

Vicente Ripoll
Universidad de Valencia
Valencia, España
vicente.ripoll@uv.es

Ana Urquidi
Universidad de Valencia
Valencia, España
ana.c.urquidi@uv.es

***Herramientas
de contabilidad de gestión
utilizadas en la práctica
empresarial: una revisión
crítica de los trabajos
de investigación***

***Different tools of accounting
management used in the
managerial practice:
A critical review of the
theoretical and empirical
literature***

RESUMEN

La respuesta empresarial ante el nuevo entorno dinámico no ha sido unánime. De ahí que en la última década se ha observado un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general y los sistemas de cálculo de costes de las compañías. A causa de ello, en esta investigación analizamos las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizadas actualmente por las empresas. Asimismo examinamos la relación existente entre el entorno y el diseño de las organizaciones, y la influencia que tienen estas variables en la elección de los sistemas de información.

Palabras clave: sistemas de gestión, costes, herramientas, práctica empresarial.

ABSTRACT

Managerial response prior to the new dynamical environmental was not unanimous, over the last decade there has been a growth in the investigation of the management accounting systems in general, as well as investigations into the product costing system used by the organizations. Therefore, in this study we analyze the different management accounting tools used nowadays by companies. We also investigate the existing relationship between the environment and the

design of the organizations, and the influence that these variables have in the selection of information systems.

Key words: management systems, product costing, tools, practices.

1. INTRODUCCIÓN

Analizando la literatura de las dos últimas décadas referente a la contabilidad de costes y de gestión, se observa un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general y los sistemas de cálculo de costes utilizados por las organizaciones en particular. Se atribuye este crecimiento a tres factores.

El primer factor tiene que ver con que a principios de los noventa había muy poca evidencia disponible sobre las prácticas de contabilidad de gestión. Sin embargo, se empezó a detectar que había un desfase (*gap*) entre la teoría y la práctica en contabilidad, lo que implicaba que la primera había tenido poca influencia en la segunda. Entonces, las investigaciones sobre las prácticas contables ayudaron a sustentar la existencia de dicho desfase, además de medirlo e identificar las posibles reformas que debían realizarse (Bierley, 2001).

El segundo factor se relaciona con los cambios que se están produciendo en el entorno de muchas organizaciones, como la desregularización, el incremento de la competencia, debido principalmente a la globalización, y la gran variedad disponible de *software* de sistemas de información (Bierley, 2001). Esta situación evidencia la necesidad que tienen las organizaciones de adaptar sus sistemas internos de información al nuevo entorno para ser competidores globales, eficientes y efectivos.

El tercer factor está asociado con las críticas que recibieron las prácticas de costes al final de los años ochenta (Cooper y Kaplan, 1998; Johnson y Kaplan, 1987; Kaplan, 1990). Éstas iban dirigidas a los sistemas de reparto utilizados y a la finalidad perseguida con el cálculo de costes. Así, se argumentaba que los sistemas de repartos de costes eran simplistas y que normalmente estaban en función de las horas de mano de obra directa, cuando ésta ya no era una unidad de obra representativa para el reparto de los costes generales, debido principalmente a la disminución de este factor productivo, lo que produce distorsiones en los costes asignados a los productos.

Todo lo anterior justifica la necesidad de realizar investigaciones para identificar las técnicas de contabilidad de gestión utilizadas y “desmontar” la creencia proclamada frecuentemente en la literatura de que muchas compañías emplean determinada técnica, cuando no hay evidencia empírica de su uso (Anthony, 1989). No obstante, las prácticas de contabilidad de gestión son difícilmente verificables, debido a que esta clase de datos no están disponibles (Holzer y Norreklit, 1991).

Por ello, el presente trabajo tiene como finalidad recoger y analizar los principales trabajos de investigación que estudian el uso, el grado de implementación y la utilidad de las distintas herramientas de la contabilidad de gestión. Nuestro análisis queda plasmado en el anexo 1 y, dada la variedad de temas existentes, los hemos clasificado en cuatro grupos.

El primero de ellos está destinado a los estudios que miden la implantación de los sistemas tradicionales de contabilidad. El segundo grupo recoge los trabajos que, además de los métodos tradicionales, investigan el grado de implementación del ABC (coste basado en las actividades, por sus siglas en inglés). El tercero agrupa las investigaciones relacionadas con el uso de los presupuestos y el último acoge aquellas vinculadas exclusivamente con la utilización de las nuevas técnicas de gestión.

Debido a que un mismo estudio aborda diferentes conceptos, en los siguientes apartados mostramos los principales resultados de estos trabajos, ordenados según la proposición analizada.

2. SISTEMAS DE INFORMACIÓN UTILIZADOS

La contabilidad es el sistema de información cuantitativo más importante de la empresa. Entre sus objetivos está el de facilitar informes internos para la planificación, control y evaluación, así como informes externos, como los estados financieros, para los inversionistas, las autoridades y otros interesados. Así pues, nos encontramos con dos ámbitos, uno interno y otro externo, con objetivos y usuarios diferentes, que además pueden exigir una forma diferente de agregar los datos.

Para ello, el sistema de información puede estar integrado en un todo, de manera que sólo se lleva un sistema de cuentas en el que se registran los dos ámbitos y para los cuales se siguen los mismos criterios de valoración (monismo). También pueden existir sistemas de información separados, cada uno de los cuales tendrá diferentes objetivos, criterios de valoración y usuarios (dualismo).

Como señala Kaplan (1988), un solo sistema de información no satisface las necesidades de información de la empresa, debido principalmente a la importancia que tienen los objetivos de la contabilidad financiera (obtención de los estados financieros), los cuales no coinciden con los objetivos de la contabilidad de gestión (suministrar datos relevantes y oportunos para la toma de decisiones), por lo que los primeros tienden a dominar el sistema de información y los datos obtenidos no sirven para planificar, controlar y evaluar nuestra actividad.

Investigaciones realizadas en el Reino Unido indican que las organizaciones normalmente operan con un sistema único de información (monismo), pero que éste es flexible. Así, a partir de él se pueden obtener los datos que necesita tanto la contabilidad financiera como la contabilidad de gestión para cumplir sus respectivos objetivos (Bright, Davies, Downes y Sweeting, 1992).

En esta línea de trabajos, Drury, Tayles, Braund y Osborne (1993) encuentran que la contabilidad de gestión se prepara con las mismas bases que la contabilidad financiera y que el 84% de las empresas valoran las existencias usando un coste completo, como se especifica en la normas de valoración financieras. Drury y Tayles (2000) establecen que sólo el 9% de las empresas encuestadas separan los sistemas de costes para valorar las existencias de los utilizados para la toma de decisiones. De manera más concreta, Scapens, Turley, Burns, Lewis, Joseph y Southworth (1996) señalan que aunque ambos sistemas de información estén integrados,

la inclusión de estadísticas de costes les aporta flexibilidad, y gracias a ellas la contabilidad financiera no tiene influencia directa sobre la contabilidad de gestión.

Trabajos como los de Granlund y Lukka (1998a, 1998b, 2004), en Finlandia, Ask y Ax (1992), en Suecia o AECA (1994), en España, llegan a conclusiones similares a las anteriores: que existe un gran porcentaje de organizaciones que utilizan un único sistema de información y que relacionan los ámbitos interno y externo por causa de la simplicidad que tiene este método, al compararlo con el resto de opciones.

3. MÉTODOS DEL CÁLCULO DE COSTES SEGÚN LA PORCIÓN DE COSTES IMPUTADOS

Si atendemos a los costes que se incluirán en el cálculo, o sea, la porción de costes que forma parte del producto, hablamos de sistemas de coste completo y de sistemas de coste variable.

Según el método del coste completo todos los costes en los que incurre la empresa para producir y vender deben incorporarse al coste final de la producción. En otras palabras, el coste final absorbe todos los costes de explotación normal y corriente de la empresa (Schildbach, 1997).

En cuanto a los modelos de asignación de costes variables, la principal ventaja que aportan frente a los modelos de costes completos es la eliminación de la subjetividad que proporcionan ciertas bases de imputación de costes indirectos (Lukka y Granlund, 1996). Sin embargo, no son útiles para presentar la información en las cuentas anuales de las empresas, aunque si se tienen en cuenta las amplias posibilidades que ofrece la informática, a partir de una misma base de datos básicos podemos construir ambos modelos (coste completo y coste variable) y utilizar cada uno para aquellas cuestiones que sea más apto.

Los estudios empíricos que estudian cuales son los métodos de asignación utilizados por las empresas concluyen que una amplia mayoría de organizaciones utilizan el coste completo como método para asignación de los costes. En este sentido, Ask y Ax (1992) indican que en Suecia un 60% de las empresas aplican el coste completo y un 30% lo aplica simultáneamente con el coste variable. Haldma y Lääts (2002) señalan que el 54,8% de las compañías en Estonia también aplican el coste completo y un 6,5% lo aplican simultáneamente con el coste variable. AECA (1994) obtiene que el 47% de las empresas en España trabajan con el coste completo totales y que el 37% de éstas utilizan el coste completo industrial. Drury y Tayles (2006) reportan que el 79% de las empresas en el Reino Unido utilizan el coste completo, aunque un 44% del total de firmas encuestadas analizan la relación causa-efecto para determinar el mejor inductor de costes para la asignación de costes indirectos.

Como podemos observar, la gran mayoría de organizaciones siguen utilizando el coste completo, pero, como afirman Lukka y Granlund (1996), vale la pena examinar cómo realizan la imputación de los costes generales o de estructura, ya que éstos representan un porcentaje cada vez mayor de nuestros costes.

Algunas organizaciones simplifican la imputación de los costes generales o de estructura no asignándolos a los centros de costes, calculando una unidad de obra para toda la empresa,

lo que proporciona una asignación igual a todos los servicios o productos, independientemente del centro o departamento donde se hayan elaborado (Drury y Tayles, 2000).

Esta unidad de obra es aceptada para valorar las mercaderías, pero puede no ser útil si la información de costes se utiliza para la toma de decisiones (Cooper y Kaplan, 1991; Drury y Tayles, 1995). Una sola unidad de obra puede emplearse como método para imputar costes generales cuando los productos consumen recursos de varios departamentos en la misma proporción, pero si este requisito no se cumple, no es factible su utilización.

Al revisar la actividad de las empresas, Al-Omiri y Drury (2007) encuentran que en el Reino Unido hay una minoría de empresas (5%) que utilizan una sola unidad de obra, mientras que un 84% utilizan más de seis unidades de obra. Similares porcentajes ofrecen los trabajos de Bjornenak (1997) en Noruega, Drury y Tales (2006) en Gran Bretaña, Haldma y Lääts (2002) en Estonia, y Lukka y Granlund (1996) en Finlandia.

Si nos centramos en el sector servicios, observamos resultados opuestos a los anteriores. Así pues, las conclusiones que obtienen Waweru, Hoque y Uliana (2004) apuntan a que tres de las cuatro empresas entrevistadas utilizan el método del coste variable como método de asignación de costes. Más específicamente, Collier y Gregory (1995), en su análisis de seis grupos hoteleros de Gran Bretaña, observan que todas las organizaciones analizadas usan el coste variable y, aunque reconocen la mano de obra como un coste semivariable, lo tratan como fijo ya que así se simplifican los cálculos.

4. MÉTODOS DEL CÁLCULO DE COSTES SEGÚN LA PERSPECTIVA TEMPORAL UTILIZADA

Si tenemos en cuenta la perspectiva temporal utilizada en el cálculo de costes, encontramos tres sistemas de costes. En primer lugar, el sistema de costes reales o históricos, en el que la determinación se realiza *ex post* y los datos utilizados (cantidades consumidas y precios de los factores) corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido.

En segundo lugar estarían los sistemas predeterminados. La determinación se realiza *ex ante* y los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de ellos. Se trata de un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo por cumplir.

En tercer lugar tendríamos los sistemas normalizados. Se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos (datos reales) y los estándares (datos previsionales). En los sistemas de costes normales, el coste de los materiales directos y de la mano de obra directa son imputados en términos reales; sin embargo, los costes indirectos de producción (CIP) son estimados sobre la base de un nivel de actividad previsto o esperado. De esta manera, se procede a promediar o normalizar los CIP totales de un período a partir de una actividad productiva, con la finalidad de lograr una tasa preestablecida de CIP y así distribuir dichos costes a los *outputs* obtenidos. Concretamente, en estos sistemas, los costes se acumulan a medida que se incurre en ellos, pero en el caso de los CIP se aplican a la producción sobre la base de consumos reales de los factores productivos, multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de CIP. Del

mismo modo que los sistemas de costes estándares, al finalizar el ejercicio económico se deberán comparar los CIP estimados con los reales (cálculo de desviaciones) y analizar las causas de las posibles diferencias acaecidas (proceso de *feed back*) (Ripoll y Balada, 2001).

En el trabajo de AECA (1994) encontramos que el 35% de las empresas utilizan el coste histórico, aproximadamente una cuarta parte de las empresas trabaja con costes estándar y otra cuarta parte con costes normalizados, y que sólo un 10% de las empresas dicen emplear modelos de costes con unidades físicas reales y tasas preestablecidas. En Finlandia el 36% de las empresas utilizan los costes estándar como método principal (Lukka y Granlund, 1996), o conjuntamente con otro método en el 33% de los casos. Si analizamos otros estudios nos encontramos con porcentajes similares en Baraldi (1998) y Drury y Tayles (1994, 1995, 1997). Las razones reportadas para el uso de los costes estándar son: la facilidad del cálculo, el ahorro de tiempo y la posibilidad del cálculo y posterior análisis de las desviaciones.

5. OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN CON EL CÁLCULO DE COSTES

Los objetivos de la contabilidad de costes han ido evolucionando con el tiempo. Actualmente se destaca la obtención de información con una perspectiva a corto plazo para:

- 1) Calcular los costes de los diferentes productos o servicios prestados, y el consiguiente resultado de su venta, el cual es el objetivo clásico de la contabilidad de costes. Esta función de instrumento de valoración enlaza con las necesidades de la contabilidad para usuarios externos. Su perspectiva temporal es fundamentalmente el pasado, ya que se trata de conocer cuál ha sido el coste incurrido, aunque dicha información puede conectar con el futuro.
- 2) El control de la gestión de la empresa. De esta forma se puede evaluar de forma periódica el cumplimiento de los objetivos, que hayan sido cuantificados a través de presupuestos, y tomar las decisiones correctoras oportunas.
- 3) La toma de decisiones. La contabilidad de gestión debe generar la información necesaria para afrontar con éxito las distintas decisiones empresariales.

Al examinar los distintos trabajos encontramos que la opción más valorada es la facilitación de información sobre los costes relevantes para poder fijar precios (Lucas, 2002) y, además, para justificar nuevas inversiones e introducir cambios en los procesos productivos (reingeniería de procesos) (Bright *et al.*, 1992). En el mismo sentido, los trabajos de Collier y Gregory (1995) y Granlund y Lukka (1998a, 1998b) señalan que la información de costes es utilizada para la fijación de precios o para el establecimiento de promociones.

Scapens *et al.* (1996) observan que el coste de los productos no es utilizado para la toma de decisiones, ya que los datos para introducir nuevos productos en el mercado dependen de factores no financieros y cualitativos.

Queremos destacar que los objetivos perseguidos con la contabilidad de gestión varían dependiendo del sistema de costes utilizado. Así pues, las organizaciones que utilizan el coste variable valoran más los objetivos de toma de decisiones y control de gestión (Abdel-Kader

y Luther, 2008), y afirman que esta información prácticamente no es utilizada para analizar o determinar dónde se pueden reducir estos costes (Pellinen, 2003).

6. PRESUPUESTOS

Partiendo de la definición de presupuesto como previsiones cuantitativas sobre el futuro a corto plazo de la empresa (Abernethy y Brownell, 1999), se considera que la confección de presupuestos no sólo ayuda a la previsión de futuro, sino que también sirve para controlar y evaluar la gestión de la empresa y tomar las medidas correctoras pertinentes, a fin de mejorar los resultados de la gestión. El presupuesto siempre ha sido un instrumento de gestión utilizado para la planificación y el control a corto plazo (Guilding, Lamminmaki y Drury, 1998).

No obstante, en los últimos años el tradicional presupuesto anual ha sido muy criticado, a través de publicaciones con títulos tan llamativos como: “¿Es tiempo de reemplazar el presupuesto tradicional?” (Schmidt, 1992); “Afuera lo viejo, adentro lo nuevo” (Newing, 1994); “El presupuesto: un mal innecesario” (Wallander, 1999); “Adiós, presupuesto... el presupuesto anual está muerto” (Gruton, 1999). Estos autores han centrado sus críticas en la incapacidad del presupuesto tradicional para adaptarse al entorno competitivo en el que estamos inmersos actualmente (Hope y Fraser, 2000).

Analizando la literatura observamos que los adjetivos ineficiente e incomprensible son muy utilizados y hacen referencia a planificaciones rígidas, basadas en pronósticos inciertos (Berland, 2001), ya que para elaborar un nuevo presupuesto las organizaciones se basan en presupuestos anteriores mediante incrementos o decrementos esperados (Lamminmaki y Drury, 2001). Debido a lo anterior, la información que generan estos presupuestos conduce a informes erróneos que no dan razón del porqué y cómo suceden las cosas (Hope y Fraser, 1999), y atan a la empresa a un compromiso de doce meses que puede ser aventurado y estar basado en pronósticos inciertos (Bescos, Caurin y Langerin, 2003).

Estas críticas pueden ser resumidas en la extendida frase: “Una vez que tenemos una cantidad asignada en el presupuesto debemos gastarla en su totalidad, si no el año que viene nos reducirán el presupuesto”. Por tanto, para evitar los problemas que traslucen estas recriminaciones, un presupuesto debe reconocer el contexto donde se va a implantar (Guilding *et al.*, 1998), ha de tener en cuenta la opinión del personal de primera línea de trabajo (Jensen, 2001), ha de permitir cambios rápidos para que sea menos rígido en la planificación y el control, y deberá incluir también las necesidades del cliente (Schoute, 2003).

Una de las posibles explicaciones de estas críticas es que los detractores del presupuesto son en su mayoría consultores y tienen un interés personal en que las empresas cambien sus modelos de gestión (Ekholm y Wallin, 2000).

Si analizamos la literatura existente en cuanto a la utilización de presupuestos por parte de las empresas, nos encontramos con trabajos como el de Gafvelin y Kamola (1996), realizado en Suecia, mediante el cual se obtuvo que el 89% de las empresas encuestadas utilizan un presupuesto anual, aunque un 40% indican que están en un proceso de cambio, buscando nuevas alternativas para mejorar sus presupuestos. En el trabajo de Ekholm y Wallin (2000), el

85,7% de los encuestados responden que utilizan el presupuesto anual, pero el 60,7% lo adapta a las nuevas necesidades; el resto (14,3%) está en proceso de abandonarlo o ya lo abandonó definitivamente. En la misma línea se encuentra el trabajo de Ernst & Young (2003), en el que el 75% de las organizaciones encuestadas utilizan el presupuesto como sistema de información, pero sólo el 40% le ve utilidad.

Principalmente los presupuestos se han utilizado para la planificación de todas las actividades que la empresa debe desarrollar en un período determinado, así como para controlar y evaluar los resultados cuantitativos y cualitativos, y poder tomar las medidas correctoras oportunas que permitan mejorar los resultados de la gestión (Amey, 1979). Pero, además, pueden tener otros usos, entre los que queremos resaltar: son el medio idóneo para la implementación de las estrategias, pues “el presupuesto es el instrumento principal del sistema de contabilidad de gestión y es usado como un medio para coordinar y transmitir las prioridades estratégicas” (Abernethy y Brownell, 1999, p. 191); además, son un medio de comunicación entre la alta gerencia y los niveles más bajos de gestión (Hansen y Van der Stede, 2004). Para Simons (1994) este último uso es una alternativa interactiva, porque hay un continuo intercambio de conocimientos, e implica no sólo la comunicación entre subordinados y superiores en el proceso de ajuste presupuestario, sino también un diálogo a lo largo de todo el proceso, ya que ante las desviaciones que surgen hay que ir adaptando continuamente el presupuesto a las nuevas necesidades o comportamientos.

Siguiendo el trabajo de Ekholm y Wallin (2000), el presupuesto es utilizado en las organizaciones principalmente para planificar (74%), controlar y evaluar (83%), muy por encima de otras utilidades como la implementación de estrategias (46%) y motivar a los trabajadores (39%).

Si atendemos al horizonte temporal que pretende abarcar la planificación, ésta se puede clasificar en estratégica o a largo plazo, y operativa, anual o de gestión, orientada al corto plazo.

Las conclusiones que obtiene AECA (1994) apuntan a que las organizaciones que tienen un sistema presupuestario implantado en un 72% lo hacen de forma anual, con un detalle por meses, y dentro de éstas, un 32% lo revisan mensualmente y un 50% lo revisa trimestralmente. Ante la pregunta de con qué se compara la realidad, un 58% lo hace con el presupuesto inicial, un 16% con el presupuesto revisado, un 44% con el presupuesto inicial, por una parte, y con el revisado, por otra. Las conclusiones que obtienen Anderson y Lanen (1999) apuntan a que la mayoría de las organizaciones llevan un presupuesto anual y utilizan los datos de contabilidad de costes para su elaboración. Pero también indican que, a pesar de ser realistas, no son fácilmente alcanzables los objetivos fijados en los presupuestos.

7. NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN

Los cambios acaecidos en los procesos productivos, acompañados de importantes modificaciones en los sistemas de organización de las empresas, están determinando modificaciones importantes en la estructura de los costes. El importante aumento de la mecanización e informatización

de los procesos, por ejemplo, ha dado lugar a que el coste del personal en muchas empresas pase a ser un mero elemento de control o apoyo a los equipos, que son los que desarrollan realmente las tareas productivas, con lo que adquiere una importancia ínfima en relación con los costes totales de la actividad productiva. Todos estos aspectos, como ya lo hemos dicho anteriormente, suponen en definitiva, un cambio importante en los sistemas internos de producción y de control, y, consecuentemente, en los sistemas de gestión, en los que ha dejado de plantearse como único elemento de competitividad la minimización de los costes, dado que las empresas buscan objetivos cualitativos como la calidad, los tiempos de respuesta, etc. Todo ello determina la necesidad de llevar a cabo, primero que todo, un replanteamiento de los sistemas de información y también de los sistemas de control vinculados a éstos (Ripoll y Balada, 2001).

Como consecuencia de las limitaciones de los sistemas tradicionales para enfrentar los cambios que se han producido en el entorno, han surgido nuevas técnicas, prácticas o herramientas (Kaplan, 1990). De la revisión de congresos y ponencias, así como de aquellos capítulos aparecidos en obras especializadas en la materia, los nuevos temas hacen referencia principalmente a:

- 1) Los nuevos sistemas de medida y control
- 2) Sistemas ABC/ABM
- 3) La gestión de los costes de calidad
- 4) La gestión del ciclo de vida de los productos
- 5) La contabilidad estratégica
- 6) La gestión organizativa y de recursos humanos

Para comprobar cuál es la utilización de estas herramientas, hemos analizado en primer lugar la investigación realizada por Rigby y Bilodeau (2007). Durante catorce años, se enviaron once encuestas a más de setenta países repartidos por América, Europa, África y Asia. Las preguntas pretendieron medir el uso de las herramientas y las técnicas de gestión, así como la satisfacción obtenida con ellas. El proceso de elaboración de las encuestas fue el siguiente: cada año se entrevistó a varios directivos de alto nivel y se repasó la literatura existente para identificar los veinticinco instrumentos o técnicas de gestión más utilizados y sobre los que se hubiera publicado más. Una vez seleccionadas las herramientas de gestión, se elaboró la encuesta.

Aunque existen algunas diferencias entre los distintos continentes, la media general en cuanto a la utilización de la técnica es la siguiente:

- 1) Planificación estratégica (88%)
- 2) CRM (*Customer Relation Management*) (84%)
- 3) Segmentación de clientes (82%)
- 4) *Benchmarking* (81%)
- 5) *Outsourcing* (77%)
- 6) Reingeniería de procesos (69%)
- 7) Gestión del conocimiento (69%)

- 8) Cuadro de mando integral (66%)
- 9) *TQ Management* (64%)

Entre las conclusiones que ofrece este estudio, resalta la inexistencia de una herramienta que por sí sola represente la solución definitiva para los problemas que enfrentan las empresas actualmente. Pero este trabajo sólo mide la utilización de las que se consideran las mejores herramientas de gestión y el grado de satisfacción con ellas, sin interesarse por conocer si dichas organizaciones complementan su uso con las denominadas tradicionales.

La combinación de herramientas tradicionales con las nuevas ha quedado plasmada en numerosos estudios: Al-Omiri y Drury (2007), Bjornenak (1997), Cescon (1999), Haldma y Lääts (2002), Hartmams (2000) y Puolamäki (2004).

8. CONCLUSIONES

Los últimos años se han caracterizado por un creciente interés en la gestión estratégica de costes, principalmente en Europa. Diferentes trabajos empíricos han tratado de evidenciar qué sistemas de cálculo de costes y de control presupuestario y de gestión se utilizan en la práctica empresarial.

En el presente trabajo se ha puesto de manifiesto cómo las distintas aportaciones al campo de la contabilidad de gestión han ido experimentando modificaciones, desde el punto de vista de los estudios sobre el tema. Tales aportes se basaron inicialmente en perspectivas descriptivas y en la actualidad se han concretado en posicionamientos más empiristas, es decir, las investigaciones han evolucionado de la misma forma que las distintas interpretaciones de la contabilidad de gestión.

Del análisis de la literatura se desprende que la práctica empresarial contable no se adapta en la gran mayoría de los casos a los modelos teóricos que exponen los investigadores en este campo.

Los objetivos de la contabilidad de costes cambian en función del sistema de gestión utilizado, siendo la toma de decisiones la propuesta menos valorada cuando se compara con la fijación de precios.

Por lo que respecta a los presupuestos, el 72% de las empresas suelen elaborar un presupuesto anual, utilizando los datos de la contabilidad de costes y, a pesar de ser realistas, no son fácilmente alcanzables los objetivos presupuestales fijados.

Los cambios en los procesos productivos han estado acompañados de modificaciones en los sistemas de organización de las empresas, lo que implica que se han incorporado innovaciones en la estructura de los costes, lo que constata la necesidad de llevar a cabo un replanteamiento de los sistemas de información y de control.

Por último, queremos resaltar la inexistencia de una herramienta que por sí sola sea la solución definitiva para los problemas que enfrentan actualmente las empresas. Debemos enfocar los esfuerzos hacia áreas más prometedoras y productivas, siendo el factor clave la

satisfacción del cliente y no la reducción del coste. Por ello, es importante adaptar las herramientas a nuestros sistemas de información y no a la inversa.

Vicente Ripoll es doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor titular de la Universidad de Valencia, con más de veinticinco años como docente en contabilidad de costes y en contabilidad de gestión y directiva. Es director de IMACCev, equipo valenciano de investigación en gestión estratégica de costes y director de la línea de investigación "Nuevas tendencias en la contabilidad de gestión". Ha publicado más de cien artículos en revistas nacionales y extranjeras. Es coordinador de varios libros, entre ellos Contabilidad de gestión avanzada: planificación, control y experiencias prácticas.

Ana Urquidi es doctora en Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valencia. Profesora titular de Escuela Universitaria en la misma universidad, con más de quince años de docencia en contabilidad de costes y en contabilidad de gestión y directiva. Autora de comunicaciones presentadas en congresos nacionales e internacionales. Ha publicado artículos en revistas especializadas en temas contables. Miembro del equipo valenciano de investigación en gestión estratégica de costes y de IMACCev. Ha desarrollado diversos trabajos de investigación, tanto en colaboración con otras universidades, como con empresas, centradas en la contabilidad de gestión.

Referencias

- Abdel-Maksoud, A. B. (2004). Manufacturing in the UK: Contemporary characteristics and performance indicators. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 15(2), 155-171.
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 189-204.
- AECA. (1994). *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*. Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18, 399-424.
- Amey, L. R. (1979). Towards a new perspective on accounting control. *Accounting Organizations and Society*, 4, 247-258.
- Andersen, M., & Rohde, C. (1994). *Empirisk undersogelse af kalkulationspraksis*. Copenhagen: KPMG C. Jespersen.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system change: The case of activity based costing implementation at General Motors. *Journal of Management Accounting*, fall, 1-51.
- Anderson, S., & Lanen, W. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management practices: The case of India. *Accounting Organizations and Society*, 24, 379-412.
- Armstrong, P., Marginson, P., Edwards, P., & Purcell, J. (1996). Budgetary control and the labour force: Finding from a survey of large British companies. *Management Accounting Research*, 7, 1-23.

- Ask, U., & Ax, C. (1992). *Trends in the development of product costing practices and techniques*. Paper presented to the European Accounting Association Annual Congress, Madrid, Spain.
- Baraldi, S. (1998). Management control system in NPOs: An Italian survey. *Financial Accountability & Management*, 14(2), 141-164.
- Berland, N. (2001). Les roles du contrôle budgétaire: Un modèle d'interprétation. *Revue Française de Gestion*, sep.-oct., 111-120.
- Bescos, P. L. (2003). *New tasks for management accounting*. 2003 Management Accounting Section Research and Case Conference, San Diego, California, January 10-11.
- Bescos, P. L., Cauvin, E., Langevin, P. (2003). *Criticisms of budgeting: A contingent approach*. Paper to be presented at 26th Congress of the European Accounting Association, Sevilla, España, April.
- Bhimani, A. (1996). *Management accounting. European perspectives*. Oxford.
- Bhimani, A. (2003). A study of emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting Organizations and Society*, 28(6), 523-638.
- Bjornenak, T. (1997). Conventional wisdom and costing practices. *Management Accounting Research*, 8(4), 367-382.
- Boon, A. N. A. M., Roozen, R. A., & De Weed, R. J. (1994). *Kosteninformatie in de Nederlandse industrie, in relevantie, methoden en ontwikkelingen*. Rotterdam: Coopers & Lybrand.
- Brierly, J. A. (2001). Research into product costing practice: A European perspective. *The European Management Review*, 10(2), 215-256.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A., & Sweeting, R. C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: A UK study. *Management Accounting Research*, 3(3), 201-211.
- Cescon, F. (1999). *Cost accounting and management accounting in Italian manufacturing firms*. Papers presented to the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.
- Charalambos, S. C. (2004). Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, 10, 234-247.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategies, priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting Organizations and Society*, 23, 243-264.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A., & Silvi, R. (1999). *A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms*. Papers presented to the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10, 109-135.
- Collier, P., & Berry, A. (2002). Risk in the process of budgetary. *Management Accounting Research*, 13, 193-204.
- Collier, P., & Gregory, A. (1995). *Management accounting in hotel groups*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). *The design of cost management systems: Text, cases and reading*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Drury, C., & Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *European Accounting Review*, 3(3), 443-469.
- Drury, C., & Tayles, M. (1995). Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6(3), 267-280.
- Drury, C., & Tayles, M. (1997). Evidence on the financial accounting mentality debate: A research note. *British Accounting Review*, 29(3), 263-276.

- Drury, C., & Tayles, M. (2000). *Cost system design and profitability analysis in UK companies*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Drury, C., & Tayles, M. (2006). Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study. *British Accounting Review*, 38(4), 405-425.
- Drury, C., Tayles, M., Braund, S., & Osborne, P. (1993). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Ekholm, B., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, 9(4), 519-539.
- Ernst & Young (2003). The state of management accounting. *The Ernst & Young and IMA survey*. www.ey.com.
- Gafvelin, S., & Kamola, A. (1996). Budget-til vilken nytta? Magisteruppsats vi Företagsekonomiska Institutionen. Uppsala Universitet.
- Glader, S., Johansson, C., Nilsson, J., Nilsson, G., & Samuelson, S. (1996). Ekonomistyrning i svenska börsföretag. Rapport från sektionen för resovisning och finansiering Stockholm. Stockholm School of Economics.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998a). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture context. *Management Accounting Research*, 9, 185-211.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998b). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M., & Lukka, K. (2004). *Strategic management accounting. Constructions in organizations*. Turku: Turku School of Economics and Business Administration Publications.
- Gruton, A. (1999). Bye, bye budget... The annual budget is dead. *Accountancy*, March, 60.
- Guilding, C., Carvens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Guilding, C., Lamminmaki, D., & Drury, C. (1998). Budgeting and standard costing practices in New Zealand and the United Kingdom. *The International Journal Accounting*, 33(5), 569-588.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingentes influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, 379-400.
- Hartmann, F. (2000). The appropriateness of RAPM: Towards the future development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 451-482.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, 415-439.
- Hope, J., & Fraser, R. (1999). Beyond budgeting: Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, January, 16-21.
- Hope, J., & Fraser, R. (2000). Beyond budgeting. *Strategic Finance*, October, 325-342.
- Jazayeri, M., & Hopper, T. (1999). Management accounting within world class manufacturing: A case of study. *Management Accounting Research*, 10(3), 263-301.
- Jensen, M. C. (2001). Corporate budgeting is broken: Let's fix it. *Harvard Business Review*, November, 22-24.
- Jermias, J., & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: A fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15, 179-200.
- Kaplan, R. S. (1990). Contribution margin analysis: No longer relevant. *Management Accounting Research*, 2, 2-15.
- Lamminmaki, D., & Drury, C. (2001). A comparison of New Zealand and British product-costing practice. *The International Journal of Accounting*, 36, 329-347.

- Lucas, M. R. (2002). Pricing decisions and the neoclasica theory of the firm. *Management Accounting Review*, 5(1), 1-28.
- Lucas, M., & Rafferty, J. (2008). Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice. *British Accounting Review*, 40(2), June, 148-160.
- Lukka, K., & Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: Current practices and trends of development. *European Accounting Review*, 5(1), 1-28.
- Newing, R. (1994). Out with the old, in with the new. *Accountancy*, July, 49-50.
- Pellinen, J. (2003). Making price decision in tourism enterprise. *Hospitality Management*, 22, 217-235.
- Pellinen, J., & Sutinen, T. (2002). Cost and revenue management in Finnish hotel industry. Paper EAA 2002 Annual Conference. Copenhagen.
- Puolamäki, E. (2004). *Strategic management accounting. Constructions in organizations*. Turun Kauppakorkeakoulun Julkaisuja. Turku School of Economics and Business Administration Publications.
- Rigby, D. K., & Bilodeau, B. (2007). Bain's global 2007 management tools and trends survey. *Strategy & Leadership*, 35(5), 9-16.
- Ripoll, V., & Balada, T. (2001). Manual de costes. *Gestión 2000*.
- Scapens, R. W., Turley, S., Burns, J., Lewis, L., Joseph, N., & Southworth, A. (1996). *External reporting and management decisions: A study of their interrelationship in UK companies*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Schildbach, T. (1997). Cost accounting in Germany. *Management Accounting Research*, 8(3), 261-276.
- Schmidt, J. A. (1992). Is it time to replace the traditional budgeting? *Journal of Accountancy*, October, 103-107.
- Schoute, M. (2003). *Interrelationships in the usage of organizational innovations: Usage of TQM, JIT, BSC, VBM, and their contextual conditions unbundled*. European Accounting Association, Göteborg, May 18-20.
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13, 101-130.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.
- Spathis, C., & Constantinide, S. (2004). Enterprise resource planning system impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, 10, 234-247.
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13, 401-418.
- Wallander, J. (1999). Budgeting-An unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15, 405-421.
- Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa. *Accounting Auditing & Accountability*

Recepción del artículo: 28/07/2008

Envío evaluación a autores: 16/12/2008

Recepción correcciones: 26/02/2009

Aceptación artículo: 22/05/2009

Anexo

Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizados por las organizaciones.

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas¹ | |
|--|--------------------------------|--|--------------------------|--|
| Abdel-Maksoud (2004) | Cuestionario | 2.242 empresas manufactureras de UK | 1 y 4 | Estudia las relaciones entre el entorno y las características de la organización con el uso de las nuevas técnicas de gestión. Concluye que los avances en las tecnologías de producción son la variable que más influye en la elección de las nuevas técnicas de gestión. |
| Abernethy y Brownell (1999) | Cuestionario | 84 hospitales australianos de más de 200 camas | 3 | Estudia cómo el presupuesto puede servir para el diálogo, el aprendizaje y la creación de ideas en una organización. Concluye que el presupuesto interactivo, centrado en el diálogo y la comunicación entre los directivos, los gerentes y los subordinados, todos al mismo nivel, es el instrumento adecuado. |
| AECA (1994) | Cuestionario | Profesionales, profesores universitarios y empresas | 1 | Investiga las prácticas contables en las organizaciones y los profesionales españoles. Se centra en la metodología utilizada para la planificación, la presupuestación y control, los sistemas de cálculo de costes, y la utilización de la información para la gestión y adopción de decisiones. |
| Al-Omiri y Drury (2007) | Cuestionario | 1.000 empresas de Gran Bretaña | 2 | Describe los distintos sistemas de costes utilizados actualmente por las organizaciones, así como los factores que influyen en la elección de ellos. Un alto porcentaje sigue utilizando un sistema de coste tradicional. El tamaño de la organización es la variable más influyente en la elección del sistema. |
| Anderson y Lanen (1999) | Estudio del caso | 14 empresas de India | 1 y 3 | El trabajo explora la evolución de las prácticas en contabilidad de gestión en India a partir de 1991, momento en que la economía entró en una etapa de liberación y se produjo una desregulación y un aumento de las privatizaciones. |
| Armstrong, Marginson, Edwards y Purcell (1996) | Cuestionario | 812 grandes empresas en UK con más de 1.000 empleados | 3 | Analiza la utilización y los objetivos del presupuesto, la frecuencia con la que es revisado y cuándo es más aconsejable su uso. Concluye que el presupuesto es utilizado principalmente para el control. |
| Baraldi (1998) | Cuestionario | Entrevistas con 76 empresas sin ánimo de lucro italianas | 3 | Analiza los sistemas de contabilidad de gestión en las empresas sin ánimo de lucro. Se plantea si realmente son necesarios y, en caso de serlo, cuál es el grado de sofisticación que deben alcanzar. Concluye que los sistemas de información en este tipo de organizaciones son necesarios. |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.

(Continúa)

Anexo (continuación)

Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizados por las organizaciones.

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas¹ | |
|-----------------------------------|--------------------------------|---|--------------------------|---|
| Bescos (2003) | Cuestionario | 1.956 miembros de la ADFCG, Francia | 1 y 4 | Estudia cómo las variables contingentes influyen en la utilización del presupuesto. Concluye que las críticas al presupuesto son más débiles en las grandes empresas que no cotizan. Las críticas al presupuesto aumentan al mismo nivel que la incertidumbre. |
| Bescos, Caurin y Langerin (2003) | Cuestionario | 527 empresas con más de 100 millones de euros en beneficios | 3 | El estudio ofrece una comparación entre las actuales y las futuras competencias de la contabilidad de gestión. Dado el nuevo entorno, a las capacidades actuales se les añade mejorar la comunicación dentro de la empresa, aumentar el conocimiento del entorno y una visión global de la compañía. |
| Bjornenak (1997) | Cuestionario | 75 compañías noruegas | 1 | Comparan con la realidad del país las prácticas de contabilidad de costes explicadas en los libros de texto. Concluye que no se puede afirmar que existe una influencia de tales libros en la elección por parte de las organizaciones, ya que ambas reciben la misma influencia institucional. Las entidades, públicas o privadas, pueden favorecer la utilización de diferentes sistemas de gestión mediante el apoyo que brindan a determinadas prácticas. |
| Cescon (1999) | Cuestionario | 70 compañías italianas con más de 30 empleados | 1 | Analiza y describe la práctica empresarial. Frente a los nuevos entornos, las empresas italianas deberían adecuar sus sistemas contables, situación que no ocurre ya que un gran porcentaje de firmas siguen utilizando sistemas tradicionales de costes. |
| Charalambos (2004) | Cuestionario | 96 empresas griegas | 4 | Estudia las razones que conducen a las organizaciones a utilizar las nuevas técnicas de contabilidad de gestión. Concluye que estas técnicas incrementan la calidad de los datos contables, facilitan la toma de decisiones y reducen los tiempos de elaboración de los informes. |
| Chenhall y Langfield-Smith (1998) | Cuestionario | 140 empresas industriales australianas | 1 y 4 | Analiza las técnicas de costes de las empresas, así como los beneficios que obtienen de su uso. Concluye que la mayoría de las organizaciones emplean las denominadas técnicas tradicionales, principalmente debido a los bajos beneficios asociados a la implementación de las nuevas técnicas frente a las condiciones necesarias para su implementación de forma efectiva. |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.

(Continúa)

Anexo (continuación)*Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizados por las organizaciones.*

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas¹ | |
|---|--------------------------------|--|--------------------------|---|
| Cinquini, Collini, Marelli, Quagli y Silvi (1999) | Cuestionario | 132 pequeñas y medianas empresas italianas | 2 | Partiendo de las críticas que ha recibido el cálculo de costes tradicional frente a las nuevas técnicas, analiza cuáles son las técnicas utilizadas actualmente en las empresas italianas y comprueba la poca implantación de las nuevas técnicas de gestión. El autor resalta el uso de las horas de trabajo como criterio de reparto para los costes indirectos, así como el empleo del coste variable en lugar del completo. Además, verifica cuáles son las variables que determinarían la aplicación del ABC, entre ellas la complejidad del proceso productivo y el grado de competencia. |
| Coad (1999) | Cuestionario | 600 profesionales cualificados en contabilidad de gestión, miembros del CIMA | 4 | Analiza la utilización de las nuevas técnicas de contabilidad de gestión. Concluye que las variables que determinan la implementación de estas técnicas son: la orientación de la organización hacia el beneficio o el aprendizaje, la edad, el sexo y el tiempo que lleva trabajando en la empresa el responsable de la contabilidad de gestión, y el tamaño de la organización. |
| Collier y Berry (2002) | Estudio del caso | 4 empresas de Gran Bretaña | 3 | Es un estudio exploratorio y comparativo basado en la relación entre el riesgo percibido por los gerentes y la utilización del presupuesto. Entre las conclusiones destaca que los procesos y contenidos de los presupuestos pueden ser clasificados en función del riesgo, entendido éste como la parte no predecible e incontrolable del entorno. |
| Drury y Tayles (1994, 1995, 1997) | Cuestionario | 303 empresas de Gran Bretaña | 1 | Demuestra que muchas empresas actúan con sistemas de costes simplistas, que no reportan un coste de los productos lo suficientemente exacto para la toma de decisiones. Concluye que las encuestas nos facilitan información sobre los sistemas de costes utilizados y nos indican las áreas donde debemos investigar con mayor profundidad a través de estudios del caso, y así conocer las razones que conducen al empleo de estas técnicas y no otras. |
| Drury y Tayles (2000) | Cuestionario | 187 miembros del CIMA | 1 | Los objetivos del trabajo son conocer los diseños del sistema de contabilidad de costes aplicados en la actualidad y su utilización como apoyo en la estrategia de la corporación, además de medir el desfase existente entre la teoría y la práctica en la contabilidad de gestión. |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.

(Continúa)

Anexo (continuación)

Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizadas por las organizaciones.

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas¹ | |
|--------------------------------------|--------------------------------|--|--------------------------|---|
| Ekholm y Wallin (2000) | Cuestionario | 650 empresas de Finlandia | 3 | Analiza las razones que llevan a las organizaciones a seguir utilizando las técnicas de gestión tradicionales. Destaca que el presupuesto anual no está muerto, ya que es mayoritariamente usado por las organizaciones encuestadas, aunque es necesario complementarlo con otras técnicas. |
| Ernst & Young (2003) | Cuestionario | 23.034 Miembros del IMA | 1 y 4 | Analiza los cambios en la filosofía de los sistemas de información internos, así como las herramientas o métodos de la contabilidad de gestión. Concluye que la mayoría de empresas siguen utilizando los métodos tradicionales y que la implantación de las nuevas herramientas no es una de sus prioridades. |
| Granlund y Lukka (1998a,1998b, 2004) | Método del caso | Entrevistas a empresas finlandesas | 1 y 4 | Analiza el grado de implementación de las nuevas técnicas de gestión y concluye que éste es pequeño, pero que está creciendo constantemente. |
| Guilding, Carvens y Tayles, (2000) | Cuestionario | Igual que Guilding, Lamminmaki y Drury (1998) | 4 | Mide el uso y los beneficios derivados de doce prácticas de contabilidad de gestión estratégica. |
| Guilding, Lamminmaki y Drury (1998) | Cuestionario | 230 empresas de Nueva Zelanda, 175 de UK, 920 de EE. UU. | 1 | Compara el grado de implantación del presupuesto y el coste estándar, en las organizaciones de Gran Bretaña, Estados Unidos y Nueva Zelanda. Se verifica su amplia utilización en los tres países. |
| Haldma <i>et al.</i> (1998) | Cuestionario | 87 grandes empresas de Estonia | 1 | Examina las prácticas de contabilidad de gestión utilizadas en las empresas estonias a partir de la independencia en 1991 y explora las variables que determinan la selección de estas prácticas. Como conclusión destaca que la tecnología de producción y el tamaño de la organización no inciden en la selección de las prácticas contables, al contrario de lo que ocurre con el entorno y la estrategia. |
| Hansen y Van der Stede (2004) | Cuestionario | 309 empresas americanas | 3 | El trabajo se centra en las razones por las que las organizaciones utilizan el presupuesto como herramienta de gestión. El autor emplea cinco variables (estructura, estrategia, estilo de producción, entorno y tamaño de la organización), que explican las interrelaciones entre las características del presupuesto y los objetivos (planificar, evaluar, comunicar, o plasmar la estrategia) que se persiguen con éste. Como |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.

(Continúa)

Anexo (continuación)*Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizadas por las organizaciones.*

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas ¹ | |
|---------------------------|-------------------------|---|--------------------|---|
| | | | | conclusiones destaca que el tamaño de la organización influye en la utilización del presupuesto para la evaluación y que el entorno explicaría su uso en la comunicación, al igual que en la configuración de la estrategia. Sin embargo, esta última variable no afecta el uso del presupuesto para la evaluación. |
| Jazayeri y Hopper (1999) | Estudio del caso | 2 empresas de Gran Bretaña | 4 | Estudia las razones que conducen a una empresa a adaptarse a las nuevas técnicas de gestión y analiza las variables contingentes que determinan su implantación, así como la resistencia que encontraron estas organizaciones para el cambio en los sistemas de gestión. |
| Jermias y Gani (2004) | Cuestionario | Empresas pertenecientes a Jakarta Stock Exchange | 1 y 4 | Sus conclusiones confirman que no existe un sistema universalmente apropiado para todas las organizaciones y todas las circunstancias. |
| Lamminmaki y Drury (2001) | Cuestionario | 268 empresas de Nueva Zelanda y 1.269 de Gran Bretaña | 1 y 3 | Compara los sistemas de costes empleados en Gran Bretaña y Nueva Zelanda. En ambos países se evidencia el desfase existente entre la teoría y la práctica en contabilidad de gestión, ya que en ellos predomina el uso de técnicas tradicionales de cálculo de costes. Se encontraron diferencias poco significativas en la utilización de estos sistemas entre los dos países analizados. |
| Lucas y Rafferty (2008) | Estudio del caso | 2 empresas de Gran Bretaña | 1 y 4 | Estudia dos grandes empresas manufactureras. Como conclusión destaca que las nuevas ideas (técnicas) están ya presentes en estas dos empresas, pero conviven con las rutinas y los rituales que han existido siempre, sin que se hayan hecho grandes cambios. |
| Lukka y Granlund (1996) | Cuestionario | 135 empresas finlandesas | 2 | Describe y analiza la situación actual y las tendencias futuras de las prácticas en contabilidad de gestión en las medianas empresas finlandesas. Concluye que a pesar de que las nuevas filosofías son conocidas, éstas generalmente no se aplican, salvo el sistema de costes ABC, ya que un tercio de las empresas encuestadas están considerando su aplicación. |
| Pellinen (2003) | Entrevistas | 6 empresas relacionadas con el turismo de Finlandia | 1 | Estudia las prácticas en contabilidad de costes utilizadas por empresas turísticas, con una justificación de la utilidad esperada de estas prácticas. Como conclusión señala que a pesar de lo vulnerable que se ha mostrado el sector ante determinadas situaciones políticas, monetarias, de paz o inestabilidad, ya sean nacionales o internacionales, no han ocurrido cambios en las prácticas contables. |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.

(Continúa)

Anexo (continuación)*Trabajos de investigación que analizan las distintas herramientas de contabilidad de gestión utilizadas por las organizaciones.*

| Autores | Método de investigación | Características de la muestra | Temas¹ | |
|--------------------------------|--------------------------------|--|--------------------------|---|
| Pellinen y Sutinen (2002) | Cuestionario | 312 hoteles de Finlandia | 1 y 4 | Analiza los sistemas de costes empleados, centrándose especialmente en la utilización del ABC y el Yield Management. Concluye que ambos son ampliamente utilizados por las organizaciones encuestadas. |
| Puolamäki (2004) | Estudio del caso | 2 empresas en Finlandia | 4 | Estudia el desarrollo y la implementación de los nuevos sistemas de gestión. Destaca la presión externa que existe para homogeneizar las prácticas de contabilidad de gestión. Sin embargo, su implementación puede ser un fracaso si no se tienen en cuenta los factores externos e internos de la organización. |
| Rigby y Bilodeau (2007) | Cuestionario | 8.504 empresas en 70 países | 4 | Analiza el grado de implantación de las nuevas técnicas de gestión, así como la utilidad que obtienen las organizaciones de su uso. |
| Scapens <i>et al.</i> (1996) | Cuestionario | 308 miembros del CIMA | 1 | Estudia si las empresas de Gran Bretaña han sabido adecuar sus sistemas de información según los últimos cambios tecnológicos y organizativos. Las conclusiones apuntan a que se ha presentado un cambio, aunque éste no se ha traducido en la utilización de nuevas técnicas de gestión, sino en cómo se utilizan las tradicionales. |
| Schoute (2003) | Cuestionario | 225 empresas medianas en Holanda | 4 | Realiza un análisis empírico sobre los factores contextuales que influyen en la elección del sistema de información interno, centrándose en la utilización del ABC. |
| Sharma (2002) | Cuestionario | 200 hoteles | 3 | Estudia la influencia que tienen las variables contingentes sobre el sistema presupuestario (frecuencia, extensión y objetivos). |
| Spathis y Constantinide (2004) | Cuestionario | 98 empresas de Grecia | 1 y 4 | Analiza los motivos subyacentes que tienen las empresas para cambiar sus sistemas de información convencionales por los nuevos. Entre los motivos señalados se destacan la utilidad de la información en la toma de decisiones, la disponibilidad de información en tiempo real y la facilitación de la reducción de costes. |
| Szychta (2002) | Cuestionario | 290 empresas polacas | 1 | Estudia los sistemas de costes y presupuestos utilizados (variables o completos), así como sus características (unidades de obra utilizadas en los repartos de costes indirectos, objetivos de costes, frecuencia de cálculo). Además, analiza la utilidad que se espera de estos sistemas de información. |
| Waweru, Hoque y Uliana (2004) | Estudio del caso | 7 grandes empresas de servicios de Sudáfrica | 1, 3 y 4 | Estudia las interrelaciones entre las variables contingentes en los sistemas de control de gestión. Todas las organizaciones indicaron que la competencia era la variable que más influencia tenía en la selección del sistema de gestión. |

¹ Temas: 1 sistemas tradicionales de contabilidad; 2 sistemas tradicionales y ABC; 3 presupuestos; 4 nuevas técnicas de gestión.