

Bernabé Escobar
Pérez

*Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales
de Sevilla*

Antonio Lobo
Gallardo

*Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales
de Sevilla*

IMPLICACIONES TEÓRICAS Y METODOLÓGICAS DE LA EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

*Resumen.—Palabras clave.—Abstract.—Key words.—1. Introducción.—
2. Evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión: 2.1. Los enfoques
derivados del pensamiento neoclásico. 2.2. Las aportaciones de la teoría
de la organización: la aproximación contingente. 2.3. La corriente interpretativa
en Contabilidad de Gestión: la teoría institucional. 2.4. La aproximación
crítica en Contabilidad de Gestión. 2.5. Métodos cualitativos empleados
en las corrientes interpretativa y crítica.—3. Resultados e implicaciones
para la investigación.—4. Conclusiones.—5. Bibliografía.*

RESUMEN

EL objetivo de este trabajo es conocer la evolución y el estado actual de la Contabilidad de Gestión, así como plantear las que parecen perfirlarse como tendencias de investigación en esta área. Para ello, entendemos la Contabilidad de Gestión de forma amplia como un sistema de información capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial. En concreto, hemos analizado los enfoques teóricos, los métodos de investigación y las cuestiones abordadas en Contabilidad de Gestión y, subsidiariamente, en *Management* y

Recibido 02-09-99

Aceptado 07-05-01

Copyright © 2001 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

ISSN 0210-2412

Sistemas de Información, disciplinas con la que existen estrechas relaciones.

Para ello hemos revisado revistas especializadas, tanto profesionales como académicas; libros, tanto monografías como recopilaciones; trabajos publicados en actas de congresos y seminarios, así como algunos *working papers*.

Como principales conclusiones, pueden destacarse: *a)* la gran variedad de enfoques y métodos existente para analizar las distintas cuestiones, todos ellos coexistiendo; *b)* la tendencia a la multidisciplinariedad; *c)* la preponderancia de los enfoques de corte positivista; *d)* el auge de los enfoques teóricos que incluyen cuestiones sociológicas e incluso psicológicas, así como de los métodos de investigación cualitativos, y, por último, *e)* la permanencia de las cuestiones tradicionales junto con las que han irrumpido como consecuencia de la introducción de las nuevas tecnologías y de la creciente consideración de aspectos como el factor humano y el medioambiente, entre otros.

PALABRAS CLAVE

Contabilidad de Gestión; Enfoques Teóricos; Métodos de Investigación; Cuestiones.

ABSTRACT

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

The most salient conclusions of this review on Management Accounting research are as follows: (1) there is a high degree of dispersion and fragmentation because of the fact that nowadays different theoretical and methodological approaches, as well as topics, are being taken into consideration by researchers, (2) a significant number of multidisciplinary works are present in this discipline, (3) both sociological and psychological issues are being considered by the new frameworks to do research into

Management Accounting, as an underlying methodological implication of this broader perspective to study these phenomena, qualitative research are being the predominant one since the last decade, (5) finally, there is a wide range of topics which can be found in Management Accounting research, this range embraces from the most traditional issues to those related to environment, new technologies, human resources management, etc.

KEY WORDS

Management Accounting Research; Theoretical Approaches; Research Methods; Topics.

1. INTRODUCCIÓN

Los importantes cambios que han afectado tanto al entorno empresarial como a las organizaciones —creciente tendencia hacia la terciarización de la economía, internacionalización de los mercados e importantes avances en las tecnologías de la producción y de la información [Ashton y otros, 1995, p. 1]— han cuestionado los modelos tradicionales de gestión empresarial y el papel que los sistemas de información y control, en particular la Contabilidad de Gestión (CG), han de jugar en su mejora.

En este contexto, caracterizado por una elevada incertidumbre, la CG como instrumento para conseguir una gestión más eficaz y eficiente, se está viendo obligada a responder al complejo reto que suponen no sólo el progresivo aumento de las necesidades informativas, tanto en términos cuantitativos como de oportunidad, sino también en su calidad. Siguiendo a Sierra y Escobar [1996], esto obliga a que se tenga que concebir desde una perspectiva amplia, como un sistema de información capaz de suministrar cualquier información relevante —tradicional, cuantitativa e incluso cualitativa— para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos de la organización.

En esta línea se encuentran los trabajos de Blanco Ibarra [1988], Sáez [1988], Iglesias [1992], Blanco Dopico y Gago [1993], Amat y Amat [1994], Gonzalo y Carmona [1995], Lizcano [1995], Castelló [1996], Ripoll [1996], Sáez y otros [1996] y los pronunciamientos de AECA [1990] y

ACODI [1996]. Asimismo, entendemos que en obras como las de Sáez y otros [1993], Sierra y Rodríguez [1997], Mallo y otros [2000] queda bien reflejada esta visión amplia de la CG, al incluir en sus contenidos tanto los fundamentos, elementos y sistemas de costes, como la orientación a la toma de decisiones (TDD) en la que se incluyen, entre otras, las decisiones de inversión, la presupuestación y el control presupuestario, así como el cuadro de mando, el *benchmarking* y la motivación. Esta misma tendencia puede observarse en el resto de los países europeos [Bhimani, 1996], en particular, Alemania [Dorner y Kloock, 1984; Scherrer, 1996] y Francia [Lebas, 1996].

Asimismo, para concluir perfilando el perímetro conceptual de la CG, es necesario dar cabida a toda una serie de trabajos que al considerar que ésta se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que puede llegar a determinarla [Carmona, 1993b; Amat y otros, 1994; Miller, 1994; Bengtsson y otros, 1997; Birkett, 1998; Macintosh, 1998; Shields, 1998; Carmona y otros, 1999], han incorporado a nuestra disciplinas enfoques teóricos provenientes de otras como la sociología.

En este trabajo, hemos analizado la investigación en CG con el objetivo de conocer su evolución y comprender el alcance de los trabajos que se desarrollan en ella, así como entrever las tendencias futuras. En concreto, nos hemos centrado en el estudio de: 1) los distintos enfoques teóricos que se han ido empleando; 2) los métodos de investigación utilizados; 3) las cuestiones abordadas; haciendo hincapié en las más tratadas actualmente; y, por último, 4) las tendencias actuales y sus posibles implicaciones para la investigación en CG.

Para conseguirlo, hemos revisado los trabajos publicados en las revistas más prestigiosas en CG, en otras de carácter profesional, en libros —monografías y recopilaciones—, en actas de congresos y seminarios, así como algunos *working papers*. Asimismo, hemos incluido en la revisión revistas de *Management* y de Sistemas de Información desde el convencimiento de que como señaló Sierra [1993] ambas disciplinas son fundamentales para acceder adecuadamente al estudio de nuestra disciplina.

En consecuencia, hemos estructurado el trabajo en las siguientes secciones principales además de la presente introducción: 1) evolución de la investigación en CG, profundizando en los principales enfoques, cuestiones y métodos; 2) presentación y análisis de los resultados, así como de algunas de las implicaciones que pueden tener para futuras investigaciones las tendencias observadas; y, por último, 3) conclusiones y bibliografía.

2. EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Los cambios en el entorno organizativo han provocado la adaptación continua de los sistemas de información contables (1) (SIC) a unos niveles de incertidumbre muy elevados en relación con los que se solía operar previamente. La globalización de la economía y de los negocios, provocada por el desarrollo de las comunicaciones y los transportes a nivel mundial, por un lado, así como el desarrollo tecnológico, por otro, han obligado a sus responsables a introducir los cambios necesarios en estos sistemas para adaptar los mecanismos de control a las exigencias de esos nuevos escenarios empresariales.

A continuación abordaremos sucintamente cuáles han sido los principales cambios del entorno, cómo ha evolucionado el papel de los SIC ante éstos, analizaremos las implicaciones de este desarrollo para los contenidos de la información que generan y, finalmente, reflexionaremos sobre el proceso global de transformación.

En cuanto a los orígenes, Blanco Dopico [1994] señala que Solomons, refiriéndose a la Contabilidad de Costes, distingue entre una primera etapa —primeros del siglo xv hasta el tercer cuarto del xix—, caracterizada por el registro contable de la actividad industrial dentro de la teneduría de libros, y una posterior en que se flexibilizan los registros para mejorar la utilidad de la información de cara a la TDD.

TABLA 1
LA INCERTIDUMBRE Y EL PAPEL DE LOS SISTEMAS DE CONTROL

	<i>Incertidumbre sobre los objetivos relativamente baja</i>	<i>Incertidumbre sobre los objetivos relativamente alta</i>
<i>Incertidumbre sobre consecuencias acciones relativamente baja</i>	Máquinas de respuestas	Máquinas de argumentos
<i>Incertidumbre sobre consecuencias acciones relativamente alta</i>	Máquinas de aprendizaje	Máquinas de racionalización

FUENTE: Hopwood [1980, p. 227].

(1) Otley [1980] consideró que el SIC, en un principio, comprendía sólo el cálculo de costes y más tarde se incluyó también la presupuestación.

Centrándose en esta segunda etapa, Anthony [1989, p. 1] y Hopper [1994, p. 1] coincidieron en señalar que las prácticas actualmente asociadas con la CG, habían aparecido en el siglo XIX durante la revolución industrial, introducidas por ingenieros. Sin embargo, posteriormente ha quedado demostrado que estas prácticas ya eran utilizadas al menos desde el siglo XVI [Donoso, 1997; Carmona y otros, 1998; Quattrone, 1998; entre otros].

En cualquier caso, estos primeros sistemas se diseñaron e implantaron en entornos muy estables, en estructuras organizativas centralizadas con centros de responsabilidad perfectamente identificables y, en la mayoría de los casos, con un objetivo empresarial claramente definido, la maximización del beneficio. Según Blanco Dopico [1994, p. 35], «Birnberg, Dopuch, Horgren, Shillinglaw, Jaedicke, etc., podrían representar en este campo el área anglosajona, en tanto que Lauzel, Scheid, Teston, Thomas, etc., por un lado, y Schmidt, Wald, Schmalenbach, Schneider, Gutemberg, etc., por otro, supondrían una representación de autores franceses y alemanes».

En este escenario, su papel era el de un mecanismo de control automático, *Máquina de Respuestas* [Hopwood, 1980, p. 227]. Esta concepción presenta dos características principales. En primer lugar, considera que la CG se compone de una serie de mecanismos de control *a posteriori*. En segundo lugar, asocia a cada problema una solución supuestamente óptima de forma *quasi* automática.

Este modelo quedó desfasado al cambiar radicalmente el entorno por el aumento de la competencia y por la innovación tecnológica. Como consecuencia, se produjo un incremento de la incertidumbre que originó la concepción de los SIC como *Máquinas de Aprendizaje* [Hopwood, 1980, p. 229] que intentan anticiparse a los problemas que provocan en la gestión, los cambios en el entorno y en la propia organización; lo que supone un primer paso hacia la concepción actual de la CG. En esta línea, Johnson y Kaplan [1987] explican la pérdida de relevancia de los primeros SIC entendidos como *Máquinas de Respuestas*, en función de 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 caracterizó al período comprendido entre el final de la II Guerra Mundial y mediados de los setenta (2).

(2) A este respecto, cabe señalar que según Lebas [1996], aún en la actualidad una parte de la doctrina francesa sigue apegada a una aproximación normativa del análisis de costes enfocada en el cálculo del coste de los productos recogida en el *Plan Comptable Général*.

- b) *Externos*.—Los cambios en las tecnologías de la información (TI) y de producción han provocado la adopción de nuevas filosofías de gestión, como la Calidad Total (TQM), la Gestión de Inventarios en Tiempo Real (JIT), la Planificación de Requerimientos de Materias Primas (MRP), por un lado, y de Sistemas Flexibles de Fabricación (FMS) y de Diseño y Fabricación Asistida por Ordenador (CAD/CAM), por otro. Por último, la internacionalización de la economía también ha originado un importante incremento de la competencia.

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 el propósito básico de la CG, el apoyo a la gestión empresarial [Vatter, 1950; ICAEW, 1954].

La transición de los SIC de *Máquina de Respuestas a Máquinas de Aprendizaje* provocada por los cambios comentados supone implícitamente la adopción de un proceso de mejora continua en la gestión. Para el desarrollo de éste 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 información y control [Lyne, 1995], esta nueva forma de entender la gestión no es fácil de asimilar (3).

Esta concepción amplia y proactiva de los SIC [Otley, 1994] obliga a considerar cuestiones como las políticas de reducción de personal, la gestión de los recursos humanos, la adopción de nuevos sistemas para medir el rendimiento como la *Balanced-Scorecard* [Kaplan y Norton, 1992], o la aplicación de los nuevos modelos de asignación de costes basados en las actividades [Innes y Mitchell, 1990]. Una vez incluidas estas cuestiones, podemos afirmar que se alcanza un grado de evolución que nos sitúa en la línea de lo que se entiende en la actualidad por CG.

En lo referente al contenido de la información, como podemos observar en la Tabla 2, el predominio de la información de carácter cuantitativo-financiero ha sido el denominador común hasta la última década aproximadamente. Es decir, esta información era, básicamente, la única propor-

(3) Cawsey y otros [1994, pp. 34-35] constataron en un conjunto de empresas 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 alcanzar exitosamente la mejora, se necesita que el personal cuente con un grado de formación y cualificación elevados, así como una actitud favorable hacia estas prácticas.

cionada por los sistemas para el desarrollo continuo de actividades de planificación y control, a todos los niveles de gestión en las organizaciones. Sin embargo, en este nuevo marco de referencia, el reto consistirá en proporcionar información útil para sus distintos usuarios y niveles de gestión, variando el contenido y las características de la misma. En otras palabras la información empleada para la gestión de las organizaciones en el nuevo entorno, debe ser de carácter múltiple. Así, los usuarios demandarán información histórica y previsional, cuantitativa y cualitativa, financiera y no, externa y interna y con distintos niveles de agregación y de integración [Álvarez-Dardet, 1993; Blanco Ibarra, 1995; Fernández y Muñoz, 1996; Sierra y Escobar, 1996; Blanco Dopico y Aibar, 1999; Broto y Fabra, 1999; Mollo y Larrinaga, 1999; entre otros].

TABLA 2
EVOLUCIÓN DE LAS FUENTES PRIMARIAS DE INFORMACIÓN
PARA LA GESTIÓN

	<i>Era industrial: 1800-1950</i>	<i>Pérdida de relevancia de los SIC: 1950-1980</i>	<i>Era global: 1990-</i>
<i>Para la planificación</i>	Contable	Contable	Contable
<i>Para decisiones sobre Marketing y recursos</i>	No contable	Contable	Contable (modificada por el ABC)
<i>Para controlar individuos y subunidades</i>	No contable	Contable	No contable (clientes y procesos)

FUENTE: Johnson [1992, p. 19].

En la Tabla 3, presentamos los resultados de la revisión efectuada en orden cronológico para conseguir una mayor claridad expositiva, aunque dicha secuencia no puede entenderse estrictamente, ya que existen solapamientos entre las aproximaciones empleadas por los académicos, como lo demuestra que se sigan encontrando trabajos en los que se abordan las principales cuestiones, siguiendo cualquiera de los enfoques analizados. En concreto, se muestran los enfoques que han enmarcado la investigación en CG, el período temporal en que se desarrollaron, las teorías más representativas y sus asunciones básicas, los métodos de investigación empleados, las cuestiones en que se han centrado, la evolución del concepto de SIC y, finalmente, se señalan las revistas principales donde pueden encontrarse los trabajos más representativos de cada uno de los períodos y corrientes analizados.

TABLA 3

APROXIMACIONES EMPLEADAS PARA EL ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

CRONOLOGIA	ORIGEN	TEORIA	ASUNCIONES	METODOLOGIA	CUESTIONES	Concepto SIC	Revistas (4)
Desde los inicios de la CG como parte de nuestra disciplina	USA	<i>Firma:</i> 1. Tª Agencia. 2. Tª Costes Transacción. Coase [1937] Williamson [1975] Se persigue maximizar el beneficio (búsqueda del equilibrio económico).	Racionalidad del individuo, coste de información nulo, ausencia de incertidumbre. CG como medio de control técnico de «disfuncionalidades organizativas».	«Cuantitativismo comportamental inicial y formalizado». Modelizaciones analíticas de los procesos de decisión. Empleo de la teoría. Estadística de la decisión.	Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión de inventarios. Análisis de las desviaciones. Análisis coste-volumen-beneficio; todo ello centrado en el área operativa.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Personas pasivas. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.	TAR
Desde mediados de los setenta	USA y UK	<i>Contingencia:</i> Lawrence y Lorsch [1976] en Organización. Otley [1980] en Management Accounting. Se consideran variables organizativas y del entorno externo.	Racionalidad, determinismo, funcionalismo y simplicidad. Se considera el coste de la información y la incertidumbre. CG como medio de control técnico acorde con objetivos y contingencias.	«Cuantitativismo contingente». Estudios transversales (<i>cross-sectional</i>), grandes encuestas. Análisis estadísticos para identificar las contingencias y sus efectos sobre los SIC.	Identificación de «contingencias» para el diseño de los SIC a nivel operativo y táctico. Estudios de la consistencia entre variables contingentes y SIC. Aproximación no universal y holística.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Personas pasivas. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.	AOS TAR
Desde principios de los ochenta	UK, USA y resto del mundo	<i>Institucional:</i> Interesada por interpretar y explicar el cambio más que el equilibrio económico.	Lo importante es el fin, no el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. CG como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizativos.	«Cualitativismo interpretativo». EDC, estudios etnográficos, observación participante, <i>Grounded Theory</i> . Para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos socio-políticos que son el motor de las mismas.	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación en los SIC. SIC en organizaciones públicas, no lucrativas y en servicios.	Se consideran las personas explícitamente para el estudio de los SIC. Es un paso clave dentro del desarrollo de y evolución del conocimiento en CG.	AOS MAR JMAR
Desde mediados de los ochenta	USA, UK y resto del mundo	<i>Sociología interpretativa:</i> <i>Labor Process</i> , perspectiva fau-couldiana. SICs en dinámicas internas Aspectos sociopolíticos y conductuales.	Lo importante es el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad mediante la alienación. CG como medio socio-técnico de control alienante.	«Cualitativismo alternativo/crítico». Emplea los mismos métodos para el estudio de los SICs. Preocupado por captar aspectos más intangibles como la dominación, conflicto y poder.	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas de gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica en SIC.	Como característica identificativa: la consideración del factor humano a nivel macro.	CPA AAAJ AOS

A continuación pasamos a comentar las distintas aproximaciones empleadas para el estudio de la CG, en el mismo orden expuesto en la Tabla 3. En ésta, se revisan los distintos enfoques en CG, haciendo especial hincapié en: 1) el período temporal donde se desarrollaron; 2) las teorías más representativas, las principales asunciones subyacentes; 3) los métodos empleados; 4) los tópicos en que se han centrado los académicos; 5) la concepción de SIC que se desprende del análisis de estas características y, finalmente, 6) las revistas más representativas.

2.1. LOS ENFOQUES DERIVADOS DEL PENSAMIENTO NEOCLÁSICO

En este subepígrafe nos centraremos en la evolución de las modelizaciones analíticas bajo los postulados neoclásicos que han imperado desde los años cincuenta hasta principios de los ochenta [Hopper, 1994, pp. 4-7].

Aunque existen solapamientos cronológicos, siguiendo a Blanco Dopico [1994, pp. 38-39] podemos distinguir cuatro etapas en función de las asunciones subyacentes en los trabajos. La primera —*de la verdad absoluta*— cubre desde los inicios de la investigación en GG hasta 1960, caracterizándose por centrarse en el cálculo del coste con el máximo rigor y precisión. La segunda —*de la verdad condicional*— abarca la década de los sesenta se origina por la mayor y más especializada demanda informativa y se desarrolla por los avances informáticos y el desarrollo de las técnicas cuantitativas y el sistema presupuestaria. La tercera —*de la verdad costosa*—, década de los setenta, incluye el coste y valor de la información y, sobre todo, la consideración de la incertidumbre. Por último, la cuarta —*de la verdad realizada*— abarca hasta nuestros días y se preocupa especialmente por el control y contempla explícitamente factores comportamentales en los modelos.

Por su importancia, destacamos la Teoría de la Agencia (5) y a la Teoría de los Costes de Transacción, las cuales profundizan en la esencia de las empresas como formas alternativas de organización económica. Ambas derivaciones de la Teoría de la Firma o Contractual, planteada inicialmente por Coase [1937], permiten analizar desde un punto de vista económico, el impacto que la introducción o modificación de los SIC podría tener sobre la organización e incluso sobre los mercados, al transformar los costes de las transacciones —tanto internas como externa—, y, en particular, los relacionados con el contrato de agencia. En concreto,

(5) Pueden verse Baiman [1990], Carmona y Carrasco [1991] y Weber y WeiBenberger [1997], entre otros.

las mejoras en los SIC por un mejor diseño, implantación y explotación, tendría un doble efecto. Por un lado, legitimarían económicamente la preponderancia de la empresa como forma de organización económica, sobre el mercado e incluso sobre otras formas como los clanes [Ouchi, 1979], al conseguir reducir los costes de transacción. Por otro, los SIC serían capaces de aminorar los costes internos provocados por la separación entre propiedad y dirección en las formas organizativas actuales.

Aunque estos planteamientos se centran en estudiar los procesos económicos en los que las organizaciones se ven involucradas, implícitamente están considerados en los estudios realizados en CG [Scapens, 1991; Ezzamel, 1995]. No obstante, según Scapens [1994, p. 305] siguen presentando limitaciones al no analizar otros factores, básicamente sociológicos, determinantes para la comprensión de la actividad económica dentro de las organizaciones.

En cuanto a los métodos, los trabajos realizados bajo estas teorías han empleado técnicas matemáticas para modelizar el comportamiento económico racional de los individuos en las organizaciones [Ashton y otros, 1991, p. 123]. Aunque siguiendo a Anthony [1989, p. 16], los métodos cuantitativos obvian aspectos básicos para explicar el comportamiento de los actores y de las organizaciones, su importancia anterior explica que en los planes de estudio vigentes, los estudiantes continúen aprendiendo técnicas como la programación lineal, los análisis de regresión, etc. [Horngren, 1989, p. 22].

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

- a) Una concepción basada en el análisis y medición de los costes de producción, gestión de inventarios y otros aspectos referidos al área de operaciones que ha dominado desde los inicios de la CG hasta los cincuenta (6). Fue a partir de ahí cuando algunos académicos estadounidenses empezaron a preocuparse por otros aspectos de la CG como el análisis de desviaciones con propósitos de gestión y la utilización de técnicas matemáticas y econométricas que apuntaban hacia el posterior desarrollo de sistemas de control formales [Mattessich, 1980, p. 210].
- b) El dominio de las aproximaciones económicas neoclásicas que hacían hincapié en la necesidad de identificar y asignar costes, bajo modelos analíticos que asumían la racionalidad económica

(6) Para ampliar pueden consultarse de Blanco Dopico [1984], Lebas [1996] y Scherrer [1996], entre otros.

de los actores. El objetivo final era la modelización de todas las actividades económicas, por ejemplo, los modelos de análisis de la varianza y de regresión aplicados a los sistemas de costes, estimaciones y presupuestación, y los análisis coste-volumen-beneficio; para poder alcanzar la maximización del beneficio.

Salvo raras excepciones, como los trabajos de Argyris [1952] y Stedry [1959], hasta la década de los sesenta la incertidumbre y el coste de la información no fueron considerados en los trabajos de CG [Anthony, 1973; Mattessich, 1980; Scapens, 1985 y 1991]; ya que subyace la idea de que los «[...] decisores tienen total disponibilidad de toda la información que necesitan, sin coste alguno y bajo condiciones de certeza total, para estructurar completamente cualquier problema decisional y alcanzar una solución que maximice el beneficio» [Scapens, 1985, p. 185]. A partir de ahí nacieron los modelos analíticos de la Teoría Estadística de la Decisión que comenzaron a considerar la falta de certeza en las decisiones de los agentes internos. Por otro lado, los análisis sobre el valor de la información en situaciones específicas fueron el inicio de la aplicación de la Economía de la Información a la CG. Esto supuso la modelización matemática de las decisiones relacionadas con la elección de los SIC, donde los decisores tenían que evaluar estos sistemas en función del valor de la información, sopesando los costes y beneficios de cada una de las alternativas [Scapens, 1985, p. 108]. Ahora bien, la introducción de estas consideraciones en las técnicas matemáticas y estadísticas para conseguir una modelización más realista de la TDD en CG, parece haber complicado los modelos en vez de acercarlos a la realidad empresarial.

Desde finales de los sesenta hasta mediados de los ochenta, se adopta una nueva concepción de los procesos de gestión en las organizaciones, *Cuantitativismo Comportamental Inicial*, que deja de considerarlos un fenómeno exclusivamente económico, dando cabida al factor humano como componente clave de la TDD [Anthony, 1973, p. 55]. En paralelo, desde mediados de los setenta hasta mediados de los ochenta, predominaron los enfoques basados en la Teoría de la Agencia, *Cuantitativismo Comportamental Formalizado*. Se pretendía explicar con modelos matemáticos, las prácticas observadas en la realidad empresarial. La característica que los distingue de los previamente analizados, es la consideración explícita de aspectos comportamentales, además de la incertidumbre y el valor de la información, para la formalización de la TDD [Scapens, 1985, p. 167].

Esta aproximación ha abordado análisis en escenarios simplificados. Los modelos disponibles se limitaban a un máximo de dos personas y un

solo período temporal. Probablemente en la actualidad, con los avances en *software* y *hardware* y el desarrollo de modelos estadísticos más sofisticados, se puedan considerar más actores y más períodos. No obstante, seguirían teniendo dificultades para expresar correctamente toda la complejidad de las prácticas empresariales.

En definitiva, la Teoría de la Agencia supuso una nueva forma de estudiar la CG, aunque no puede verse ni como la única, ni como la mejor manera, tal como ocurría en los ochenta, sobre todo, en Estados Unidos. Actualmente, el consenso sobre sus limitaciones para la investigación en CG, es bastante amplio y, en consecuencia, su empleo ha ido disminuyendo. No obstante, autores como Baiman [1990, pp. 366-368] y Weber y WeiBenberger [1997] siguen buscando nuevas formas de aproximarse con el modelo principal-agente a la práctica empresarial, denominando a sus trabajos *Investigación Empírica en Teoría de la Agencia*.

2.2. LAS APORTACIONES DE LA TEORÍA DE LA ORGANIZACIÓN: LA APROXIMACIÓN CONTINGENTE

Entre mediados de los setenta y ochenta, surgen una serie de enfoques sobre la CG centrados en los aspectos comportamentales y organizativos. Entre todos ellos, nos ocuparemos de la Teoría de la Contingencia, básicamente, por dos motivos. Por un lado, la preponderancia de este enfoque en la investigación en CG durante el período 1975-1985 y su pervivencia en la actualidad. Por otro, porque la inexistencia de un análisis profundo de las aportaciones de esta aproximación a la CG puede tener dos interpretaciones [Gutiérrez, 1995, pp. 66-67]. La primera sería positiva, al entender que el efecto conjunto de esta variedad de perspectivas (racionalistas, deterministas, etc.), de unidades de análisis (individual, grupal, departamental o global) y de disciplinas (estadística y economía), ha sido beneficiosa para el avance del conocimiento. La segunda es negativa, ya que entiende que la falta de referencias claras para los investigadores puede haber hecho imposible conseguir el consenso mínimo necesario que hubiese permitido un mayor progreso científico.

Siguiendo a Fernández [1999, p. 57], «la aproximación contingente se inició con los trabajos de Woodward [1971] (7), quien estudió las relaciones entre estructura y tecnología. [...] La importancia del medio fue des-

(7) Versión en castellano del trabajo de Woodward publicado en 1958.

tacada desde un punto de vista teórico por Emery y Trist [1965] y empírico por Burns y Stalker [1961] y Lawrence y Lorsch [1967]».

Posteriormente, pasó a denominarse *Teoría Estructural de la Contingencia*. Su premisa básica es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que ésta dependerá del entorno en que se desenvuelvan, lo que según Otley [1980] implica para la CG que el SIC haya de adaptarse también a aquél. Es, por tanto, el contrapunto a las aproximaciones universalistas. Sus principales fundamentos serían:

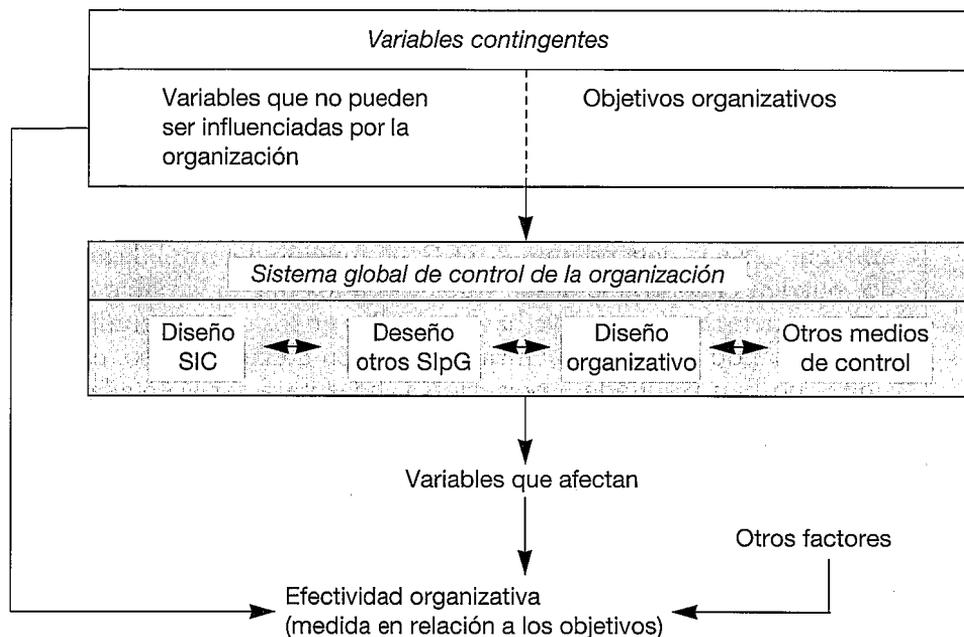
- a) La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos [Pfeffer, 1987; Ramió y Ballart, 1993].
- b) El concepto más importante que introduce esta aproximación es el de acoplamiento (*fit*) entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas. Éste es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento organizativo (RO) mejore en términos de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, esta 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 organizativos y ambientales distintos.
- b) *De selección*.—Se asume que la congruencia entre estructura y contexto se alcanza por selección natural de la dirección, ya que los equipos directivos incapaces de adaptar la estructura de sus organizaciones al entorno, serían sustituidos por otros.
- c) *De sistemas*.—Se entiende como la consistencia interna entre múltiples factores estructurales y contingencias ambientales, por un lado, y el RO por otro.

En adelante aludiremos al *fit* en esta tercera acepción ya que considera la organización globalmente y sus interacciones con el entorno, atendiendo a sus posibles efectos sobre el RO, objetivo principal de la CG. Ahora bien, la primera acepción debe ser complementaria, pues empleándola podríamos identificar relaciones importantes entre variables y entorno, que después habrían de integrarse en el marco global que implícitamente conlleva la tercera.

GRÁFICO 1
MARCO CONTINGENTE PARA EL ESTUDIO DE LOS SC



FUENTE: Otley [1980, p. 421] (8).

Esta teoría tan fructífera para la comunidad académica, ha venido siendo cuestionada [Otley, 1980 y 1995; Weill y Olson, 1989; Iivary, 1992], fundamentalmente, por el carácter estático y la no consideración de factores sociopolíticos en los trabajos iniciales. Estas críticas han permitido ir ampliando y mejorando esta aproximación, como se puede constatar en los trabajos más recientes que siguen esta aproximación, entre los que podemos destacar en nuestro país los de Amat [1992], Amat y otros [1994], Escobar y otros [1997], Aibar [1998], Banegas y Nevado [1999], Dávila [1999], Gimeno y López [1999].

En cuanto a los métodos, han predominado los de carácter estadístico y cuantitativo. Así, en las revisiones sobre la Teoría de la Contingencia destaca que «[...] casi todos los estudios eran de naturaleza cross-sectional [...] sin tener en cuenta si la organización estaba creciendo o pasando

(8) La expresión SipG es la abreviatura de Sistemas de Información para la Gestión.

por un momento delicado» [Pfeffer, 1987, p. 151]. Estos estudios se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando las empresas y tratando estadísticamente los factores que podían influir sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizativa. A este respecto, según Escobar y Lobo [2000] en CG se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes, sus relaciones más significativas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los SIC. Los modelos de regresión múltiple, el análisis de *clusters* y el *path analysis*, han sido los más empleados por los investigadores.

El resultado más común es el hallazgo de relaciones entre las variables ambientales y la dependiente. En CG, en función del nivel de análisis elegido, pueden encontrarse desde trabajos en los que la variable dependiente es la estructura organizativa hasta aquellos en los que se estudia al usuario final, pasando por la estructura del SIC. En cualquier caso, estas conclusiones no han resultado a posteriori 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 resultan bajos con pocas variables, la inclusión de más contingencias los reducen e incluso, hacen desaparecer relaciones antes significativas.

Como consecuencia, muchos trabajos terminan reconociendo limitaciones y haciendo un llamamiento para realizar otros estudios como los de caso (EDC), aunque en este sentido, Chapman [1997] señala que existe un conflicto entre quienes defienden el uso de métodos cualitativos (9) y los que siguen defendiendo los modelos estadísticos cuantitativos.

2.3. LA CORRIENTE INTERPRETATIVA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN: LA TEORÍA INSTITUCIONAL

Surge en CG a principios de los ochenta con unas asunciones que la hacen sustancialmente diferente a la corriente tradicional o funcionalista, entre las que destacan [Scapens, 1994]:

- a) La búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas.
- b) La realidad social emerge y se crea subjetivamente por las personas, posteriormente esta realidad es objetivizada por la interacción humana.

(9) De los trabajos que utilizan EDC en nuestro país, podemos destacar los de Álvarez-Dardet [1993], Amat y otros [1994], Escobar [1996], Blanco Dopico y Aibar [1999], Escobar y Lobo [1999], entre otros.

- c) Se asume un orden social que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través del control social de los mismos.
- d) Busca comprender y explicar cómo se produce y reproduce el orden social.

En función de ello, puede afirmarse que los estudios interpretativos son un medio que nos sirve para dar sentido al mundo social a través del entendimiento de cómo los distintos actores entienden el comportamiento de los demás. Entre los principales enfoques de esta corriente destacan [Puxty, 1993, pp. 7-9]:

- a) *Behavioural Accounting*.—Nace a principios de los ochenta y alcanza su auge hacia mediados de esta década. Se centra en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los SIC. En esta línea, cabe destacar la atención prestada por los investigadores a los presupuestos. Tras ser reformulada, sigue utilizándose, aunque cada vez su peso relativo en la investigación en CG es menor. Entre las revisiones de los trabajos en este área, destacan las de Emmanuel y otros [1985] y Ezzamel y Hart [1987].
- b) *Human Information Processing (HIP)*.—Se deriva de la anterior y se basa en la Teoría Conductual de la Decisión. El HIP se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información. Esta aproximación estudia aspectos relacionados con el diseño de los SIC y es coetánea con la anterior. También podemos encontrar en la literatura especializada revisiones relevantes de la misma, como la de Libby [1981] y Ezzamel y Hart [1987].
- c) *Teoría institucional*.—Este enfoque ha sido extensamente empleado en el estudio de las organizaciones como muestra Scott [1995] (10). En el ámbito de la CG, aunque su empleo ha sido más reciente, presenta un elevado potencial, motivo por el que le hemos prestado una especial atención.

Para comprender los postulados institucionales hay que abordar el concepto de *campo organizativo*, entendido como el entorno donde se ubica la organización. Toda institución se inserta en un campo que puede de-

(10) En nuestro país podemos señalar los de Carrasco y Larrinaga [1996], Araujo [1997], Araujo y otros [1999], Araujo y Vélez [2000], además de los de carácter histórico reseñados en la nota 10. En Francia destacan los trabajos de Meric [1997] y Bourguignon [2000].

finirse por unas características intrínsecas a la firma y otras externas. Entre las primeras pueden destacarse las diferentes líneas de productos, el tamaño, etc. En las segundas, el sector económico en el que opera, su localización, la legislación aplicable y con quienes interactúa: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc. Así pues, el campo organizativo permite identificar las distintas instituciones internas y externas a la empresa para analizar su impacto sobre la CG, así como las posibles interrelaciones entre ellas.

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

- a) La incorporación de académicos de otras disciplinas a la CG como Willmott, Miller y Armstrong en el Reino Unido, y Covaleski y Dirsmith en Estados Unidos.
- b) Un apreciable consenso entre los investigadores en CG sobre las limitaciones de las modelizaciones economicistas para explicar la compleja realidad empresarial y el distanciamiento de la Teoría Contingente de dicha realidad y de la actividad directiva, al enfocarse casi de forma exclusiva en macrovariables, tales como el tamaño, la estrategia, la tecnología, la edad, etc. [Hopper, 1994, pp. 10-11].

Los trabajos en CG que siguen este enfoque pueden dividirse en dos grandes tipos. Por un lado, los que se enfocan en los aspectos puramente sociológicos [Carmona y otros, 1998] y, por otro, los que se centran en las cuestiones económicas relacionadas con la institucionalización de tales prácticas [Scapens, 1994]. Estas dos tendencias, aunque tienen múltiples puntos en común, poseen implicaciones muy diversas para la CG que pasamos a desarrollar someramente.

La base común de ambas tendencias considera la CG como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro [Humphrey y Scapens, 1992, p. 5; Miller, 1994, p. 1; Burns, 1995, p. 236]. Es decir, no se limita a medir y a controlar las dinámicas y flujos organizativos relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la TDD, sino que la acción de las personas hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes en función de intereses individuales, grupales y organizativos. De esta forma, las técnicas empleadas en CG para controlar y planificar pueden usarse para intervenir en la actividad de las firmas alterando lo que sería el curso *normal* de los procesos dentro de la organización, entendida como ins-

titución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser *creada* de acuerdo con determinados intereses.

2.3.1. *El institucionalismo sociológico*

Esta corriente se fundamenta en que el análisis de los elementos culturales, tales como los símbolos, los sistemas cognitivos y las creencias normativas —entre otros— en el funcionamiento de las organizaciones [Scapens, 1994, p. 313; Carmona y otros, 1998, p. 3]; contribuye a entender el contexto institucional en que éstas se desenvuelven.

En este sentido, puede observarse cómo los cambios en el contexto institucional de la empresa a lo largo del tiempo, afectan a su comportamiento, lo que hace y cómo lo hace. Así pues, este marco permite contextualizar e interpretar los cambios en las prácticas empresariales en escenarios sociales específicos donde se desarrolla la acción directiva, por lo que resulta especialmente adecuado para la realización de estudios de carácter histórico (11).

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

2.3.2. *El marco institucional-económico*

Scapens [1994, pp. 303-314] siguiendo una aproximación de corte más económico, defiende el estudio del cambio dentro de la organización, por lo que introduce en el estudio de la CG el análisis de dimensiones sociales, políticas y culturales. Esto posibilita explorar las posibilidades de la CG para proporcionar una base institucional a la TDD y la creación de expectativas y creencias, en la medida en que las prácticas de CG proporcionan coherencia social y significado al comportamiento or-

(11) En España destacan los trabajos de Gutiérrez [1997], Macías [1999], Núñez [1999], Gutiérrez y Núñez [2000].

ganizativo y, a su vez, dan significado a las actividades diarias de los individuos y grupos en las organizaciones.

Se diferencia del resto de la literatura institucional en la unidad de análisis. Mientras en las formulaciones originales de la Teoría Institucional se estudiaban los aspectos institucionales —*macroprocesos externos a la firma* [Scott, 1995, pp. 1-14]— y sus potenciales efectos sobre las organizaciones; en el Marco Institucional-Económico se pretende interpretar el funcionamiento de las empresas como instituciones en función de los procesos internos, lo que podríamos denominar *microinstitucionalismo*. Este objetivo lleva aparejadas implicaciones metodológicas que pasan por el desarrollo de trabajos de campo intensivos que impliquen al mayor número posible de miembros de la firma [Lukka, 1999].

Seguindo a Burns [1995, p. 231], los principales postulados del Marco Institucional-Económico son los siguientes:

- a) Las rutinas e instituciones son realmente importantes. La CG es un gran conjunto de rutinas, siendo su papel institucional reconocido dentro y fuera de la firma.
- b) La CG constituye un proceso social que debe ser investigado como tal, si se quiere comprender su verdadero papel dentro de las organizaciones.
- c) Por su carácter evolucionista, es válido para interpretar los procesos de cambio.
- d) Al ser la CG un importante instrumento de gestión, es necesario estudiar sus valores sociales implícitos.
- e) La racionalidad no está siempre presente en la actuación de las personas, no siendo los procesos de CG una excepción.
- f) La CG es un fenómeno complejo que ha de considerar al hombre en toda su dimensión, no exclusivamente la vertiente económica (*homo economicus*).
- g) Los estudios sobre CG requieren aproximaciones globales —holísticas— que consideren el contexto de una forma amplia, mas allá de las explicaciones puramente económicas y considerando explícitamente el contexto institucional.
- h) La CG puede ser un instrumento de poder, por lo que ignorar este hecho podría ser subestimar un elemento fundamental para analizar los procesos de cambio.

Esta visión de la CG como conjunto de rutinas dentro de la firma, implica un papel instrumental, ya que estas rutinas son un instrumento que «[...] proporciona estabilidad y significado, legitiman las interacciones entre individuos internos y con agentes externos a la organización. Ade-

más, aumentan y refuerzan el conocimiento de la firma lo que a su vez se transforma en influencias sobre los procesos de toma de decisiones» [Burns, 1995, p. 222].

Finalmente, es necesario considerar cómo la organización, en general, y sus prácticas en particular, de forma directa o indirecta, se ven influenciadas por la acción de otras instituciones externas. En este sentido, está generalmente aceptado que «la Contabilidad de Gestión no puede ser y no debe ser estudiada como una práctica organizativa aislada de los contextos social e institucional más amplios en los que opera» [Miller, 1994, p. 9]. A esto hay que añadir que al ser la CG una institución dentro de la organización, compuesta a su vez por otras instituciones sociales, las interacciones entre todas ellas resultan fundamentales para el estudio de la práctica de nuestra disciplina en las firmas.

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

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

2.4. LA APROXIMACIÓN CRÍTICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Desde mediados de los ochenta, han surgido enfoques que pueden agruparse bajo la denominación de *críticos*, cuyo objetivo es interpretar y explicar el papel de los mecanismos de control en las organizaciones desde perspectivas menos convencionales: marxistas, postmodernistas, etc. Entre sus asunciones principales destacamos [Larrinaga, 1999]:

- a) La negación de los hechos por ser mentiras y la afirmación de las ideas como verdad. Así, los criterios para juzgar las teorías sólo son válidos temporalmente y en el contexto que se formularon.
- b) Las potencialidades internas de las personas son alienables mediante el empleo de mecanismos restrictivos.
- c) La realidad empírica se objetiviza mediante su interpretación intersubjetiva.
- d) El conflicto es una característica fundamental y endémica de la sociedad.

- e) La injusticia e ideología a nivel socioeconómico inhiben la creatividad y la racionalidad de las personas.

Del análisis de estas asunciones, puede afirmarse que el papel de la CG no es neutro, sino que es un dispositivo de control que puede instrumentalizarse por los individuos para condicionar el comportamiento de la organización hacia el logro de sus objetivos particulares. Por lo tanto, estas teorías permiten analizar el papel de la CG dentro del SIC global y el papel de sus responsables en las dinámicas internas a la organización.

En concreto, podemos encontrar enfoques *críticos* centrados en aspectos sociológicos, políticos y comportamentales tanto de la organización, como de los individuos como miembros de la misma. Estas aproximaciones *alternativas* han sido empleadas profusamente en nuestra disciplina en los últimos quince años. Fruto de este esfuerzo nace una serie de trabajos que nos proporcionan una visión global del panorama actual de esta corriente para la investigación en CG, entre los que destacan los de Hopper y Powell [1985], Cooper y Hopper [1987], Puxty [1993], Roslender [1995] y Larrinaga [1999].

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

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

- a) *Perspectivas marxistas*.—Se basan en el estudio del antagonismo, la división y la lucha de clases. Siendo la CG un medio de explotación de los trabajadores, se pone más énfasis en él que en el objetivo organizativo. Entre los enfoques, destacamos el *Labour Process* por ser el más empleado. Sostiene, básicamente, que la CG es un instrumento al servicio del capitalismo que instrumentalizado en las organizaciones, permite alienar y explotar a los trabajadores para conseguir más fácilmente sus objetivos. Destacan los trabajos de Hopper y otros [1987] y Hopper y Armstrong [1991].
- b) *Perspectivas postmodernistas*.—Se basan en el análisis de las diferencias entre los mundos presentes en la organización: natural, social y subjetivo. Pretenden explicar el comportamiento de los

individuos y las dinámicas organizativas en función de las interrelaciones entre dichos mundos. Entre ellas, destaca el enfoque *Foucauldiano*, extensamente empleado para estudiar las relaciones poder-conocimiento dentro de las organizaciones. Entre los numerosos trabajos realizados, destacan los de Miller y O'Leary [1987] y Ezzamel [1994].

2.5. MÉTODOS CUALITATIVOS EMPLEADOS EN LAS CORRIENTES INTERPRETATIVA Y CRÍTICA

El motivo que nos ha llevado a estudiar los métodos cualitativos —EDC, estudios etnográficos y *Grounded Theory* (12)— en CG es doble. En primer lugar, son cada vez más empleados por los investigadores en CG. En segundo, son los que se utilizan tanto en la aproximación interpretativa como en la crítica.

Yin fue pionero en proponer métodos cualitativos para estudiar fenómenos organizativos. En su opinión, todos ellos, al menos en principio, les son aplicables con independencia de que la investigación a desarrollar tenga carácter exploratorio, descriptivo o explicativo. Por ello, reconoce que resulta aconsejable plantear claramente a priori el objetivo y luego elegir el método más apropiado para alcanzarlo, evitando así inconsistencias.

El EDC es una estrategia de investigación que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando diferentes técnicas de búsqueda de evidencia, tales como el análisis documental, entrevistas, cuestionarios, observación no participante, etc.; con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad [Yin, 1994, pp. 11-13]. En concreto, constituye el método que más ventajas presenta en CG, al permitir estudiar la mayoría de las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno bajo análisis [Yin, 1993, p. 64]. Puede ser usado tanto para la conceptualización teórica de un fenómeno nuevo, por ejemplo, la investigación de las técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas. Finalmente, se trata de la estrategia más flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea,

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

como por permitir la inclusión de información de naturaleza cuantitativa y cualitativa.

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

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

En la Tabla 4 se resumen las diferencias básicas entre los tres métodos principales de investigación cualitativa. Como puede observarse, no son nítidas. Además, existen trabajos donde el EDC es la estrategia principal complementada por observación participante, *Grounded Theory* o estudios etnográficos. Aunque en menor cuantía, también se da el caso opuesto, en el que el EDC ve reducido su papel a la recogida de datos o en fases iniciales del estudio empírico.

TABLA 4
ASUNCIONES IMPLÍCITAS EN LOS PRINCIPALES MÉTODOS
DE INVESTIGACIÓN CUALITATIVA

ASUNCIÓN/METODOLOGÍA	EDC	ETNOGRAFÍA	GROUNDED THEORY
A) <i>Diseño:</i>			
1) Asume una única realidad objetiva	SÍ	NO	SÍ
2) Puede usarse para la conceptualización teórica	SÍ	SÍ	SÍ
3) Favorece la contrastación teórica	SÍ	NO	NO
4) Considera el contexto como parte esencial del fenómeno	SÍ	SÍ	SÍ
B) <i>Recogida/análisis datos:</i>			
1) Técnicas de recogida	Múltiples	Observación participante	Múltiples
2) Técnicas de análisis	Cuantitativa o/y cualitativa	Mayoritariamente cualitativa	Solo cualitativa

FUENTE: Adaptada de Yin [1993, p. 64].

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

A continuación pasamos a profundizar en algunas cuestiones sobre los EDC, tales como sus variantes, las distintas posturas existentes en la doctrina acerca de la elaboración de la estrategia del EDC, cómo puede entenderse el papel de técnicas como la observación participante dentro del mismo.

El EDC ha sido analizado por especialistas en CG [Scapens, 1990; Humphrey y Scapens, 1992; Otley y Berry, 1994], en Sistemas de Información [Kaplan y Duchon, 1988; Cavaye, 1996] y en *Management* [Eisenhardt, 1989; Pettigrew, 1990], para adaptarlo a sus respectivas áreas. En CG se ha utilizado mucho en consonancia con una tendencia investigadora que propugnaba una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea [Bhimani, 1996, p. 221], rompiendo con una tradición que lo había llevado a aislarse de la práctica [Hopwood, 1983, p. 302].

Entendemos que los EDC que mejor se adaptan a la investigación en CG son, por un lado, los exploratorios para la identificación del origen de determinadas prácticas y, por otro, los explicativos para interpretar y aclarar las causas de las prácticas empresariales previamente identificadas. Ahora bien, en nuestra opinión, se podría incluso afirmar que en la mayoría de los EDC existe una fase preliminar en la que predomina la faceta exploratoria, mientras que más tarde priman los planteamientos explicativos.

En cuanto su elaboración, existe un amplio debate entre los partidarios de:

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

Estas dos posturas son los dos polos de un continuo en el que se puede situar cualquier otra variante. Si se pretenden explicar las nuevas técnicas relacionadas con los cambios tecnológicos, los investigadores habrán de dirigirse a las empresas con un marco teórico poco definido, preocupándose mucho más por la observación e interpretación de los fenómenos que están emergiendo, para conceptualizarlos mediante la obtención de

evidencia. Por el contrario, en el análisis de los fenómenos más tradicionales o su reformulación, los EDC estarán más orientados a la contrastación que a la creación de nuevas teorías.

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

Por último, aunque se mantiene el debate sobre la posibilidad de generalizar los resultados de los EDC, nos posicionamos con quienes defienden un proceso de validación externa a través de otros EDC, que permitiría una generalización teórica de los resultados [Hägg y Hedlund, 1979; Bonache, 1999]. Esta generalización analítica se fortalecería si encontrásemos EDC que hayan planteado hipótesis similares y lo más importante, si en un futuro se contrastasen las mismas hipótesis, lo que supondría seguir un procedimiento lógico inductivo para conceptualizar los fenómenos empresariales. En este punto, una biblioteca de casos [Escobar, 1997], podría jugar un papel fundamental al proporcionar información para realizar la validación externa, contribuyendo así a organizar y orientar el esfuerzo investigador en CG. Este proceso de conceptualización teórica sería similar al de cualquier ciencia, ya que cada EDC se asimila a un experimento que en la medida que fortalezca las hipótesis planteadas, permitirá la generalización teórica. No obstante, hay que recordar que un proceso similar de carácter estadístico no sería correcto, ya que la generalización con fines de predicción, resulta totalmente imposible, incluso para instituciones que se hayan estudiado previamente.

3. RESULTADOS E IMPLICACIONES PARA LA INVESTIGACIÓN

En este apartado, presentamos los resultados más relevantes de la revisión realizada, así como las principales implicaciones que pueden tener sobre en los enfoques y métodos a emplear y las cuestiones a investigar en CG.

Con carácter previo, queremos manifestar dos consideraciones generales. La primera es la aceptación de una concepción amplia de la CG co-

mo un sistema de información capaz de suministrar información relevante para la gestión empresarial, entendiéndolo dentro de un proceso continuo de planificación y control que se desarrolla en un entorno social y organizativo que ha de ser considerado. La segunda es el reconocimiento de que la complejidad de la gestión empresarial, su gran importancia social y las distintas perspectivas desde las que se ha abordado su estudio, han originado una gran diversidad de enfoques, métodos y cuestiones estudiadas. En este panorama, la principal ventaja de la adopción de una concepción amplia como la expuesta, es su capacidad para englobar a las múltiples aproximaciones teóricas utilizadas, muchas de ellas provenientes de disciplinas afines.

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

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

La importación de los postulados de la Teoría Contingente a la CG puso de manifiesto la importancia de considerar el contexto en el diseño de los SIC. Los primeros trabajos realizados bajo esta perspectiva, eran mayoritariamente deterministas, como lo demuestra la asunción de la hipótesis de racionalidad económica que suponía concebir implícitamente los SIC como mecanismos de control reactivos a los cambios en el entorno.

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

Estos cambios en las escuelas de pensamiento no han sido radicales. Por el contrario, las tres corrientes principales han cohabitado e incluso

conviven todavía, aunque en distinto grado. Así, en la actualidad, mientras resulta más complicado encontrarse estudios con base exclusivamente económica, la Teoría de la Contingencia sigue presente, explícita o implícitamente, en la mayoría de las investigaciones en CG y la Teoría Institucional se ha perfilado junto a ella desde mediados de los noventa como una de las más empleadas.

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

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

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

Por su parte, los métodos cualitativos son cada vez más empleados en CG, en consonancia con el giro que se ha producido en los enfoques teóricos. Curiosamente, muchos autores que defendieron los modelos analíticos económicos, fueron los primeros en adoptar perspectivas comportamentales y organizativos para permitir entender mejor cómo funcionaba la CG en la práctica. En nuestros días, puede afirmarse que existe un consenso bastante apreciable en CG sobre la necesidad de utilizar los métodos cualitativos por su capacidad para soportar las aproximaciones con un mayor componente sociopolítico, de cara al análisis de las prácticas tal y como *realmente* se producen en las empresas.

Entre todos ellos, el EDC es considerado el método más importante, básicamente, por dos razones. En primer lugar, se trata de una estrategia

de investigación flexible capaz de englobar todas las técnicas de recolección de evidencia, tales como el análisis de documentación, entrevistas, encuestas, etc.; permitiendo la triangulación entre las mismas de cara a su validación. En segundo lugar, no hemos encontrado características distintivas significativas entre los otros dos métodos analizados —estudios etnográficos y *grounded theory*— que nos permitan diferenciarlos nítidamente del EDC, por lo que, en nuestra opinión, estos dos métodos podrían ser interpretados como variantes particulares de aquél.

En cuanto a las cuestiones estudiadas en CG, son muy diversos, ya que coexisten los trabajos que abordan los más novedosos, con los que siguen tratando los clásicos o las reformulaciones de éstos, en función de nuevas teorías o por el empleo de nuevos métodos. En este sentido, hay que reconocer que estos continuos replanteamientos de las cuestiones clásicas han sido la principal fuente de ideas para la investigación en CG.

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

- a) En un principio, bajo la influencia de planteamientos básicamente economicistas, los trabajos se centraban en los temas más clásicos relacionados con el cálculo, reparto y asignación de costes. Más tarde, comenzaron a estudiarse cuestiones como los presupuestos, el análisis de desviaciones, los sistemas de medición de rendimiento, con especial referencia a los indicadores financieros y no, los cuadros de mando, etc.
- b) Como consecuencia del desarrollo tecnológico, comienzan a estudiarse, por un lado, cuestiones relacionadas con la aparición de nuevas tecnologías de producción y de técnicas de gestión de operaciones, tales como las de fabricación flexible (*Automated and Flexible Manufacturing Techniques*) y el JIT, TQM, MRP, etc., respectivamente. Por otro lado, el avance en las TI abrió un amplio debate sobre el impacto en la gestión y en los SIC de su introducción en las organizaciones. Ambos desarrollos tecnológicos provocan un cambio importante en la estructura de costes de las empresas, disminuyendo fuertemente los directos y aumentando de forma sustancial los indirectos. Esto originó la aparición de nuevos planteamientos en los sistemas de gestión (ABM) y de cálculo y asignación de costes (ABC), que han sido ampliamente estudiados.

- c) El auge del sector terciario, la evidente necesidad de mejorar la gestión en el Sector Público y el crecimiento de la importancia de las entidades sin ánimo de lucro en la economía, han planteado nuevos retos a los investigadores en CG [Atkinson y otros, 1997]. En una primera aproximación, muchos autores impulsaron el empleo de las técnicas de gestión empleadas en el sector privado, lo que provocó un importante fracaso. Por ello, comienzan a aparecer trabajos en los que se replantea el papel del SIC y se propone una visión más amplia como sistema global de control de gestión, prestando especial atención a los sistemas de control del RO, en los que se da cabida a información de carácter cuantitativo no financiero e incluso cualitativo, para dar respuesta a las particularidades de estas entidades.
- d) La consideración de la supervivencia empresarial como objetivo último de la misma y del factor humano como su recurso crítico para alcanzarla, ha planteado en CG la necesidad de cuestionarse el papel de los SIC en relación con este particular *activo intangible*. En concreto, comienzan a analizarse los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, la gestión del conocimiento, básicamente en las *knowledge-intensive firms*. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan dentro de la gestión y de la CG. En esta misma línea, y como fruto de la creciente importancia social adquirida por los planteamientos conservacionistas, se produjo la incorporación a la CG de cuestiones relacionadas con el medio ambiente, entre los que destacan la consideración de los costes medioambientales, la utilización de indicadores de RO de carácter cuantitativo, la obtención de una ventaja competitiva sostenible en base al establecimiento de estrategias *respetuosas* con el medio, etc.

Como se manifestó con anterioridad, a continuación presentamos las principales implicaciones que pueden tener para la investigación futura en CG, en los enfoques, los métodos y las cuestiones; las tendencias y los cambios observados.

En primer lugar, parece claro que se va a seguir manteniendo la actual variedad en los trabajos sobre CG, e incluso puede que aumente debido a la incorporación de sus nuevas variantes y combinaciones entre ellos. Así, la investigación en CG seguirá realizándose, en su mayoría, de tal manera que permita el empleo de cualquier tipo de conceptualización teórica capaz de aumentar la comprensión de la fenomenología relacionada con la gestión empresarial, con el objetivo de mejorarla. Esto se tra-

duce en la necesidad de articular un enfoque ecléctico, donde se reformulen los planteamientos económicos a la luz de las teorías que mejor nos acerquen al conocimiento de la compleja realidad empresarial.

Esto va a implicar la consideración de las complejas interrelaciones entre el comportamiento de los individuos como tales, formando parte de grupos y de la organización, las características formales e informales y la influencia de los factores ambientales; para poder comprender y explicar como las dinámicas de cambio organizativo y la resistencia al mismo, pueden incidir sobre la gestión empresarial. Todo ello, en una trayectoria de mejora continua que nos permitiría ir consiguiendo el objetivo de supervivencia de la empresa.

En esta línea, entendemos que es importante seguir trabajando para acortar el desfase existente entre la práctica y la investigación en CG. Este acercamiento ha de producirse mediante la adopción de un enfoque teórico como el antes expuesto y el empleo de métodos de investigación adecuados para estudiar los problemas que acucian en la práctica a los directivos. Esto tendría un efecto doblemente positivo, por un lado, podrían mejorarse los procesos y las dinámicas organizativas, en definitiva, la gestión y el RO. Por otro, tal como se ha podido constatar en el Reino Unido, se produce un efecto multiplicador sobre el avance del conocimiento en CG, debido a la colaboración entre ambos colectivos. En este sentido, también es justo reconocer que existe una importante presión sobre los investigadores proveniente de los sistemas de promoción académica que en algunos casos priman el volumen sobre la calidad de la investigación.

En cuanto a los métodos de investigación, su validez estará en función de los objetivos perseguidos en cada trabajo. Así, se seguirán utilizando todos ellos en función del fenómeno a estudiar y el enfoque desde el que se aborde. Al hilo de esto, una vez salvadas las reticencias iniciales sobre los métodos cualitativos, entendemos que seguirán utilizándose de forma creciente por su aptitud para profundizar en la comprensión de la complejidad empresarial, debido a su carácter global, flexibilidad y capacidad explicativa. En concreto, los EDC presentan un futuro prometedor en la investigación en CG, como estrategia principal o complementaria para determinar relaciones causa-efecto. No obstante, hay que reconocer que los requisitos necesarios para su correcta elaboración y, sobre todo, la dificultad para conseguir la imprescindible colaboración de las empresas; hacen que su utilización sea complicada. También es justo reconocer que posee un elevado atractivo para los investigadores, ya que el hecho de abandonar los despachos y entrar en contacto directo con la problemática empresarial, resulta altamente gratificante, lo que ayuda a supe-

rar los inconvenientes anteriores. En ningún caso, esto debe llevarnos a no reconocer las dificultades que existen, en especial en nuestro país, para su correcta realización.

Para finalizar, podemos agrupar las cuestiones de investigación más interesantes en un futuro próximo, en las siguientes áreas [Atkinson y otros, 1997]:

- a) La necesidad de entender más ampliamente y de forma más activa el papel de la información económico-financiera como apoyo a la TDD tácticas y estratégicas, y en especial, en organizaciones como empresas de servicios, pertenecientes al Sector Público y entidades sin ánimo de lucro. Esto obligará a estudiar la fijación de nuevos indicadores de RO y mecanismos de incentivos acordes con los mismos.
- b) Dado que el diseño de los SIC es parte del organizativo, resulta indispensable adecuar la estructura y la CG como mecanismo de control. Así, el desarrollo de nuevas formas organizativas fomentará áreas de interés como la medida del rendimiento de los grupos de trabajo, la redefinición de los centros de responsabilidad, etc.
- c) El papel de la CG en los procesos de cambio organizativo, con especial atención a los desarrollos que proponen su necesaria readaptación para mejorarlo mediante la identificación de nuevas medidas de la eficacia y eficiencia de la organización, es decir, el diseño de nuevos sistemas de medición del rendimiento en las que se considere explícitamente además de información financiera, cualquier otra de carácter cuantitativo y cualitativa que pudiera afectar a la supervivencia. Asimismo, entendemos que ha de seguirse estudiando el papel de la CG en los procesos de aprendizaje organizativo como mecanismo proactivo que propicia el cambio. Para ello, es necesario considerar la gestión del conocimiento en la empresa, o sea, la problemática asociada a la gestión de los recursos humanos, entendidos como el factor más importante en la empresa para la consecución de sus objetivos.

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

4. CONCLUSIONES

Hemos de comenzar señalando que se ha detectado una gran variedad en los trabajos sobre CG. Puede observarse como los investigadores emplean prácticamente todas las combinaciones posibles entre enfoques teóricos, métodos y cuestiones. Además, la creciente tendencia a la multidisciplinariedad está posibilitando la incorporación de nuevas aproximaciones teóricas y metodológicas con las que abordar las cuestiones clásicas, amén de las que siguen surgiendo, básicamente, como consecuencia de los avances tecnológicos.

Asimismo, los posicionamientos normativo-deductivos y aproximaciones apriorísticas, pierden importancia en favor del positivismo inductivo. En paralelo, han proliferado los trabajos empíricos que tratan de analizar las necesidades de información para la gestión y los modelos de decisión de los usuarios internos, para mejorar así el proceso de TDD.

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

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

En relación a las cuestiones estudiadas, cabe señalar que si bien en un principio, los trabajos se centraron en las más clásicas, actualmente lo hacen sobre aquellas relacionadas con las nuevas tecnologías de producción y técnicas de gestión de operaciones, las TI y su impacto en la gestión y sobre el papel de los SIC, la mejora de la gestión en el Sector Público y en las entidades sin ánimo de lucro, los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, la gestión del conocimiento, básicamente en las *knowledge-intensive firms* y, por tanto, el papel de la CG con relación al factor humano como su

recurso más crítico. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan dentro de la gestión y de la CG.

Las tendencias generales antes señaladas —conceptualización más amplia de la CG, preponderancia de enfoques positivistas y organizativos, en especial la Teoría Contingente, empleo creciente de los métodos de investigación cualitativos—, han podido observarse también en Alemania y Francia, lo que parece corroborar una creciente convergencia entre los países europeos acerca de la CG, favorecida también por la globalización económica mundial. No obstante, pueden seguirse apreciando algunas diferencias debidas a la influencia de los contextos sociales y culturales de cada país.

Ante este nuevo panorama, la CG está llamada a jugar un papel fundamental en la mejora de la gestión en un ambiente caracterizado por una elevada incertidumbre, lo que provoca que tenga que responder al aumento de las necesidades informativas, en términos cuantitativos, cualitativos y de frecuencia. Aunque para ello contamos con las TI, en nuestra disciplina resulta necesario profundizar en la naturaleza y evolución de las necesidades informativas de quienes se ocupan de la CG. Esto probablemente, provocará una necesaria ampliación de su ámbito informativo, dentro del que habrá que considerar información financiera y no, cuantitativa y cualitativa, interna y externa, previsional e histórica. Para ello, retomando las palabras de Sáez [1988] ha de seguirse un planteamiento positivista en la investigación que implicaría el desarrollo de un mayor número de trabajos empíricos en CG, para lo que se necesita impulsar una colaboración más estrecha entre empresarios y académicos.

5. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. [1999]: *V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión: Ponencias y Comunicaciones*, Ed. ASEPUC, Leganés.
- 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.
- AIBAR, B. [1998]: «Una Propuesta de Sistematización del Proceso de Diseño e Implantación del Sistema de Información de Gestión. Análisis Empírico de la Gran Empresa Gallega», *Revista de Contabilidad*, vol. 1, n.º 2, pp. 19-47.
- ÁLVAREZ-DARDET, C. [1993]: *Análisis Estratégico del Coste: Estudio de un Caso*, Ed. ICAC, Madrid.
- AMAT, J. M.^a [1992]: «Management Accounting Systems in Spanish Firms», *European Accounting Review*, n.º 1, pp. 1-25.

- AMAT, J. M., y AMAT, O. [1994]: *La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos*, Ed. AECA, Madrid.
- AMAT, J. M.^a; CARMONA, S., y ROBERTS, H. [1994]: «Context and Change in MAS: a Spanish Case Study», *Management Accounting Research*, n.º 5, pp. 107-122.
- ANTHONY, R. N. [1973]: *Some Fruitful Directions for Research in Management Accounting*, en DOPUCH Y REVSINE [1973], pp. 37-68.
- [1989]: «Reminiscences about Management Accounting», *Journal of Management Accounting Research*, n.º 1, pp. 1-20.
- ARAUJO, P. [1997]: «Cambio Contable y Presión Institucional: Estudio de un Caso», *Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka*, Universidad Carlos III, Madrid.
- ARAUJO, P.; ÁLVAREZ-DARDET, C., y CUEVAS, G. [1999]: «Accounting Information in the Strategic Process: An Approach to Spanish Reality», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- ARAUJO, P., y VÉLEZ, M.^a L. [2000]: «New Public Management, Change and Legitimation: An Exploratory Study in a Spanish Local Government», *Comunicación presentada al XXIII Congreso de la EAA*, Munich.
- ARGYRIS, C. [1952]: *The Impacts of Budgets on People*, Ed. Ithaca, New York.
- ARNOLD, J.; CARSBURG, B., y SCAPENS, R. W. (eds.) [1980]: *Topics in Management Accounting*, Ed. Philip Alan Publishers, Oxford.
- ASHTON, D.; HOPPER, T., y SCAPENS, R. W. (eds.) [1991]: *Issues in Management Accounting*, Ed. Prentice-Hall, New York.
- (eds.) [1995]: *Issues in Management Accounting —2nd Edition—*, Ed. Prentice-Hall, New York.
- ATKINSON, A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E., y WU, A. [1997]: «New Directions in Management Accounting Research», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 79-108.
- BAIMAN, S. [1990]: «Agency Theory Research in Management Accounting: A Second Look», *Accounting, Organizations and Society*, July, pp. 341-372.
- BANEGAS, R., y NEVADO, D. [1999]: «Propuestas para la Renovación del Control de Gestión en la Empresa», *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3, pp. 19-49.
- 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, pp. 473-492.
- BHIMANI, A. (ed.) [1996]: *Management Accounting European Perspectives*, Ed. Oxford University Press, Oxford.
- BIRKETT, W. P. [1998]: «Management Accounting in Europe: A View from Down-Under», *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 485-494.
- BLANCO DOPICO, M.^a I. [1994]: *Contabilidad de Costes*, Ed. Ediciones Pirámide, Madrid.
- BLANCO DOPICO, M.^a I., y AIBAR, B. [1999]: «La Información Estratégica como Base del Proyecto y Plan de Empresas: Estudio de un Caso», en AA.VV. [1999].
- BLANCO DOPICO, M.^a I., y GAGO, S. [1993]: *Las Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión*, en SÁEZ, A. (ed.) [1993], pp. 67-110.

- BLANCO IBARRA, F. [1988]: *La Contabilidad de Gestión como Instrumento para la Toma de Decisiones*, en Universidad de Málaga [1988], pp. 279-288.
- [1995]: «La Contabilidad de Dirección Estratégica como Apoyo a la Excelencia Empresarial», *Partida Doble*, n.º 39, pp. 25-32.
- BONACHE, J. [1999]: «El Estudio de Casos como Estrategia de Construcción Teórica: Características Críticas y Defensas», *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas*, n.º 3, pp. 123-140.
- BOURGUIGNON, A. [2000]: BUSCAR EN MUNICH.
- BROTO, J. J., y FABRA, L. A. [1999]: «Are Present Accounting Criteria Suitable to Evaluate Business Managers Conduct? Capability of Corporate Managers to Deal with Processes of Value Creation», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- BURNS, J. [1995]: *The Institutionalization of Accounting Routines: KENAO Ltd*, en VAGNEUR, WILKINSON y BERRY (eds.) [1995], pp. 221-238.
- CARMONA, S. (ed.) [1993a]: *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*, Ed. ICAC, Madrid.
- [1993b]: *La Crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión: Una Perspectiva Española*, en CARMONA, S. (ed.) [1993], pp. 483-542.
- CARMONA, S., y CARRASCO, F. [1991]: *La Asignación de Costes y la Teoría de la Agencia*, en UNIVERSIDAD DE SANTANDER (ed.) [1991], pp. 979-987.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M., y GUTIÉRREZ, F. [1998]: «Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville», *Accounting Historians Journal*, vol. 25, n.º 1, pp. 115-147.
- CARMONA, S.; GUTIÉRREZ, I., y CÁMARA, M. [1999]: «A Profile of European Accounting Research: Evidence from Leading Research Journals», *European Accounting Review*, vol. 8, n.º 3, pp. 463-480.
- CARRASCO, F., y LARRINAGA, C. [1996]: *El Poder Constitutivo de la Contabilidad: Consideraciones sobre la Cuestión Medioambiental*, en ICAC [1996], pp. 65-83.
- CASTELLÓ, E. [1996]: *Los Sistemas de Control de Gestión en el Actual Entorno Empresarial*, en ICAC [1996], pp. 85-112.
- CAVAYE, A. L. [1996]: «Case Study Research: A Multi-Faceted Research for IS», *Information Systems Journal*, vol. 6, n.º 3, pp. 227-242.
- CAWSEY, T.; DESZCA, G., y TEALL, H. D. [1994]: «Management Control Systems in Excellent Canadian Companies», *Management Accounting Issues Paper 5*, Ed. The Society of Management Accountants of Canada.
- CHAPMAN, C. [1997]: «Reflections on a Contingent View of Accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 2, pp. 189-205.
- COASE, R. H. [1937]: «The Nature of the Firm», *Economica*, pp. 387-405.
- COOPER, D., y HOPPER, T. [1987]: «Critical Studies in Accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 5, pp. 407-414.
- DÁVILA, A. [1999]: «Incentive Systems in New Product Development», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- DONOSO, R. [1997]: «On the Accounting Practices of the Treasury of the Casa de la Contratación de Indias in Sevilla between 1503 and 1717», *Comunicación presentada al XX Congreso de la EAA*, Graz.

- DOPUCH, N., y REVSINE, L. (eds.) [1973]: *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*, Ed. Centre for International Education and Research in Accounting, Illinois.
- DORNER, E., y KLOCK, J. [1984]: «A Survey of Management Accounting Research from a German View», en HOPWOOD y SCHREUDER [1984].
- DRAZIN, R., y VAN DE VEN, A. H. [1985]: «Alternative Forms of Fit in Contingency Theory», *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 514-539.
- EISENHARDT, K. [1989]: «Building Theories from Case Study Research», *Academy of Management Review*, vol. 14, n.º 4, pp. 532-550.
- EMMANUEL, C. R.; OTLEY, D. T., y MERCHANT, K. [1985]: *Accounting for Management Control*, Ed. Van Nostrand. Reinhold.
- ESCOBAR, B. [1996]: *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información: El caso MAIS*, en ICAC [1996], pp. 113-138.
- [1997]: *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información*, Ed. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla.
- ESCOBAR, B.; FRESNEDA, M.^a S., y VÉLEZ, M.^a L. [1997]: «Factores Determinantes del Éxito en la Implantación de los Sistemas de Información Contables», *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 3, n.º 1, pp. 43-60.
- ESCOBAR, B., y LOBO, A. [1999]: «A Contingent Approach to the Role of Management Accounting Systems in a Corporation Take-Over», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- [2000]: «Aportaciones de la Teoría Contingente al Estudio de los Sistemas de Control en las Organizaciones: Un Metanálisis», *Revista Europea de Dirección y Administración de Empresas*, en prensa.
- EZZAMEL, M. [1994]: «Organizational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in its Organizational Context», *Organization Studies*, vol. 15, n.º 2, pp. 213-240.
- [1995]: *Transfer Pricing*, en ASHTON, HOPPER y SCAPENS (eds.) [1995], pp. 137-158.
- EZZAMEL, M., y HART, H. [1987]: *Advanced Management Accounting: An Organizational Emphasis*, Ed. Cassell Educational, London.
- FERNÁNDEZ, A., y MUÑOZ, C. [1996]: «La Actuación Estratégica de la Empresa y la Contabilidad de Gestión», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, n.º 89, pp. 821-836.
- FERNÁNDEZ, Z. [1999]: «El Estudio de las Organizaciones (La Jungla Dominada)», *Papeles de Economía Española*, n.º 78-79, pp. 56-77.
- GIMENO, J., y LÓPEZ, A. [1999]: «El Controller ante la Nueva Era de la Información de Gestión en la Empresa. Contrastes Empíricos en el Sector Español del Automóvil», *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3, pp. 51-72.
- GLASSER, B. G., y STRAUSS, A. L. [1967]: *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Ed. Weidenfeld & Nicholson, London.
- GONZALO, J. A., y CARMONA, S. [1995]: *Las Claves de Futuro en Contabilidad de Costes*, en ICAC [1995], pp. 11-19.

- GUTIÉRREZ, I. [1995]: «El Estado de la Investigación en Dirección de Empresas a través de las Publicaciones Periódicas Especializadas», *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de Empresa*, vol. 1, n.º 1, pp. 65-79.
- GUTIÉRREZ, F. [1997]: «Privatisation and Management Accounting Systems: A Spanish Case Study», *Comunicación presentada al XX Congreso de la EAA*, Graz.
- GUTIÉRREZ, F., y NÚÑEZ, M. [2000]: «Explaining Change in Spain during the Second Half of the Eighteenth Century Using Institutional Theory», *Comunicación presentada al XXIII Congreso de la EAA*, Munich.
- HÄGG, I., y HEDLUND, G. [1979]: «Case Studies in Accounting Research», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n.º 1-2, pp. 134-143.
- HOLZER, H. P. (ed.) [1980]: «Management Accounting 1980», *Proceedings of the University of Illinois Management Accounting Symposium*, University of Illinois, Illinois.
- HOPPER, T. [1994]: «The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View», *Working Paper*, University of Manchester.
- HOPPER, T., y ARMSTRONG, P. [1991]: «Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n.º 5-6, pp. 405-438.
- 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, pp. 429-465.
- HOPPER, T.; STOREY, J., y WILLMOTT, H. [1987]: «Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectical View», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 5, pp. 437-456.
- HOPWOOD, A. G. [1980]: *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en ARNOLD, CARLSBERG y SCAPENS (eds.) [1980], pp. 221-240.
- [1983]: «On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 287-305.
- HOPWOOD, A. G., y MILLER, P. (eds.) [1994]: *Accounting as Social and Institutional Practice*, Ed. Cambridge University Press, Cambridge.
- HOPWOOD, A. G., y SCHREUDER, H. (eds.) [1984]: *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*, Ed. Free University Press, Amsterdam.
- HORNGREN, C. T. [1989]: «Cost and Management Accounting: Yesterday and Today», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 21-32.
- HUMPHREY, C., y SCAPENS, R. W. [1992]: «Theories and Case Studies: Limitation or Liberation», *Working Paper 92/4*, University of Manchester, Manchester.
- ICAC [1996]: *Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En homenaje al Profesor Angel Sáez. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión*, Ed. ICAC, Madrid.
- ICAEW [1954]: *Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose*, Ed. ICAEW, London.
- IGLESIAS, J. L. [1992]: «El Papel de la Contabilidad de Gestión en los Sistemas Integrados de Gestión», *Partida Doble*, n.º 20, pp. 4-11.

- IVARY, J. [1992]: «The Organizational Fit of Information Systems», *Journal of Information Systems*, vol. 2, pp. 3-39.
- INNES, J., y MITCHELL, F. [1990]: *ABC: A Review with Case Study*, Ed. CIMA, Londres.
- JOHNSON, H. T., y KAPLAN, R. S. [1987]: *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Ed. Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN, B., y DUCHON, D. [1988]: «Combining Qualitative and Quantitative Methods in Information System Research: A Case Study», *Management Information System Quarterly*, vol. 4, pp. 479-490.
- KAPLAN, R. S., y NORTON, D. [1992]: «The Balanced Scorecard: Measures the Drive Performance», *Harvard Business Review*, vol. 1, pp. 71-79.
- LARRINAGA, C. [1999]: «Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión», *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3, pp. 103-131.
- LAWRENCE, P. R., y LORSCH, J. W. [1967]: *Organization and Environment*, Ed. Division Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- LEBAS, M. [1996]: *Management Accounting Practice in France*, en BHIMANI [1996].
- LIBBY, R. [1981]: *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*, Ed. Prentice Hall, New York.
- LIZCANO, J. [1995]: «Nuevas Tendencias y Aplicaciones Prácticas de la Contabilidad de Gestión», *Comunicación presentada al V Congreso Nacional de Economía*.
- LUKKA, K. [1999]: «The Approaches to Field Research in Management Accounting», *Ponencia presentada al I Workshop on New Directions in Management Accounting*, EIASM, Bruselas.
- MACÍAS, M. [1999]: «Privatisation and Accounting Systems Change: The Case of the Spanish Tobacco Company (1887)», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- MACINTOSH, N. B. [1998]: «Management Accounting in Europe: A View from Canada», *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 495-500.
- MALLO, C.; KAPLAN, R. S.; MELJEM, S., y GIMÉNEZ, C. [2000]: *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*, Ed. Prentice Hall, Madrid.
- MATTESSICH, R. V. [1980]: *Management Accounting, Past, Present and Future*, en HOLZER (ed.) [1980], pp. 209-240.
- MERIC, J. [1997]: BUSCAR EN GRAZ.
- MILLER, P. [1994]: *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*, en HOPWOOD y MILLER (eds.) [1994], pp. 1-39.
- MILLER, P., y O'LEARY, T. [1987]: «Accounting and the Construction of the Governable Person», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 3, pp. 235-265.
- NÚÑEZ, M. [1999]: «Individuals and the Institutionalization of Accounting Practices», *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- OTLEY, D. T. [1980]: «Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n.º 4, pp. 413-428.

- OTLEY, D. T. [1994]: «Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework», *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 289-300.
- [1995]: *Some Issues in Management Control*, en VAGNEUR, WILKINSON y BERRY [1995], pp. 1-3.
- OTLEY, D. T., y BERRY, A. J. [1994]: «Case Study Research in Management Accounting and Control», *Management Accounting Research*, vol. 5. n.º 1, pp. 45-65.
- OUCHI, W. [1979]: «A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms», *Management Science*, vol. 25. n.º 9, pp. 833-848.
- PETTIGREW, A. M. [1990]: «Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice», *Organization Science*, vol. 1, n.º 3, pp. 267-292.
- PFEFFER, J. [1987]: *Organizations and Organization Theory*, Ed. Pitman, London.
- PUXTY, A. G. [1993]: *The Social and Organizational Context of Management Accounting*, Ed. Academic Press, London.
- QUATTRONE, P. [1998]: «On the Genesis of Managerialism: The Society of Jesus in Sicily (16th-17th Centuries)», *Comunicación presentada al XXI Congreso de la EAA*, Antwerp.
- RAMIO, C., y BALLARD, X. [1993]: *Teoría de la Organización*, Ed. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid.
- RIPOLL, V. M. [1996]: *Cambios en la Mentalidad del Contable en los Nuevos Entornos*, en ICAC [1996], pp. 415-430.
- ROSLENDER, R. [1995]: *Critical Management Accounting*, en ASHTON, HOPPER y SCAPENS (eds.) [1995], pp. 65-86.
- SÁEZ, A. [1988]: *Contabilidad de Gestión: Situación Actual y Perspectivas*, en Universidad de Málaga (ed.) [1988], pp. 207-239.
- (ed.) [1993]: *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*, McGraw-Hill, Madrid.
- SÁEZ, A.; FERNÁNDEZ, A., y GUTIÉRREZ, G. [1993]: *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión (vols. 1 y 2)*, Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- SÁEZ, A.; FERNÁNDEZ, A.; TEXEIRA, J., y VAQUERA, M. [1996]: *Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice*, en BHIMANI (ed.) [1996], pp. 180-198.
- SCAPENS, R. W. [1985]: *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, Ed. MacMillan Press, London.
- [1990]: «Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Method», *British Accounting Review*, vol. 22, n.º 3, pp. 259-281.
- [1991]: *Management Accounting: A Review of Recent Developments*, Ed. MacMillan Press, London.
- [1994]: «Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice», *Management Accounting Research*, vol. 5, n.º 3-4, pp. 301-322.
- SCHERRER, G. [1996]: *Management Accounting: A German Perspective*, en BHIMANI [1996].
- SCOTT, W. R. [1987]: *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*, Ed. Prentice Hall, Englewood Cliff.

- SCOTT, W. R. [1995]: *Institutions and Organizations*, Ed. SAGE Publications, London.
- SHIELDS, M. D. [1998]: «Management Accounting in Europe: A Perspective from the States», *Management Accounting Research*, n.º 9, pp. 501-513.
- SIERRA, G. J. [1993]: «Sistemas de Información y Contabilidad para la Gestión», *Ponencia al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Universidad de Sevilla.
- SIERRA, G. J., y ESCOBAR, B. [1996]: «La Información para la Gestión Empresarial», *Partida Doble*, n.º 67, pp. 47-49.
- SIERRA, G. J., y RODRÍGUEZ, P. (eds.) [1997]: *Información Contable para la Gestión*, Ed. Atril, Sevilla.
- STEDRY, A. G. [1959]: *Budget Control and Cost Behavior*, Ed. Prentice-Hall, New York.
- STRAUSS, A., y CORBIN, J. [1990]: *Basics of Qualitative Research. Grounded Theory Procedures and Techniques*, Ed. SAGE Publications, London.
- UNIVERSIDAD DE MÁLAGA (ed.) [1988]: *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga.
- UNIVERSIDAD DE SANTANDER (ed.) [1991]: *IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santander.
- VAGNEUR, K.; WILKINSON, C., y BERRY, A. J. (eds.) [1995]: *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*, Proceedings of the III International Management Control System Symposium, Sheffield.
- VATTER, W. J. [1950]: *Managerial Accounting*, Ed. Prentice Hall, New York.
- WEBER, J., y WEIBENBERGER, B. E. [1997]: «Redisign German Management Accounting: A Coordination-Based Approach», *Comunicación presentada al XX Congreso de la EAA*, Graz.
- WEILL, P., y OLSON, M. H. [1989]: «On Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems», *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, n.º 1, pp. 59-86.
- WILLIAMSON, O. E. [1975]: *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*, Ed. Free Press, New York.
- YIN, R. K. [1993]: *Applications of Case Study Research*, Ed. SAGE Publications, London.
- [1994]: *Case Study Research: Design and Methods*, Ed. SAGE Publications, London.