

**artículos derivados de
proyectos de investigación**

Aproximación general para el análisis de tendencias en la contabilidad de gestión en Iberoamérica*

Jorge Andrés Salgado-Castillo

Contador público, Universidad del Valle. Profesor de tiempo completo, programa de Contaduría Pública, Universidad Militar Nueva Granada, Facultad de Ciencias Económicas. Profesor catedrático en el área de investigación contable, Pontificia Universidad Javeriana.

Correos electrónicos: jorge.salgado@unimilitar.edu.co, jascx12@gmail.com.

* El presente artículo es producto del proyecto en curso: *Tendencias de la investigación en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica (1998-2008)*, dirigido por el autor en la línea de Contabilidad de Gestión del grupo de investigación *Estudios Contables*, de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada (Colombia).

Resumen La variedad de enfoques y de corrientes teóricas sobre los cuales se ha basado la Contabilidad de Gestión ha presupuesto asunciones hegemónicas, asociadas al funcionalismo y asunciones de visiones más alternativas, como las corrientes interpretativa y crítica. La creciente producción mundial sobre Contabilidad de Gestión tiende puentes e influencias cada vez más marcadas sobre nuestros contextos iberoamericanos. Por esto, la identificación de tendencias en la investigación en Contabilidad de Gestión es una posibilidad de apertura y construcción dentro de la comunidad académica, en la incursión de esta disciplina en nuestros contextos iberoamericanos. El presente trabajo muestra una panorámica general de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión y la presencia de este tipo de investigación en nuestros contextos iberoamericanos.

Palabras clave autor Contabilidad, Contabilidad de Gestión, tendencias, Iberoamérica, investigación.

Palabras clave descriptor Contabilidad, América Latina, contabilidad de Gestión, América Latina.

General approach to the analysis of trends in management accountancy in Ibero-america

Abstract The wide variety of approaches and theories founding Management Accountancy has carried hegemonic assumptions -associated to Functionalism- and assumptions from more alternative visions like Interpretive and Critical approaches. The growing production of the world on Management Accountancy sets increasingly marked bridges and influences on our Ibero-American contexts. For this reason, the identification of trends in Management Accountancy is a possibility of opening and construction within the academic community in the incursion of this discipline in our Ibero-American contexts. This paper shows a general side view of the evolution of research in Management Accountancy

and the presence of this kind of research in the aforementioned contexts.

Key words author Accountancy, Management Accountancy, Trends, Ibero-America.

Key words plus Accounting, Latin America, Accounting of Management.

Aproximação geral para a análise de tendências na contabilidade de gestão na Ibero-américa

Resumo A variedade de enfoques e de correntes teóricas sobre as quais tem se baseado a Contabilidade de Gestão pressupõe asunções hegemônicas, associadas ao funcionalismo e asunções de visões mais alternativas, como as corrente interpretativa e crítica. A crescente produção mundial sobre Contabilidade de Gestão conecta e influencia de forma cada vez mais marcante os nossos contextos ibero-americanos. Por isso, a identificação de tendências na pesquisa em Contabilidade de Gestão é uma possibilidade de abertura e construção dentro da comunidade acadêmica, na incursão desta disciplina em nossos contextos ibero-americanos. O presente trabalho mostra uma panorâmica geral da evolução da pesquisa em Contabilidade de Gestão e a presença deste tipo de pesquisa dentro do contexto ibero-americano.

Palavras-chave autor contabilidade, contabilidade de gestão, tendências, Ibero-América, pesquisa.

Introducción

La Contabilidad de Gestión ha tenido un desarrollo reciente en su potencial investigativo; los enfoques y métodos para analizar sus diferentes cuestiones internacionales son variados

y coexisten (Escobar-Pérez & Lobo-Gallardo, 2002); hay una tendencia a la multidisciplinariedad. Los enfoques positivistas y funcionalistas (Larrinaga, 1999) han imperado en las actividades investigativas; este paradigma se puede situar en la historia de las ciencias como dominante. Algunos autores lo denominan paradigma cartesiano-positivista (Malinowski, 2007), esto se puede constatar en las principales publicaciones en contabilidad de gestión (Facin-Lavarda, Barrachina-Palanca & Ripoll-Feliu, 2008). Sin embargo, también se ha identificado un auge de enfoques teóricos que incluyen cuestiones sociológicas e incluso psicológicas (Escobar-Pérez & Lobo-Gallardo, 2002), métodos de investigación cualitativos, además de la irrupción y consideración de factores humanos y medioambientales. Las perspectivas interpretativas y críticas se oponen a la investigación hegemónica en Contabilidad y se abren paso cada vez con mayor importancia en el ámbito internacional. El presente documento se estructura en cuatro partes; la primera, pretende describir un contexto general de la contabilidad y especificar la cercanía entre contabilidad financiera, contabilidad de costos, contabilidad de gestión y gerencia estratégica de costos; la segunda, muestra una panorámica internacional de la investigación en contabilidad de gestión que denota ciertos enfoques que impactan en sus aplicaciones. El tercer apartado examina algunos aportes que algunos países iberoamericanos y, en especial, España desde el campo institucional han hecho a la contabilidad de gestión. El último apartado incluye las conclusiones.

1. Contexto general: Contabilidad financiera, de costos, de gestión y estratégica

Para nuestros propósitos, podemos partir de la taxonomía contable expuesta en Leandro Cañibano-Calvo (1998), basada en Richard Matessich (1964), que divide a la Contabilidad en microcontabilidad y macrocontabilidad. La macrocontabilidad comprende: 1) cuentas de producto e ingreso nacional, 2) cuentas de flujos de fondos, 3) cuentas intersectoriales o insumo-producto, 4) balanza de pagos internacional, 5) otras cuentas regionales o sectoriales que puedan surgir. La microcontabilidad comprende: 1) la contabilidad empresarial, 2) la contabilidad gubernamental, 3) la contabilidad de las unidades de consumo, 4) contabilidad de entidades sin ánimo de lucro. Así mismo, en la contabilidad de empresa se puede encontrar: 1) la contabilidad financiera de la cual se derivan la auditoría financiera y la consolidación contable, 2) contabilidad de costes (contabilidad para la dirección, actualmente denominada contabilidad de gestión), 3) contabilidad previsional o presupuestal. (Figura 1). Aquí tenemos una primera ubicación de la contabilidad de gestión dentro de la contabilidad empresarial que, a su vez, hace parte de la microcontabilidad.

En el presente apartado, trabajaremos los conceptos de contabilidad financiera, contabilidad de costos, contabilidad de gestión y contabilidad estratégica.

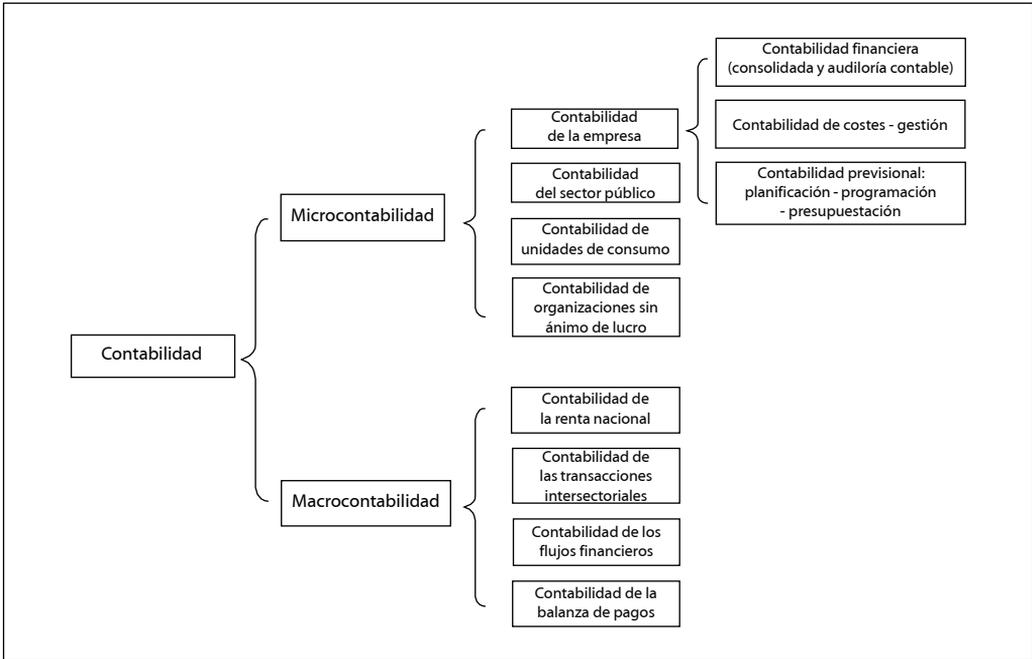


Figura 1. División de la Contabilidad.
Fuente: Cañibano (1998); Mattessich (1964).

1.1. Contabilidad financiera

Siguiendo a Cañibano (1998), la contabilidad financiera tiene como propósito la elaboración de los estados contables o estados financieros que den cuenta de la renta y la riqueza de la empresa; para este propósito, trata y analiza las transacciones que la unidad económica realiza con el mundo exterior a ella (mercados). Esto acorde con Richard Mattessich (1964), citado por Mauricio Gómez-Villegas (2007), cuando plantea que la contabilidad se encarga de la descripción cuantitativa del ingreso y la acumulación de riqueza. Los principios de contabilidad que se formalizan en esquemas regulativos están relacionados con la contabilidad financiera (Cañibano, 1998). Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg y Michael A.

Kole (2000) también destacan el enfoque dado a la contabilidad financiera al definirla como la que se ocupa principalmente de los estados financieros para uso externo de quienes proveen fondos a la entidad y de otras personas que puedan tener interés en las operaciones financieras de la firma. Estos conceptos nos pueden referir a la naturaleza externa de la contabilidad financiera y su preparación basada en preceptos legales con la finalidad de información para los usuarios de la información anteriormente descritos. Así, siguiendo a José Álvarez-López y Felipe Blanco-Ibarra (2003), la información contable suministra información a terceros de carácter externo y produce información para tomar decisiones internas correspondientes al ámbito externo.

Posiblemente, desde el punto de vista de la información interna, la contabilidad financiera puede entenderse como si estuviera al margen; sin embargo, puede influenciar el proceso de su desarrollo por los constreñimientos en la información que impactan en requerimientos más específicos o más amplios de información para la toma de decisiones. Claramente, se entiende que la contabilidad no es sólo contabilidad financiera, sino que compone unos elementos adicionales que confluyen en la organización, como los otros elementos derivados de la contabilidad empresarial: contabilidad de costos y gestión, contabilidad para la dirección, contabilidad previsional y los procesos de auditoría relacionados.

1.2. Contabilidad de costos

La contabilidad de costos suministra información analítica de carácter interno relacionada con el costo de los productos y servicios generados por la empresa, y asume niveles de desagregación en la información, a efectos de determinar el valor de los inventarios y el costo de los productos producidos y vendidos (Álvarez & Blanco, 2003). La contabilidad de costos está integrada a la contabilidad de gestión; entre sus funciones principales, encontramos el cálculo de los costos de los productos fabricados por la empresa, las actividades de control que contribuyen a la delimitación y asignación de responsabilidades y el enlace a la denominada contabilidad previsional (Cañibano-Calvo, 1998). Esta definición se puede ampliar en la medida en que se relacione con la contabilidad de gestión; en esa vía, Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg y Michael A.

Kole expresan: “La contabilidad de costos o gerencial se encarga principalmente de la acumulación y del análisis de la información relevante para uso interno de los gerentes en la planeación, el control y la toma de decisiones” (Polimeni, Fabozzi, Adelberg & Kole, 2000, p. 3). Este enfoque de la contabilidad de gestión está relacionado con la contabilidad de costos. Aunque parece que fueran el mismo concepto, esta afirmación puede tener reparos desde el punto de vista conceptual. Otros autores la relacionan con el concepto de contabilidad de dirección entendida como un concepto evolucionado que parte desde la contabilidad de costos, así: “La contabilidad de dirección, también conocida como contabilidad de costos, de gestión y analítica, desarrolló inicialmente su campo de acción centrándose en el control de los costos directos” (Mallo, Kaplan, Meljem & Giménez, 2002, p. 9), refiriéndose a esos iniciales campos de acción trabajados por la contabilidad de costos. En esta dirección, la contabilidad de costos se puede considerar como un subconjunto de la contabilidad de gestión (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003). La aclaración derivada de los conceptos anteriores nos puede dar luces sobre la interrelación o relación compleja que se da entre la contabilidad financiera, la contabilidad de costos, la contabilidad de gestión y la contabilidad de dirección estratégica que se puede ilustrar de la siguiente manera, siguiendo a José Álvarez-López y Felipe Blanco-Ibarra:

Podemos observar la estructura contable triangular como el marco contable que ofrece el marco racional a las decisiones estratégicas y tácticas (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003) y esbozar las conclusiones derivadas del

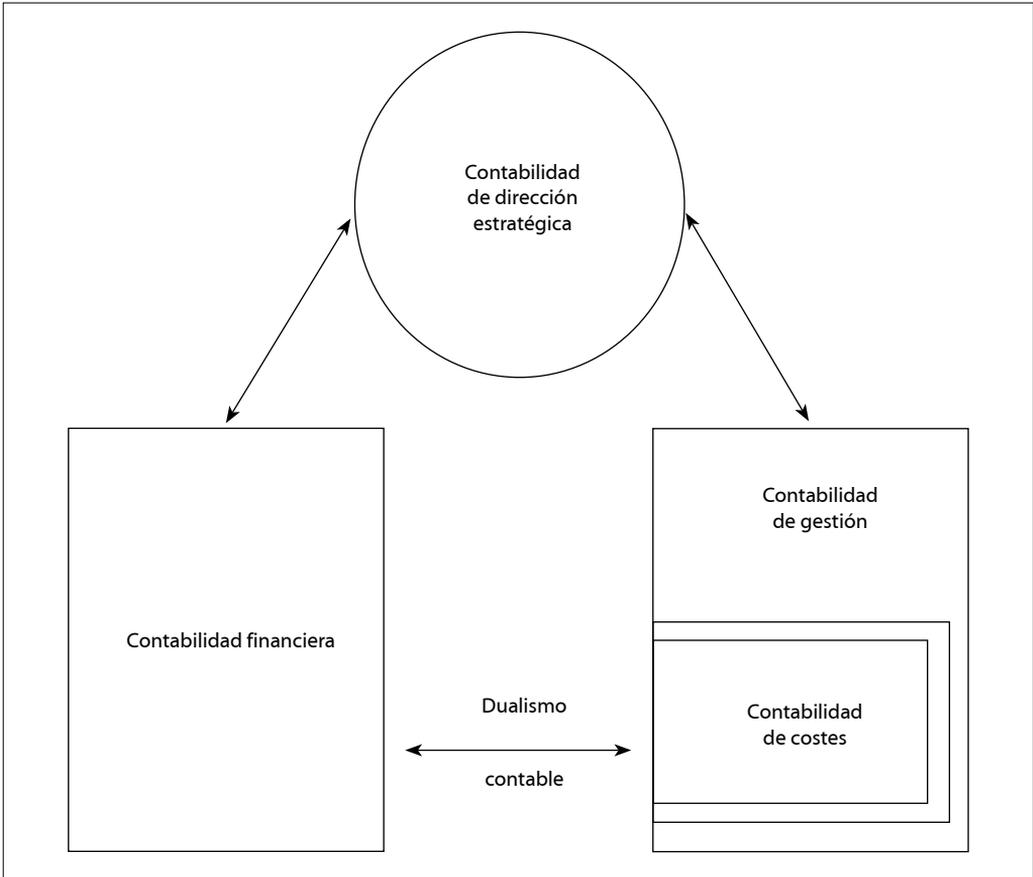


Figura 2. Estructura contable triangular.
Fuente: Álvarez y Blanco (2003).

presente tema por los autores referidos. Así, el “triángulo contable” delimita las distintas áreas contables y permite obtener las siguientes conclusiones:

- a. La contabilidad financiera es una disciplina contable que suministra información para terceras personas.
- b. La contabilidad de gestión es otra disciplina contable (...).
- c. La contabilidad de costes es un subconjunto de la Contabilidad de Gestión.
- d. La contabilidad de dirección estratégica se sitúa en el vértice superior del “triángulo contable”, y se nutre de la información de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión.
- e. Entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión hay una interrelación, fundamentalmente en la parte relativa al subconjunto de la contabilidad de costes (dualismo contable) (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003, p. 33).

1.3. Contabilidad de gestión¹

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad de costos se puede entender como un subconjunto importante de la contabilidad de gestión. En adelante, cuando nos refiramos a este último término, estaremos hablando del conjunto o sistema de la contabilidad de gestión. En este sentido, la contabilidad de gestión intenta integrar variables que se relacionan con la producción de información y de soluciones para las organizaciones. Siguiendo en la dinámica de las definiciones, la contabilidad de gestión (en adelante, CG) se entiende como una rama de la Contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna,² así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003, p. 23). Bob Ryan, Robert Scapens y Michael Theobald (2004) definen la contabilidad de gestión de manera convencional en sus términos más sencillos como *aquella rama de la contabilidad que busca satisfacer las necesidades de los gestores*.

Así mismo, la contabilidad de gestión se entiende como una visión más amplia de la contabilidad de costos, siendo un instrumento dinámico que se adapta a las características de las organizaciones. Esto genera que la contabilidad de costos sea una herramienta de gestión y toma de decisiones y que tenga como finalidad mejorar la información de gestión. En la siguiente figura, se puede esbozar el ámbito de la

contabilidad de gestión, según Arturo Giner-Fillol, Norma Pontet-Ubal y Vicente Ripoll-Feliu (2008), como se ve en la figura 3.

Un intento definitorio para la Contabilidad de Gestión tiene pertinencia si se direcciona al objetivo de claridad y especificación de conceptos. Richard Mattessich (1964) aclara que se debe partir del consenso o punto de vista aceptado generalmente acerca del asunto (en este caso, la contabilidad de gestión) y posteriormente refinar y clarificar algunos aspectos de aquella postura, para finalmente trazar los límites con la mayor claridad. También se entiende que se hace o se tiene una definición cuando se crea una clase de objetos con propiedades comunes, de manera tal que esos objetos se diferencien de los otros que no poseen esas características (Mattessich, 1964).

Trabajar una evaluación de los aspectos definitorios de la contabilidad de gestión permitirá aclarar los criterios fundamentales; posiblemente, algunas definiciones sean más amplias, más reducidas, abarcables, vinculantes y complejas. Sin embargo, es necesario definir la contabilidad de gestión y distinguirla de la contabilidad financiera y de la contabilidad de costos. Más recientemente, el concepto de estrategia ha dirigido la atención de la investigación en CG hacia la denominada gerencia estratégica de costos (Shank & Govindarajan, 1997) o contabilidad de dirección estratégica, en un intento de evolución de la misma contabilidad de gestión y el cual involucra líneas de investigación académica importantes. Estos cambios y definiciones particulares se dan por la evolución y adaptación a las nuevas realidades económicas y la influencia de las discipli-

1 En los países angloparlantes conocida como *Management Accounting*.

2 Circulación de flujos de riqueza.

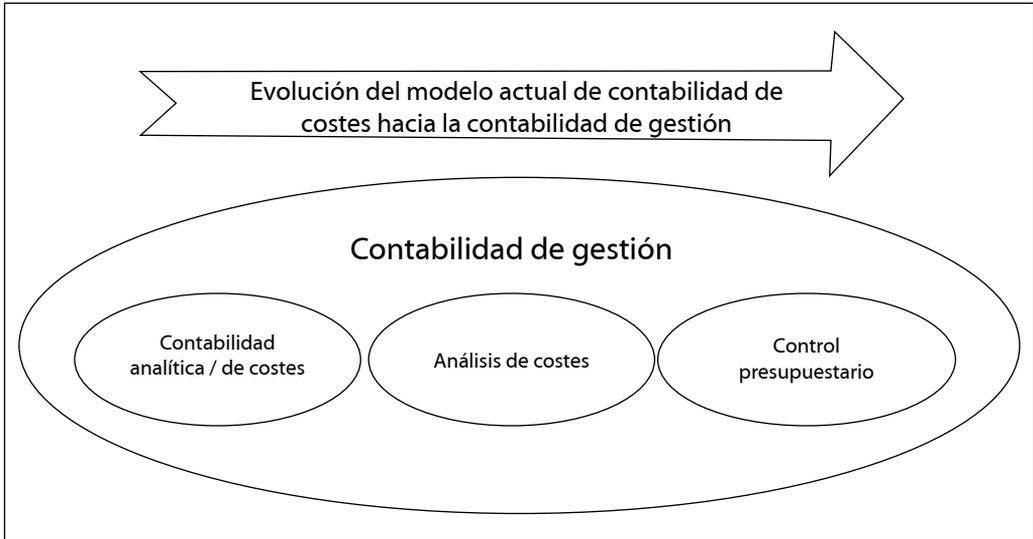


Figura 3. Ámbito de la Contabilidad de Gestión.

Fuente: Giner-Fillol, Pontet-Ubal y Ripoll-Feliu (2008).

nas económicas sobre la contabilidad. En este sentido, los usuarios de la información requieren una información coherente y aplicada a la toma de decisiones en estos nuevos entornos. Siguiendo a Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg y Michael A. Kole, a medida que aumentan las necesidades de los usuarios, también evolucionan los conceptos contables que satisfacen las exigencias de un ambiente comercial cambiante (Polimeni, Fabozzi, Adelberg & Kole, 2000). En las organizaciones empresariales, lo anterior se traduce en la implantación de estrategias para los entornos continuamente cambiantes. En este sentido, José Álvarez-López y Felipe Blanco-Ibarra (2003) destacan este hecho en la época de la crisis de los años setenta en las empresas españolas: a partir de estos años, las empresas españolas desarrollan la dirección estratégica, motivada por la génesis y proliferación de en-

tornos inestables sin tendencias definidas (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003, p. 17).

Paralelamente al desarrollo y evolución de la gestión empresarial evolucionan sus sistemas de contabilidad de costes y de gestión. Los sistemas de información deben estimular la obtención de información en las organizaciones, facilitar el proceso de toma de decisiones participativas e incrementar la habilidad de la organización para hacer frente a los cambios del entorno. Estos cambios afectan las organizaciones y tienen influencia sobre sus sistemas informáticos (Giner-Fillol, Pontet-Ubal & Ripoll-Feliu, 2008). Esta influencia externa que se presenta en los entornos organizacionales afecta los sistemas de contabilidad de costes y gestión, y así mismo pueden comunicarla de manera más efectiva con esos entornos cada vez más cambiantes y globalizados.

Carlos Mallo, Robert S. Kaplan, Sylvia Meljem y Carlos M. Giménez (2002) reconocen la evolución de la contabilidad de gestión y explicita ciertas materias que se han dado en su desarrollo:

- Control de la productividad y los costos
 - ✓ Control de la mano de obra y de los almacenes.
 - ✓ Control de inventarios y cálculo de pedidos óptimos.
 - ✓ Estudios sobre costos fijos y variables.
 - ✓ Control de la productividad industrial y de los costos estándar.
 - ✓ Diseño, programación y control de los sistemas de producción: producción en masa. Producción flexible, producción justo a tiempo, cálculo de programas y lotes óptimos.
 - ✓ Control de costos de investigación y desarrollo, diseño, producción, comercialización, administración, financiación y servicio posventa.
 - Planificación, presupuesto y control empresarial
 - ✓ Centros de costo. *Pools* de actividades, centros de responsabilidad, centros de ingreso, centros de beneficio y centros de inversión.
 - ✓ Análisis e investigación de desviaciones.
 - ✓ Costo-volumen de producción-beneficio.
 - Motivación en la gestión empresarial
 - ✓ Costos controlables y no controlables, control por excepción, control de gestión, presupuestos por programa, presupuestos de gastos discrecionales,
- presupuesto base cero, círculos de calidad, contabilidad de excedentes (*surplus*) y auditoría de gestión.
- Modelos de costos
 - ✓ Costo completo, *direct costing*, contabilidad por pedidos, contabilidad por procesos, contabilidad por procesos, costos basados en actividades, precios de transferencia, reparto, distribución y estadísticas de costos y planes de cuentas.
 - Investigaciones específicas de costos
 - ✓ Control temporales de costos (PERT), curvas de aprendizaje, costo de calidad, costos de investigación y desarrollo, costos de diseño de productos, técnicas de estimación y previsión de costos, costos implícitos o de oportunidad, costos relevantes para la toma de decisiones, costo de reposición, políticas de precios y mezcla de productos, análisis de resultados por productos y mercados, costos de distribución, costos de *marketing*, presupuestos de capital, costos financieros, costos de los sistemas de información y costos de transacción

1.4. Contabilidad de dirección estratégica

Cuando la contabilidad se encuentra ligada y trabaja para los propósitos estratégicos de las unidades empresariales, para enriquecer aún más la toma de decisiones, podemos considerar la presencia de la contabilidad de dirección estratégica. En este sentido, “los objetivos de la contabilidad de dirección estratégica van ligados a la visión estratégica de la empresa, de

la que se desprenderán decisiones operativas o de gestión, que tratarán de coordinar todo tipo de esfuerzos en el seno de una organización dentro de un determinado entorno” (Álvarez-López & Blanco-Ibarra, 2003, p. 29). La contabilidad de dirección estratégica teje otras relaciones más amplias en comparación con la contabilidad de gestión en un sentido pluridisciplinar; en este sentido, se pretende que responda y se adelante al devenir empresarial. Muy relacionada con los conceptos anteriores está también la gerencia estratégica de costos (Shank & Govindarajan, 1997), que se basa en la premisa de que la contabilidad gerencial o de gestión debe tener en cuenta en forma explícita soluciones y temas estratégicos. De acuerdo con este enfoque, los citados autores refieren en cuanto a la gerencia estratégica de costos: “Ésta es como un análisis de costos, pero dentro de un contexto más amplio, en el que los elementos estratégicos aparecen en forma más explícita, formal y consciente. En este caso, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con objeto de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener” (Shank & Govindarajan, 1997, p. 5). La contabilidad se vislumbra aquí como la que se utiliza en una unidad empresarial para facilitar el desarrollo y la implementación de estrategias de negocios. El concepto de gerencia estratégica de costos resulta de la combinación de tres temas, que se tomaron de las publicaciones de gerencia estratégica: 1) Análisis de cadena de valores, 2) Análisis de posicionamiento estratégico y 3) Análisis de causales de costos.

2. Investigación en contabilidad de gestión

Bob Ryan, Robert Scapens y Michael Theobald (2004) describen tres tipos de corrientes o enfoques en el estudio de la contabilidad de gestión. El primer enfoque incluye visiones normativas y positivas trasladadas desde la disciplina económica: la visión predominante en contabilidad de gestión basada en la economía normativa con características investigativas *a priori* y prescriptivas y el enfoque positivo que se impone con las construcciones propias de las ciencias formales y que con su método objetivo garantiza la objetividad de sus resultados y la utilización de la verificación empírica de sus resultados. Estos enfoques tienen detrás unos presupuestos epistemológicos o asunciones (Chua, 1986) que están presentes en la corriente principal de la contabilidad; estas asunciones están dadas por a) *creencias sobre el conocimiento*: separación de sujeto y objeto, modelos de construcción hipotético-deductivo, métodos cuantitativos para análisis y recolección de información, b) *creencias sobre la realidad física y social*: realidad empírica objetiva y externa al sujeto, seres humanos como seres pasivos, criterios de racionalidad económica y maximización de la utilidad; las disfuncionalidades no se tratan y c) *relaciones entre teoría y práctica*: contabilidad neutral, se aceptan las estructuras institucionales existentes.

La segunda visión identificada por Bob Ryan, Robert Scapens y Michael Theobald (2004) está por fuera y alejada de la corriente principal de la contabilidad y son las tradiciones alternativas con enfoques interpretativos y críticos. Las visiones interpretativas, siguien-

do a Wai Fong Chua (1986) en sus asunciones, implican a) *creencias sobre el conocimiento*: explicaciones científicas de la intención humana. Criterios de coherencia lógica, interpretación subjetiva y correspondencia con la interpretación derivada del sentido común de los actores. Trabajos etnográficos, estudios de caso y observación participante, b) *creencias sobre la realidad física y social*: la realidad social es emergente, creada subjetivamente y objetivada por medio de la interacción humana, acciones con significado e intención que se les atribuyen retrospectivamente y están cimentadas en prácticas sociales e históricas, admisión de orden social, c) *relaciones entre teoría y práctica*: la teoría busca únicamente la explicación de las acciones y comprender cómo se produce y reproduce el orden social (Chua, 1986). Y las asunciones de la perspectiva crítica tienen en cuenta las a) *creencias sobre el conocimiento*: criterios para juzgar teorías de acuerdo con su temporalidad y contexto, utilización de la investigación histórica, etnográfica y estudios de caso, b) *creencias sobre la realidad física y social*: Alienación humana, análisis crítico de acuerdo con creencias ideológicas y conciencias falsas, conflicto como característica social, conflictos que aparecen por injusticias, ideologías sociales, económicas y políticas, c) *relaciones entre teoría y práctica*: imperativo crítico de la teoría como identificación y eliminación de la dominación y las prácticas ideológicas.

En tercer lugar, tenemos la investigación orientada a la práctica, producción de técnicas y sistemas innovadores en el campo de la contabilidad de gestión. Un enfoque altamente

utilizado es el desarrollado con la idea de que las investigaciones en contabilidad de gestión se acerquen a estudios aplicados a las realidades empresariales; en este sentido, Robert S. Kaplan (1998) expresa que comenzó su trayecto en 1980 después de sucesivas discusiones con jefes, destacados gerentes que expresaban frustraciones considerables con sus costos y el desempeño de sus sistemas de medición. Posiblemente, Kaplan observó una oportunidad no sólo académica cuando afirma que “*identificando una necesidad insatisfecha establecimos un enfoque claro donde la práctica existente puede ser inadecuada u obsoleta y, por tanto, la nueva teoría y la práctica pueden proveer sustanciales recompensas*” (Kaplan, 1998). Básicamente, el proceso consiste en usar nuevas teorías (en este caso, es mejor denotarlas como construcciones conceptuales) para modificar aspectos críticos de las organizaciones y de la administración, permite a los investigadores de los procesos administrativos desarrollar y probar construcciones conceptuales en las organizaciones actuales. Este enfoque en la contabilidad de gestión es altamente reconocido y supuso un cambio de enfoque en la investigación, se configuró como una nueva línea que en el contexto iberoamericano, especialmente en España, se ha tratado de estudiar e implementar. En este sentido, Salvador Carmona-Moreno (1993) con la temática del cambio tecnológico y contabilidad de gestión presenta una serie de artículos compilados de los representantes más significativos de la investigación en contabilidad de gestión, autores como Robert S. Kaplan, Charles Fine y David H Bridge, Jack Campanella y Frank J. Corcoran, Jens Jørn Dahlgaard, George

Foster, Charles T. Horngren, Thomas Johnson, Mahmoud Ezzamel y Salvador Carmona-Moreno, entre otros, se agrupan en diferentes temáticas que resume el libro editado en 1993 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, del Ministerio de Economía y Hacienda en España. Esto denota la transformación de la contabilidad de gestión hacia los entornos cada vez más influyentes que afectan la toma de decisiones. Aspectos como conocer los entornos internos y externos de las organizaciones, los factores tecnológicos y la potencialidad de la contabilidad de gestión en este campo, implican una visión más ampliada de la anterior contabilidad de costos. Salvador Carmona-Moreno (1993) identifica que estos cambios en la contabilidad de gestión se dieron durante la década del ochenta, y que pueden sintetizarse en tres líneas de investigación: la primera es la formalización de los modelos de contabilidad de gestión, tomando por ejemplo, la relación principal-agente como referencia (Baiman, 1982, 1990). Esta línea de investigación es, esencialmente, económica en sus fundamentos e influenciada por los análisis de la economía de la información (Carmona-Moreno, 1993). La segunda línea es sociológica o relacionada con la teoría de la organización; esto acerca a la contabilidad de gestión entendida en su contexto organizativo y social (Hopper & Powell, 1985; Jönsson & Grönlund, 1988, citado por Carmona-Moreno, 1993). La última línea que se había referido anteriormente está relacionada con el impacto tecnológico en la contabilidad de gestión de acuerdo con los trabajos de Thomas H. Johnson y Robert Kaplan (1987). Esta línea cuestiona la relevancia y el funciona-

miento de los modelos de contabilidad de gestión en la tarea de ser instrumentos básicos en las funciones de planificación y control directivo (Carmona-Moreno, 1993). De acuerdo con estas líneas, se puede observar que pueden coexistir varias líneas de investigación en contabilidad de gestión con diversos enfoques teóricos, metodologías y aplicaciones.

El cambio de contabilidad de costos que se dirigía a obtener una medida de los costos exacta y precisa, a la contabilidad de gestión que se dirige a reconocer el costo para la toma de decisiones, se puede identificar en la segunda mitad del siglo XX. Parece que la contabilidad dirigida hacia la toma de decisiones de los usuarios –en especial, los gestores– y la información que ella producía se privilegian ante el enfoque anterior (primera mitad del siglo XX) de la contabilidad de costos, en el cual el cálculo e identificación de los costos totales de producción y la conciliación con la partida doble para el registro de las transacciones derivadas de los sistemas de producción dominaban el campo investigativo. Las técnicas utilizadas en contabilidad de gestión en estos períodos se desarrollaron sin un sustento teórico que las apoyara como base de la investigación (Ryan, Scapens & Theobald, 2004).

En los años 50 y 60, los estudiosos de la contabilidad, en especial economistas y contadores con formación en economía, usaban ampliamente un marco neoclásico para analizar el contexto de la toma de decisiones y ese marco tuvo una influencia importante en la aparición de técnicas de contabilidad de gestión en las publicaciones académicas (Ryan, Scapens & Theobald, 2004). La principal corriente de investigación en contabilidad de gestión se iden-

tifica como la que se basa en la economía que surgió en las décadas del 50 y el 60; el supuesto básico se identifica con la economía neoclásica, para la cual se supone que los que toman decisiones maximizan los beneficios. A principios de los años 70 del siglo pasado, se comenzó a ajustar el marco neoclásico que se había utilizado para el estudio de la contabilidad de gestión en la década pasada; hubo una influencia de la teoría de la decisión estadística que incluía la incertidumbre en el análisis. Esto no se contemplaba anteriormente, porque se entendía que la información no tenía ningún costo y estaba disponible en cualquier momento, entonces, tener información completa hacía que los objetivos de maximización de utilidades se alimentaran de manera normativa y sin sesgos. Al introducir la incertidumbre, los modelos de decisión se hicieron cada vez más complejos, para tratar de construir modelos cada vez más realistas (Ryan, Scapens & Theobald, 2004). Algunos modelos construidos en esta década se desarrollaron en áreas como la investigación de costo-varianza y el análisis de costo-volumen-beneficios (sin embargo, no tienen en cuenta el costo de la información). El enfoque derivado de este período se denominó el de “la verdad costosa”, por la implicación que tuvo la teoría de la información, contrario al anterior enfoque que concebía la información sin costo y sin incertidumbre. En los años 80 del siglo pasado, se produjo un cambio de énfasis, en el cual hubo una concentración importante en explicar las razones de las prácticas contables utilizadas. Aquí se puede identificar el impacto de la teoría de la agencia dentro del marco principal-agente. La investigación contable positiva

fue reemplazando poco a poco la investigación normativa, en especial en los años 80. En este sentido, Bob Ryan, Robert Scapens y Michael Theobald (2004) afirman: “Las teorías positivas, basadas en datos empíricos, parecían ofrecer a los estudiosos la posibilidad de evitar los juicios de valor y la especulación teórica de los modelos normativos” (Ryan, Scapens & Theobald, 2004, p. 104). Este enfoque también proviene de la economía y, dado el apoyo de esta disciplina en la contabilidad de gestión, obviamente, se establece el impacto de la economía positiva en el desarrollo de construcciones conceptuales en contabilidad de gestión. Aquí se puede encontrar el paso de economía clásica a la neoclásica por la contabilidad de gestión, con la introducción del supuesto neoclásico de racionalidad económica en la que cada individuo maximiza el autointerés, por lo general conceptualizado como utilidad (Ryan, Scapens & Theobald, 2004). Los aportes de la economía neoclásica se dan en sus características diferenciales que son la interpretación de los precios como valores marginales y el concepto de costo de oportunidad. Además de las líneas anteriormente descritas, con posterioridad a la década de 1980, se encuentran algunas tradiciones investigativas alternativas en contabilidad de gestión relacionadas con la investigación de la contabilidad conductista, la teoría de la organización y la contabilidad de gestión, la teoría social y contabilidad de gestión, enfoques interpretativos, teoría crítica y contabilidad de gestión, investigación orientada a la práctica, entre otras. Todos estos enfoques han impactado en la contabilidad de gestión, al generar líneas y campos de estudio que anteriormente no se contemplaban.

Estas tendencias se pueden agrupar por períodos, teniendo en cuenta sus asunciones principales, metodología y otros aspectos al analizar los artículos especializados de las revistas más representativas en el contexto mundial. Bernabé Escobar-Pérez y Antonio Lobo-Gallardo (2002) esbozaron unas aproximaciones que se pueden emplear para el estudio de la contabilidad de gestión. Escobar-Pérez y Lobo-Gallardo (2002) pro-

ponen una clasificación que muestra tendencias que, en el ámbito mundial, se observaron desde un período inicial que identifica a la contabilidad de gestión como parte de nuestra disciplina hasta pasados los años 80 e inicios de los 90 del siglo XX. Este análisis describe los límites cronológicos, el origen geográfico de los trabajos principales, las teorías, las asunciones y las metodologías, cuestiones y revistas más representativas.

Desde los inicios de la CG como parte de nuestra disciplina	
Origen	Estados Unidos
Teoría	Firma
	1. Teoría Agencia
	2. Teoría de costes transacción.
	Ronald Coase (1937)
	Oliver Williamson (1975)
	Se persigue maximizar el beneficio (Búsqueda del equilibrio económico).
Asunciones	Racionalidad del individuo, coste de información nulo, ausencia de incertidumbre.
	CG como medio de control técnico de disfuncionalidades organizativas.
Metodología	Cuantitativismo comportamental inicial y formalizado.
	Modelaciones analíticas de los procesos de decisión.
	Empleo de la Teoría Estadística de la Decisión.
Cuestiones	Primeros sistemas de asignación de costes.
	Gestión de inventarios.
	Análisis de las desviaciones.
	Análisis Coste-Volumen-Beneficio; todo ello centrado en el área operativa.
Concepto SIC	Técnico.
	Funcionalista.
	Reduccionista.
	Apolítico.
	Personas pasivas.
	No considera la historia.
	Disfuncionalidades en vez de conflictos.
Revista *	TAR

Desde mediados de los 70	
Origen	Estados Unidos, Reino Unido
Teoría	Contingencia
	Paul R. Lawrence, Louis B. Barnes y Jay W. Lorsch (1976) en organización.
	David Otley (1980) en Management accounting.
	Se consideran variables organizativas y del entorno externo.
Asunciones	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.
Metodología	Cuantitativismo contingente.
	Estudios transversales (<i>cross-sectional</i>), grandes encuestas.
	Análisis estadísticos para identificar las contingencias y sus efectos sobre los SIC.
Cuestiones	Identificación de contingencias, para el diseño operativo y táctico de los SIC.
	Estudios de la consistencia entre variables contingentes y SIC.
	Aproximación no universal y holística.
Concepto SIC	Técnico.
	Funcionalista .
	Reduccionista.
	Apolítico.
	Personas pasivas.
	No considera la historia.
	Disfuncionalidades en vez de conflictos.
Revista*	TAR - AOS

Desde principios de los 80	
Origen	Estados Unidos, Reino Unido, resto del mundo B76
Teoría	Institucional
	Interesada por interpretar y explicar el cambio más que el propio equilibrio económico.
Asunciones	Lo importante es el fin, no el medio.
	Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad .
	CG como medio sociotécnico de control acorde con los fines organizativos.
Metodología	Cualitativismo interpretativo.
	Estudios de casos, estudios etnográficos, observación participante, <i>Grounded Theory</i> .
	Para interpretar las dinámicas de cambios y los procesos sociopolíticos que son el motor de las mismas.
Cuestiones	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.
Concepto SIC	Se consideran las personas explícitamente para el estudio de los SIC.
	Es un paso clave dentro del desarrollo y evolución del conocimiento en CG.
Revista*	AOS – MAR - JMAR

Desde mediados de los 80	
Origen	Estados Unidos, Reino Unido, resto del mundo
Teoría	Sociología Interpretativa
	<i>Labor Process</i> , Perspectiva de Michel Foucault.
	SIC en dinámicas internas.
	Aspectos sociopolíticos y conductuales.
Asunciones	Lo importante es el medio.
	Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad mediante alienación.
	CG como medio sociotécnico de control alienante.
Metodología	Cualitativismo alternativo/crítico
	Emplea los mismos métodos para el estudio de los SIC.
	Preocupado por captar aspectos más intangibles como la dominación, control y poder.
Cuestiones	Diseño de los SIC.
	Estudio de técnicas de gestión.
	Especial atención al impacto de la innovación tecnológica en SIC.
Concepto SIC	Como característica identificativa: la consideración del factor humano a nivel macro.
Revista*	AOS – CPA - AAAJ

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

Tabla 1. Aproximaciones empleadas para el estudio de la Contabilidad de Gestión.

Fuente: Adaptado de Escobar-Pérez y Lobo-Gallardo (2002).

3. Aportes de la investigación en contabilidad de gestión en el contexto iberoamericano

El presente trabajo pretende adicionalmente tender puentes que pueden religar las construcciones mundiales en contabilidad de gestión en el contexto iberoamericano. En este sentido, se plantea una continuidad y profundización de las temáticas trabajadas para observar el estado actual de la contabilidad de gestión en Iberoamérica. El término Iberoamérica no tiene una significación mundialmente aceptada; sin embargo, acogeremos la definición del *Diccionario Panhispánico de Dudas*, de la Real Academia Española, que la define como: “nombre que recibe el conjunto de países americanos que formaron parte de los reinos de España y Portugal (...) No debe usarse para referirse exclusivamente a los países americanos de lengua española, caso en que se debe emplear el término Hispanoamérica (...) gentilicio, iberoamericano, se refiere normalmente sólo a lo perteneciente o relativo a Iberoamérica, esto es, a los países americanos de lengua española y portuguesa (...) pero en ocasiones incluye también en su designación lo perteneciente o relativo a España y Portugal”.³

En el contexto de la producción derivada de este tema específico, podemos citar *La contabilidad de gestión en Latinoamérica*, obra que publicaron conjuntamente la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en 1996, coor-

dinada por Jesús Lizcano-Álvarez, considerada un hito en esta materia en la región. Esta obra recogió trabajos de Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Paraguay, Perú y Portugal, mostró el estado de la contabilidad de gestión en cada país y dilucidó algunas tendencias.

También se identifica *Glosario iberoamericano de contabilidad de gestión*, coordinado también por Jesús Lizcano-Álvarez, editado en 2000, que pretende contribuir a lograr un mínimo lenguaje común en los términos y conceptos más importantes y más usados en los países iberoamericanos en relación con la contabilidad de gestión. También se encuentra la monografía *Situación y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano*, coordinada por Tomás Balada-Ortega y Vicente Ripoll-Feliu en 2000, editado por AECA con el patrocinio de la Fundación Caja Rural de Valencia; en esta obra se muestran trabajos de Argentina, Colombia, Cuba, España, Paraguay y Venezuela. Esto deja claro que hay una intención de integración en las temáticas relacionadas con la contabilidad de gestión que se ha gestado sobre todo desde España. Sin embargo, en el contexto de Suramérica también se observan estas temáticas con el presente trabajo, es decir, un trabajo iberoamericano que se elabore desde Colombia es un punto muy importante en la intención de integración académica iberoamericana. Lizcano-Álvarez (2000) resalta la importancia de la cooperación y el intercambio de conocimiento internacional en relación con la contabilidad de gestión y señala que en el contexto iberoamericano tenemos una gran ventaja que es la del idioma español en la mayor parte de la región.

3 *Diccionario Panhispánico de Dudas*, 2005. Real Academia Española. Disponible en: <http://buscon.rae.es/dpdI/>.

Los esfuerzos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, engloban los anteriores trabajos; adicionalmente, los espacios de agrupación iberoamericana, como el Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión⁴ que agrupa los trabajos de la comunidad académica regional y sirve de espacio común, así: “El Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión es un punto de información y de encuentro para los países iberoamericanos en todos aquellos aspectos relacionados con la Contabilidad de gestión... El Observatorio constituye un mosaico informativo y un crisol de iniciativas de los países que integran la familia iberoamericana. Con las aportaciones que se vayan haciendo desde dichos países, se irá enriqueciendo y aumentando el nivel de información y de utilidad social del Observatorio”.⁵ También de estos esfuerzos se deriva la *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, de publicación semestral, que se encuentra en la página del Observatorio con su contenido *on-line* y accesible desde su primera edición en enero-junio de 2003.

Los anteriores esfuerzos investigativos en contabilidad de gestión y sus implicaciones en la integración que se pretende impulsar especialmente desde España, son significativos; esto se puede apreciar desde el punto de vista de una convergencia mundial en las prácticas de contabilidad (normas internacionales) y más específicamente en las prácticas de contabilidad de gestión, como consecuencia de la

globalización (Amat-Salas, Martínez-Alarcón, Puig-Pla & Soldevila-García, 2003). Sin embargo, las diferencias internacionales son significativas. En el trabajo de Oriol Amat-Salas, Jordi Falguera Martínez-Alarcón, Xavier Puig-Pla y Pilar Soldevila-García, (2003), se caracterizan algunas diferencias relacionadas con los siguientes aspectos: a) objetivos de la contabilidad de gestión, b) ideología política, c) características culturales, d) entorno empresarial, e) legislación fiscal, f) legislación en materia de contabilidad de costes y gestión, g) organizaciones profesionales, h) país o países que ejercen influencia en la contabilidad, i) nivel de implantación de técnicas modernas de gestión empresarial y de contabilidad de gestión.

Estas diferencias implican el estudio de cada uno de los países en sus particularidades. El estado de la contabilidad de gestión en los diferentes países puede dar pautas importantes para plantear alternativas de integración mayores en el campo académico. Si bien hay esfuerzos investigativos, en el ámbito iberoamericano, falta un largo camino por recorrer en cuanto a investigación en contabilidad de gestión se refiere, no hay una difusión de los trabajos de Suramérica que pueda enlazar la producción académica. El propio Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión plantea que está en construcción.

Identificar la producción académica en contabilidad de gestión en Iberoamérica, implica adicionalmente, analizar esa producción a la luz de las tendencias internacionales. Elaborar este tipo de identificaciones es importante para ubicarnos en el contexto internacional y dar pautas para el desarrollo posterior de acuerdo con

4 La página web del observatorio es: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/>.

5 Disponible en: http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/link_portada.htm.

nuestro estado en el estudio e implantación de la Contabilidad de Gestión. Posiblemente, se identifique un atraso en el estudio de la contabilidad de gestión en relación con los enfoques internacionales. Identificar estas cuestiones ofrece oportunidades futuras para el trabajo en las instituciones de educación superior en la actualización en las discusiones académicas y en el mejoramiento de sus planes de estudios. Lizcano-Álvarez (1996) estudió el origen de los libros de texto utilizados para el estudio de la contabilidad de gestión en Argentina, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador y Guatemala, en el cual se observa que los textos estadounidenses son utilizados en traducciones que se hacen mayormente en México y de allí impactan en el entorno anteriormente descrito. La influencia de países de habla inglesa proviene de Estados Unidos. España es el único país europeo mencionado, México emerge como un fuerte país líder entre los países latinoamericanos (Amat-Salas, Martínez-Alarcón, Puig-Pla & Soldevila-García, 2003). Esto implica que como muchos de estos libros de texto fueron realizados en Estados Unidos pueden estar influidos por la corriente económica positivista de la contabilidad de gestión, la cual –como afirman Bob Ryan, Robert Scapens y Michael Theobald (2004)– todavía conserva las técnicas desarrolladas en los años 50 y 60. Los esfuerzos investigativos iberoamericanos deben ser estudiados en su producción investigativa y no sólo en su enseñanza; se entiende que la primera impacta efectivamente en la segunda. Agrupar estos esfuerzos investigativos es clave para el avance de nuestra disciplina en el ámbito mundial.

Los esfuerzos de asociaciones internacionales como AECA deben integrarse mucho más a nuestros contextos; trabajar en estudios propios de nuestro desarrollo en contabilidad de gestión enriquecerá mucho más las discusiones que países como Brasil y Argentina ya vienen desarrollando de tiempo atrás. Es un camino que proviene de la misma invitación de las instituciones internacionales y que en Colombia se espera trabajar para consolidar académicamente esta línea de investigación que le da un giro a la contabilidad hacia la toma de decisiones, hacia la estrategia, hacia el aprovechamiento de las nuevas tecnologías y la productividad empresarial.

Conclusiones

Las identificaciones y diferenciaciones entre contabilidad financiera, contabilidad de costos, contabilidad de gestión y gerencia estratégica de costos nos refieren el avance disciplinar de la primaria contabilidad de costos enfocada al cálculo del costo total e individual de los productos. Las posibilidades son crecientes en la medida del avance disciplinar que tiende a abarcar campos de acción y herramientas pertinentes para la toma de decisiones y la utilidad de la información.

La contabilidad de gestión es una disciplina con unas tendencias internacionales identificables que pueden generar categorías de análisis aplicables a los entornos iberoamericanos; obviamente, respetando las particularidades de nuestros entornos. No se trata de una transferencia sin reflexión y crítica, más bien los balances investigativos pueden provocar la difu-

sión y tratamiento de la contabilidad de gestión con un enfoque amplio y propicio para la integración disciplinar. Los enfoques son diversos y su identificación permite establecer rutas de trabajo para nuestros contextos. En Colombia, las discusiones de avance disciplinar contable deben avanzar en la ruta de consolidar líneas de trabajo que se pueden proponer desde la contabilidad de gestión.

Los esfuerzos de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica han sido impulsados especialmente por España, los trabajos realizados desde diferentes frentes han producido una gran cantidad de obras que pueden ser referentes importantes para nuestros entornos, como se ha podido observar en varios trabajos latinoamericanos.

Referencias

- Álvarez-López, José & Blanco-Ibarra, Felipe (2003). *El marco de la Contabilidad de gestión*. Documentos AECA, serie Contabilidad de Gestión. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Amat-Salas, Oriol; Martínez-Alarcón, Jordi Falguera; Puig-Pla, Xavier & Soldevila-García, Pilar (2003). Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en Contabilidad de Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, I (1), 13-37. Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gesti%C3%B3n/N%C2%BA%201/Oriol%20Amat%20y%20otros%20autores.pdf>.
- Ariza-Buenaventura, Danilo; Soler-Castillo, Elizabeth; Gómez, Mauricio; Calvo, Aida Patricia & León-Paime, Edison Fredy (2004). *La investigación como producto y fin social de la Universidad: problemáticas, contradicciones y su inserción desde la óptica contable*. Ponencia presentada al XV Congreso Colombiano de Contadores. Bogotá: Centro Colombiano de Investigaciones Contables, CCINCO, Cundinamarca. Disponible en: http://actualicase.com/editorial/recopilaciones/_Memorias/Bogota/centrocolinvestigaciones.doc.
- Baiman, Stanley (1982). Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (1), 154-213.
- Baiman, Stanley (1990). Agency research in managerial accounting: A second look. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (4), 341-371.
- Balada-Ortega, Tomás & Ripoll-Feliu, Vicente (coords.) (2000). *Situación y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Cañibano-Calvo, Leandro (1998). *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Carmona-Moreno, Salvador (1993). *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Chua, Wai Fong (1986). Radical developments in Accounting thought. *The Accounting Review*, 61 (4), 601-632.
- Coase, Ronald (1937). The Nature of the Firm. *Economica* (4), 386-405.

- Escobar-Pérez, Bernabé & Lobo-Gallardo, Antonio (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31 (111), 245-286.
- Facin-Lavarda, Carlos Eduardo; Barrachina-Palanca, Mercedes & Ripoll-Feliu, Vicente (2008). Paradigmas de investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ*, 13 (1), 1-18.
- Giner-Fillol, Arturo; Pontet-Ubal, Norma & Ripoll-Feliu, Vicente (2008). La contabilidad de gestión y el tratamiento de la información en la autoridad portuaria de Valencia. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* (52), 45-59. Disponible en: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/2157/1757>.
- Gómez-Villegas, Mauricio (2003). Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en Contabilidad. *Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 13 (21), 139-144. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/818/81802110.pdf>.
- Gómez-Villegas, Mauricio (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* (32), 83-113.
- Hopper, Trevor & 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*, 22 (5) 429-465.
- Johnson, Thomas H. & Kaplan, Robert S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Management Accounting*, 68 (7), 22-31.
- Jönsson, S. & Grönlund, A. (1988). Life with a sub-contractor: new technology and management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 13 (5), 512-532.
- Kaplan, Robert S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* (10), 89-118.
- Larrinaga-González, Carlos (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista Contabilidad*, 2 (3), 103-131. Disponible en: <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45>.
- Lawrence, Paul R.; Barnes, Louis B. & Lorsch, Jay W. (1976). *Organizational behavior and administration: cases and readings (improving your competence in understanding and dealing with the human aspects of management)*. New York: Richard D. Irwin.
- Lizcano-Álvarez, Jesús (coord.) (1996). *La contabilidad de gestión en Latinoamérica*. Madrid: Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Lizcano-Álvarez, Jesús (coord.) (2000). *Glosario iberoamericano de contabilidad de gestión*. Madrid: Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.

Malinowski, Nicolás (2007). *Perspectiva histórico-comparativa: del triunfo de una concepción cartesiano-positivista del mundo a la afirmación progresiva de una nueva manera de pensar*. Conferencia dictada en el seminario *Pedagogía alternativa para transformar el sistema educativo*, 26-28 de mayo de 2007, Escuela Normal Superior de Michoacán, Morelia, Michoacán, México.

Mallo, Carlos; Kaplan, Robert S.; Meljem, Sylvia & Giménez, Carlos M. (2002). *Contabilidad de costos*. México: Pearson Education.

Mattessich, Richard (1964). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: Edición Argentina Editorial La Ley, 2002.

Otley, David (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (4), 413-428.

Piñuel-Raigada, José Luis (2002). Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido. *Estudios de Sociolingüística*, 3 (1), 1-42. Disponible en: <http://web.jet.es/piñuel.raigada/A.Contenido.pdf>.

Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Arthur H. & Kole, Michael A. (2000). *Manual de contabilidad de costos*. Bogotá: McGraw-Hill.

Ryan, Bob; Scapens, Robert & Theobald, Michael (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto.

Salgado, Jorge (2009). *Experiencias pedagógicas en contabilidad: relaciones y caracterizaciones*. Ponencia presentada en el Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública. Pontificia Universidad Javeriana. Convenio de cooperación académica, programas de Contaduría Pública. Bogotá.

Shank, John K. & Govindarajan, Vijay (1997). *Gerencia estratégica de costos*. Bogotá: Editorial Norma.

Williamson, Oliver E. (1975). *Markets and hierarchies, analysis and antitrust implications: A study in the economics of internal organization*. New York: Free Press.

- Fecha de recepción: 1 de febrero de 2010
- Fecha de aceptación: 23 de mayo de 2010

Para citar este artículo

Salgado-Castillo, Jorge Andrés (2010). Aproximación general para el análisis de tendencias en la contabilidad de gestión en Iberoamérica. *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (28), 19-40.