión, podemos encontrar algunas que podríamos considerar clásicas como los costes y los sistemas de información, con otras como el medio ambiente que podrían encuadrarse en lo que Fernández Fernández [1994] denominó nuevas tendencias, aunque también siguiendo a este autor y a Blanco Dopico y Gago Rodríguez [1993], en las dos primeras cuestiones pueden observarse cambios en la manera de acometer la medida, análisis, control y transmisión de información por la Contabilidad de Gestión y en el papel de las tecnologías de la información para facilitar la comunicación y servir a la planificación y el control. Así pues, a tenor de las cuestiones abordadas, la mayoría de los trabajos podría considerarse de carácter conservador, lo que se explicaría teniendo en cuenta la conjugación de circunstancias, por un lado, los efectos adversos de la política de fomento de los resultados de la investigación a corto plazo que no alientan la experimentación e innovación [Parker y otros, 1998: 385] y, por otro, el papel que suelen jugar los editores de las revistas y los miembros de los consejos editoriales [Lee, 1997; Parker y otros, 1998].

En cuanto a las características de los trabajos empíricos analizados, hemos de hacer notar que predominan los cualitativos, los explicativos y descriptivos, así como aquellos que utilizan la empresa como unidad de análisis. En este sentido, entendemos que es positivo potenciar los trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión, para lo que se necesitan datos reales y consistentes y teorías contrastables empíricamente. Ahora bien, debe entenderse esto en un sentido amplio y no exclusivamente como lo hace Zimmerman [2001], ya que adoptar su visión llevaría a valorar sólo la investigación positiva en Contabilidad de Gestión y, por tanto, a no re-

(8) Pueden verse al respecto, entre otros, Hull y Wright [1990] y Parker y otros [1998].

conocer la importancia de la investigación empírica que se desarrolla utilizando otros métodos.

Esta apuesta por la investigación empírica en Contabilidad de Gestión requiere una mayor colaboración entre investigación y práctica que podría lograrse fomentando la investigación aplicada [García Benau, 1996; Escobar Pérez y Lobo Gallardo, 2000], aprovechando para ello, por ejemplo, los programas de investigación europeos, nacionales y de las comunidades autónomas, que ofrecen a los académicos, entre otras posibilidades, realizar doctorados en empresas y potenciar la movilidad de los investigadores en centros de excelencia nacionales y/o extranjeros, y a las empresas contratar investigadores para desarrollar proyectos de investigación y desarrollo específicos.

Con respecto a los enfoques teóricos, hemos de diferenciar entre las publicaciones en revistas profesionales que no suelen seguir ninguno, y las de las revistas académicas en las que se realiza una discusión teórica previa, aunque a veces no se identifica explícitamente el enfoque concreto. Estos resultados están en línea con Zimmerman [2001: 419] cuando afirma que la investigación empírica en Contabilidad de Gestión ha subestimado la importancia del rigor teórico en el diseño de sus estudios empíricos y con Galán González [2001], quien refiriéndose a Administración de Empresas, afirma que buena parte de la investigación empírica no se fundamenta en ninguna teoría, no define con precisión las variables ni sus relaciones y en algunos casos, se abordan problemas teóricos banales para usar técnicas sofisticadas. Por tanto, entendemos que es necesario mejorar esta cuestión, ya que el escaso desarrollo teórico constituye la razón más recurrente para el rechazo de los trabajos de Contabilidad de Gestión en las revistas especializadas [Zimmerman, 2001: 419]. En esta línea, coincidimos con Ittner y Larcker [2002: 788] cuando señalan que la Contabilidad de Gestión es fundamentalmente aplicada, por lo que debe centrarse en la comprensión de los problemas actuales que pueden darse en la práctica y han de ser afrontados por los directivos bajo la influencia de determinados factores de carácter económico, social, comportamental y organizativo. Para ello, buscando evidencias mediante una investigación con sólidos planteamientos teóricos, se puede proporcionar la base para el desarrollo de modelos mejorados e hipótesis nuevas que pudieran contrastarse empíricamente y contribuyesen así a la solución de los problemas antes mencionados. De esta manera, la investigación empírica en Contabilidad de Gestión puede contribuir tanto a la producción de nuevo conocimiento y a su contrastación, como a mejorar la sociedad de la que formamos parte [Parker y otros, 1998: 399].

Entre los trabajos que sí hacen explícito su enfoque teórico priman las aproximaciones contingente, interpretativa y crítica, lo que coincide con la caracterización de la investigación europea en Contabilidad de Gestión, apoyada en planteamientos con una sólida base social y organizativa, en contraposición a la estadounidense que adopta enfoques de corte economicista [Hopper, 1994: 14-15], seguramente por la influencia de la formación que reciben los investigadores en los programas de doctorado que cursan en sus respectivas universidades [Panozzo, 1997]. Esta situación parece deberse a la convicción entre la comunidad académica contable europea de entender la práctica en el contexto social, organizativo, económico y también histórico en el que opera [Hopwood, 1978], al tiempo que se defienden los enfoques multidisciplinares en Contabilidad de Gestión [Hopwood, 2002; Luft y Shields, 2003; Lukka y Mouritsen, 2002], ya que permiten mejorar los resultados de las investigaciones.

Coexisten distintas técnicas de investigación en los trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión, pero en línea con Scapens [1990], prevalecen las cualitativas, en concreto, los estudios de caso, tal como señalara Carmona Moreno [1993]. Consideramos este dato de interés ya que su realización implica la utilización de forma simultánea de varias técnicas de recogida de datos para la obtención de evidencia sobre el fenómeno estudiado, que permitan mediante la triangulación (utilización conjunta de varias estrategias de investigación, diversos niveles de análisis, varias fuentes de información, diversos métodos analíticos), la validación interna del estudio de caso y, por tanto, de los resultados obtenidos. Ahora bien, hemos de señalar que sólo los estudios de caso publicados en revistas académicas, se han desarrollado mayoritariamente conforme a lo descrito previamente.

Las fuentes de información primaria más utilizadas son la documentación suministrada por la propia empresa, las entrevistas y los cuestionarios, resultados que coinciden con lo expresado por Blanco Dopico y Gago Rodríguez [1993]. En cuanto a las fuentes de información secundarias, destacan los registros históricos, básicamente, por la propia naturaleza histórica de buena parte de los trabajos analizados.

Por último, con respecto al ámbito geográfico sigue primando el local-regional o nacional y en lo relativo al ámbito temporal, dominan ligeramente los trabajos transversales sobre los longitudinales, aunque también se encuentra un 11,11% de ambas naturalezas. Lógicamente, estos resultados pueden explicarse teniendo en consideración la cuestión del acceso a la información, que tal como señala Zimmerman [2001: 420], los datos se suelen recoger preferentemente en las compañías a las que se tiene acceso.

6. CONCLUSIONES

Hemos de comenzar señalando que nuestro trabajo no tiene un carácter exhaustivo, básicamente por tres razones. La primera es que sólo contempla las revistas editadas en nuestro país que cumplen con los requisitos antes planteados. La segunda es que no se han incluido trabajos de indudable calidad que se han publicado en revistas internacionales. La tercera es el lógico desfase que existe entre la investigación que se desarrolla en la actualidad y la ya publicada por las revistas, debido principalmente a la duración de los procesos de revisión. No obstante, entendemos que los resultados obtenidos pueden considerarse suficientemente representativos.

Teniendo en cuenta estas consideraciones previas, entendemos que en este trabajo se ofrece una visión razonable sobre la investigación empírica en Contabilidad de Gestión que se realiza en nuestro país. A este respecto, hemos de señalar que:

- a) La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España ha seguido la tendencia internacional [Ittner y Larcker, 2001: 350; Luft y Shields, 2003: 170], aunque su desarrollo ha sido menor que en los países reseñados en los trabajos mencionados, a pesar del incremento experimentado en los últimos años analizados. Por lo tanto, se mantiene vigente el llamamiento de Sáez Torrecilla [1988] para realizar más trabajos empíricos que nos permitan, en palabras de Ittner y Larcker [2001], producir un cuerpo de conocimiento sustantivo y acumulativo, para lo que entendemos imprescindible una mayor colaboración entre investigación y práctica empresarial.
- b) En cuanto a los trabajos empíricos analizados, hemos de señalar que coexisten de todo tipo, aunque predominan los que no explicitan el enfoque teórico seguido, emplean técnicas de investigación cualitativas, en particular, el estudio de caso. Entre las cuestiones abordadas, se siguen tratando las que podemos denominar clásicas junto con otras más novedosas, predominando en lo que se refiere al ámbito geográfico el local-regional o nacional.

Los trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión analizados son en general bastante recientes y, por tanto, no existe mucha experiencia acumulada. No obstante, aunque no parecen mejorar las expectativas de obtención de datos, siguiendo a López Gracia [1995a: 1055], confiamos en

que el impulso adquirido por este tipo de investigación y la creciente formación sobre las herramientas estadísticas e informáticas, permitan un desarrollo aún más fructífero en un futuro próximo.

Para conseguir esto, además de mejorar las deficiencias detectadas sobre los aspectos formales de los trabajos, es necesario aprovechar mejor las oportunidades que surgen de los proyectos de investigación europeos, nacionales y de las comunidades autónomas, para realizar investigación aplicada, ya que entendemos que este tipo de investigación ayuda a acercar la práctica empresarial, la investigación y la docencia en Contabilidad de Gestión, lo que en definitiva, permite el avance del conocimiento en nuestro área y de nuestra sociedad.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ACODI [1996]: *Contabilidad Directiva y Competitividad de la Empresa*, Comunicación n.º 2, Madrid.
- AECA [1990]: *El Marco de la Contabilidad de Gestión*, Documento n.º 2, Madrid.
- AMAT SALAS, J. M. (1992): «Management Accounting Systems in Spanish Firms», *European Accounting Review*, n.º 1, 1-25.
- AMAT SALAS, J. M., y AMAT SALAS, O. [1994]: *La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos* (Madrid: AECA).
- AMAT SALAS, O.; BLAKE, J.; GOWTHORPE, C., y OLIVERAS SOBREVÍAS, E. [1998]: «Análisis de Autores, Citas y Revistas de Contabilidad en España», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVII, n.º 96, 821-850.
- AMAT SALAS, J. M.; CARMONA MORENO, S., y ROBERTS, H. [1994]: «Context and Change in MAS: a Spanish Case Study», *Management Accounting Research*, n.º 5, 107-122.
- AMAT SALAS, O.; OLIVERAS SOBREVÍAS, E., y BLAKE, J. [2001]: «Revista Española de Financiación y Contabilidad (1985-1999): Un Análisis Retrospectivo», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, n.º 108, 529-552.
- AMAT SALAS, J. M., y RIPOLL FELIÚ, V. M. [1997]: «Evolución de la Contabilidad de Gestión en España», *III Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka*, Cádiz, febrero.
- BENGTSSON, L.; ELG, U., y LIND, J. I. [1997]: «Bridging the Transatlantic Publishing Gap: How North American Reviewers Evaluate European Idiographic Research», *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n.º 4, 473-492.
- BHIMANI, A. [1996]: *Management Accounting European Perspectives* (Oxford, Oxford University Press).
- BIRKETT, W. P. [1998]: «Management Accounting in Europe: A View from Down-Under», *Management Accounting Research*, n.º 9, 485-494.

- BLANCO DOPICO, M. I., y GAGO RODRÍGUEZ, S. [1993]: «Las Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión», en SAEZ TORRECILLA (ed.), *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*, Madrid, McGraw-Hill, 67-110.
- BLANCO IBARRA, F. [1988]: *La Contabilidad de Gestión como Instrumento para la Toma de Decisiones*, en Universidad de Málaga, 279-288.
- BOYNS, T.; EDWARDS, J. R., y EMMANUEL, C. [1999]: «A Longitudinal Study of the Determinants of Transfer Pricing Change», *Management Accounting Research*, vol. 10, n.º 2, 85-108.
- CARMONA MORENO, S. [1993]: «La Crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión: Una Perspectiva Española», en CARMONA MORENO, S. (ed.), *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*, Madrid, ICAC, 483-542.
- CARMONA MORENO, S.; EZZAMEL, M., y GUTIÉRREZ HIDALGO, F. [1997]: «Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 5, 411-446.
- [1998]: «Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville», *Accounting Historians Journal*, vol. 25, n.º 1, 115-147.
- [2002]: «The Relationship between Accounting and Spatial Practices in the Factory», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, n.º 3, 239-274.
- CARMONA MORENO, S., y GUTIÉRREZ CALDERON, I. [2003]: «Vogues in Management Accounting Research», *Scandinavian Journal of Management*, n.º 19, 213-231.
- CARMONA MORENO, S.; GUTIÉRREZ HIDALGO, I., y CÁMARA DE LA FUENTE, M. [1999]: «A Profile of European Accounting Research: Evidence from Leading Research Journals», *European Accounting Review*, vol. 8, n.º 3, 463-480.
- CASTELLÓ TALIANI, E. [1996]: «Los Sistemas de Control de Gestión en el Actual Entorno Empresarial», en *Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En homenaje al Profesor Angel Sáez. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión*, Madrid, ICAC, 85-112.
- COOPER, D., y HOPPER, T. [1987]: «Critical Studies in Accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 5, 407-414.
- DONOSO ANES, R. [2002]: «Accounting and Slavery: The Accounts of the English South Sea Company: 1713-1722», *European Accounting Review*, vol. 11, n.º 2, 441-452.
- DORNER, E., y KLOCK, J. [1984]: «A Survey of Management Accounting Research from a German View», en HOPWOOD, A. G., y SCHREUDER, H. (eds.), *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*, Amsterdam, Free University Press.
- DYCKMAN, T. R. [1989]: «Commentary on Practice to Research: What have you done for me lately», *Accounting Horizons*, vol. 3, n.º 1, 111-118.
- ESCOBAR PÉREZ, B., y LOBO GALLARDO, A. [2000]: «Algunas Reflexiones sobre la Relación Docencia, Investigación y Práctica Empresarial en Contabilidad de Gestión», *Partida Doble*, n.º 113, 58-65.

- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. [1994]: «Situación Actual y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en España», en AMAT SALAS, J. M., y AMAT SALAS, O. (eds.), *La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos*, Madrid, AECA, 127-142.
- FERNÁNDEZ PEÑA, E. [1984]: «Developments in Accounting Research in Spain», en HOPWOOD, A. G., y SCHREUDER, H. (eds.), *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*, Amsterdam, Free University Press, 188-208.
- FERNÁNDEZ-REVUELTA PÉREZ, L., y ROBSON, K. [1999]: «Ritual Legitimation, Decoupling and the Budgetary Process: Managing Organizational Hypocrisies in a Multinational Company», *Management Accounting Research*, vol. 10, n.º 4, 383-407.
- GALÁN GONZÁLEZ, J. L. [2001]: «Reflexiones sobre la Investigación en Dirección de Empresas», *XXX Congreso de AEDEM*, Pucón (Chile), septiembre.
- GARCÍA BENAÚ, M. A. [1996]: *Relación entre Teoría y Práctica Contable: Un Análisis de la Situación Española* (Madrid: AECA).
- GARCÍA BENAÚ, M. A.; LAÍNEZ GADEA, J. A., y MONTERREY MAYORAL, J. [1995]: «La Investigación en Contabilidad Internacional: Una Visión Panorámica», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, n.º 83, 337-363.
- GONZALO ÁNGULO, J. A., y CARMONA MORENO, S. [1995]: «Las Claves de Futuro en Contabilidad de Costes», en *Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión. III Congreso Internacional de Costos y I de ACODI*, Madrid, ICAC, 11-19.
- GRANLUND, M. [1998]: «Cultural and Management Accounting Integration in Corporate Take-overs: from Replacement to Best Practice Selection», *XXI Congreso Anual de la EAA*, Amberes, abril.
- GUERRAS MARTÍN, L.A.; RUIZ CABESTRE, F. J., y RUIZ VEGA, A.V. [1999]: «El Estado Actual de la Investigación Empírica sobre Economía de la Empresa: Análisis de las Publicaciones Españolas», *Papeles de Economía Española*, n.º 78/79, 302-317.
- HOPPER, T. [1994]: «The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View», *Working Paper*, University of Manchester.
- HOPPER, T., y POWELL, A. [1985]: «Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions», *Journal of Management Studies*, vol. 22, n.º 5, 429-465.
- HOPWOOD, A. G. [1978]: «Towards and Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n.º 1, 3-14.
- [2002]: «If Only There Were Simple Solutions, but There Aren't: Some Reflections on Zimmerman's Critique of Empirical Management Accounting Research», *European Accounting Review*, vol. 11, n.º 4, 777-785.
- HULL, R. P., y WRIGHT, G. B. [1990]: «Faculty Perceptions of Journal Quality: An Update», *Accounting Horizons*, vol. 4, n.º 1: 77-98.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J. L. [1992]: «El Papel de la Contabilidad de Gestión en los Sistemas Integrados de Gestión», *Partida Doble*, n.º 20, 4-11.

- ITTNER, C., y LARCKER, D. [2001]: «Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, n.º 1/3, 349-410.
- [2002]: «Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice?», *European Accounting Review*, vol. 11, n.º 4, 787-794.
- KINNEY, W. R. [1989]: «Commentary on the Relation of Accounting Research to Teaching and Practice: A "Positive" View», *Accounting Horizons*, vol. 3, n.º 1, 119-124.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. [1999]: «Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión», *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3, 103-132.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; CARRASCO FENECH, F.; CARO GONZÁLEZ, F. J.; CORREA RUIZ, C., y PÁEZ SANDUBETE, J. M. [2001]: «The Role of Environmental Accounting in Organizational Change: An Exploration of Spanish Companies», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 14, n.º 2, 213-239.
- LEBAS, M. [1996]: «Management Accounting Practice in France», en BHIMANI, A. (ed.), *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, Oxford, 74-100.
- LEE, T. [1997]: «The Editorial Gatekeepers of the Accounting Academy», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, n.º 1, 11-30.
- LIND, J. [2001]: «Control in World Class Manufacturing: A Longitudinal Case Study», *Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 1, 41-74.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. [1995]: «Nuevas Tendencias y Aplicaciones Prácticas de la Contabilidad de Gestión», *V Congreso Nacional de Economía*.
- LÓPEZ GRACIA, J. [1995a]: «Aspectos Metodológicos de la Investigación Empírica en Contabilidad», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, n.º 85, 1037-1059.
- [1995b]: «La Investigación Empírica en Contabilidad: Un Estudio Comparado», *Técnica Contable*, n.º 571, 521-540.
- LUFT, J., y SHIELDS, M. [2003]: «Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n.º 2/3, 169-249.
- LUKKA, K., y KASANEN, E. [1996]: «Is Accounting a Global or a Local Discipline? Evidence from Major Research Journals», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n.º 7/8, 755-773.
- LUKKA, K., y MOURITSEN, J. [2002]: «Homogeneity or Heterogeneity of Research in Management Accounting?», *European Accounting Review*, vol. 11, n.º 4, 805-811.
- MACINTOSH, N. B. [1998]: «Management Accounting in Europe: A View from Canada», *Management Accounting Research*, vol. 9, n.º 4, 495-500.
- MALLO RODRÍGUEZ, C.; KAPLAN, R. S.; MELJEM, S., y GIMÉNEZ, C. [2000]: *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión* (Madrid, Prentice Hall).

- MILLER, P. [1994]: «Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction», en HOPWOOD, A. G., y MILLER, P. (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge, Cambridge University Press, 1-39.
- PANOZZO, F. [1997]: «The Making of the Good Academic Accountant», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 5, 447-480.
- PARKER, L.; GUTHRIE, J., y GRAY, R. [1998]: «Accounting and Management Research: Passwords from the Gatekeepers», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 11, n.º 4, 371-402.
- PUXTY, A. G. [1993]: *The Social and Organizational Context of Management Accounting* (Londres, Academic Press).
- RIPOLL FELIU, V. M. [1996a]: «Cambios en la Mentalidad del Contable en los Nuevos Entornos», en *Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En homenaje al Profesor Ángel Sáez. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión*, Madrid, ICAC, 415-430.
- [1996b]: «Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión: Encuentros de PUC», en *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona, Universidad de Barcelona, 189-205.
- [1997]: «Desarrollo de Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión: Aportación de AECA», en *La Unión Europea un reto para las Empresas y los Profesionales Españoles. IX Congreso AECA*, Madrid, AECA, 809-826.
- [1998]: «Investigación de los Profesores Universitarios en Contabilidad de Gestión: 1984-1996», *VIII Encuentro de ASEPUC*, Alicante, mayo.
- RIPOLL FELIÚ, V. M., y TAMARIT AZNAR, M.ª C. [1996]: «La Investigación en Sistemas de Costes Basados en las Actividades: Período 1986-1995», en Universidad de Barcelona (ed.), *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona, 349-364.
- ROSLENDER, R. [1995]: «Critical Management Accounting», en ASHTON, D.; HOPPER, T., y SCAPENS, R. W. (eds.), *Issues in Management Accounting*, Nueva York, Prentice-Hall.
- SÁEZ TORRECILLA, A. [1988]: «Contabilidad de Gestión: Situación Actual y Perspectivas», en Universidad de Málaga (ed.), *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga, 207-239.
- [1993]: *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes* (Madrid, McGraw-Hill).
- SÁEZ TORRECILLA, A.; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A.; TEXEIRA, J., y VAQUERA, M. [1996]: «Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice», en BHIMANI, A. (ed.), *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, 180-198.
- SCAPENS, R. W. [1990]: «Researching Management Accounting in Practice: The Role of Case Study Methods», *British Accounting Review*, n.º 22, 259-281.
- SCHERRER, G. [1996]: «Management Accounting: A German Perspective», en BHIMANI, A. (ed.), *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, 100-122.
- SHIELDS, M. D. [1998]: «Management Accounting in Europe: A Perspective from the States», *Management Accounting Research*, vol. 9, n.º 4, 501-513.

- SIERRA MOLINA, G. J., y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, P. [1997]: *Información Contable para la Gestión* (Sevilla: Atril).
- TUA PEREDA, J. [1991]: «La Investigación Empírica en Contabilidad. Los Enfoques en Presencia», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, n.º 66, 7-82.
- YIN, R. K. [1994]: *Case Study Research: Design and Methods* (Londres, SAGE Publications).
- ZIMMERMAN, J. [2001]: «Conjectures Regarding Empirical Management Accounting Research», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, n.º 1/3, 411-427.

ANEXO 1

ESQUEMA DE LA FICHA DE RECOGIDA DE INFORMACIÓN

Autor/es
Año
Título
Fuente
Palabras Clave
Tipo de Estudio
Unidad de Análisis
Enfoque Teórico
Técnicas de Análisis
Fuentes de Información Primarias
Fuentes de Información Secundarias
Ámbito Geográfico
Ámbito Temporal

FUENTE: Adaptado de Guerras Martín y otros (1999).

ANEXO 2

TRABAJOS EMPÍRICOS ANALIZADOS

<i>Autor/es</i>	<i>Año</i>	<i>Título</i>	<i>Palabras Clave</i>	<i>Fuente</i>
Flores, M.	1988	«La Aplicación de la Relación Coste -Volumen-Utilidad (C.V.U.) como Medio de Previsión de los Resultados Económicos».	Costes-Volumen-Utilidad, Umbral de Rentabilidad.	<i>Técnica Contable</i> , vol. 40, pp. 417-426.
Prior, D.	1989	«El Dilema entre la Eficiencia y la Calidad en las Empresas de Transporte Público Urbano».	Eficiencia, Calidad, Transporte, Público, Urbano, Frecuencia Socialmente Optima.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 27, n.º 60, pp. 689-699.
Prior, D.	1989	«El Control de Gestión en Empresas Reguladas: El Caso del Transporte Público Urbano».	Control de Gestión, Empresas Reguladas, Transportes Públicos Urbanos, Indicadores.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 27, n.º 59, pp. 429-455.
Gutiérrez, H.	1991	«Dos Opiniones Contrapuestas sobre los Sistemas de Costes y Presupuestos en las Empresas Españolas: Resultados y Paradojas».	Sistemas de Costes, Presupuestos, Empresas Españolas.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 20, n.º 66, pp. 221-249.
Hernández, E.	1992	«Aspectos Organizativos, Operativos, Administrativos y Contables del Proyecto de Erarios Públicos. Contribución al Estudio de la Banca Pública en España Durante la Baja Edad Media y Comienzos de la Moderna».	Proyecto de Erarios Públicos, Banca Pública, Aspectos Contables.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 21, n.º 71, pp. 419-488.
Carmona, S.; Carrasco, F.; Fernández-Revuelta, L.	1993	«Un Enfoque Interdisciplinar de la Contabilidad del Medio Ambiente».	Contabilidad del Medio Ambiente.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 22, n.º 75, pp. 277-305.
San Juan, C.	1993	«Medio Natural y Orientación Productiva: Indicadores Económico-Financieros».	Medio Natural, Medio Ambiente, Contabilidad Medioambiental, Orientación Productiva, Indicadores Económico-Financieros.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 22, n.º 75.
Carrasco, F; Larrinaga, C.	1995	«Organizaciones, Contabilidad y el Entorno Natural. Perspectiva Andaluza».	Ecología, Estrategia, Contabilidad de Gestión, Empresa Andaluza.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 24, n.º 83, pp. 393-416
Pina, V.; Torres, L.	1995	«Indicadores de Output para el Análisis de Eficiencia de las Entidades No Lucrativas. Aplicaciones en el sector público español».	Indicadores, Eficiencia, Entidades no Lucrativas, Sector Público Español.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 24, n.º 85, pp. 969-989
Ripoll, V.M.; Balada, T.	1995	«Sistema de Información Contable para el Seguimiento de los Materiales».	Sistema de Información, Seguimiento de Materiales.	<i>Partida Doble</i> , n.º 62, pp. 42-48.
De Fuentes, P.	1996	«La Gestión de Calidad Total y el Diseño de los Sistemas de Contabilidad de Gestión».	Calidad, Sistemas de Costes, Gestión.	<i>Actualidad Financiera</i> , año 1, n.º 3, pp. 1111-1115.
Fernández-Revuelta, L.	1996	«Racionalidad Económica y Presupuestación».	Racionalidad, Presupuestación, Presupuesto.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 25, n.º 89, pp. 863-884
Carmona, S.; Céspedes, J.; Gómez, D.	1997	«Inercia Contable: Una Aproximación Histórica a las Salinas de Roquetas».	Historia de la Contabilidad, Cambio Contable, Inercia Contable, Gestión Pública, Estanco, Monopolio Fiscal.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 26, n.º 91, pp. 427-475
Carrasco Díaz, D.	1997	«Estructura y Funcionamiento del Proceso de Cálculo del Coste en los Servicios Hospitalarios: Una Experiencia Empírica».	Cálculo de Costes, Costes de Servicios Hospitalarios.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 0, n.º 0, pp. 97-123.

ANEXO 2 (cont.)
TRABAJOS EMPÍRICOS ANALIZADOS

Autor/es	Año	Título	Palabras Clave	Fuente
Baidez González, A.; Tejada Ponce, A.	1998	«Estudio Empírico sobre la Gestión e Información publicada de Carácter Medioambiental por las empresas de Castilla-La Mancha».	Gestión medioambiental, Responsabilidad, Sistema de Gestión, Auditoría.	<i>Actualidad Financiera</i> , pp. 53-65.
Blanco Dopico, M. I.; Cantorna Agra, S.	1998	«Información Estratégica y Actividad Empresarial. El Just-in-time ante una Huelga de Transporte».	Just in Time, Información Contable.	<i>Partida Doble</i> , n.º 90, pp. 30-40.
Calzado, Y.; García, T.; Laffarga, J.; Larrán, M.	1998	«Relación entre Eficiencia y Efectividad en los Hospitales del Servicio Andaluz de Salud».	Eficiencia, Sistema de Salud, DEA.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 1, n.º 2, pp. 49-83.
Gómez, D.; Fernández-Revuelta, L.	1998	«Complejidad Organizativa y Desarrollo Contable de los Pósitos en España, Siglos XVI-XIX».	Pósitos, Historia de la Contabilidad, Cargo y Data.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 1, n.º 2, pp. 85-112.
Goñi Legaz, S.	1998	«El Análisis Envolvente de Datos como Sistema de Evaluación de la Eficiencia Técnica de las Organizaciones del Sector Público: Aplicación en los Equipos de Atención Primaria».	Eficiencia, DEA, Gestión Pública, Sector Sanitarios, Equipos de Atención Primaria.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 27, n.º 97, pp. 979-1004
Ripoll, V.; Crespo, C.	1998	«Costes Derivados de la Gestión Medioambiental».	Coste Medioambientales, Gestión Medioambiental, Contabilización.	<i>Técnica Contable</i> , n.º 591, pp. 196-180.
Blanco, M.I.; Aibar, B.; Cantorna, S.; Ramos, A.	1999	«La Adaptación del Sistema de Gestión a los Cambios en la Empresa: Estudio de dos Casos».	Sistemas de Información.	<i>Partida Doble</i> , n.º 100, pp. 44-57.
Carmona, S.; Donoso, R.	1999	«Precios, Espíritu de Beneficios y Sistemas de Costes».	Historia de la Contabilidad, Sistemas de Costes.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , n.º 100, pp. 403-424,
Casani, F.; Luque, M. A.; Rodríguez, J.; Soria, P.	1999	«La Estrategia de Outsourcing en el Sector Financiero Español».	Outsourcing, Sistema Financiero Español, Banco, Caja, Nuevas Estructuras Organizativas, Entorno Competitivo.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 28, n.º 99, pp. 383-411.
García, B.; Pérez, A.; Castro, O.	1999	«Sistemas de Costes en Empresas que Trabajan Bajo Pedido: Un Análisis d Casos del Sector Metal-Mecánico».	Sistemas de Costes, Centros de Costes, Desviaciones.	<i>Técnica Contable</i> , n.º 603, pp. 215-231.
García, J. L.; Arias, A. M.; Machado, A.	1999	«Metodología para el Diseño e Implantación de un Sistema de Información de Gestión para Pymes».	Información, PYMES, Gestión, Estrategia, Cuadro de Mando.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 27, n.º 102, pp. 101-1144
Gimeno, J.; López, A.	1999	«El Controller ante la Nueva Era de la Información de Gestión en la Empresa. Contrates Empíricos en el Sector Español del Automóvil».	Controller, Sector del Automóvil, Contabilidad de gestión, Información.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 2, n.º 3, pp. 51-72, pp. 1093-1135.
Larrinaga, C.	1999	«¿Es la Contabilidad Medioambiental un Paso Hacia la Sostenibilidad o un Escudo Contra el Cambio? El Caso del Sector Eléctrico Español».	Contabilidad Medioambiental, Contabilidad Crítica, Cambio Contable, Sector Eléctrico Español.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 27, n.º 101, pp. 645-674
Moneva, J. M.; Cuéllar, B.	1999	«Utilidad de la Información Financiera Obligatoria para la Gestión: Análisis de la Pyme Española».	Sobrecarga de Normas Contables, Información Financiera para PYMES, Utilidad para la Gestión, Información Abreviada.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 2, n.º 4, pp. 137-159.
Pérez, A. I.	1999	«¿Es el Tamaño de una Entidad de Crédito Factor Determinante de los Resultados Derivados de su Gestión?».	Dimensión y Banca, Gestión Bancaria, Indicadores de Gestión.	<i>Revista de Contabilidad</i> , vol. 2, n.º 4, pp. 161-197.

ANEXO 2 (cont.)
TRABAJOS EMPÍRICOS ANALIZADOS

<i>Autores</i>	<i>Año</i>	<i>Título</i>	<i>Palabras Clave</i>	<i>Fuente</i>
Escobar, B.; González, J. M.; Zamora, C.	2000	«La Mejora de la Gestión de Tesorería a Través de su Rediseño en Lógica ABM/ABC».	Tesorería, Rediseño de Procesos, ABM/ABC.	<i>Actualidad Financiera</i> , pp. 47-60.
Gimeno, J., Ruiz-Olalla, M. C.	2000	«La Gestión de la Calidad Mediante Indicadores; Una Evidencia Empírica».	Calidad, Sistemas de Gestión, Indicadores de Calidad.	<i>Actualidad Financiera</i> , pp. 53-65.
Gimeno Zuera, J.; López Viñegla, A.	2000	«Análisis de la Contabilidad de Gestión en las Principales Empresas del Sector Productivo Español del Automóvil».	Gestión, Cuadro de Mando, Sistemas de Información, Indicadores.	<i>Actualidad Financiera</i> , pp. 63-73.
Marco, M.ª A.; Moya, I.	2000	«Factores que Inciden en la Eficiencia de las Entidades de Crédito Cooperativo».	Cooperativas de Crédito, Ineficiencia, Frontera Estocástica, Función de Costes Translog, Regresión de Datos de Panel, Análisis Factorial.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 29, n.º 105, pp. 781-808.
Bañez, A.; Tejada, A.; Pérez, R.	2001	«El Modelo de Costes ABC/ABM: Un Caso Real».	Costes. Costes basados en las Actividades.	<i>Partida Doble</i> , n.º 119, pp. 110-125.
Bonilla, M. J.	2001	«La Contabilidad de Costes Medioambientales: Un Estudio Empírico».	Costes Medioambientales.	<i>Partida Doble</i> , n.º 125, pp. 74-87.
Donoso Anes, R.	2001	«Algunos Aspectos Relacionados con el Control Administrativo y Contable de los esclavos Enviados a Hispanoamérica».	Historia de la Contabilidad, Esclavitud y Contabilidad.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 30, n.º 110.
Escobar, B.; Lobo, A.	2001	«Indicadores de Gestión no Financieros: Estudio de un Caso».	Indicadores de Gestión, Gestión Empresarial, Sistemas de Control.	<i>Actualidad Financiera</i> , pp. 57-69.
Escobar, B.; Fresneda, S.; Lobo, A.	2001	«Factores para la Selección de un ERP: Un Caso en una Joint-Venture Internacional».	Sistemas de Información, Informática, Cultura Empresarial.	<i>Partida Doble</i> , n.º 128, pp. 30-39.
Fernández-Revuelta, L.	2001	«Diseño e Implantación del Cuadro de Mando Estratégico: El Caso de Tres Empresas Multinacionales».	Cuadro de Mando Estratégico, Balance Scorecard, Estrategia, Implantación, Fijación de objetivos.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 30, n.º 109, pp. 743-764.
Gimeno Zuera, J.; Ruiz-Olalla Corcuera, M.ª C.	2001	«Utilidad de los Cuestionarios como Indicadores para la Medición de la calidad del Servicio: Un Análisis Empírico».	Calidad del Servicio, Control de Gestión, Medición, Cuestionarios.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 30, n.º 110, pp. 1136-1166.
Gutiérrez, F.; Romero, D.	2001	«La Gestión del Tiempo en el Entorno Productivo: El Caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla (1744-1790)».	Tiempo, Gestión, Real, Tabaco, Fábrica, Sevilla.	<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> , vol. 30, n.º 109, pp. 641-662.
Keiffer, M.	2001	«Casos Empresariales de Gestión por Procesos: Empresas de TI».	Gestión por Procesos, TI, Empresas de TI.	<i>Partida Doble</i> , n.º 124, pp. 30-34.
Martínez, F. J.; Framiñán, J. M.; Luna, P.; García, M.	2001	«Los Sistemas ERP en las Empresas Españolas».	Sistemas de Información, Informática.	<i>Partida Doble</i> , n.º 128, pp. 52-61.
Sáenz, J.	2001	«Casos Empresariales de Gestión por Procesos: Entidades Bancarias».	Gestión por Procesos, TI, Empresas Bancarias.	<i>Partida Doble</i> , n.º 124, pp. 20-29.