

XV
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD GERENCIAL, REVISIÓN DE SU ESTADO ACTUAL

Área de Investigación: Contaduría

AUTORAS

Dra. María Isabel Blanco Dopico

Catedrática

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Santiago de Compostela

España

isabel.blanco.dopico@usc.es

981563100

M.A. Rosalba Martínez Hernández

Docente

Facultad de Contaduría y Administración

Universidad Autónoma de San Luis Potosí

México

rosalba.martinez@usc.es

834.9916-23

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

RESUMEN

La ausencia de fronteras definidas así como el gap entre teoría y práctica, características de la Contabilidad de Gerencial o Contabilidad de Gestión, suponen la necesidad de un marco claro de referencia que nos permita delimitarla así como la necesidad de incrementar los esfuerzos por parte de los académicos para construir un cuerpo común de conocimientos, acorde al ejercicio de la práctica profesional. Adicionalmente la necesidad de adaptación al cambio dado el dinamismo del entorno, pone de manifiesto la importancia de su reconocimiento y la relevancia de su análisis, con la finalidad de conocer el campo de estudio que comprende e identificar los límites de referencia en que se desarrolla a través de una revisión de la literatura previa, principal fuente en la investigación en nuestra materia, centrándonos para ello en las revistas internacionales de nuestro campo que reflejen la estructura básica de su estado actual, destacando los tópicos, teorías y métodos más empleados en ella.

Palabras clave: Management Accounting, Theories, Methods.

PONENCIA

INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD GERENCIAL, REVISIÓN DE SU ESTADO ACTUAL.

INTRODUCCIÓN

Blanco (2000) y López y Blanco (2002) entre otros, hacen énfasis en delimitar claramente el campo de estudio de la contabilidad de gestión y el marco conceptual que le es propio, sus relaciones con otras áreas científicas y el tipo de cuestiones a analizar, todos ellos puntos de referencia relevantes para la justificación de nuestra disciplina como una área de conocimiento no cubierta por otras disciplinas académicas. Por ello se hace necesario no sólo clarificar suficientemente qué se entiende por contabilidad de gestión, sino también, alcanzar la

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

caracterización científica de aquella, estableciendo las normas, las reglas de procedimiento y los criterios del método de investigación que permitan seleccionar teorías y formulaciones de carácter científico, lo que supone la construcción de una arquitectura conceptual que logre superar la situación actual de nuestra disciplina caracterizada por: 1) la ausencia de fronteras definidas, 2) el gap entre teoría y práctica, así como 3) la necesidad de adaptación al cambio.

La investigación en contabilidad de gestión ha dado lugar en las últimas décadas a diferentes agendas, corrientes o líneas de investigación, cada una con su propio sello distintivo. Su revisión ha sido materia de estudio de diferentes autores, entre cuyas aportaciones hemos considerado como base de nuestro trabajo el realizado por López y Blanco (2002), quienes en su momento consideraban que, más allá de los problemas metodológicos, el punto crítico de la contabilidad de gestión se caracteriza por la existencia de nuevas exigencias informativas derivadas de un nuevo modo de entender la estrategia como camino hacia el cambio en la permanencia, unido a procedimientos, técnicas y filosofías empresariales, en una economía marcada por la internacionalización, la toma de decisiones a tiempo real, la virtualidad y el *feedback* informativo¹. En consecuencia se acentúan la enorme amplitud de tópicos con los que se enfrenta el investigador, como consecuencia tanto de las presiones informativas como de la ampliación de las organizaciones implicadas: públicas o privadas, lucrativas o no (cultura, defensa, enseñanza, sanidad, religiosas, etc.).

Todo ello nos lleva a cuestionar cuáles han sido los tópicos que han propiciado la discusión y el desarrollo de nuestra materia, cuáles son los que han dado opción a continuar su desarrollo con futuras líneas, consideradas novedosas por los académicos y cuáles son las que han despertado el interés en éstos por investigar, qué cambios se han presentado en la publicación al respecto y con qué teorías y métodos se han abordado, así como el interés en ofrecer una panorámica general no exhaustiva sobre diferentes áreas y trabajos que se suelen considerar de interés, mediante la selección de aquellos que analizan los tópicos de los artículos publicados en revistas de impacto para nuestro campo.

¹ En una etapa, la actual, donde el foco de atención es la nueva economía y los aspectos sociales, el cambio y la permanencia; las técnicas e instrumentos son la economía virtual y digital ampliando el número de partícipes y la movilidad acelerada de los valores institucionales, económicos y sociales.



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD GERENCIAL

Ante la importancia de presentar una panorámica actual de la contabilidad de gestión que dé continuidad al trabajo que han llevado a cabo algunos autores a través de revisiones bibliográficas y análisis de diferentes agendas de investigación, hemos considerado para desarrollar este apartado la revisión de los medios de comunicación más importantes, las revistas académicas o profesionales que destacan en el ámbito internacional, en las que se identifican numerosos ítems de investigación y, en particular, los trabajos previos de revisión bibliográfica.

En este sentido hemos consideramos como punto de partida para la búsqueda de trabajos similares, diferentes trabajos de revisión de artículos publicados en contabilidad de gestión, tanto el de Shields (1997) como el de Scapens y Bromwich (2001), ya referidos por López y Blanco (2002), utilizando como fuente principal las revistas más significativas de influencia internacional en nuestro campo. Asimismo, analizamos los trabajos de Luft y Shields (2003), Mensa et. al. (2004), Hesbord et. al (2007) y el de Lindsquist y Smith (2009), con respecto a la forma en que cada estudio aborda y diferencia los tópicos en contabilidad de gestión, la taxonomía que emplean para clasificarlos así como la disciplina y metodología utilizadas.

Shields (1997), con la finalidad de revisar el estado de la investigación en contabilidad de gestión, así como de identificar oportunidades de investigación analiza 152 artículos ordenados y clasificados por tópicos, entornos, teorías, métodos de investigación y resultados. Estos artículos han sido publicados por autores norteamericanos durante los años 1990-1996 en seis revistas relevantes en nuestra disciplina: Accounting, Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting Research; y Journal of Management Accounting Research.

Scapens y Bromwich (2001), siguiendo la línea de Shields (1997), realizan la revisión de 178 artículos publicados en la revista Management Accounting Research de la que son editores, entre los años 1990 y 1999, diferenciando en dos períodos de tiempo², con la finalidad de comparar la tendencia seguida. Como resultado proponen una agenda de investigación con

² Los comprendidos entre los años 1990 y 1994, con 72 artículos publicados, y 1995-1999, con 106 artículos.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

base en la descripción de la diversidad de artículos publicados desde su primer volumen en 1990, momento en el que el campo de la contabilidad se estaba extendiendo con la introducción de nuevas propuestas teóricas y con el creciente uso de los métodos de investigación de campo. Su trabajo sigue la estructura correspondiente a los tópicos, escenarios de investigación, orientaciones teóricas y métodos de investigación.

Por su parte, Luft y Shields (2003) se proponen dar respuesta a las interrogantes ¿Qué es investigado? ¿Cuál es la forma en que se explica esta investigación? y ¿Con qué nivel de análisis?. Para ello estudian 275 artículos publicados antes de 2002 en seis revistas líderes: Accounting, Organizations and Society, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, Journal of Management Accounting Research, The Accounting Review. Consideran únicamente aquellos artículos que proporcionaban evidencia empírica a nuestro campo y que explicaban alguna causa, efecto o variación consistente con la teoría que respalda dicha evidencia empírica, obteniendo como resultado un resumen gráfico que describe las corrientes de investigación principales.

La totalidad de los artículos publicados por cuatro revistas: Accounting, Organizations and Society, The Accounting Review, Journal of Accounting and Economics y Journal of Accounting Research son analizados por Mensa et. al. (2004). En su estudio excluyen las revistas que consideran dedicadas específicamente a la contabilidad de gestión, con la finalidad de conocer el grado relativo de independencia de la investigación en contabilidad de gestión de las disciplinas relacionadas (primer objetivo) y de analizar si la investigación en contabilidad de gestión apoyada en la economía supone mayores contribuciones que la realizada con apoyo en otras disciplinas relacionadas (segundo objetivo). De esta forma, identifican 281 artículos propios de nuestra materia, así como los tópicos que se abordan, aplicando la taxonomía de Shields respecto del tema, entorno y teoría.

Hesbord et. al. (2007), realizan una revisión de la contabilidad de gestión en el período comprendido entre el año 1981-2000, a través de los artículos publicados en nuestra materia en diez revistas: Behavioral Research in Accounting; Contemporary Accounting Research; Journal

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

of Accounting and Economics; Journal of Accounting and Literature; Journal of Accounting Research; Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research; Review of Accounting Studies; The Accounting Review. Utilizan la taxonomía de Shields y comparan la clase de tópicos estudiados, los métodos de investigación empleados y la fuente de las disciplinas utilizadas en esas revistas y entre ambas décadas. En una segunda parte se centran en la comunidad de los académicos en el campo de la contabilidad de gestión, analizando indicadores de citas y redes sociales que revelan la relación entre ellos, así como la influencia de los individuos en la investigación en contabilidad de gestión.

En cuanto a Lindsquist y Smith (2009), estudian 186 artículos publicados en la Journal of Management Accounting Research entre 1989 y 2008; examinan, primero, la presencia nacional e internacional de la revista, después realizan su análisis siguiendo la taxonomía utilizada por Hesbord (2007) para realizar una taxonomía por contenido de los artículos en fuente de disciplinas, métodos de investigación y contribuciones. Presentan también una serie de indicadores, que permiten examinar el rol de la revista en los últimos veinte años.

Como resumen de este apartado presentamos la tabla 1, donde se aprecia el análisis realizado en sus estudios por los autores citados, se identifican las revistas y el número de artículos publicados en ellas, así como el horizonte temporal en el que se trabajó.



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Tabla 1. Algunos estudios que analizan el estado de la Contabilidad de Gestión a través de artículos publicados en revistas especializadas.

Fuente	Estudio	Autor	Año	Revistas***	Artículos Horizonte
JMAR	Research in management accounting by North Americans in the 1990s.	Shields, M.	1997	AOS, TAR, CAR, JAE, JAR, JMAR	152 1990-1996
MAR	Management Accounting Research: the first decade.	Scapens, R. & Bromwich, M.	2001	MAR	178 1990-1999
AOS	Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research.	Luft, J., Shields M.	2003	AOS, CAR, JAE, JAR, JMAR, TAR.	275 -
JMAR	Does Managerial Accounting Research Contribute to Related Disciplines? An Examination Using Citation Analysis.	Mensa, Y., Hwang, N., Wu, D.	2004	AOS, TAR, JAE, JAR.	1777* 281** 1986-2000
Handbook of Management Accounting	Management Accounting: A bibliographic study. Journal of Management Accounting.	Hesford, J., Lee, J., Stede, V.	2007	AOS, BRIA, CAR, JAE, JAL, JAR, JMAR, MAR, RAS, TAR	916 1981-2000
JMAR	Research: Content and Citation	Lindsay, T., Smith, G.	2009	JMAR	186 1989-2008
* Artículos de Contabilidad.		EAR : European Accounting Review			
** Artículos de Contabilidad de Gestión.		JAE : Journal of Accounting and Economics			
*** Nomenclatura de las Revistas Analizadas.		JAL : Journal of Accounting and Literature			
AOS : Accounting, Organizations and Society		JAR : Journal of Accounting Research			
BRIA : Behavioral Research in Accounting		JMAR : Journal of Management Accounting Research			
CAR : Contemporary Accounting Research		MAR : Management Accounting Research			

Fuente: Elaboración propia con datos de Shields (1997), Scapens y Bromwich (2001), Mensa et. al. (2004), Hesbord et. al. (2007), Lindsay y Smith (2009).

Tópicos Estudiados

Las tablas 2 y 3 que, reflejan la estructura de tópicos investigados, cronológicamente correspondientes a los artículos publicados en las revistas especializadas en contabilidad de gestión, atienden a la taxonomía empleada por Shields (1997), Scapens y Bromwich (2001), Mensa et. al. (2002), Hesbord et. al. (2007), y Lindsay y Smith (2009). La tabla 2. Taxonomía utilizada en algunos estudios de contabilidad de gestión exhibe cada uno de los tópicos y, subtópicos, así como cada elemento comprendidos en ellos, en tanto que la tabla 3 refleja los resultados de los tópicos de estos estudios.

Del análisis de Shields (1997) para el período 1990-1996, reflejado en la tabla 3 (Panel A), se destaca que el 56% de los artículos pueden clasificarse dentro del tópico de sistemas de

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

control de gestión, 32% dentro de los temas relativos a costes, 7% en otros temas administrativos, y solo un 5% se refiere a tópicos relacionados con información y sistemas, además de mostrar un claro énfasis en control de gestión básicamente en el contexto del ciclo de planificación y control anual. Respecto del control a largo plazo (presupuesto de capital, decisiones de inversión, planificación del desempeño, medición o incentivos, a largo plazo), encuentra que fué menos investigado, probablemente por la carencia de teorías de ciencias sociales, el reducido acceso a los datos y el largo plazo de estudio que ser requiere para captar la dinámica temporal en dichos estudios.

Tabla 2. Taxonomía Utilizada en algunos estudios de Contabilidad de Gestión.

Shields, M. 1997	Scapens, R. & Bromwich, M. 2001	Mensa, Y, et al. 2004	Hesford, J, et al. 2007	Lindquist, T, y Smith, G. 2009
1 Sistemas de control de gestión	1 ABC	1 Sistemas de control de gestión	1 Costes	1 Sistemas de control de gestión
1.1 Incentivos	2 Otras técnicas avanzadas	1.1 Incentivos	1.1 Asignación de costes:	1.1 Medidas del desempeño y evaluación
1.2 Presupuestas	- Costes por objetivos	1.2 Presupuestos	- Gastos indirectos	- Medidas del desempeño
1.3 Medidas del desempeño	- Administración de la calidad	1.3 Medidas del desempeño	- Joint costs	- Sistemas de incentivos
1.4 Precios de Transferencia	- Administración basada en el tiempo	1.4 Precios de Transferencia	- Análisis Cost drivers	- Consecuencias para el desempeño y comportamiento org.
1.5 Responsibility accounting	- Manufactura de clase mundial	1.5 Responsibility accounting	ABC	- EVA, ingreso residual
1.6 Control Internacional	- Contabilidad de Gestión Japonesa	1.6 Control Internacional	- costes de capacidad	1.2 Control organizacional
2 Contabilidad de costes	3 Presupuestos de costes	2 Contabilidad de costes/Gestión	1.2 Otros temas contables de Costes:	1.3 Presupuestos
2.1 Contabilidad analítica de costes en general	4 Presupuestos, costes estándar	2.1 Contabilidad analítica de costes en general	- Variaciones de costes	- Por objetivos
2.2 Asignación de costes	5 y desviaciones	2.2 Asignación de costes	- Información de costes para la toma de decisiones	- Presupuesto participativo
2.3 ABC	6 Sistemas de contabilidad e costes y técnicas	2.3 ABC	1.3 Prácticas de Costes:	- Presupuesto relacionado a comportamientos disfuncionales
2.4 Product costing	7 EVA e ingreso residual	2.4 Product costing	- Emergencia, desarrollo o disminución de sistemas	1.4 Presupuesto de capital. Relacionado con las
2.5 Variaciones de costes	8 Prácticas en la contabilidad de gestión	2.5 Variaciones de costes	de costes sobre el tiempo o en lugares específicos	decisiones de inversión y recursos de asignación:
3 Gestión de costes	9 Cambio, Contabilidad de Gestión	2.6 Gestión de costes	1.4 Múltiple	costes de oportunidad, costes relevantes y hundidos
3.1 Calidad	10 Gestión y control organizativo	2.7 Calidad	2 Control	1.5 Investigaciones de control internacional en el impacto de
3.2 Justo a Tiempo, JIT	11 Medición del rendimiento	2.8 Justo a Tiempo, JIT	2.1 Presupuestos:	la cultura nacional
3.3 Uso de los costes para la toma de decisiones	12 Gestión estratégica	2.9 Uso de los costes para la toma de decisión	- Por objetivos	2 Contabilidad de costes
3.4 Benchmarking	13 Contratación, remuneración e incentivos	2.10 Benchmarking	- Presupuesto participativo	2.1 Asignación de costes
3.5 Historia	14 Otros	2.11 Historia	- Presupuesto rel. a comportamientos disfuncionales	- Gastos indirectos
4 Cost Drivers	15 Investigación y desarrollo, corto plazo y	2.12 Cost Drivers	2.2 Presupuesto de capital. Relacionado con las	- Joint costs
5 Contabilidad de gestión, información y sistemas	sostenibilidad medioambiental	3 Contabilidad de gestión, información y sistemas	decisiones de inversión y recursos de asignación:	- Análisis Cost drivers
6 Métodos y teorías de investigación		4 Otros Tópicos	costes de oportunidad, costes relevantes y hundidos	- ABC
7 Presupuesto de capital y decisiones de inversión		4.1 Métodos y teorías de investigación	2.3 Medición del desempeño y evaluación	- costes de capacidad
		4.2 Presupuesto de capital y decisiones de inver	- Medidas del desempeño	2.2 Otros temas contables de Costes
			- Sistemas de incentivos	- Variaciones de costes
			- Consecuencias para el desempeño y comportamiento org.	- Información de costes para la toma de decisiones
			2.4 Control Organizacional	2.3 Prácticas de Costes
			- Sistemas de control en las organizaciones	- Emergencia, desarrollo o disminución de sistemas
			no clasificables en las otras categorías de control	de costes sobre el tiempo o en lugares específicos
			2.5 Control internacional	2.4 Múltiples costes
			- Diferencias culturales en sistemas de control entre países	3 Otros Temas Administrativos
			- Efecto de la cultura nacional en el control organizacional	3.1 Sistemas de información contables (AIS)
			2.6 Múltiple	3.2 Benchmarking
			- Otros	3.3 Justo a Tiempo, JIT
			3.1 Sistemas de información contables (AIS)	3.4 Métodos de investigación y teorías
			3.2 Benchmarking	3.5 Administración estratégica como vínculo entre la estrategia
			3.3 Calidad (TQM)	organizacional y el sistema contable de gestión
			3.4 Justo a Tiempo (JIT)	3.6 Precios de Transferencia
			3.5 Métodos de investigación y teorías	3.7 Otros tópicos diversos en administración
			3.6 Administración estratégica como vínculo entre la estrategia	
			organizacional y el sistema contable de gestión	
			3.7 Precios de Transferencia	
			3.8 Múltiple	

Fuente: Elaboración propia con datos de cada uno de los artículos referidos.



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Tabla 3. Resultados de los tópicos, en los estudios del estado de la Contabilidad de Gestión.

Panel A) Shields, M. (1997)			Panel B) Scapens, R. & Bromwich, M. (2001)			Panel C) Luft, J., Shields M. (2003)		
1 Sistemas de control de gestión	85	56%	1 ABC	12	7%	1 Presupuestos a un nivel individual		A
2 Contabilidad de costes	24	16%	2 Otras técnicas avanzadas	12	7%	2 Causas y efectos del presupuesto en la organización y niveles de subunidad		B
3 Gestión de costes	14	9%	3 Presupuestos de capital	11	6%	3 Planeación y control		C
4 Cost Drivers	11	7%	4 Presupuestos, costes estándar y desviaciones	13	7%	4 La implementación del cambio en la contabilidad de gestión		D
5 Contabilidad de gestión, información y sistemas	7	5%	5 Sistemas de contabilidad e costes y técnicas	19	11%	5 Medidas de desempeño e incentivos		E
6 Métodos y teorías de investigación	6	4%	6 Precios y precios transferencia	5	3%	6 Contratación y control		F
7 Presupuesto de capital y decisiones de inversión	5	3%	7 EVA e ingreso residual	5	3%	7 Juicios individuales y decisiones		G
Total	152	100%	8 Prácticas en la contabilidad de gestión	29	16%	8 Contabilidad de gestión en su contexto histórico y social		H
			9 Cambio, Contabilidad de Gestión	20	11%	10 Proceso de cambio organizacional y la relación de realidades financieras y operacionales		I
			10 Gestión y control organizativo	14	8%			
			11 Medición del rendimiento	20	11%			
			12 Gestión estratégica	9	5%			
			13 Contratación, remuneración e incentivos	5	3%			
			14 Otros	4	2%			
			Total	178	100%			

Panel D) Mensa, Y., et al (2004)		
1 Sistemas de control de gestión	56	20%
2 Contabilidad de costes/Gestión	162	58%
3 Contabilidad de gestión, información y sistemas	44	16%
4 Otros Tópicos	19	7%
Total	281	100%

Panel E) Hesford, J., et al (2007)		
1 Costes		19%
1.1 Asignación de costes:	140	15%
1.2 Otros temas contables de Costes:	21	2%
1.3 Prácticas de Costes:	15	2%
1.4 Múltiple	1	0%
2 Control		70%
2.1 Presupuestos:	134	15%
2.2 Presupuesto de capital. Relacionado con las	47	5%
2.3 Medición del desempeño y evaluación	148	16%
2.4 Control Organizacional	296	32%
2.5 Control internacional	16	2%
2.6 Múltiple	3	0%
3 Otros		10%
3.1 Sistemas de información contables (AIS)	7	1%
3.2 Benchmarking	2	0%
3.3 Calidad (TQM)	9	1%
3.4 Justo a Tiempo (JIT)	7	1%
3.5 Métodos de investigación y teorías	20	2%
3.6 Administración estratégica, como vinculo entre la estrategia organizacional y el sistema contable de gestión	15	2%
3.7 Precios de Transferencia	31	3%
3.8 Múltiple	4	0%
Total	916	100%

Panel F) Lindsquist, T., Smith, G. (2009)			
1 Sistemas de control de gestión	98	52.69%	
1.1 Medidas del desempeño y evaluación	42	23%	42.86%
1.2 Control organizacional	24	13%	24.49%
1.3 Presupuestos	20	11%	20.41%
1.4 Presupuesto de capital. Relacionado con las	9	5%	9.18%
1.5 Investigaciones de control internacional en el impacto de la cultura nacional	3	2%	3.06%
2 Contabilidad de costes	44	23.66%	
2.1 Asignación de costes	32	17%	72.73%
2.2 Otros temas contables de Costes	8	4%	18.18%
2.3 Prácticas de Costes	3	2%	6.82%
2.4 Múltiples costes	1	1%	2.27%
3 Otros Temas Administrativos	44	23.66%	
3.1 Sistemas de información contables (AIS)	13	7%	29.55%
3.2 Benchmarking	8	4%	18.18%
3.3 Justo a Tiempo, JIT	8	4%	18.18%
3.4 Métodos de investigación y teorías	5	3%	11.36%
3.5 Administración estratégica, vinculo entre la estrategia organizacional y el sistema contable de gestión	5	3%	11.36%
3.6 Precios de Transferencia	3	2%	6.82%
3.7 Otros tópicos diversos en administración	2	1%	4.55%
Total	186	100%	100%

Fuente: Resultados de cada uno de los artículos referidos.

Asimismo, encuentra 152 artículos con foco en la contabilidad de gestión como mecanismo principal de control sin realizar alguna consideración del grado en que se relacionan con otros controles organizacionales (declaraciones de misión, consejo de directores, cultura organizacional, diseño organizacional, administración de recursos humanos, auditoría, PERT/CPM, TQM/SPC, JIT, MRP). De igual forma, identifica una tendencia que apunta hacia la investigación referente al entrenamiento orientado a nuevas prácticas (JIT, TQM, equipos); sin

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

embargo, considera que muchos artículos relacionados con estos tópicos han sido publicados en investigación aplicada y en la literatura práctica, reflejadas en otras fuentes (como las revistas *Accounting Horizons*, *Journal of Cost Management*, *Management Accounting*, *Harvard Business Review*), libros³ y estudios de casos⁴, hecho que atribuye a la combinación del estilo de investigación informal y aplicado, opuesto al estilo señalado en las preferencias editoriales de las seis revistas que analiza, señalando que muchos de los artículos en la nueva contabilidad de costes y administración no se abordan en ellas o la teoría con la que se trabaja no presenta una relación directa o resulta inconsistente con los records de publicación histórica de esas revistas.

Por su parte, Scapens y Bromwich (2001), encuentran que en el período de 1990 a 1999, la mayor parte de los artículos se engloban en la categoría de genéricos (entendiendo por tales aquéllos que usan un escenario general, abstracto o simplificado), frente a los que se realizan en un contexto específico en términos de localización organizativa o geográfica de fabricación, centrados en un país o industria específica, en un escenario industrial o en un país en general. Como se muestra en la tabla 3 (Panel B), sobresalen los tópicos que han estudiado la naturaleza de las prácticas en la contabilidad de gestión (16%), los sistemas y técnicas de contabilidad de costes, el cambio y la medición del desempeño (11%); en cuanto a la tendencia del cambio, se observa que en el primer período, de 1990 a 1994, los artículos se enfocaron al estudio del gap entre teoría y práctica, mientras que en el segundo período, de 1995-1999, se enfocaron hacia el propio proceso de cambio.

Asimismo, dichos autores consideran que los artículos analizados para la década de los años 1990, al explorar la naturaleza y el rol de la contabilidad de gestión en una variedad de industrias y en diferentes países, proporcionan una rica percepción de las implicaciones de la práctica en sus aspectos organizacionales. Dada la complejidad práctica de dichos estudios argumentan que, aunque existen diferencias, la naturaleza de nuestro campo, en su opinión, evidencia que los límites tradicionales de los negocios se están modificando tanto internamente (procesos de negocios orientados a las estructuras), como externamente en las nuevas formas

³ Cita a Cooper (1995); Kaplan (1990); Kaplan and Norton (1996); Shank and Govindarajan (1993)

⁴ Por ejemplo, Cooper and Kaplan (1991).

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

de organización (por ejemplo, las cadenas de suministros y las alianzas estratégicas). Estas modificaciones “presentan importantes implicaciones en las nuevas formas de evaluación de desempeño y en las medidas no financieras, así como el desarrollo del interés de la estrategia, que han sido añadidas a los límites de la contabilidad de gestión, aspectos que amplían el enfoque de los artículos publicados en nuestra materia más allá de las áreas tradicionales de costes y control de gestión” (Scapens y Bromwich, 2001).

En particular, opinan que en el caso norteamericano, en relación a revistas como la *Accounting Horizons* y *Journal of Cost Management*, la investigación se ha desarrollado en el área de gestión de costes, en los sistemas de control de gestión y en las medidas de desempeño, tópicos en los que se ha dado una contribución conjunta de académicos y profesionales de la contabilidad de gestión en el refinamiento de distintas técnicas. Destacan que, como consecuencia de la difusión de la toma de decisiones y el control que realizan los gestores, la contabilidad de gestión ha sido considerada como el proceso de proporcionar información a la gerencia, permitiendo la toma de decisiones y el control de sus negocios, a través de sistemas de *reporting* financieros y, más recientemente, no financieros.

Por su parte, Luft y Shields (2003) realizan una revisión de artículos a través de la delimitación de los conceptos de variable, causa, nivel de análisis y forma de modelo causal; mediante el estudio de la relación causa-efecto, agrupan los distintos tópicos de nuestra materia, en diez mapas que diferencian alfabéticamente, (letras A-I) como se puede apreciar en la tabla 3 (Panel C), donde se presenta la denominación o tópico que aborda el modelo gráfico que busca responder a las interrogantes que motivó su estudio⁵.

- Mapa A. Centrado en estudios del presupuesto participativo, incertidumbre en las actividades y la forma en cómo el presupuesto influye conjuntamente en el desempeño, en el stress, en la compensación y la satisfacción. Las variables de contabilidad de gestión reflejan el grado de utilización de los sistemas de presupuestos.

⁵ Entre ellas ¿Qué es investigado en contabilidad de gestión?

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

- Mapa B. Engloba los artículos que analizan las causas y efectos del presupuesto en la organización a niveles de subunidad, entre los que destacan los que abordan el tamaño de organización, la diversificación, descentralización y el presupuesto participativo.
- Mapa C. Los estudios incluidos en este mapa muestran la utilidad de la información en contabilidad de gestión, información integrada y oportuna; el grado en que aumenta la interacción de las prácticas de gestión y las tecnologías de manufactura avanzadas; la importancia de las medidas del desempeño no financieras, entre otros.
- Mapa D. Los artículos contemplados en este mapa abordan los procesos del modelo de cambio organizacional que relacionan variables en contabilidad de gestión definidas, en su mayoría, por la práctica como los costes ABC, el acreditamiento de la ISO 9000 y un conjunto de cambios que incluyen sistemas de asignación, el uso de la calidad y medidas de satisfacción de cliente así como los precios de transferencia.
- Mapa E. Los tópicos en torno a los sistemas de incentivos son los abordados en los artículos incluidos en este mapa, donde se analizan, entre otras variables, las características de la organización que afectan la facilidad o acceso a dichos sistemas de incentivos, como el poder de mercado o los que muestran el empleo de estrategias relacionadas tanto con aspectos financieros como no financieros.
- Mapa F. Los artículos englobados en este mapa incluyen entre las variables no contables, la asimetría de la información y aversión al riesgo, presión social y obligación de la organización, incertidumbre y beneficio contra la pérdida del contrato. Mientras que en las variables contables incluyen prácticas en la contabilidad de gestión, como el establecimiento de precios de transferencia negociados, diferentes métodos de costes del producto y características del sistema de incentivos que determina los deberes de la cooperación o su ausencia.
- Mapa G. Comprende estudios que analizan variables contables que se enfocan en las características de la información de la contabilidad de gestión, tales como la exactitud de los costes de producto, la variabilidad de datos empleados para una predicción o el

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

número de diferentes dimensiones de información en un conjunto de datos contables, que se espera afecten los juicios reales y/o decisiones óptimos.

- Mapa H. Considera al sistema de control basado en el cálculo a través de las normas financieras. Los estudios que se analizan en este mapa muestran el efecto del apoyo institucional a la contabilidad de gestión, a través de controles económicos en los tiempos de guerra y privilegios legales para los contables; la influencia que tiene la contabilidad de gestión en la subjetividad de los individuos y como éstos influyen en ella, así como la forma en que la contabilidad de gestión pudiera ser utilizada para encubrir el poder político y su influencia en la visibilidad de individuos o procesos.
- Mapa I. Los estudios comprendidos en este mapa frecuentemente reflejan la contabilidad de gestión como parte de un sistema en el que la estructura organizacional, la tecnología de la información y la producción se interrelacionan. El mapa se desarrolla atendiendo el modelo de cambio en la contabilidad de gestión⁶. Estudian los cambios económicos externos y sus influencias en la contabilidad de la organización, como por ejemplo estructura de responsabilidad, contabilidad y control, respuesta al cambio económico y organizacional, producción, tecnologías de la información y cambios contables que influyen el uno en el otro.

Del estudio que realiza Mensa et. al (2004), tal como se muestra en la tabla 3 (Panel D), donde se aprecian los resultados a los que llegó respecto de los tópicos, el área más investigada es la contabilidad de costes/gestión con 162 artículos; en segundo término ubica los sistemas de control de gestión, con 56 artículos y, por último, el tópico contabilidad de gestión, información y sistemas. En los resultados obtenidos en referencia al índice de citas de los artículos en contabilidad de gestión, se observa su disminución en el período de estudio para los artículos publicados en las revistas no propiamente contables⁷.

⁶ Cita a Hopwood (1987)

⁷ Como son 1) las revistas de negocios, que incluyen disciplinas de los negocios en general, ética para los negocios, historia de los negocios, ciencias de decisión, finanzas, sistemas de información, negocios internacionales, márketing, administración, gestión, administración de operaciones, investigación de operaciones, dirección de producción, 2) revistas de economía, 3) revistas de ciencias sociales, que cubren los campos de investigación de comunicaciones, educación, estudios legales, ciencia política,



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Hesbord et. al. (2007), con base en la estructura mostrada en la tabla 2, clasifica cada uno de los artículos que estudian en tres tópicos generales (costes, control y otros tópicos), distinguiendo a su vez dentro de éstos, distintos tópicos específicos o subtópicos: en los costes, considera los referentes a su asignación, otros temas contables de costes o a los relacionados con las prácticas de costes; respecto del tópico general control, considera los presupuestos, presupuestos de capital, medición del desempeño y evaluación, control organizacional y control internacional; clasifica los otros tópicos en siete subcategorías: 1) sistemas contables de información (AIS), 2) benchmarking, 3) administración de calidad total (TQM) 4) justo a tiempo (JIT), 5) métodos de investigación y teorías, 6) administración estratégica y 7) precios de transferencia, incluyendo en su análisis ocho artículos que recogen una combinación de asuntos, que catalogan como "Múltiple"⁸. La tabla 3 (panel E), presenta los resultados de acuerdo a la estructura de tópicos realizada por Hesbord et. al. (2007) para los artículos analizados en el período 1981-2000; en ella se aprecia que el 70% de dichos artículos se centran en control, el 20% en coste y 10% en el rango de otros tópicos. Aunque en los últimos años se destaca el cambio de control en los tópicos de costes, particularmente en aquellos que marcan la asignación de costes, los grandes cambios se desarrollan en el área de control, con inclinación hacia los tópicos de presupuestos y control organizacional en las medidas de evaluación y el desempeño.

Finalmente, de los estudios que comprenden el ámbito anglosajón, Lindsquist y Smith (2009), utilizando la taxonomía de Hesbord et. al. (2007) para analizar los tópicos más estudiados en los últimos veinte años, señalan como el más importante el control de gestión, (con 98 de los 186 artículos) 52.69% según la tabla 3 (Panel F); su incremento en las últimas dos décadas pasa de 40.57% en la primera década (período 1 de 1989 a 1998) a 68.75% en la segunda

administración pública, psicología, y sociología, y 4) revistas que incluyen otras disciplinas como la ingeniería industrial, la biblioteca, ciencia, ciencia médica, ciencia física, estadística, e interdisciplinarios.

⁸Aunque muchos artículos de sistemas contables de información (AIS) y de gestión estratégica contemplados en la categoría de otros tópicos, son parecidos a los tópicos considerados en el ítem comprendido en control organizacional, en cuanto a que ambos examinan los impactos de los sistemas contables en la organización, pueden diferenciarse porque los artículos que son considerados en otros tópicos atienden a los sistemas contables de gestión asistidos por ordenadores, en tanto que los comprendidos en el tópico de control se enfocan expresamente a la vinculación entre la gestión del control y a la estrategia de la organización expresamente.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

(período 2, de 1999 a 2008). De los ítems que componen el control de gestión, destacan los correspondientes a las de medidas de desempeño y evaluación 42.86%, así como el control organizacional 24.49%. Los artículos referentes a medidas de desempeño y evaluación, incluyendo tanto los estudios de varios aspectos de medidas de desempeño y diseño de sistemas de incentivos, como las consecuencias del comportamiento y desempeño organizacional, se incrementaron de 37.21% a 47.27% del primer a segundo período. Los artículos de control organizacional, incluyendo otras áreas de investigaciones no clasificables dentro de categorías específicas de control, se mantienen relativamente estables, 25.58% en el período 1 y 23.64% en el período 2. La investigación en presupuesto, tercer ítem investigado del control 20.41%, incluye dentro del objeto de estudio, presupuestos por objetivos, presupuesto participativo y presupuesto relacionado con el comportamiento disfuncional, con una variación incremental entre los dos períodos, del 16.28% el período 1, al 23.64% en el período 2. La investigación en el control de gestión centrada en presupuestos disminuye de 16.28% al 3.63 %, de la misma manera que la investigación en control interno, que pasan de 4.65% a 1.82%.

En referencia a la contabilidad de costes, segundo tópico estudiado en nuestro campo (23.66%) y otros tópicos administrativos, la comparación de la última década con respecto de la anterior, pone en evidencia la disminución de ambos tópicos; así en tanto que los artículos de costes contables pasan del 29.4 % en el período 1 al 16.25% en el período 2, los otros tópicos administrativos, pasan de 30.19% al 15%.

Teorías y Metodologías empleadas.

Respecto de las teorías utilizadas, Shields (1997) encuentra que aunque hay artículos que no reflejan ninguna teoría (18 de los 152 artículos), la mayoría se relacionan con las ciencias económicas (75 artículos) y, con menor incidencia, se desarrollan artículos con base en la psicología (12 artículos relacionados con la cultura, motivación y psicología social), en la

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

sociología (7 artículos con la perspectiva foucaultdiana, teoría institucional y teoría organizativa de contingencias), en el comportamiento organizativo (15 artículos relacionados con la teoría de expectativas, teoría de equidad, relacionando liderazgo, motivación, diseño, cambio y desarrollo en la organización...), en la producción y gestión de operaciones (10 artículos relacionados en relación con tecnologías, calidad, producción, planificación, programación) y, en menor medida, en la gestión estratégica (1 artículo, en relación con tipologías de estrategia, incertidumbre y contingencias, control estratégico).

Los artículos estudiados por Scapens y Bromwich (2001) se apoyan en la teoría aplicada (entendiendo por ésta, el examen de distintos aspectos de las técnicas, sistemas y prácticas de contabilidad de gestión sin una estructura teórica explícita)⁹, la economía (con foco directivo-tradicional, basado en una perspectiva económica de toma de decisiones), la teoría institucional y en otras múltiples teorías (social, de contingencias, de organización, de control de gestión, psicología y ciencia del comportamiento, culturales, gestión de operaciones, gestión estratégica).

Luft y Shields (2003) identifican la psicología, las ciencias sociales y la economía como las teorías en las que se soporta cada uno de sus mapas. Así, los tópicos que abordan: los presupuestos a un nivel individual (mapa A), incluyen teorías de las escuelas de las relaciones humanas y las teorías de la psicología social de las organizaciones; las causas y efectos del presupuesto, organización y niveles de subunidad (mapa B), se apoyan en las ciencias sociales y la teoría de la contingencia; planificación y control (mapa C), en el marco de la teoría de la contingencia de las organizaciones y una mezcla de otras perspectivas teóricas como, por ejemplo, sociología, estrategia, psicología y economía; la implementación del cambio en la contabilidad de gestión (mapa D), en la teoría contingente y otras teorías adicionales como, la sociología institucional; medidas de desempeño e incentivos (mapa E), se apoya en la ciencia social, teoría económica y la teoría de la agencia; contratación y control (mapa F), en la teoría de la agencia así como las teorías de las ciencias sociales y psicología o psicología cognitiva, con base en la psicología social; juicios individuales y decisiones (mapa G), en la economía de

⁹ Estos artículos son por lo general la revisión u otras formas de trabajo en el terreno de la Contabilidad de Gestión. Los autores esperan que en el futuro la proporción de estos estudios disminuya, aunque no por completo.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

la información o teoría de la agencia o las predicciones de la psicología cognoscitiva; contabilidad de gestión en su contexto histórico y social (mapa H), en las teorías de las ciencias sociales, economía política, modelos políticos de las organizaciones, y teoría del discurso o del poder, (Foucault); finalmente, el proceso de cambio organizacional y la relación de realidades financieras y operacionales (mapa I), utiliza una variedad de antecedentes de las ciencias sociales, que incluyen la teoría de discurso, etnografía y estudios de ciencia.

El estudio realizado por Mensa et. al (2004)¹⁰, destaca en sus conclusiones que la investigación en contabilidad de gestión basada en la teoría económica no supone una mayor contribución que la investigación realizada con base en otras disciplinas. Dichos autores encuentran que, además de la economía, otras disciplinas han hecho contribuciones igualmente útiles y han ayudado a mantener relaciones con disciplinas relacionadas y consideran que centrar la atención de la investigación en nuestra área en artículos que utilizan la economía como único marco teórico, probablemente causaría una constricción importante tanto en la investigación en contabilidad de gestión como en la comunidad científica general, por lo que sugieren que nuestra investigación debería abrirse a explorar los marcos intelectuales ofrecidos por todas las disciplinas.

Por su parte, y en referencia a la disciplina principal en la que se apoya la contabilidad de gestión, Hesbord et. al. (2007) encuentra que la literatura con base en la economía (76%) es la más destacada, seguida por la sociología (12%) y la psicología (6%) citada por otros autores. Al analizar la fuente de la disciplina en diferentes revistas, encuentra que la sociología es dominante en la Accounting, Organizations and Society y la Management Accounting Research, en tanto que la economía lo es en la Contemporary Accounting Research, la Journal of Accounting and Economics, la Journal of Accounting Research y la Review of Accounting Studies, (el 70% de los artículos en contabilidad de gestión que éstas publican), frente a la Journal of Management Accounting Research, la Accounting Review y la Behavioral Research in Accounting que presentan una base amplia de disciplinas. En relación a la fuente de

¹⁰ Donde se contrasta el argumento de Zimmerman (2001) acerca de la economía como disciplina dominante subyacente para la investigación en nuestro campo.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

disciplina por tópico, en tanto en el caso del coste destaca la economía, en el control lo hace la sociología, la economía y psicología¹¹.

En cuanto a Lindsquist y Smith (2009), identifican distintas fuentes de disciplinas; economía, psicología, sociología, producción y administración de operaciones (POM) así como la historia¹². En el análisis de la revista *Journal of Management Accounting Research*, encuentran que la fuente principal de los artículos, es la economía (46/186), seguido de la POM (39/186), psicología (23/186), sociología (15/186), e historia (11/186), en tanto que cincuenta y dos artículos no emplean una clara fuente de disciplina. Comparando la primer década con la segunda, la economía y la sociología son las dos disciplinas que incrementaron su porcentaje notablemente (pasando de 17.92% a 33.75% y de 7.56% a 8.75% respectivamente), en tanto que la POM, la historia y la psicología (pasando de un 31.13% a 7.5% de 9.43% a 1.25% y de 15.09% a 8.75% respectivamente) disminuyeron. Los artículos con una fuente no clara de disciplinas incrementaron considerablemente (de 18.87% a 40%).

Respecto de la metodología, Shields (1997) resalta como métodos más usados a los analíticos (con 49 artículos basados en las teorías y modelos de agencia y de economía de producción), el método de la encuesta (con 28 artículos), el de archivo (con 22 artículos) y experimentos de laboratorio (con 21 artículos)¹³.

Los resultados que encuentran Scapens y Bromwich (2001), en relación al método empleado en la investigación en nuestro campo, señalan los estudios de casos (con 43 artículos) como más frecuentes, seguidos por las encuestas (27 artículos), análisis matemático (23 artículos), estudios de campo (23 artículos), discusión analítica (21 artículos), revisión de la literatura (14 artículos), análisis históricos (11 artículos), experimentos de comportamiento (7 artículos),

¹¹ Más del 80% de los artículos que están basados en la psicología y sociología estudian los tópicos relacionados con el control. Los artículos que tienen su orientación con base en la economía, también parecen ser aplicados con mayor frecuencia a los tópicos de costes. Es menos probable ver a través de las teorías con base en la psicología y sociología la aplicación a los temas de costes.

¹² Cabe señalar que la economía incluye los artículos de la teoría de la agencia, organización industrial, y teoría microeconómica. La Historia incluye artículos que examinan el desarrollo y emergencia de los sistemas contables de administración y prácticas en un tiempo y período específicos. POM incluye artículos centrados en programación lineal y control del proceso en aspectos de manufactura. La psicología incluye psicología social y cognitiva, tan bien como a los aspectos de comportamiento organizacional. La sociología incluye teoría organización con un énfasis en la teoría de las contingencias.

¹³ En su opinión, el pequeño número de estudios de campo puede ser explicado al menos por cinco razones originadas por la falta de conocimiento acerca de cómo realizar buenos estudios, de compañeros para formar equipo y de incentivos, la dificultad en el acceso al campo de estudio y, finalmente, el desánimo derivado de los estilos y preferencias editoriales de las revistas.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Action Research (4 artículos), discusión metodológica (4 artículos) y análisis de estados financieros (2 artículos).

Para Mensa et. al. (2004), los estudios de investigación en contabilidad de gestión emplean en su mayoría una aproximación analítica (72), a continuación siguen los que utilizan el método de la encuesta (57), experimentos de laboratorio (40) y, por último, la suma del estudio de caso, estudios de campo y de archivo (33). Asimismo, los resultados que obtienen señalan que los artículos publicados en nuestro campo utilizan mayoritariamente las aproximaciones normativa, analítica y estudios de casos y de campo, las mismas que atraen más la atención de las disciplinas no contables.

En relación al estudio de Hesbord et. al. (2007)¹⁴, señalan que los artículos de costes emplean más los métodos analíticos, los métodos de marcos conceptuales y de investigación de archivo; por su parte, los artículos de control, los marcos conceptuales, encuestas, métodos analíticos y experimentales son los métodos más comunes, en tanto que cerca del 80% de las encuestas, experimentos y métodos de investigación de campo son empleados para abordar temas de control. Si relacionamos métodos y fuentes de disciplina, los métodos de investigación de campo y de caso (92%), así como los experimentos (53%), predominan en la investigación basada en la sociología; casi toda la investigación analítica (96%) y la mayoría de la investigación de archivo (80%) tienen una base económica.

Finalmente, Lindsquit y Smith (2009), dividen los métodos en nueve tipos: analítico, archivo, caso, experimental, estudios de campo, marco conceptual, revisión, encuesta y otros que incluyen la simulación. Entre ellos, el método analítico resulta ser el predominante, el segundo

¹⁴ Conviene señalar la clasificación y significado que emplea de los métodos: analíticos, que incluyen análisis matemáticos; de archivo, analizan una base de datos existente; casos de estudio, que investigan los aspectos de la contabilidad de gestión en una sola organización; métodos experimentales, usualmente empleados en el terreno de las fuentes de disciplina de las ciencias humanas y complementados con tareas de laboratorio; los estudios de campo consisten en la investigación de la contabilidad de gestión en dos o más organizaciones; el método del marco conceptual investiga el desarrollo de nuevos marcos conceptuales, combina diferentes perspectivas y fuentes de información, como los hechos empíricos observaciones teóricas o prácticas y literatura previa, a menudo de otras disciplinas complementando con la propia perspectiva y síntesis de los autores; revisión de artículos, que proporciona revisiones y síntesis de la literatura previa; encuestas, vistas como una recopilación de cuestionarios empleadas algunas veces en la investigación experimental y, finalmente, en la categoría de otros se consideran, por ejemplo, las simulaciones que consisten en un modelo computarizado de comportamiento para generar una base de datos investigable.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

fue la encuesta y el tercero fue el de archivo, seguidos de los métodos experimental y marco conceptual en el tópico de control, la proporción de artículos publicados que han utilizado material o fuentes de archivo abierto al público en general es de 22%, mientras 78% han empleado material o fuentes privadas, sin evidenciarse diferencias apreciables en su uso. En relación a las variaciones entre las décadas, aumentaron los métodos de archivo (de 9.43% al 21.25%), el analítico (de 11.32% a 22.50%) y el de revisión (de 2.83% a 8.75%), los que reflejaron una disminución son el marco conceptual (de 21.7% a 5%) y otros métodos como investigación de campo (de 9.43% a 2.55%).

A MODO DE CONCLUSIÓN

Entendemos, y más en nuestro campo concreto de estudio, que el investigador deberá estar abierto a toda nueva corriente o tendencia existente en el amplio campo de los negocios y de las técnicas y ciencias con él relacionado, por ello este trabajo puede servir como un primer paso para identificar la situación actual de la contabilidad de gestión que de acuerdo con Lukka (2010) y Bingberg (2009) entre otros, es útil para cuestionar y poder realizar aportaciones más allá de los límites tradicionales y dar lugar a investigación novedosa.

Una de las formas tradicionales de abordar y seguir el estado actual de la investigación en Contabilidad de Gestión o Contabilidad Gerencial, es a través del análisis y revisión de literatura previa atendiendo al medio principal de comunicación, la publicación de artículos en revistas científicas a nivel internacional. Ceñidos a dicho análisis, encontramos que, como ya se indicaba en el primer trabajo realizado por Shields, M. (1997) y en los estudios posteriores, Luft, J., Shields M. (2003), Hesbord et. al. (2007), Lindsquist y Smith (2009), el tópico más investigado en nuestra materia es el de sistemas de control de gestión, evidenciando una apertura de esta corriente de investigación que puede ser vista como un desarrollo de la investigación en nuestro campo dado el creciente número de artículos publicados en ellas, por lo que se han incluido sublíneas, entre las que destacan las medidas del desempeño, evaluación, el control organizacional y los presupuestos. Por su parte para Scapens, R. & Bromwich, M. (2001) el aspecto más investigado es la práctica en contabilidad de gestión,



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

seguido del cambio. Con relación al segundo tópico más investigado Shields (1997), Hesbord et. al. (2007), Lindsquist y Smith (2009) coinciden en que son los costes, de entre los que sobresale el tópico específico de asignación de dichos costes, mientras que para Mensa et. al. (2004) éste encabeza la estructura de tópicos.

La teoría que predomina en los estudios de nuestra materia, publicados en las revistas Accounting, Organizations and Society, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research y The Accounting Review, de acuerdo a Shields (1997), Mensa et. al. (2004), Hesbord et. al. (2007), Lindsquist y Smith (2009), es la económica, en tanto que Scapens y Bromwich (2001) destacan que es la teoría aplicada.¹⁵ La segunda teoría que más se utiliza en contabilidad de gestión según Shields (1997), Mensa et. al. (2002) y Hesbord et. al. (2007) es la psicología mientras que para Scapens y Bromwich (2001) y Luft y Shields (2003) lo son las ciencias sociales, al apoyarse principalmente en la teoría social e institucional en esta posición. Y en tercer lugar, Shields (1997), Mensa et. al. (2002), Lindsquist y Smith (2009) encuentran que se investiga con base en la teoría de la producción y operaciones.

Asimismo los autores analizados en las líneas precedentes encuentran evidencia de que los métodos de archivo, estudio de caso, experimento de laboratorio y revisión de literatura son los más comúnmente empleados en nuestra materia; adicionalmente, Shields (1997), Mensa et. al. (2004) y Lindsquist y Smith (2009) destacan el método de la encuesta y el método analítico como los mayormente empleados. En contraste, los métodos como la simulación, el análisis histórico y la *action research* reflejaron un bajo nivel de empleo, lo que, probablemente, llevó a Hesbord et. al. (2007) y Lindsquist y Smith (2009) a considerarlos en la categoría de “otros métodos de investigación” para los que se obtienen igualmente bajas proporciones de utilización.

¹⁵ Resultados para la revista Management Accounting Research. La investigación práctica comprende la revisión u otras formas de trabajo que analizan distintos aspectos de técnicas sistemas y prácticas de contabilidad de gestión sin una estructura teórica explícita, de la que se espera que en el futuro la proporción de estos estudios disminuya, aunque no por completo.



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

BIBLIOGRAFÍA

Birnberg, J. G. (2009). The case for post-modern management accounting: *Thinking outside the box*. Journal of Management Accounting Research, 21, 3-18.

Blanco Dopico, M. I. (2000). "La investigación en contabilidad de gestión" ponencia presentada en la VI jornada de trabajo de contabilidad de costes y de gestión, Burgos.

Hesford, J. W., Lee, S. (., Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (2006). *Management accounting: A bibliographic study*. In Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields (Ed.), Handbooks of management accounting research (pp. 3-26) Elsevier.

Lindquist, T. M., & Smith, G. (2009). *Journal of management accounting research: Content and citation analysis of the first 20 years*. Journal of Management Accounting Research, 21, 249-292.

López Díaz A. Blanco Dopico M. (2002). La información contable para la gestión: Una panorámica de las líneas actuales de investigación. X Encuentro de Profesores Universitarios De Contabilidad. Compostela 2002: El camino de la contabilidad. Santiago de Compostela, 30-31 de mayo –1 junio de 2002.

Luft, J., & Shields, M. D. (2003). *Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*. Accounting, Organizations and Society, 28(2-3), 169-249.

Lukka, K. (2010). *The roles and effects of paradigms in accounting research*. Management Accounting Research, 21(2), 110-115.

Mensah, Y. M., Hwang, N. R., & Wu, D. (2004). *Does managerial accounting research contribute to related disciplines? an examination using citation analysis*. Journal of Management Accounting Research, 16, 163-181.

Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2001). *Editorial*. Management Accounting Research, 12(1), 1-1.

Shields, M. D. (1997). *Research in management accounting by north americans in the 1990s*. Journal of Management Accounting Research, 9, 3-61.