

# ¿CÓMO AVANZAR EN LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN?

*Pedro Lorca Fernández*

*Profesor Asociado de la Universidad de Oviedo*

*Julita García Díez*

*Profesora Titular de la Universidad de Oviedo*

## RESUMEN

El presente trabajo tiene como finalidad estudiar cómo conseguir avanzar en la investigación empírica en esta disciplina, a la luz de los principales problemas con que se encuentra la contabilidad de gestión.

Para ello se ha procedido a identificar las áreas de conflicto más importantes agrupándolas en tres categorías: marco teórico, verificación de teorías e incentivos de investigación. En cada una de ellas se analizan las dificultades y cómo se puede hacer frente a las mismas.

La principal conclusión que se obtiene es que pese a que existen problemas en la investigación empírica en contabilidad de gestión, éstos no son insalvables, sino que a través de su identificación se puede avanzar en su solución.

**PALABRAS CLAVE:** Investigación empírica, Contabilidad de gestión.

## 1. Introducción

La investigación empírica contribuye al progreso humano, lo cual es más patente en el ámbito de la contabilidad de gestión. Si el objetivo primordial de las empresas en el largo plazo es la supervivencia, es evidente que a través de un simple mecanismo de selección natural, basado en la prueba y el error, sólo quedarían las mejores. Sin embargo, esto tiene un coste social muy alto (piénsese en el derroche de recursos, en los trabajadores, en los proveedores y en todos los *stakeholders* de la empresa). Por ello, si la investigación empírica permite verificar teorías, predecir y ayudar a la elaboración de nuevas teorías, se estará ganando en términos de eficiencia y de progreso social; de ahí la importancia de avanzar en ella.

Precisamente en los últimos tiempos se viene desarrollando una polémica acerca de la investigación empírica en contabilidad de gestión. La controversia surgió a raíz de un artículo de Zimmerman, publicado en 2001, en el que afirmaba que “la literatura empírica ha fracasado en producir un cuerpo sustantivo de conocimientos” en esta disciplina. Inmediatamente surgieron numerosas voces para rebatir esta tajante afirmación. No obstante, lo que sí queda patente es la existencia de problemas en la investigación empírica en contabilidad de gestión.

El presente trabajo tiene por objeto examinar cuáles son las dificultades con las que se encuentra esta rama de la contabilidad y cómo abordarlas. Para ello se estudia a continuación en qué consiste la investigación empírica y cómo se puede llevar a cabo en el ámbito de la contabilidad de gestión. Esto obliga a considerar, en los tres apartados siguientes, otras tantas áreas de interés, que son: el marco teórico en que se mueve la contabilidad de gestión, cómo se realiza la verificación de teorías y los incentivos que tienen los investigadores. A su vez, cada una de ellas es analizada más detenidamente, examinando cómo se pueden afrontar los problemas que en las mismas se identifican. Por último se cierra el trabajo con las principales conclusiones obtenidas.

## 2. La investigación empírica

Como punto de partida, cabe preguntarse ¿qué se entiende por investigación empírica?. Bunge (1993), al calificar la investigación como empírica, señala que es aquella que parte de los hechos, los respeta hasta cierto punto y vuelve a ellos. Los enunciados fácticos confirmados, denominados datos empíricos, se obtienen con ayuda de teorías y son, a su vez, materia prima de la elaboración teórica. De este modo, el proceso de investigación empírica sigue un esquema secuencial en el que se parte de la definición del objeto de la investigación, para a continuación formular hipótesis, que serán experimentadas y probadas.

Se puede, en consecuencia, catalogar la investigación empírica como un proceso en el que se puede distinguir entre: (a) descripción de la realidad y (b) formulación de hipótesis que luego son contrastadas empíricamente.

La etapa descriptiva suele corresponderse con los momentos iniciales, puesto que permite ir conociendo la realidad y es de gran utilidad, aunque para poder hablar de investigación empírica es preciso avanzar en la segunda. Numerosas áreas de investigación contable han comenzado descriptivamente, si bien en una fase posterior, a medida que se iban acumulando descubrimientos empíricos, se iban desarrollando teorías para explicar lo observado y para predecir fenómenos.

## 3. La investigación empírica en contabilidad de gestión

Al examinar la evolución de la práctica y de la investigación en contabilidad de gestión, siguiendo a la *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), cabe hablar de cuatro etapas:

1. Hasta 1950 el punto de vista estaba centrado en la determinación de costes y en el control financiero, utilizando para ello los presupuestos y la contabilidad de costes.
2. Desde mediados de los años 60 la atención se dirigió a proporcionar información para la planificación y el control de gestión, mediante el uso de tecnologías como el análisis de decisión y la contabilidad de responsabilidad.
3. A partir de 1985 el énfasis se puso en la reducción del despilfarro de recursos, a través del uso del análisis de procesos y tecnologías de gestión de costes.
4. La última etapa se inició una década después, y en ella el énfasis se sitúa en la creación de valor a través del uso efectivo de recursos, examinando los determinantes del valor para los clientes y los accionistas, así como la innovación organizacional.

A lo largo de estas etapas puede constatarse cómo se ha ido incrementando el número de trabajos elaborados en el ámbito de la contabilidad de gestión, pero dentro de ellos los que ocupan nuestro interés son los empíricos. Para identificarlos es útil acudir a la descripción que proporcionan Lukka y Kasanen (1996, p. 759), que consideran como tales aquellos que “están basados en datos no extraídos de la literatura específica, sino que han sido obtenidos explícitamente para el estudio en cuestión, empleando distintas técnicas de recogida de datos como, por ejemplo, cuestionarios, casos, experimentos de laboratorio y estudios de campo”.

Los factores que han determinado los avances de la investigación empírica en contabilidad son: la expansión de la tecnología informática, la disponibilidad de datos y el creciente desarrollo de la actividad académica con una fuerte base en instrumentos analíticos y cuantitativos propios de la teoría económica. Así, en muchos ámbitos de la contabilidad financiera la disponibilidad de bases de datos, de un marco teórico adecuado y de técnicas de computación avanzadas ha impulsado el desarrollo de la investigación empírica. Para ello se ha utilizado un enfoque multidisciplinar, proveyéndose de modelos y herramientas de trabajo procedentes de áreas como el análisis económico, las matemáticas, la estadística o la investigación operativa.

En lo que a la contabilidad de gestión se refiere, su evolución ha sido especialmente importante a partir de los años sesenta, cuando comienzan a desarrollarse la aproximación contingente, la teoría institucional o enfoques críticos frente a las limitaciones que ofrecían tanto la teoría de la agencia como la de los costes de transacción.

Como consecuencia de lo anterior proliferaron los trabajos de naturaleza empírica, primero incipientemente y más tarde de forma masiva. Este desarrollo ha sido más notable en el ámbito anglosajón, mientras que se observa un menor avance en la literatura latinoamericana (Torres, 1996; Plaza, 1996; Rivas, 1996; Panez, 1996, entre otros), aspecto éste que se trata de paliar en la actualidad con un mayor número de trabajos, tal y como ponen de relieve, Armenteros y Vega (2003) o Ercole (2003), siendo previsible un fuerte incremento en el futuro (Fernandes y Fernandes, 2003).

También se ha observado una mejora de las técnicas empleadas en el análisis y en las fuentes de evidencia empírica utilizadas, que van desde más y mejores bases de datos, al diseño de experimentos de laboratorio, pasando por la realización de estudios de casos y estudios longitudinales.

Se aprecia cierta heterogeneidad en cuanto al contenido de los trabajos realizados en el ámbito de la contabilidad de gestión, que ha sido objeto de estudio sistemático por diferentes autores. Así, por ejemplo, Sprinkle (2003) señala dos grandes tipos de trabajos; Luft y Shields (2003) clasifican los trabajos a través de mapas que identifican otros tantos aspectos investigados en contabilidad de gestión; Ittner y Larcker (2001), siguiendo un enfoque basado en el valor, agrupan los trabajos en seis grandes apartados; y, desde un enfoque crítico, Baxter y Chua (2003) apuntan siete líneas de investigación (en la tabla 1 se recogen los diferentes enfoques que identifican los autores mencionados).

Tabla 1. *Agrupaciones de la investigación en contabilidad de gestión*

<b>Ittner y Larcker (2001)</b>	<b>Baxter y Chua (2003)</b>	<b>Luft y Shields (2003)</b>	<b>Sprinkle (2003)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elección de los objetivos de la empresa</li> <li>• Selección de estrategias específicas y diseños organizativos</li> <li>• Identificación de los creadores de valor (ABC, contabilidad estratégica de costes, cuadro de mando)</li> <li>• Selección de planes de acción y de medidas del desempeño</li> <li>• Evaluación del desempeño</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escuela de diseño no racional</li> <li>• Enfoque naturalístico</li> <li>• Alternativa radical</li> <li>• Teoría institucional</li> <li>• Teoría de la estructuración</li> <li>• Enfoque foucaldiano</li> <li>• Enfoque latouriano</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Causas y efectos de la presupuestación a nivel individual y de la organización</li> <li>• Información para la planificación y el control</li> <li>• Implementación del cambio en la contabilidad de gestión</li> <li>• Medidas de desempeño e incentivos</li> <li>• Juicios individuales y decisiones</li> <li>• Contabilidad de gestión en el contexto histórico y social</li> <li>• Procesos de cambio organizativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Influenciar en las decisiones</li> <li>• Facilitar las decisiones</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

En el ámbito latinoamericano, la elevada inflación ha sido un problema abrumador para la contabilidad que ha limitado en muchas ocasiones el desarrollo de sistemas de cálculo de costes. Junto a este factor determinante a la hora de investigar en contabilidad de gestión, también es preciso señalar la gran variedad de trabajos realizados, tal y como, por ejemplo, Ercole (2003) pone de manifiesto para el caso de Argentina.

No obstante, los estudios llevados a cabo muestran algunas áreas de especial interés. Así, en Cuba las principales investigaciones están enmarcadas en los sistemas de gestión y de costes basados en las actividades, costes de calidad, costes medioambientales, teoría de las limitaciones y el capital intelectual (Armenteros y Vega, 2003). En Portugal la investigación sobre contabilidad de gestión se centra en la contabilidad medioambiental, gestión estratégica de costes, cuadro de mando y sistemas de información para la gestión (Carvalho *et al.*, 2002). En España los temas centrales de investigación están relacionados con los sistemas de gestión y de costes basados en las actividades, costes de calidad, contabilidad de dirección estratégica y costes medioambientales (Ripoll, 1996; Escobar *et al.*, 2002).

Pese a la existencia de buen número de trabajos, Zimmerman (2001) considera que todavía que no se ha conseguido desarrollar y contrastar teorías explicativas de la práctica observada, sino que tan solo se sigue describiendo la práctica. En concreto, se plantea qué es lo que realmente se ha aprendido, y se formula las siguientes cuestiones: ¿qué generalizaciones pueden sacarse?, ¿qué hipótesis nulas han sido rechazadas?, ¿qué cuestiones candentes sin respuesta aún subsisten?, ¿dónde están las anomalías curiosas?.

Si bien esta postura parece exagerada, hay que ser conscientes de que, como indica Magee (2001), la contabilidad de gestión es un área complicada para la verificación empírica. Esta dificultad proviene fundamentalmente del marco teórico en que se mueve, de cómo se lleva a cabo la verificación de teorías y de los incentivos que tienen los investigadores. Todas estas cuestiones son objeto de estudio a continuación.

#### **4. El marco teórico**

Como se ha indicado anteriormente, avanzar en la investigación empírica exige dotarse de teorías, para posteriormente verificarlas. Al examinar la contabilidad de gestión se observan una serie de problemas específicos que hacen referencia al cuestionamiento del carácter teórico del enfoque adoptado, al reducido número de teorías empíricamente verificables, o al uso de marcos no económicos.

##### ***4.1. La verificación de teorías***

Aunque en un primer momento es oportuno comenzar la investigación con lo que se puede denominar “investigación descriptiva”, más adelante es necesario elaborar y probar teorías. Sin embargo, ambas facetas no deben contemplarse como aspectos independientes, sino que es necesaria una interacción entre las construcciones teóricas y la investigación empírica, pues las teorías fomentan los trabajos empíricos, y al desarrollar buenos trabajos empíricos se estimulan las teorías.

A este respecto, a mediados de los ochenta Kaplan (1986) describía un proceso de investigación que primero se centraba en estudios de caso y estudios de campo, y luego eventualmente desarrollaba modelos y teorías. Él mismo, aunque señalaba que la teoría era útil para guiar la investigación empírica, cuando se refería a la investigación en contabilidad de gestión proponía que se realizara observación y descripción, justificándolo porque no se había acumulado un cuerpo fiable y sistemático de conocimiento factual, por lo que entendía que era prematuro desarrollar teorías y contrastar hipótesis.

Han transcurrido diecisiete desde que Kaplan realizara estas afirmaciones, tiempo en el cual se ha ido realizando un conjunto importante de estudios que ha permitido elaborar trabajos recopilatorios

(pueden verse, entre otros, los de Ittner y Larcker, 2001; Luft y Shields, 2003 o Sprinkle, 2003). No obstante, para Zimmerman (2001) no es suficiente, y entiende que “la literatura empírica ha fallado para producir un cuerpo sustantivo de conocimientos”, puesto que el enfoque parece centrado en la práctica de la contabilidad de gestión, más que en la elaboración y verificación de teorías.

Esto contrasta con otras ramas de investigación contable, como los estudios de incentivos de compensaciones (que empezaron explicando prácticas, pero ahora prueban hipótesis de la teoría de la agencia) y los estudios del mercado de capitales (que comenzaron explicando prácticas, si bien en la actualidad prueban hipótesis económico-financieras). Sin embargo, para Zimmerman parece haber una ausencia de teorías que guíen la investigación empírica en contabilidad de gestión, y en los pocos estudios en que se prueban teorías, sus hipótesis son a menudo *ad hoc* o derivadas de un conjunto de disciplinas diferentes.

Frente a esta visión, Ittner y Larcker (2002) señalan que no existe una teoría integrada de contabilidad de gestión, pero ello no impide que los investigadores de esta rama contrasten una variedad de teorías, tanto económicas como no económicas acerca de la práctica. Hopwood (2002), por su parte, indica que los problemas reales surgen por la gran rapidez con que se encuentran soluciones a cuestiones complejas. Casi antes de que el problema se haya formulado adecuadamente, se ofrecen soluciones. Esto tiene un efecto claro sobre la investigación en contabilidad de gestión, animando a centrarse más en lo superficial que en lo sustantivo, limitando probablemente el crecimiento del conocimiento.

En cualquier caso, no se debe olvidar que la contabilidad es esencialmente un área de investigación aplicada, de ahí que sea difícil imaginar cómo investigar en este tipo de disciplinas sin un examen detallado de las prácticas actuales (Ittner y Larcker, 2002). Es preciso, por tanto, una perspectiva evolutiva, de modo que la primera meta de la investigación en contabilidad de gestión debería ser determinar qué técnicas, existentes o emergentes, se usan por las empresas en la actualidad; ello permitiría posteriormente avanzar en la elaboración de teorías, pero en ningún caso esta forma de proceder tiene por qué ser ateorética.

#### ***4.2. Reducido número de teorías empíricamente verificables***

Ya se ha indicado que para desarrollar una investigación empírica son necesarias teorías que se puedan verificar, rechazar o mejorar. Dicho en otros términos, la investigación empírica en sí misma no tiene sentido si no es contemplando un marco teórico que la sustente. No obstante, tan importante como la elaboración de teorías es verificarlas posteriormente.

Pese a que, como se ha indicado, estos dos campos (teórico y empírico) no deben contemplarse de forma independiente, parece haber una aparente separación entre los investigadores teóricos y los empiristas, ya que existe una asunción implícita de forma que los primeros deberían desarrollar modelos, y los segundos tomarlos y deducir implicaciones empíricas de la teoría (Zimmerman, 2001).

La propuesta que se hace en este punto pasa por una mayor colaboración, de modo que los propios estudios teóricos deberían establecer implicaciones empíricas. En este sentido, tiene plena validez la opinión de Zimmerman (2001) al señalar que se conseguiría una investigación empírica de mayor calidad en contabilidad de gestión “si los teóricos hicieran un esfuerzo mayor por generar modelos con predicciones contrastables y por discutir las implicaciones empíricas de sus modelos”.

#### ***4.3. Marcos no económicos***

Kuhn (1970) consideraba que una 'ciencia normal' era aquella en la cual se desarrollaba una investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, realizaciones que alguna comunidad científica particular reconocía, durante cierto tiempo, como fundamento para la

práctica posterior. En los periodos de ciencia normal se perfeccionaban y quedaban mejor delimitados los paradigmas existentes.

Por su parte, Zimmerman (2001) parece sugerir que el mejor y probablemente el único camino para desarrollar un cuerpo acumulativo de conocimientos teóricos en contabilidad de gestión para entrar en un periodo de ciencia normal es mediante un paradigma basado en la economía. Aunque es posible que otras ciencias sociales, como la psicología cognitiva, puedan proveer el marco básico para el desarrollo de teorías contables, considera que, con pocas excepciones, la mayoría de las innovaciones en investigación sobre contabilidad tienen sus raíces conceptuales en la economía.

Sin embargo, esta visión puede ser pobre, como señalan Ittner y Larcker (2002), pues restringirse al marco económico es insuficiente, ya que éste no puede proporcionar todo el soporte teórico necesario a la compleja práctica de contabilidad de gestión. De este modo, si se ignoran teorías alternativas se está limitando la comprensión de los fenómenos organizacionales. De ahí que para alcanzar mejores resultados en contabilidad de gestión, sean partidarios de una estrategia de investigación que combine enfoques económicos y de comportamiento.

En ocasiones las teorías económicas no pueden explicar completamente las prácticas observadas, por lo que los investigadores deben acudir a varias disciplinas cuando desarrollan y verifican hipótesis. Por ejemplo, Merchan *et al.* (2000) realizan una revisión de los enfoques del comportamiento y económico en la investigación sobre compensaciones, poniendo de manifiesto las limitaciones que surgen cuando se ignoran perspectivas múltiples.

La visión de Zimmerman también es criticada por Hopwood (2002), que lo tacha de optimista respecto a la valoración del potencial de la economía en la investigación en contabilidad de gestión. Lógicamente, las explicaciones económicas son útiles, pero no cabe esperar que estén libres de dificultades que pueden afectar a los modos de explicación organizativos o sociológicos. Así, aunque la economía es una disciplina potente y útil sufre de las mismas restricciones y problemas que otras ciencias sociales.

En el mismo sentido, Lukka y Mouritsen (2002) defienden que utilizar un paradigma económico exclusivamente es restrictivo, por lo que ellos proponen heterogeneidad, afirmando que la economía es una base de gran valor para la investigación, pero no es universalmente superior.

En la actualidad no cabe duda de que la investigación en contabilidad de gestión se apoya en un gran número de disciplinas variadas, tales como la psicología, la sociología o la investigación operativa, y no exclusivamente en la economía. Ello hace que se sirva de una rica variedad de marcos teóricos procedentes de diversas ciencias y esto, lejos de ser un inconveniente, resulta muy beneficioso (Luft y Shields, 2002).

Si se acude a la evolución histórica de la contabilidad de gestión se puede apreciar cómo a lo largo de sus años de existencia ha empleado una gran variedad de perspectivas teóricas –en su mayoría provenientes de las ciencias sociales– y de métodos de investigación para responder a un número creciente de cuestiones sustantivas. Puede verse en la tabla 2 una relación entre las teorías sociales y las áreas de estudio de la contabilidad de gestión que se ha producido históricamente.

Tabla 2. *Antecedentes sociales de la investigación empírica en contabilidad de gestión*

Antecedentes en la ciencia social		Área de estudio de la contabilidad de gestión
Relaciones humanas (Mayo, 1933) Psicología social de las organizaciones (McGregor, 1960; Likert, 1961)	→	Causas y efectos de la presupuestación en los individuos
Teoría contingente de las organizaciones (Galbraith, 1973)	→	Causas y efectos de la presupuestación en el nivel organizativo Información para planificación y control Implementación del cambio en la contabilidad de gestión
Teoría de la agencia (Holmström, 1979) Psicología cognitiva (Newell y Simon, 1972; Tversky y Kahneman, 1974)	→	Medidas de desempeño e incentivos Microprocesos contractuales y de control Juicios y decisiones individuales
Economía política (Braverman, 1974) Sociología institucional (Berger y Luckmann, 1967; Meyer y Rowan, 1977) Modelos políticos de las organizaciones (Pfeffer, 1981) Teoría del discurso (Foucault, 1972, 1979) Etnografía (Geertz, 1973) Estudios científicos (Latour, 1987)	→	Contabilidad de gestión en el contexto histórico y social Procesos de cambio organizacional y la relación de las realidades financieras y operativas

Fuente: Luft y Shields (2003, p. 178).

A la vista de la tabla 2 se aprecian los múltiples antecedentes tomados de las ciencias sociales en el campo de la investigación en contabilidad de gestión, que han dado lugar a diferentes tipos de estudios. Asimismo, resulta patente el carácter interdisciplinar de los trabajos en esta materia. Todo ello no hace sino confirmar la pluralidad de enfoques de la contabilidad de gestión.

Quizás, en el fondo de estas posturas se halla presente una filosofía diferente entre las universidades de Estados Unidos y las del resto del mundo. Así, mientras que las primeras tienden a hacer énfasis en los aspectos económicos en sus programas de doctorado y de investigación, en las demás se pone mayor énfasis en el comportamiento organizativo y en la sociología. Restringir la contabilidad de gestión a un único paradigma resulta demasiado rígido, máxime cuando están triunfando los modelos multiparadigmáticos.

## 5. La verificación de las teorías

Una vez elaborada una teoría se hace preciso proceder a su verificación, lo que en el ámbito de la contabilidad de gestión también presenta unas singularidades que son objeto de comentario. En

concreto, se trata de las dificultades en la obtención de datos y de los problemas en las especificaciones de los modelos.

### ***5.1. Dificultades en la obtención de datos***

El principal argumento para justificar la falta de progreso en la literatura sobre contabilidad de gestión es la escasez de buenos datos disponibles. Efectivamente, no le falta razón, sobre todo si se compara con lo que ocurre en algunas otras áreas de la contabilidad, sirva como ejemplo la financiera donde se han creado múltiples bases de datos (en Estados Unidos: EDGAR<sup>1</sup>, CRSP<sup>2</sup>, I/B/E/S<sup>3</sup>, NAARS<sup>4</sup>, entre otras) debido al carácter público de la información que suministra. Sin embargo, este tipo de bases no existen en contabilidad de gestión, lo que no debe sorprender sobre todo si se tiene en cuenta el carácter interno de la información que proporciona.

Como consecuencia del problema apuntado, existe una ausencia de datos intersectoriales sobre los sistemas presupuestarios de las empresas, métodos de transferencia de precios, sistemas de costes estándar, esquemas de localización de costes, etc. A ello se suma una dificultad adicional, y es que la contabilidad de gestión no es un fenómeno unitario, ni homogéneo, sino que en la práctica consiste en un ensamblaje de diferentes prácticas y técnicas, que pueden ser implementadas en diversos modos en distintas organizaciones; ello supone una dificultad añadida a la investigación que va más allá de la carencia de datos (Hopwood, 2002).

Para hacer frente a este problema, los investigadores utilizan instrumentos que varían enormemente de estudio a estudio, teniendo muchas veces que acudir a terceros, tales como las firmas de consultoría. Esto ha dado lugar a una gran heterogeneidad en las muestras, lo que hace difícil comparar los resultados de estudios previos, así como llegar a generalizaciones.

La utilización de múltiples fuentes de información o métodos de investigación (por ejemplo, análisis de datos, entrevistas y experimentos) puede servir para proveer un cuerpo consistente de evidencias que incremente la confianza del lector en los resultados. Por ejemplo, Ittner y Larcker (1998) usaron datos a nivel de clientes de una empresa de telecomunicaciones, datos a nivel de sector de la banca y datos a nivel de empresa disponibles públicamente para examinar la relación entre medidas de satisfacción de clientes y desempeño financiero previsto. Pese a las diferencias sustanciales en las tres fuentes de datos, el análisis ofreció resultados muy similares, lo que sugiere que éstos no están condicionados por las limitaciones de datos o muestras parciales.

El mayor uso de datos detallados de un pequeño número de empresas también puede ser útil. Aunque a estos estudios se les puede acusar de falta de generalidad, pueden ser la única vía para obtener la información suficiente que permita responder a muchas cuestiones de la investigación en contabilidad de gestión. Existen buenos ejemplos de trabajos con pequeños tamaños de muestra en contabilidad de gestión, entre ellos los de Anderson (1995), sobre la incidencia de la combinación de productos heterogéneos en los gastos generales, o los de Banker *et al.* (1996, 2000), sobre los planes de incentivos.

Tampoco hay que olvidar que es posible ampliar los datos internos con otro tipo de datos sobre el desempeño financiero y no financiero de la empresa, que están disponibles de forma más genérica en Internet y que pueden ser de gran ayuda.

Otra opción que tienen los investigadores como fuente de evidencia empírica son los estudios de caso, puesto que no exigen disponer de una base de datos interempresarial. El estudio de caso ha

---

<sup>1</sup> Disponible a través de la dirección <http://www.edgar-online.com>, también se puede acudir a una información más simplificada, aunque gratuita, en la dirección <http://freedgar.com>.

<sup>2</sup> Base patrocinada por la Universidad de Chicago, accesible a través de <http://gsbwww.uchicago.edu/research/crsp/>.

<sup>3</sup> Base de datos privada de Thomson Corporation, ubicada en la página <http://firstcall.com>.

<sup>4</sup> Patrocinada por la AICPA y disponible en <https://web.lexis-nexis.com/universe>.

sido analizado en el ámbito de la contabilidad de gestión por muchos autores (sirvan como ejemplo, Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990; Otley y Berry, 1994; Lind, 2001), en consonancia con una tendencia investigadora que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de por qué, cómo y en qué contexto se emplea (Bhimani, 1996), rompiendo con una tradición que lo había llevado a aislarse de la práctica (Hopwood, 1983).

Además, ciertos autores consideran que es posible la validación externa a través de otros estudios de caso que permitirían una generalización teórica de los resultados (Hägg y Hedlund, 1979; Bonache, 1999). Este proceso de conceptualización teórica sería similar al de cualquier ciencia, ya que cada estudio de caso se asimila a un experimento que en la medida que fortalezca las hipótesis planteadas, permitiría la generalización teórica. No obstante, como señalan Escobar y Lobo (2002), 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.

En nuestra opinión, aunque la dificultad en la obtención de datos sea un hecho de aceptación generalizada, debe valorarse en sus justos términos y no puede en absoluto cargar con toda la culpa de los problemas detectados en la investigación empírica en contabilidad de gestión, pues otros investigadores, como por ejemplo los economistas, han abordado cuestiones innovadoras muy interesantes que les han permitido realizar considerables progresos, pese a carecer de datos estandarizados (pueden verse ejemplos en Lazear, 2000).

En consecuencia, este hecho por sí solo parece que no es razón suficiente que imposibilite la investigación empírica en contabilidad de gestión, puesto que existen suficientes fórmulas y mecanismos para hacerle frente.

## **5.2. Problemas en la especificación de los modelos**

Un aspecto importante para impulsar la investigación en contabilidad de gestión es mejorar las especificaciones de los modelos. Pese a que éstas deberían ser establecidas por las teorías a verificar, pocos estudios articulan esta conexión. Los avances en la investigación empírica en contabilidad de gestión no sólo requieren que estas vinculaciones sean explícitas, sino que también exigen que los investigadores consideren tres grandes aspectos econométricos: endogeneidad, simultaneidad y formas funcionales.

Una limitación que dificulta la construcción de los modelos en muchas investigaciones empíricas es la endogeneidad de la variable independiente. La solución econométrica pasa por usar un método que siga un procedimiento bietápico que cuente con variables instrumentales para generar variables pronosticadas que no estén correlacionadas con el término de error. No obstante, es muy difícil encontrar variables instrumentales en la mayoría de las investigaciones en contabilidad de gestión. Una forma de ayudar a superar este problema puede ser la investigación experimental (Sprinkle, 2003).

Respecto al problema de la simultaneidad, hay que tener en cuenta que, en teoría, las organizaciones deberían seleccionar a la vez sus sistemas de contabilidad de gestión, diseño organizativo, sistemas de compensaciones, así como otros procesos relacionados y aspectos estructurales de la empresa. Trabajar con varias variables simultáneamente es posible, pero dificulta los modelos. Por ello, la mayoría de los trabajos empíricos examina estos aspectos escogiendo arbitrariamente una variable como dependiente y el resto las considera como independientes. Hoy en día esto no está justificado, pues las tecnologías existentes permiten la elaboración de complejos modelos de ecuaciones simultáneas (EQS, LISTREL, AMOS o PLS), sirva como ejemplo el trabajo de Shields *et al.* (2000).

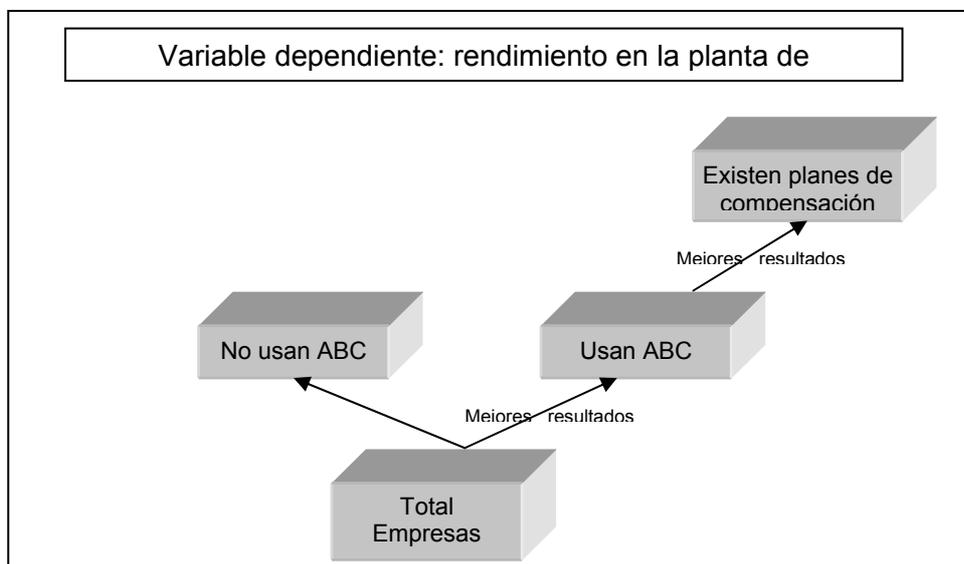
En cuanto a las formas funcionales, las teorías de contabilidad de gestión a menudo sostienen que las relaciones entre contabilidad y prácticas de control, diseño organizativo y desempeño se caracterizan por su complejidad y por la falta de relaciones de linealidad. Por ejemplo, los costes de sistemas de contabilidad de gestión más elaborados pueden exceder los beneficios de mayores niveles de la complejidad de los sistemas. Igualmente, la teoría contingente de las organizaciones predice relaciones curvilíneas entre tamaño de la organización o tecnología y algunas características organizativas (Donaldson, 2001).

Sin embargo, la forma funcional de la mayoría de las investigaciones es una simple estructura lineal, generalmente con poca o ninguna interacción entre las variables independientes. Aunque una estructura lineal es fácil de interpretar, puede no ser suficiente para reflejar la compleja naturaleza de muchas prácticas de contabilidad de gestión. Así, por ejemplo, Luft y Shields (2003) muestran en su revisión sobre trabajos de investigación en contabilidad de gestión que casi el 99 por 100 utilizan modelos lineales. Una vía muy común para solventar estos problemas es limitar el rango de los datos omitiendo, por ejemplo, las empresas muy pequeñas y las muy grandes. Esto lo que genera es que se conozca muy poco sobre ambos tipos de organizaciones.

Es preciso, por tanto, desarrollar especificaciones alternativas que sean consistentes con los datos. Una técnica que puede detectar no linealidades es la regresión aditiva no paramétrica, descrita como “métodos de regresión modernos”. Mientras los modelos lineales asumen que la variable dependiente es lineal de cada variable independiente, los modelos aditivos asumen sólo que cada variable independiente afecta a la dependiente en una dirección similar (puede verse Ittner y Larcker, 1998, para su aplicación contable). Una ventaja de este enfoque es que si la relación fuera lineal se observaría estadística y gráficamente, con lo que este modelo no fuerza al investigador a adoptar complejos modelos cuando no es apropiado.

Otra técnica para hacer frente tanto a elevadas interacciones como a la falta de linealidad son las particiones recursivas (Breiman, 1984, Clark y Pregibon, 1992). Esta técnica intenta explicar la variación en la variable dependiente estimando una secuencia de particiones de las variables independientes. En cada etapa la técnica divide un subconjunto de la muestra en grupos, seleccionando y partiendo la variable independiente que más aumenta la homogeneidad en los grupos. A medida que continúan las divisiones este método genera una estructura en forma de árbol de nodos y ramas secuenciales. De este modo se pueden detectar interacciones muy complejas que son virtualmente imposibles de señalar a priori. Un ejemplo puede verse en la figura 1.

Figura 1. *Ejemplo de árbol para la explicación del rendimiento en la planta de fabricación en función de diversas variables*



Fuente: Elaboración propia

Por último, los aspectos dinámicos en las prácticas de contabilidad de gestión se han ignorado con frecuencia en los estudios. A menudo se señala que el entorno de la empresa es un sistema altamente interdependiente, frente a un simple modelo causal recursivo. Por ejemplo, parámetros importantes en una parte del modelo de rendimiento pueden cambiar en respuesta a modificaciones en otras partes del entorno interno y externo de la organización. Estos aspectos son imposibles de examinar en un marco de regresión y, generalmente, requieren algún tipo de sistema dinámico<sup>5</sup> (Senge, 1990).

## 6. Los incentivos de investigación

Un último conjunto de aspectos que inciden sobre la investigación empírica en contabilidad de gestión hace referencia a los motivos que guían a los investigadores. Si se desea mayor investigación empírica debe potenciarse, porque en caso contrario primará otro tipo de investigación. Además, aún dentro de la investigación empírica en contabilidad de gestión, la situación difiere según cuál sea la función que se le encomiende, siendo preciso prestar atención a todas ellas, para evitar caer en investigaciones sesgadas.

### 6.1. La potenciación de la investigación científica

Al plantearse los incentivos que puede tener el mundo académico a la hora de realizar sus investigaciones en contabilidad de gestión, o lo que es lo mismo, qué es lo que mueve a la realización de los estudios, se pueden ofrecer dos posibilidades. Una primera sería que los investigadores estuviesen atraídos por conocer lo que están haciendo las empresas, desarrollando trabajos descriptivos. Esto estaría en sintonía con la mayor vinculación entre universidad y empresa que se propugna desde todas las instancias sociales. Una segunda opción sería elaborar teorías para su posterior verificación, alternativa que se encuentra con mayores dificultades para su comentario y difusión entre el público no especializado, quedando restringido su acceso a una minoría.

En opinión de Zimmerman (2001), quizá los investigadores en contabilidad de gestión tengan mayores incentivos para describir prácticas que para desarrollar y verificar teorías, debido a que la investigación descriptiva goza de mejor acogida por el público. Los trabajos descriptivos generalmente generan mayor número de citas que los empíricos en la prensa popular (por ejemplo, las citas en *The Wall Street Journal* sirven como medida del capital intelectual de las universidades norteamericanas), lo cual incrementa la reputación en el mundo empresarial y académico.

En este sentido, Ittner y Larcker (2001) consideran que para que avance la investigación en contabilidad de gestión, los investigadores no deben guiarse por el entusiasmo de la prensa económica, sino que deben explicar por qué sus investigaciones son interesantes desde un punto de vista teórico. En concreto, señalan cómo existe un gran entusiasmo por el comercio electrónico, si bien salvo que los investigadores puedan articular cómo esta industria contribuye al desarrollo de teorías, estos estudios no tendrán gran impacto en la investigación contable. Por ello, es preciso potenciar la investigación empírica y reconocerle su contribución al avance de la disciplina.

Por último, tampoco conviene olvidar que el uso de técnicas matemáticas sofisticadas y complejas para modelizar la conducta de las empresas pueden resultar muy adecuado 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 (Anthony, 1989).

---

<sup>5</sup> Un ejemplo excelente de aplicación de un sistema dinámico en investigación empírica es el análisis de los efectos en el rendimiento de la aplicación del TQM –*Total Quality Management*– en la empresa, que realizaron Serman *et al.* (1997), los cuales resultaban paradójicos sin examinar el aspecto dinámico de los procesos organizativos interrelacionados.

## ***6.2. Énfasis en la toma de decisiones frente al control***

Las funciones que se encomiendan a la contabilidad de gestión son diversas, entre ellas cabe señalar las de suministrar información para la toma de decisiones, para la valoración de inventarios, para la determinación de resultados o para el control. Simplificando, Kanodia (1982) considera que la información que proporciona presenta utilidad en una doble vertiente: (a) toma de decisiones, y (b) evaluación y control de directivos, subordinados y trabajadores. En esta misma línea se han manifestado autores como Belkaoui (1992) o Horngren y Sundem (1987), al apuntar que la contabilidad de gestión hace hincapié en las propuestas de planificación y control.

Ambos aspectos deben ser objeto de estudio por los investigadores. Sin embargo, quizás recientemente se haya puesto un mayor énfasis en los estudios para “facilitar las decisiones” (toma de decisiones), en detrimento de los dirigidos a “influnciar las decisiones” (control), tal y como indica Sprinkle (2003), en su trabajo sobre la investigación experimental en esta disciplina clasificándola según los dos papeles esenciales que se le han asignado. En la misma línea, Zimmerman (2001) entiende que la investigación empírica realizada es incompleta y debería potenciarse la investigación en el ámbito del control<sup>6</sup>.

En cualquier caso, se puede afirmar que en modo alguno se ha obviado el estudio de la función de control. Sirva como ejemplo el estudio de Chenhall (2003), que hace un repaso de la investigación basada en la contingencia, que tiene una larga tradición en los sistemas de control, y donde encuentra un gran número de trabajos.

## **7. Conclusiones**

La contabilidad de gestión es una disciplina dinámica, ofreciendo continuos desarrollos en las prácticas de gestión de las empresas. Así, los avances en la contabilidad de gestión como sistema de información han permitido la eliminación de actividades improductivas, un mejor aprovechamiento de los recursos y, en definitiva, una mejora de la eficiencia, lo cual pone de manifiesto el gran interés porque esta rama del saber continúe progresando.

Si en el campo de las ciencias sociales la investigación empírica es una cuestión que ofrece dificultades intrínsecas por el hecho de trabajar con personas, en el ámbito de la contabilidad de gestión éstas se ven incrementadas, pues además es preciso tener en cuenta las relaciones intra e inter-organizacionales.

Un paso previo es conocer los problemas con los que se encuentra esta disciplina, puesto que una vez detectados pueden ayudar a tomar medidas que permitan corregirlos. Quizás, el hecho de ser una ciencia relativamente joven, junto con su gran dinamismo, hacen que el número de dificultades sean importantes.

Tras el examen de las principales áreas de conflicto, parece que los investigadores en contabilidad de gestión deberían reforzar, entre otros, los siguientes aspectos:

- verificar teorías;
- contribuir a la construcción de teorías;
- utilizar tanto marcos económicos como no económicos;
- trabajar con grandes bases de datos y con otras más pequeñas;
- construir nuevas bases de datos;
- complementar los métodos cuantitativos con otros cualitativos;

---

<sup>6</sup> Sin embargo, la visión de Zimmerman puede estar sesgada debido a que tomó como base el trabajo de Ittner y Larcker (2001), quienes conscientemente dejaron fuera ciertos campos (por ejemplo, la investigación experimental o algunos estudios compensatorios) que suelen estar orientados al control (Luft y Shields, 2002).

- diseñar modelos más complejos que tengan en cuenta el carácter complejo de las variables;
- profundizar en los estudios sobre control;
- reconocer e incentivar la investigación empírica.

Sin duda, con todo ello se contribuirá a la definitiva consolidación de esta disciplina y se conseguirá un desarrollo que será socialmente útil para todos.

### **Bibliografía citada**

- ANDERSON, S. (1995): “Measuring the impact of product mix heterogeneity on manufacturing overhead cost”, *The Accounting Review*, nº 70, pp. 363-387.
- ANTHONY, R.N. (1989): “Reminiscences about Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, nº 1, pp. 1-20.
- ARMENTEROS, M. y VEGA, V. (2003): “Evolución y perspectivas de la contabilidad de gestión en Cuba”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 1, nº 1, pp. 77-95.
- BANKER, R.; LEE, S. y POTTER, G. (1996): “A field study of the impact of a performance-based incentive plan”, *Journal of Accounting and Economics*, nº 21, pp. 195-226.
- BANKER, R.; POTTER, G. y SRINIVASAN, D. (2000): “An empirical investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures”, *The Accounting Review*, nº 75, pp. 65-92.
- BAXTER, J. y CHUA, W.F. (2003): “Alternative management accounting research – whence and whither”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 97-126.
- BELKAOUI, A. (1992): *The New Foundations of Management Accounting*, Greenwood Pub. Group, New York.
- BERGER, P.L. y LUCKMANN, T. (1967): *The social construction of reality*, Doubleday, New York.
- BHIMANI, A. (Ed.) (1996): *Management Accounting European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- 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, pp. 123-140.
- BRAVERMAN, H. (1974): *Labor and monopoly capital*, Monthly Review Press, New York.
- BREIMAN, L. (1984): *Classification and regression trees*, Wadsworth International Group, Belmont, CA.
- BUNGE, M. (1993): *La Ciencia: sus métodos y filosofía*, Siglo XX, Buenos Aires.
- CARVALHO, J.; CARVALHO, C. y CARDOSO, E. (2002): “A Investigação de Contabilidade de Gestão em Portugal: um Estudo Empírico”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 443, pp. 232-240.
- CHENHALL, R.H. (2003): “Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, nº 28, pp. 127-168.
- CLARK, L. y PREGIBON, D. (1992): “Tree-based models”, in Chambers, J.M. y Hastie, T.J. (eds.), *Statistical methods*, in S. Wadsworth&Brooks/Cole Advanced Books&Software, Belmont, CA, pp. 377-419.
- DONALDSON, L. (2001): *The contingency theory of organizations*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- EISENHARDT, K. (1989): “Building Theories from Case Study Research”, *Academy of Management Review*, vol. 14, nº 4, pp. 532-550.
- ERCOLE, R. (2003): “La contabilidad de gestión en Argentina: Aspectos profesionales y académicos”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 1, nº 1, pp. 53-62.
- ESCOBAR, B. y LOBO, A. (2002): “Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 111, pp. 245-286.
- ESCOBAR, B.; LOBO, A. y ROCHA, C. (2002): “La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas”, *X Encuentro ASEPUC*, Santiago de Compostela.

- FERNANDES, R. y FERNANDES, L. (2003): "La contabilidad de gestión en Portugal", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 1, nº 1, pp. 109-136.
- FOUCAULT, M. (1972): *The archaeology of knowledge*, Pantheon, New York.
- (1979): *Discipline and punish: the birth of the prison*, Vintage, New York.
- GALBRAITH, J.R. (1973): *The signing complex organizations*, Addison-Wesley, Readings, MA.
- GEERTZ, C. (1973): *The interpretation of cultures; selected essays*, Basic Books, New York.
- HÄGG, I. y HEDLUND, G. (1979): "Case Studies in Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, nº 1-2, pp. 134-143.
- HOLMSTRÖM, B. (1979): "Moral hazard and observability", *The Bell Journal of Economics*, nº 10, pp. 74-91.
- HOPWOOD, A.G. (1983): "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 287-305.
- (2002): "«If only there were simple solutions, but there aren't»: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research", *The European Accounting Review*, vol. 11, nº 4, pp. 777-785.
- HORNGREN, C. y SUNDEM, G. (1987): *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall Inc., Englewood.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1998): *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts* (revised), IFAC, New York.
- ITTNER, C.D. y LARCKER, D.F. (1998): "Are non-financial measures leading indicators of financial performance?: An analysis of customer satisfaction", *Journal of Accounting Research*, nº 36, pp. 1-35.
- (2001): "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, December, pp. 349-410.
- (2002): "Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?", *The European Accounting Review*, vol. 11, nº 4, pp. 787-794.
- KANODIA, C. (1982): "Risk Sharings and Transfer Price Systems under Uncertainty", *Journal of Accounting Research*, vol. 17, nº 1, p. 74-98.
- KAPLAN, R. (1986): "The role for empirical research in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, nº 11, pp. 429-452.
- KUHN, T.S. (1970): *The Structure of Scientific Revolutions (2<sup>nd</sup> edition)*, University of Chicago Press, Chicago. Versión española: *La estructura de las revoluciones científicas (2<sup>a</sup> edición)*, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1975.
- LATOUR, B. (1987): *Science in action: how to follow scientists and engineers through society*, Harvard University Press, Cambridge.
- LAZEAR, E. (2000): "Economic imperialism", *Quarterly Journal of Economics*, nº 115, pp. 99-146.
- LIKERT, R. (1961): *New patterns of management*, McGraw-Hill, New York.
- LIND, J. (2001): "Control in World Class Manufacturing- A Longitudinal Case Study", *Management Accounting Research*, vol. 12, nº 1.
- LUFT, J. y SHIELDS, M.D. (2002): "Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research", *The European Accounting Review*, vol. 11, nº 4, pp. 795-803.
- (2003): "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, nº 28, pp. 169-249.
- LUKKA, K. y KASANEN, E. (1996): "Is Accounting Global or a Local Discipline?. Evidence from Major Research Journals", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, nº 7-8, pp. 755-773.
- LUKKA, K. y MOURITSEN, J. (2002): "Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?", *The European Accounting Review*, vol. 11, nº 4, pp. 805-811.
- MAGEE, R.P. (2001): "Discussion of «Contracting theory and Accounting»", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, December, pp. 89-96.
- MAYO, E. (1933): *The human problems of an industrial civilization*, MacMillan, New York.
- McGREGOR, D. (1960): *The human side of the enterprise*, McGraw-Hill, New York.

- MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. y ZHENG, L. (2000): *Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems*, Working Paper, University of Southern California.
- MEYER J.W. y ROWAN, B. (1977): "Institutional organizations: formal structures as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, nº 80, pp. 340-363.
- NEWELL, A. y SIMON, H. (1972): *Human problem solving*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- OTLEY, D.T. y BERRY, A.J. (1994): "Case Study Research in Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 1, pp. 45-65.
- PANEZ, J. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Perú", en *La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp. 273-285.
- PFEFFER, J. (1981): *Power in organizations*, Pitman, Marshfield, MA.
- PLAZA, S.V. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Ecuador", en *La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp. 109-125.
- RIPOLL, V. (1996): "La Contabilidad de Gestión en España", en *La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp. 151-210.
- RIVAS, H.A. (1996): "La Contabilidad de Gestión en El Salvador", en *La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp. 127-150.
- SCAPENS, R.W. (1990): "Researching Management Accounting Practice: the Role of Case Study Method", *British Accounting Review*, vol. 22, nº 3, pp. 259-281.
- SENGE, P. (1990): *The Fifth Discipline: The Art & Practice of the Learning Organization*, Random House, New York.
- SHIELDS, M.D.; DENG, F.J. y KATO, Y. (2000): "The design and effects of control systems: tests of direct and indirect-effects models", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, nº 2, pp. 185-202.
- SPRINKLE, G.B. (2003): "Perspectives on experimental research in managerial accounting", *Accounting, Organizations and Society*, nº 28, pp. 287-318.
- STERMAN, J.; REPENNING, N. y KOFMAN, F. (1997): "Unanticipated side effects of successful quality programs: exploring a paradox of organizational improvements", *Management Science*, nº 43, pp. 503-521.
- TORRES, G. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Chile", en *La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp. 95-108.
- TVERSKY, A. y KAHNEMAN, D. (1974): "Judgment under uncertainty: heuristics and biases", *Science*, nº 185, pp. 1124-1131.
- ZIMMERMAN J.L. (2001): "Conjectures regarding empirical managerial accounting research", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, December, pp. 411-437.



### **Pedro Lorca Fernández**

Doctor en Administración de Empresas y Contabilidad por la Universidad de Oviedo. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Licenciado en Derecho y Licenciado en Ciencias Políticas. Profesor de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Oviedo. Imparte Contabilidad de Costes desde hace varios años. Es autor de numerosos artículos publicados en revistas españolas y extranjeras, así como de ponencias y comunicaciones presentadas en congresos, reuniones, jornadas y seminarios nacionales e internacionales. Ha resultado ganador y finalista en varias ocasiones en las ediciones de Premios, tanto de AECA como del Centro de Estudios Financieros, para artículos de Contabilidad.



**Julita García Díez**

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Oviedo. Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la misma Universidad. Auditora-Censora Jurada de Cuentas, inscrita en el ROAC. Autora de varios libros y numerosos artículos publicados en revistas españolas y extranjeras, así como de ponencias y comunicaciones defendidas en congresos, jornadas y seminarios nacionales e internacionales. Profesora invitada en varias Universidades Iberoamericanas. Evaluadora en revistas especializadas en materia contable.