

TENDENCIAS METODOLÓGICAS EN LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN (Trends in Management Accounting Research Methodologies)

Bernabé Escobar Pérez

Profesor Titular de la Universidad de Sevilla

Antonio Lobo Gallardo

Ayudante de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

En este trabajo hemos realizado una revisión exhaustiva de la literatura, centrándonos en los distintos enfoques teóricos que han enmarcado la investigación en Contabilidad de Gestión (CG) y Sistemas de Información (SI), así como en la evolución de los principales tópicos estudiados y de los métodos de investigación empleados para ello.

Asimismo, dada su creciente importancia, hemos efectuado un estudio comparativo de los métodos de carácter cualitativo: estudios de caso, estudios etnográficos y Grounded Theory.

De los resultados obtenidos puede concluirse que se ha producido un cambio de tendencia en los métodos empleados en la investigación en CG, consistente en un giro hacia un mayor empleo de los métodos de carácter cualitativo, en particular, los estudios de caso.

Palabras clave: contabilidad de gestión, métodos de investigación cualitativos, estudios de caso.

ABSTRACT

This paper provides an extensive literature review of Management Accounting and Information Systems Research with the aim of analysing the evolution of the principal topics studied by researchers, the theoretical approaches applied and the research methods utilised.

In this way, given its growing importance, we have generated a comparative study of the qualitative research methods used in this area, including case studies, ethnographic studies and the use of Grounded Theory.

It can be concluded from the results obtained that there has been a trend change in terms of research methods used by management accounting researchers, with a greater use of qualitative research methods, especially case studies..

Key words: management accounting, qualitative research methods, case studies.

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo hemos realizado una revisión exhaustiva de la literatura, centrándonos en los distintos enfoques teóricos que han enmarcado la investigación en Contabilidad

de Gestión (CG) y Sistemas de Información (SI), así como en la evolución de los principales tópicos estudiados y de los métodos de investigación empleados para ello.

Asimismo, además de analizar las motivaciones que han provocado la renovación en dichos enfoques desde los postulados neoclásicos hasta las incursiones en los dominios de la Teoría de la Organización, la Sociología y la Psicología de la Organización, hemos desarrollado un estudio comparativo de los métodos de carácter cualitativo: estudios de caso (EDC), estudios etnográficos y *Grounded Theory*.

Las fuentes consultadas fueron (1) revistas especializadas, tanto profesionales como académicas, (2) publicaciones de asociaciones profesionales y académicas de Contabilidad, (3) libros, tanto monografías como recopilaciones, de CG y SI, (4) trabajos nacionales e internacionales publicados en actas de congresos, conferencias, seminarios, etc., e (5) investigaciones no publicadas, básicamente, *working papers*.

En consecuencia, en el trabajo se presentan los resultados del análisis de los enfoques teóricos y de los principales métodos utilizados en la investigación en CG, centrándonos en los de carácter cualitativo y más concretamente, en los EDC, por entender que resultan especialmente adecuados para el estudio de la compleja fenomenología que se pretende abordar bajo los enfoques teóricos predominantes en la actualidad, por su elevado potencial para soportarla. Por último, presentamos las principales conclusiones obtenidas, algunas consideraciones al respecto y la bibliografía utilizada.

2. EL CAMBIO EN LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLES

Anthony (1989, p.1) y Hopper (1994, p.1) coinciden en señalar que las prácticas actualmente asociadas con la CG, —cálculo de costes estándares, tratamiento de los costes indirectos, cálculo de los costes de oportunidad y centros de responsabilidad por beneficios—; aparecen en el siglo XIX durante la revolución industrial, introducidas por ingenieros.

En los inicios, siguiendo a Sáez (1988) la principal preocupación era calcular los costes de producción para mejorar la gestión. En general, éste sigue siendo el objetivo común de los estudios en CG, aunque se ha pasado del cálculo del *coste exacto* para valorar correctamente los inventarios y elaborar los estados financieros, a cuestiones más relacionadas con una gestión más eficaz y eficiente basada en la utilización de técnicas como costes estándares, presupuestos, estimaciones previsionales a corto plazo, indicadores (Blanco Ibarra, 1988; Blanco Dopico y Gago, 1993) e, incluso, incorporación de información cuantitativa no financiera y cualitativa (Escobar, 1998).

Los primeros Sistemas de Información Contables (SIC) se diseñaron e implantaron en ambientes muy estables, en estructuras organizacionales centralizadas con centros

de costes perfectamente identificables y, en la mayoría de los casos, con un objetivo empresarial claramente definido, la maximización del beneficio. En este escenario, el papel de los SIC se reducía al de un mecanismo de control automático, *Contabilidad como Máquina de Respuestas* (Hopwood, 1980, p. 227). Esta concepción presenta dos características principales. En primer lugar, es reactiva en cuanto considera que la CG es un mecanismo de control a posteriori. En segundo lugar, es determinista en tanto asocia a cada problema una solución, supuestamente óptima, de forma *quasi* automática.

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

	Incertidumbre sobre los objetivos para la acción relativamente baja.	Incertidumbre sobre los objetivos para la acción relativamente alta.
Incertidumbre sobre las consecuencias de las acciones relativamente baja.	Máquinas de respuestas.	Máquinas de argumentos ¹ .
Incertidumbre sobre las consecuencias de las acciones relativamente alta.	Máquinas de aprendizaje.	Máquinas de racionalización ² .

Fuente: Hopwood (1980).

Este modelo quedó desfasado al cambiar radicalmente el entorno económico por el aumento de la competencia y el productivo por la innovación tecnológica. Como consecuencia de ello, se produjo un incremento notable de la incertidumbre que originó una nueva concepción de los SIC como *Máquinas de Aprendizaje* (Hopwood, 1980, p. 229), de carácter proactivo ya que intentan anticiparse a los problemas que provocan en la gestión los cambios en el entorno y en la propia organización. En esta línea, Johnson y Kaplan (1987) explican la pérdida de relevancia de los SIC entendidos como *Máquinas de Respuestas*, en base a dos tipos de factores:

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

¹ Los SIC se emplean como instrumento para argumentar y defender determinados intereses y valores dentro de la organización en los procesos de fijación de objetivos, jugando un papel importante para hacer visible el posicionamiento de los principales grupos de interés, especialmente, la alta dirección (Hopwood, 1974).

² Los SIC engloban un conjunto de mecanismos a través de los que se pretende justificar y legitimar como *lógico* un determinado comportamiento organizativo, que no es otra cosa que el resultado de procesos de toma de decisiones, más políticos que racionales (Hopwood, 1974).

b.- Externos, tales como los cambios en las tecnologías de la información (TI) y de la producción que han provocado la adopción de nuevas técnicas de gestión³ y, por último, la internacionalización de la economía que ha originado un trepidante incremento de los niveles de competencia.

Todos estos factores han alterado el entorno donde se desenvuelven las empresas, cuya principal característica es el aumento de la incertidumbre. En él, los enfoques de gestión tradicionales comenzaron a demostrarse incapaces de adaptarse a las nuevas exigencias, para conseguir su propósito básico, proporcionar información útil para apoyar la gestión empresarial (Vatter, 1950, p. 510; ICAEW, 1954, p.4).

En la actualidad, está comúnmente aceptado que en la *Éra de la Información* los nuevos SIC tengan que ser más flexibles para adaptarse a estos cambios (Johnson, 1992, p. 89). Asimismo, se entiende que la gestión empresarial basada sólo en la información contable (exclusivamente financiera, cuantitativa y a posteriori), tiene pocas posibilidades de éxito, entendido éste como la consecución de la supervivencia de la firma. Ésta exige un proceso de mejora continua basado en la capacidad de la empresa para rediseñar sus sistemas de gestión y los SIC en particular, de forma que la información suministrada a los decisores internos, sea lo más válida y oportuna posible.

En este proceso de mejora continua, resulta fundamental la aportación del personal, ya que aunque la descentralización permite que todos los trabajadores se motiven y formen parte del sistema global de control (Lyne, 1995), esta nueva forma de entender la gestión no es fácil de asimilar⁴. Además, para el éxito de la mejora, se necesita que el personal cuente con un grado de formación y cualificación elevados, así como una actitud favorable hacia estas prácticas.

Esta concepción amplia de los SIC (Otley, 1994) obliga a considerar cuestiones como las políticas de reducción de personal, la adopción de sistemas para medir el rendimiento como la *Balanced-Scorecard* (Kaplan y Norton, 1992), o la aplicación de los modelos de costes basados en las actividades (Innes y Mitchell, 1990). Por otro lado, además de atender a los requerimientos informativos del sistema, se atenderá a factores como el diseño e implantación, explotación e impacto sobre las organizaciones.

En este nuevo marco de referencia, el reto de los SIC consistirá en proporcionar información útil para sus distintos usuarios, para lo que habrá de adecuarse tanto el contenido, como las características de la misma –histórica o previsional, cuantitativa o

³ Entre ellas, Calidad Total (TQM), Gestión de Inventarios en Tiempo Real (JIT), Planificación de Requerimientos de Materias Primas (MRP), Sistemas Flexibles de Fabricación (FMS), Diseño y Fabricación Asistida por Ordenador (CAD/CAM).

⁴ En el trabajo de Cawsey y otros, (1994, p. 34-35), en un conjunto de empresas canadienses consideradas excelentes, se detecta que el SIC sigue siendo utilizado para mantener un estilo de dirección centralizado en las áreas identificadas como claves, aunque se aprecia una tendencia a la descentralización a niveles operativos.

Tabla 2
Evolución de las fuentes primarias de información para la gestión

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

Fuente: Johnson (1992).

cualitativa, financiera o no, externa o interna— a las necesidades de aquéllos (Gul 1991 y Chong, 1996, entre otros).

En la Tabla 3, se revisan los distintos enfoques en CG, haciendo especial hincapié en (1) el período temporal donde se desarrollaron, (2) las teorías más representativas, las principales asunciones subyacentes, (3) los métodos empleados, (4) los tópicos en que se han centrado los académicos, (5) la concepción de SIC que se desprende del análisis de estas características y, finalmente, (6) las revistas más representativas. Del análisis de los resultados, cabe señalar que:

a.- La conceptualización de los fenómenos ha pasado de planteamientos netamente economicistas, basados en la racionalidad económica, el equilibrio del mercado y el objetivo de maximización del beneficio económico; a otros sociológicos y psicológicos, en los que se aborda la práctica en CG más ampliamente, incorporando factores culturales y políticos relacionados con el cambio económico y organizacional.

b.- Las teorías neoclásicas puras son cada vez menos empleadas en CG, en favor de las *importadas* de la *Teoría de la Organización*, entre las que destaca la *Teoría de la Contingencia* empleada desde mediados de los 70 a mediados de los 80 (Otley, 1980). En la actualidad, partiendo de la mitad de la pasada década, se están aplicando enfoques sociológicos en la investigación en CG, entre los que destacan el *Institucionalismo Sociológico y Económico* (Scapens, 1994) y las derivaciones de la *Sociología Interpretativa*. La más reciente de estas aproximaciones denominada *Crítica*, se centra explícitamente en aspectos no técnicos de esta rama de la Contabilidad.

c.- Los enfoques Interpretativo y Crítico coinciden, básicamente, en considerar a las personas⁵ como la clave del éxito de la gestión empresarial, a través de su

⁵ Al principio, la unidad de análisis era el individuo, pasando luego a ser la organización como conjunto de personas.

papel en el diseño, implantación y eventual éxito de los SI, entre los que destaca la CG. No obstante, mientras el primero analiza las dinámicas de cambio y los aspectos sociopolíticos relacionados con ellas de una forma general, el segundo se centra más por captar cuestiones como el poder, el conflicto, la alienación, la injusticia (Larrinaga, 1999, p. 110).

d.- En paralelo a esta evolución en las aproximaciones teóricas, y estrechamente relacionado con aquella, se ha producido un cambio en los métodos empleados en la investigación en CG, pasándose del empleo casi exclusivo de métodos cuantitativos predominantes en los trabajos realizados bajo la *Teoría de la Firma y de la Contingencia*, a una creciente utilización de técnicas cualitativas, entre las que destaca particularmente el EDC, en los desarrollados siguiendo las aproximaciones teóricas comentadas en el punto anterior.

e.- En cuanto a los tópicos estudiados, cabe señalar que en un principio, los trabajos se centraban en los temas más clásicos relacionados con el cálculo, reparto y asignación de costes (Sáez, 1988). Más tarde, comenzaron a estudiarse otras cuestiones como los presupuestos, el análisis de desviaciones, los sistemas de medición de rendimiento (Blanco Ibarra, 1988; Blanco Dopico y Gago, 1993), con especial referencia a los indicadores financieros y no financieros (Torres, 1991), los cuadros de mando (Banegas y Nevado, 1999; Gimeno y López, 1999), a los indicadores financieros y no financieros (Torres, 1991).

Además, como consecuencia del desarrollo tecnológico, comenzaron a estudiarse, por un lado, tópicos relacionados con la aparición de nuevas tecnologías de producción y de técnicas de gestión de operaciones. Por otro lado, el avance en las TI abrió un amplio debate sobre el impacto en la gestión y en los SIC de su introducción en las organizaciones (Escobar, 1998). Asimismo, el auge del sector terciario, la necesidad de mejorar la gestión en el Sector Público y, aunque con menor importancia, el crecimiento de la significación económica de las entidades sin ánimo de lucro en la economía, han planteado nuevos retos a los investigadores en CG (Pina y Torres, 1999). Por último, la consideración de la supervivencia de la empresa como su objetivo último y del factor humano como su recurso crítico para alcanzarla, ha planteado en CG la necesidad de cuestionarse el papel de los SIC en relación con este particular activo intangible (Blanco Dopico, 1998; Broto y Fabra, 1999). En concreto, comienzan a analizarse los procesos de cambio y aprendizaje organizacional, la gestión del conocimiento, básicamente en las *knowledge-intensive firms*. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan dentro de la gestión y de la CG.

Tabla 3
Aproximaciones empleadas para el estudio de la Contabilidad de Gestión

CRONOLOGÍA	ORIGEN	TEORÍA	ASUNCIÓNES	METODOLOGÍA	TÓPICOS	CONCEPTO SIC	REVISTA ⁶
Desde los inicios de la CG como parte de nuestra disciplina hasta principios de los 80.	USA	T ^o de la Firma: Agencia y Costes de Transacción. Conse (1937) y Williamson (1975). Objetivo: Maximización del beneficio (Búsqueda del Equilibrio Económico).	Racionalidad del Individuo, Contabilidad como Medio, Coste información nulo, Ausencia de incertidumbre. CONTABILIDAD como medio de control técnico de las "disfuncionalidades" organizacionales.	"Cuantitativismo comportamental Inicial y Formalizado": 1. Modelizaciones analíticas de los procesos de TDD. 2. Empleo de la Teoría Estadística de la Decisión.	Centrado en el Área Operativa. Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión Inventarías. Análisis de las desviaciones. Análisis Coste-Volumen-Beneficio.	Técnico. Personas Pasivas. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.	TAR.
Desde mediados de los 70 a mediados de los 80.	USA y UK	T ^o Contingencia. Lawrence y Lorsch (1976) en T ^o de la Organización. Oiley (1980) en Management Accounting. Se consideran variables organizacionales y del entorno externo.	Racionalidad, Determinismo, Funcionalismo y Simplicidad. Se considera el coste de la información y la incertidumbre. CONTABILIDAD como medio técnico de control acorde con los fines organizacionales y "contingencias".	"Cuantitativismo Contingente": Estudios transversales o Cross-Sectional, las grandes encuestas. Análisis estadísticos para la identificación de contingencias y sus efectos sobre los SIC.	Identificación de "contingencias para el diseño de los SIC a nivel operativo y táctico. Estudios de la consistencia entre variables contingentes y SIC. Aproximación NO UNIVERSALISTA y holística.	Técnico. Personas Pasivas. Determinista. Funcionamiento lineal. Apolítico. No considera la historia. Macrovariables Intento consideración objetivos organizativos.	AOS. TAR
Desde principios de los 80.	UK USA Resto del mundo.	T ^o Institucional. Interesada por interpretar y explicar el cambio más que el equilibrio económico.	Lo importante es el fin, no el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. CONTABILIDAD como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizacionales.	"Cualitativismo Interpretativo": EDC, Etnográficos, Observación participativa, Grounded Theory. Para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos sociopolíticos que son el motor de las mismas.	Diseño de los SIC. Estudios de técnicas contables para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación en SIC. SIC en organizaciones públicas, no lucrativas y en servicios.	Se consideran las personas de manera explícita para el estudio de los SICs. Es un paso CLAVE dentro del desarrollo de y evolución del conocimiento en CG.	AOS. MAR. JMAR.
Desde mediados de los 80.	USA y UK. Resto del mundo.	Sociología Interpretativa. Labor Process, Perspectiva Foucaultiana. SICs en dinámicas internas. Aspectos sociopolíticos y de comportamiento.	Lo importante es el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad mediante la alienación. CONTABILIDAD como medio socio-técnico de control alienante.	"Cualitativismo Alternativo/Crítico": Empieza los mismos métodos para el estudio de los SIC. Preocupado por captar aspectos más intangibles como la dominación, el conflicto y el poder.	Diseño de los SIC. Estudio de las técnicas contables para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica en SIC. Perspectiva macrosociológica.	Como característica identificativa: la consideración del factor humano a nivel macro.	CPA. AAAJ. AOS.

⁶TAR: 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.

3. LA EVOLUCIÓN DE LOS MÉTODOS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Los métodos más empleados en los enfoques economicistas y en particular en Contabilidad de Costes, son los modelos analíticos formales. En este grupo se incluyen el uso de los análisis de regresión para estimar el comportamiento de los costes de producción, procedimientos de programación matemática para determinar la rentabilidad de un producto y las decisiones sobre la cartera de productos óptima, estadística formal y análisis de optimización dinámicos para investigar las decisiones sobre las desviaciones y una variedad de aproximaciones basadas en programación matemática para la asignación de costes (Kaplan, 1986, p. 103).

Esta preponderancia de los métodos cuantitativos se sigue reflejando aún en los planes de estudio, por lo que los estudiantes continúan aprendiendo técnicas como la programación lineal, los análisis de regresión, etcétera; para luego descubrir que tales técnicas son raramente empleadas en la práctica (Horngren, 1989, p.22). Como críticas, conviene señalar su carácter simplista y parcial. Utilizan técnicas matemáticas sofisticadas y complejas para modelizar la conducta económico-racional de los individuos en las organizaciones (Ashton, 1991, p.123), obviando aspectos importantes, tales como los psicosociales, para explicar el comportamiento de los actores y de las organizaciones. Siguiendo a Anthony (1989, p. 16), podemos afirmar que resultan muy adecuados para el desarrollo de tesis doctorales y la publicación de artículos en revistas académicas de alto nivel, pero poco relevantes para mejorar la práctica empresarial.

En los trabajos realizados bajo la *Teoría de la Contingencia*, han predominado también los métodos estadísticos y cuantitativos. Los estudios transversales, de corte determinista, se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando una muestra de empresas y sometiendo a tratamiento estadístico los factores que influyen sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizacional. Este planteamiento tiene un grave inconveniente en el escaso número de variables estudiadas para entender qué estructura se adopta y porqué, ya que obvia otras igualmente importantes como las de carácter intangible.

En CG, han seguido los mismos parámetros. Se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes –tanto internas como externas–, sus relaciones más significativas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los SIC. Los modelos de regresión múltiple, el análisis de *clusters* y el *path analysis*, con diferentes grados de complejidad y sofisticación, han sido los más empleados por los investigadores. El resultado más común es la identificación de relaciones entre las variables ambientales y la dependiente, que en CG, en función del nivel de

análisis elegido, puede ir desde la estructura organizacional hasta el usuario final, pasando por la estructura del SIC.

En cualquier caso, estas conclusiones nunca han resultado a posteriori lo suficientemente válidas para ser aceptadas por la comunidad investigadora, debido al bajo nivel de significación estadística de las relaciones encontradas. Además, cabe señalar que si ya los índices de correlación eran bajos con pocas variables, la inclusión de más contingencias en los modelos los reducen e incluso hacen desaparecer relaciones antes significativas. Como consecuencia, la mayoría de los autores terminan sus trabajos reconociendo sus limitaciones, entre ellas el bajo número de variables estudiadas, y haciendo un llamamiento para realizar otros estudios como los longitudinales y los EDC. En esta situación, los investigadores en CG han ido descartando los modelos contingentes basados sólo en unas cuantas variables contingentes, de cara a estudiar un fenómeno tan complejo como el diseño, implantación y explotación de los SIC.

Por último, aunque se siguen realizando trabajos cuantitativos para tópicos tradicionales como la gestión de operaciones, análisis de desviaciones, estados previsionales y presupuestos; quizá en un intento por dar cumplida respuesta a las críticas vertidas sobre ellos, comienzan a aparecer en CG los métodos cualitativos, a los que dada su importancia, dedicamos el siguiente epígrafe.

4. MÉTODOS CUALITATIVOS EMPLEADOS EN LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

El motivo que nos ha llevado a considerar de forma independiente los métodos de investigación cualitativos –EDC, estudios etnográficos y *Grounded Theory*⁷– en CG, es que son los más empleados por los investigadores en la actualidad⁸, tanto en la aproximación interpretativa como en la crítica, a pesar de haber sido fuertemente criticada su fiabilidad y validez (McKinnon, 1988).

Yin fue pionero en proponer la adopción de métodos cualitativos para estudiar fenómenos organizacionales. En su opinión, todos ellos, al menos en principio, les son aplicables, con independencia de que la investigación a desarrollar, tenga carácter

⁷ No existe una traducción exacta, por lo que mantendremos su denominación original. Aunque se podría traducir como la *teoría escondida bajo la tierra*, realmente debemos entender que estamos ante un método para obtener evidencia basado en cómo se manifieste el fenómeno estudiado en la práctica, después de lo cual se procede a formular una teoría al respecto.

⁸ Es curioso como autores como Kaplan que defendieron los modelos analíticos, fueron los primeros en reclamar la adopción de perspectivas comportamentales y organizacionales para explicar mejor el papel de la CG en la práctica.

exploratorio, descriptivo o explicativo. Por ello, reconoce que siempre resulta aconsejable plantear claramente a priori el objetivo del trabajo y luego elegir el método más apropiado para alcanzarlo, evitando así inconsistencias.

A continuación analizaremos las similitudes y diferencias entre estos tres métodos, haciendo especial hincapié en los EDC. Siguiendo a Yin (1994, p. 11-13), el EDC es una estrategia de investigación que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando diferentes técnicas de búsqueda de evidencia, tales como el análisis documental, entrevistas, cuestionarios, observación no participante, etc.; con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad. Constituye el método que más ventajas presenta para su empleo en CG, al permitir estudiar la mayoría de las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno bajo análisis (Yin, 1993, p. 64). Puede ser usado tanto para la conceptualización teórica de un fenómeno nuevo, por ejemplo, la investigación de las nuevas técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos contemporáneos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas. Finalmente, cabe señalar que se trata de la estrategia más flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea, como por permitir la inclusión de información de naturaleza cuantitativa y cualitativa.

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

La *Grounded Theory* fue formulada por Glasser y Strauss (1967) en Sociología. Se trata de una “[...] teoría que se deriva inductivamente del estudio del fenómeno al que representa. Esta teoría se descubre, desarrolla y verifica provisionalmente a través la recolección y análisis sistemático de datos sobre el fenómeno estudiado” (Strauss y Corbin, 1990, p. 23). Recientemente, está siendo incorporada explícitamente a los estudios de dirección y gestión de empresas, ya que también considera el contexto del fenómeno sometido a análisis. Al igual que los anteriores, permite utilizar las

distintas técnicas de recolección de información eminentemente cualitativa, aunque prima la entrevista como la principal.

En nuestra opinión, este método puede ser útil para complementar y mejorar a otro principal, como podría ser el EDC, ya que al centrarse en la fase de análisis de los datos cualitativos mediante la codificación y *etiquetado conceptual*, posibilita la elaboración de una teoría capaz de contemplar una serie de aspectos prácticamente desconocidos de la problemática investigada. En este sentido, la teoría es el resultado de un proceso de conceptualización basado en la interpretación de los datos que provienen de una realidad sobre la que no existía una modelización previa (Strauss y Corbin, 1990, p. 22).

Para exponer con mayor claridad las diferencias básicas entre los tres métodos principales de investigación cualitativa, hemos elaborado la siguiente tabla:

Tabla 4

Análisis comparativo de las asunciones implícitas en los tres principales métodos cualitativos aplicables al estudio de la Contabilidad de Gestión

ASUNCIÓN/METODOLOGÍA	EDC	ETNOGRAFÍA	GROUND ED THEORY
A) DE DISEÑO:			
1) Asume una única realidad objetiva.	SÍ	NO	SÍ
2) Puede usarse para la conceptualización teórica.	SÍ	SÍ	SÍ
3) Favorece la contrastación teórica.	SÍ	NO	NO
4) Considera el contexto como parte esencial del fenómeno.	SÍ	SÍ	SÍ
B) RECOGIDA/ANÁLISIS DATOS:			
1) Técnicas de recogida.	Múltiples	Observación participante	Múltiples
2) Técnicas de análisis	Cuantitativa y/o cualitativa	Mayoritariamente cualitativa	Sólo cualitativa

Fuente: Adaptada de Yin (1993, p. 64).

Como puede observarse en la poca nitidez de las diferencias, existe una gran confusión en relación con estos métodos. Además, podemos encontrar trabajos donde el EDC es la estrategia principal complementada por observación participante,

Grounded Theory o estudios etnográficos. Aunque en menor cuantía, también se da el caso opuesto, en el que el EDC ve reducido su papel a la recogida de datos o en fases iniciales del estudio empírico.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que para el análisis de las prácticas contables en las organizaciones, el investigador debe jugar un papel lo más neutral posible, pues si se alterase la realidad estudiada lo más probable es que la evidencia alcanzada no fuese consistente con las prácticas estudiadas. Para evitar este, a nuestro entender, inconveniente sería aconsejable utilizar la *triangulación de investigadores* (Yin, 1994, p. 92), que consiste en debatir entre varios de ellos, los sucesivos resultados preliminares de la investigación con la finalidad de evitar prejuicios o influencias propias de su formación. En este sentido, lo ideal sería la creación de un equipo de investigación multidisciplinar que realizase este esfuerzo a nivel interno para alcanzar mayores niveles de rigurosidad y objetividad en el análisis de los SIC. De no ser esto posible, sería aconsejable cualquier triangulación con equipos de otros departamentos o universidades que estudien la misma problemática o, alternativamente, la discusión de los trabajos en curso en foros especializados.

Retomando el EDC, hemos de comenzar señalando que se trata, desde nuestro punto de vista, del método más adecuado para interpretar la problemática organizativa inherente a la práctica de la CG. En concreto, nos ocupamos seguidamente de sus variantes, las distintas posturas existentes en la doctrina acerca de la elaboración de la estrategia del EDC, cómo puede entenderse el papel de técnicas como la observación participante dentro del mismo, así como cualquier otra cuestión relevante para poder diseñar estudios de campo de calidad que mejoren el entendimiento de la práctica contable.

Se empleó originariamente en Psicología y en Sociología, tomando como unidad de análisis, tanto los individuos como los grupos. La consideración de la organización en su conjunto no se produjo hasta finales de los 70, destacando en nuestra disciplina el trabajo seminal en CG de Hägg y Hedlund (1979).

El EDC ha sido analizado por especialistas en CG (Scapens, 1990; Humphrey y Scapens, 1992; Otley y Berry, 1994; Keating, 1995), en SI (Kaplan y Duchon, 1988; Cavaye, 1996), en Organización (Pettigrew, 1990) y en Administración (Eisenhardt, 1989; Fox-Wolfgram, 1997), para adaptarlo a sus respectivas áreas. Seguramente, en buena medida debido a ello, puede explicarse su elevada utilización en CG, de acuerdo con la tendencia⁹ en la investigación contable que propugnaba una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de *porqué*, *cómo* y en *qué* contexto se

⁹ Nuestro país, no ha sido una excepción a esta tendencia, destacando, entre otros, los trabajos de Amat (1992), Carmona (1993), Amat y otros (1994), Carmona y otros (1998), Alcoy y Ripoll (1999), Blanco Dopico y Aibar (1999), Escobar y Lobo (1999), Escobar y otros (1999), Macías (1999) y Núñez (1999).

emplea la Contabilidad (Bhimani, 1996, p.221), rompiendo con una tradición que la había llevado a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1983, p. 302).

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

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

a) Acudir a las empresas y comenzar la búsqueda de evidencia empírica sin ninguna teoría prestablecida. En esta línea, Humphrey y Scapens (1992, p. 28) defienden que los investigadores en CG han de afrontar el EDC, a ser posible sin prejuicios, para poder conceptualizar la práctica contable desde una perspectiva social y no siguiendo el procedimiento opuesto que consistiría en buscar ejemplos contables para justificar determinadas aproximaciones teóricas provenientes de la Sociología, incluso llegando a forzar la interpretación del fenómeno analizado.

b) Establecer a priori un posicionamiento perfectamente definido. Otley y Berry (1994) ensalzan el potencial de los EDC de cara a la conceptualización teórica de carácter inductivo, empleándose para contrastar las posibles hipótesis que se formularían en la fase de preparación del caso y, finalmente en función de los resultados, se cambiaría nuestro posicionamiento o se fortalecería con la evidencia obtenida.

A nuestro entender, estas dos posturas son los dos polos que definen un continuo en medio del cual se puede situar cualquier otra variante. Si se pretenden explicar las nuevas técnicas contables relacionadas con los cambios tecnológicos, los investigadores habrán de dirigirse a las empresas seleccionadas con un marco teórico poco definido, preocupándose mucho más por la observación e interpretación de los fenómenos que están emergiendo, de cara a la conceptualización teórica de los mismos mediante la obtención de evidencia. Por el contrario, en el análisis de los fenómenos más tradicionales o su reformulación, los EDC estarán más orientados a la contrastación que a la creación de nuevas teorías sobre la práctica contable¹⁰. En este sentido, Keaton (1995, p. 69) nos proporciona una clasificación de los EDC en base a su contribución

¹⁰ A pesar de ello, tampoco es imposible que un mismo EDC pueda jugar ambos papeles, por ejemplo, aquellos que aún siendo diseñados para estudiar fenómenos tradicionales con un posicionamiento clásico, durante su desarrollo abordan nuevos aspectos del fenómeno, o fenómenos nuevos que no estaban contemplados en el protocolo inicial.

a la conceptualización teórica de las cuestiones estudiadas, distingue entre: EDC que permiten iniciar el proceso de desarrollo de una nueva teoría, otros EDC que posibilitan la mejora de teorías ya existentes y, por último, aquéllos que pueden servir para refutar planteamientos teóricos previos.

Otra cuestión polémica son las diferentes concepciones sobre el diseño y uso de los EDC. Mientras los investigadores estadounidenses se centran en cuestiones innovadoras de la CG, tales como el *Activity Based Costing* o la *Balanced Scorecard*, estudiándolas desde una perspectiva eminentemente pragmática, los británicos se han preocupado más por la definición de los problemas que por la búsqueda de soluciones a los mismos. A nuestro entender, ambas escuelas presentan aspectos positivos, como cuidar los aspectos metodológicos, por un lado, y adoptar una aproximación más pragmática y operativa que acorte la distancia entre investigación y práctica de la CG, por otro. En este sentido, hemos de señalar que los trabajos españoles se encuentran más próximos del posicionamiento europeo que del americano.

Por último, acerca del aún vigente debate sobre la posibilidad de generalizar los resultados de los EDC¹¹, nos alineamos con quienes defienden la validez de la generalización teórica -no estadística-, de sus resultados (Hägg y Hedlund, 1979, p. 138-140). Esta generalización analítica se vería fortalecida si encontramos EDC que hayan planteado hipótesis similares a las nuestras, y lo más importante, aquellos que en un futuro contrastasen las mismas hipótesis, lo que supondría seguir un procedimiento lógico inductivo para conceptualizar los fenómenos empresariales estudiados. En este punto, una biblioteca de casos, podrían jugar un papel fundamental de cara a proporcionar información suficiente para realizar la validación externa, contribuyendo así a organizar y orientar el esfuerzo investigador en CG. Este proceso de conceptualización teórica sería similar al de cualquier ciencia, ya que cada EDC se puede asimilar a un experimento que en la medida que fortalezca las hipótesis planteadas, permitirá la generalización teórica. No obstante, hay que recordar que un proceso similar de carácter estadístico no sería correcto, ya que la generalización con fines de predicción, resulta totalmente imposible, incluso para instituciones que se hayan estudiado previamente.

5. CONCLUSIONES

Del estudio efectuado acerca de los enfoques teóricos presentes en los trabajos en CG, podemos concluir que se ha producido un cambio en virtud del cual, el normativismo y las aproximaciones apriorísticas han perdido la importancia que tuvieron en

¹¹ Para profundizar al respecto, puede verse Bonache (1999).

favor de los enfoques de corte positivista. A su vez, este cambio ha provocado que los métodos utilizados en la investigación en CG también varíen.

Los métodos cuantitativos que predominaban en los trabajos de investigación de corte economicista y en los basados en la *Teoría de la Contingencia*, tras ser ampliamente cuestionados, están siendo menos utilizados en CG, aunque pueden encontrarse trabajos en los que se siguen utilizando para abordar determinados tópicos, entre los que destacan la gestión de las operaciones, sobre todo, en lo que se refiere al análisis de las desviaciones de los costes, estados previsionales y presupuestación.

Por su parte, los métodos cualitativos son cada vez más empleados para el desarrollo de trabajos empíricos en CG, básicamente, por su capacidad para captar la forma en que operan determinados fenómenos en su contexto, normalmente caracterizado por el dinamismo y por una elevada incertidumbre, en concreto, para analizar las prácticas contables tal y como *realmente* se producen, basándose en aproximaciones con un mayor componente sociopolítico.

Así pues, entendemos que los métodos cualitativos son los más apropiados para investigar en CG, dado el consenso que existe entre la comunidad investigadora acerca de que la mejor forma de conocer la práctica en nuestra disciplina, consiste en estudiar la actividad cotidiana de los directivos en el entorno en que se desarrollan. Esta afirmación ha quedado refrendada tras comprobar cómo son cada vez más utilizados en comunicaciones a jornadas y publicaciones.

En concreto, pensamos que el EDC es el método de investigación cualitativo más importante de los tres analizados, básicamente por dos razones. En primer lugar, se trata de una estrategia de investigación flexible capaz de englobar todas las técnicas de recolección de evidencia conocidas, tales como el análisis de documentación, entrevistas, encuestas, etcétera; permitiendo la triangulación entre las mismas de cara a su validación interna. En segundo lugar, no hemos encontrado características distintivas significativas entre los otros dos métodos analizados -estudios etnográficos y *Grounded Theory*- que nos permitan diferenciarlos nítidamente del EDC, por lo que, en nuestra opinión, estos dos métodos podrían ser interpretados como variantes particulares de aquél.

Por último, estamos convencidos que los EDC terminarán siendo el método de investigación fundamental en CG, bien como estrategia principal o complementaria para determinar relaciones causa-efecto, lo que no es óbice para completar los resultados obtenidos con métodos cuantitativos. Ahora bien, los numerosos requisitos necesarios para su correcta elaboración y, sobre todo, la dificultad para conseguir la imprescindible colaboración de las empresas; hacen que su utilización no esté exenta de dificultades. También es justo reconocer que posee un elevado atractivo para los investigadores, ya que el hecho de abandonar los despachos y entrar en contacto directo con la problemática empresarial, resulta altamente gratificante, lo que ayuda a superar los inconvenientes anteriores.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCOY, P. y RIPOLL, V. M. (1999): "La Investigación en Costes de Marketing (Período 1988-98)", *Comunicación presentada a la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*, Universidad Carlos III, Madrid.
- AMAT, J. M. (1992): "Management Accounting Systems in Spanish Firms", *European Accounting Review*, No. 1, p. 1-25.
- _____ ; CARMONA, S.; ROBERTS, H. (1994): "Context and Change in MAS: a Spanish Case Study", *Management Accounting Research*, No. 5; p. 107-122.
- ANTHONY, R. N. (1989): "Reminiscences about Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, No. 1, p. 1-20.
- ASHTON, D. (1991): *Agency Theory and Contracts of Employment*, en Ashton, Hopper y Scapens (1991), p. 106-125.
- _____ ; HOPPER, T.; SCAPENS, R. W. (1991): *Issues in Management Accounting*. Prentice-Hall, Nueva York.
- _____ (1995): *Issues in Management Accounting -2nd Edition-*. Prentice-Hall, Nueva York.
- BANEGAS, R.; NEVADO, D. (1999): "Propuestas para la Renovación del Control de Gestión en la Empresa", *Revista de Contabilidad*, vol. 2, No. 3, p. 19-49.
- BHIMANI, A., (1996): *Management Accounting European Perspectives*, Oxford University Press. Oxford.
- _____ (1996): *Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice and Profession*, en Bhimani (1996), p. 218-242.
- BLANCO DOPICO, M^a. I. (1998): "Los Estados Contables del Taxista. Una Visión Integral desde la Perspectiva de la Contabilidad de Gestión". *Ponencia presentada a las II Jornadas de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*, Alcalá de Henares.
- _____ y AIBAR, B. (1999): "La Información Estratégica como Base de Proyecto y Plan de Empresas: Análisis de un Caso", *Comunicación presentada a la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. Universidad Carlos III. Madrid.
- _____ y GAGO, S. (1993): *Las líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión*, en Sáez, A. E., (1993), p. 67-110.
- BLANCO IBARRA, F. (1988): *La Contabilidad de Gestión como Instrumento para la Toma de Decisiones*, en Universidad de Málaga (1988), p. 279-288.
- BONACHE, J. (1999): "El Estudio de Casos como Estrategia de Construcción Teórica: Características Críticas y Defensas", *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas*, No. 3, p. 123-140.
- BROTO, J. J. y FABRA, L. A. (1999): Are Present Accounting Criteria Suitable to Evaluate Business Managers Conduct? Capability of Corporate Managers to Deal with Processes of Value Creation. *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- CARMONA, S., (1993): *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*, ICAC, Madrid.
- _____ (1993): *Curvas de Olvido y Sistemas de Información*, en Carmona, S., (1993), p. 101-113.
- _____ ; EZZAMEL, M. y GUTIÉRREZ, F. (1998). "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville", *Accounting Historians Journal*, vol. 25, No. 1, p.115-147.
- CAVAYE, A. L. (1996): "Case Study Research: A Multi-Faceted Research for IS", *Information Systems Journal*, vol. 6, No. 3, p. 227-242.
- CAWSEY, T.; DESZCA, G.; TEALL, H. D. (1994): "Management Control Systems in Excellent Canadian Companies", *Management Accounting Issues Paper 5*, The Society of Management Accountants of Canada.

- COASE, R. H. (1937): "The Nature of the Firm", *Economica*, p. 387-405.
- CHONG, V. K. (1996): "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, No. 5, p. 415-421.
- EISENHARDT, K. (1989): "Building Theories from Case Study Research", *Academy of Management Review*, vol. 14, No. 4, p. 532-550.
- ESCOBAR, B. (1998): "Information Systems Investment Decisions in Business Practice: The Spanish Case". *European Journal of Information Systems*, No. 7, p. 202-209.
- _____ ; GONZÁLEZ, J. M^a. y ZAMORA, C. (1999): "La Mejora de la Gestión de Tesorería a través de su Rediseño en Lógica ABM/ABC", *Comunicación presentada a la V Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión*, Universidad Carlos III, Madrid.
- _____ y LOBO, A. (1999): "A Contingent Approach to the Role of Management Accounting Systems in a Corporation Take-Over", *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- FOX-WOLFGRAM, S. J. (1997): "Towards Developing a Methodology for Doing Qualitative Research: The Dinamic-Comparative Case Study Method", *Scandinavian Journal of Management*, vol.13, No. 4, p. 439-455.
- GIMENO, J.; LÓPEZ, A. (1999): "El Controllor ante la Nueva Era de la Información de Gestión en la Empresa. Contrastes Empíricos en el Sector Español del Automóvil", *Revista de Contabilidad*, vol. 2, No. 3, p. 51-72.
- GLASER, B. G.; STRAUSS, A. L. (1967): *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Weidenfeld and Nicolson, Londres.
- GUL, F. A. (1991): "The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance. *Accounting and Business Research*, vol. 22, No. 85, p. 57-61.
- HÄGG, I.; HEDLUND, G. (1979): "Case Studies in Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, No. 1-2, p. 134-143.
- HOPPER, T. (1994): "The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View", *Working Paper*. University of Manchester.
- HOPWOOD, A. G. (1974): *Accounting and Human Behaviour*, Prentice Hall, Londres.
- _____ (1980): *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en Arnold, Carsberg y Scapens (1980), p. 221-240.
- _____ (1983): "On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, p. 287-305.
- HORNGREN, C. T. (1989): "Cost and Management Accounting: Yesterday and Today", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, p. 21-32.
- HUMPHREY, C. y SCAPENS, R. W. (1992): "Theories and Case Studies: Limitation or Liberation", *Working Paper 92/4*. University of Manchester. Manchester, Gran Bretaña.
- ICAEW (1954): *Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose*, ICAEW, Londres.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1990): *ABC: A Review with Case Study*, CIMA, Londres.
- JOHNSON, H. T. (1992): *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, Nueva York.
- JOHNSON, H. T. y KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN, B. y DUCHON, D. (1988): "Combining Qualitative and Quantitative Methods in Information System Research: A Case Study", *Management Information System Quarterly*, vol. 4, p. 479-490.
- KAPLAN, R. S. (1986): *Quantitative Models for Management Accounting in Today's Production Environment*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), p. 103-115.
- _____ y NORTON, D. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures the Drive Performance", *Harvard Business Review*, vol. 1, p. 71-79.

- KEATING, P. J. (1995): "A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, p. 66-86.
- LARRINAGA, C. (1999): "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión", *Revista de Contabilidad*, vol. 2, No. 3, p. 103-131.
- LAWRENCE, P. R. y LORSCH, JW. (1967): *Organization and Environment*, Division Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- LYNE, S. (1995): *Accounting Measures, Motivation and Performance Appraisal*, en Ashton, Hopper y Scapens (1995), p. 237-257.
- MACÍAS, M. (1999): "Privatisation and Accounting Systems Change: The Case of the Spanish Tobacco Company (1887)", *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- MCKINNON, J. (1988): "Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics", *Accounting, Auditing and Accountability*, vol. 1, No. 1, p. 34-54.
- NÚÑEZ, M. (1999): "Individuals and the Institutionalization of Accounting Practices", *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- OTLEY, D. T. (1980): "Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, No. 4, p. 413-428.
- _____ (1994): "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework", *Management Accounting Research*, vol. 5, No. 3-4, p. 289-300.
- _____ y BERRY, A. J. (1994b): "Case Study Research in Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, vol. 5, No. 1, p. 45-65.
- PETTIGREW, A. M. (1990): "Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice", *Organization Science*, vol. 1, No. 3, p. 267-292.
- PINA, V. y TORRES, L. (1999): "Analysis of the Efficiency of Local Government Services Delivering. An Application to Public Urban Transport", *Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA*, Burdeos.
- SÁEZ, A. (1988): *Contabilidad de Gestión: Situación Actual y Perspectivas*, en Universidad de Málaga, (1988), p. 207-239.
- _____ (1993): *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*, McGraw-Hill, Madrid.
- SCAPENS, R. W. (1990): "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Method", *British Accounting Review*, vol. 22, No. 3, p. 259-281.
- _____ (1994): "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice", *Management Accounting Research*, vol. 5, No. 3-4, p. 301-322.
- STRAUSS, A. y CORBIN, J. (1990): *Basics of Qualitative Research. Grounded Theory Procedures and Techniques*, SAGE Publications, Londres.
- TORRES, L. (1991): "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, No. 67, p. 535-558.
- VAGNEUR, K.; WILKINSON, C. y BERRY, A. J. -Eds.- (1995): *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*. Proceedings of the III International Management Control System Symposium. Sheffield (Gran Bretaña).
- VATTER, W. J. (1950): *Managerial Accounting*, Prentice-Hall, Nueva York.
- WILLIAMSON, O. E. (1975): *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*, Free Press, Nueva York.
- YIN, R. K. (1993): *Applications of Case Study Research*, SAGE Publications, Londres.
- _____ (1994): *Case Study Research: Design and Methods*, SAGE Publications, Londres.