

UN ESTUDIO DE ARTÍCULOS SOBRE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN REVISTAS DE LENGUA ESPAÑOLA

Rogério João Lunkes

Universidade Federal de Santa Catarina

Vicente M. Ripoll Feliu

Universidad de Valencia

Fabricia Silva da Rosa

Universidade Federal de Santa Catarina

RESUMEN:

En las últimas décadas la Contabilidad de Gestión ha experimentado un importante crecimiento a nivel nacional e internacional. El objetivo del presente trabajo es identificar y analizar el perfil de publicaciones en contabilidad de gestión en revistas de lengua española. Con este fin, se seleccionaron siete revistas de contabilidad de la base de datos de Latindex. De estas revistas se analizaron 183 publicaciones en el período 2001 – 2010. Cada artículo se clasificó en relación con el tema abordado y con respecto a la metodología utilizada, además se identificaron las características del propio artículo, así como la revista y los autores. Entre los principales resultados obtenidos, podemos señalar: i) El escaso número de trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión publicados en revistas de lengua española, ii) El importante aumento en términos relativos en el periodo analizado, y iii) El equilibrio de los temas de costes, planificación y control y otros y, el predominio de las técnicas de investigación en estudios de caso y su revisión.

PALABRAS-CLAVES: Contabilidad de Gestión; Bibliométrico; Temas y Métodos de investigación.

ABSTRACT

In recent decades, management accounting has experienced significant growth both nationally and internationally. The aim of this study is to identify and analyze the profile of publications in management accounting in Spanish-language journal. To this end, seven were selected accounting journals database Latindex. Of these journals were analyzed 183 publications in the period 2001 to 2010. Each article was classified in relation with the theme and with respect to the methodology used also identified the characteristics of the article itself, as well as the journal and the authors. Among the main results, we note: i) The small number of empirical studies published in Management Accounting in Spanish language journals, ii) The significant increase in relative terms during the period analyzed, and iii) The balance of cost issues, and other planning and control, and the predominance of research techniques in case studies and review.

KEY WORDS: Management accounting; Bibliographic; Topics e research methods.

1. INTRODUCCIÓN

Hasta mediados de los setenta, los instrumentos de gestión se basaban, sobre todo, en los modelos de costes convencionales, destinados principalmente a la obtención del resultado económico de la empresa. Esto venía justificado porque el entorno de trabajo era estable y poco vulnerable ante las variables del ambiente. Sin embargo, según Hayes y Pisano (1994), desde la segunda mitad de los setenta este contexto ha experimentado cambios significativos.

Dichos cambios no sólo están relacionados con variables de tipo interno, como la evolución en los sistemas productivos de las empresas, sino con el entorno, que ha pasado de ser estable y predecible, a dinámico y turbulento, con la globalización de la economía, la crisis en los mercados financieros, y con cambios cada vez más rápidos y profundos, que afectan a las empresas en proporciones jamás vistas, y que requieren nuevos tratamientos y mejores técnicas en sus procesos de producción. Los avances tecnológicos altamente sofisticados, la producción especializada y la orientación hacia el consumidor final obligan a las empresas a producir a un menor coste y, a su vez, a fabricar productos con una mayor diferenciación, pues el poder de negociación de los clientes y proveedores cada vez es mayor. Todo ello obliga a las empresas a mejorar su capacidad de adaptación al entorno, siendo ésta una característica indispensable para su supervivencia. Esta rápida capacidad de adaptación se hace aún más crucial y vital cuando el entorno es turbulento, incorporando los procesos de toma de decisiones a cualquier nivel en la organización.

La contabilidad de gestión inserta en este entorno ha experimentado cambios significativos con la incorporación de nuevos temas de investigación, revistas exclusivas de contabilidad de gestión y, sobre todo, los estudios con perspectivas multidisciplinares (Pérez, Gallardo y Peña, 2005; Hesford et al., 2007). La introducción de nuevas revistas con un enfoque en la contabilidad de gestión -como la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión- es un paso hacia la consolidación de este campo de investigación.

Estos cambios no se perciben tan homogéneamente en las diferentes escuelas y países. Por ejemplo, en la literatura norteamericana se ha apreciado un cambio en la orientación de la contabilidad, centrado en la estrategia (Siegel y Kulesza, 1996; Anthony y Govindarajan, 2001; Atkinson et al, 2000; Garrison y Noreen, 2001). Esto se refleja en el trabajo de Kaplan y Norton (1992, 1996, 1997, 2000, 2001, 2004 y 2006), con el Cuadro de Mando Integral y Simons (1995 y 2000), en el control estratégico y la medición y evaluación del desempeño estratégico. Temas todos ellos que deberán ser objeto de futuros trabajos de investigación.

Esto hizo que el *Institute of Management Accountants (IMA)*, en 2008, modificara el concepto de contabilidad de gestión: se trata de una profesión que implica una colaboración en la toma de decisiones de gestión, en la preparación de sistemas de planificación y gestión del rendimiento, en la prestación de competencias relacionadas con la información financiera y de control, así como la asistencia a los directores en la formulación y aplicación de la estrategia de la organización (IMA, 2008).

Una de las técnicas importantes que se pueden utilizar para comprobar el estado y el progreso actual de cada país es la búsqueda de estudios empíricos publicados en las principales revistas, sobre contabilidad de gestión. Por lo tanto, este estudio tiene como objetivo identificar y analizar el perfil de las revistas de contabilidad en lengua española y permitirá identificar el número de artículos de contabilidad de gestión en el período analizado, el contenido del artículo, el método utilizado y las características del mismo, las revistas y los autores.

2. DISEÑO DEL ESTUDIO

2.1. Selección de los artículos

Este estudio tiene como objetivo investigar las publicaciones en lengua española centradas en contabilidad. Para ello, hemos considerado algunas variables, tales como: i) El estudio se centra en la contabilidad de gestión, excluyendo, por tanto, artículos de contabilidad financiera, auditoría, fiscal, etc.; ii) La selección de las revistas de contabilidad se basa en su inclusión en Latindex, que es un sistema de información sobre las revistas de investigación científica, técnico-profesionales y de divulgación científica y cultural que se editan en los países de América Latina, el Caribe, España y Portugal; iii) Se ha considerado un período de diez años (2001 a 2010).

Se utilizó la base de datos Latindex (búsqueda de catálogo) para hacer la selección de las revistas y se seleccionaron aquellas correspondientes con el área de conocimiento de "Ciencias Sociales", que contenía 2.874 revistas. Desde esta área, se seleccionó el ámbito de la contabilidad, que está formado por 31 revistas. De esta selección inicial se excluyeron las revistas publicadas en lengua portuguesa (15 revistas) y las que no ofrecen elementos suficientes para su consulta por medios electrónicos (9 revistas). Para la selección de las revistas españolas también se consideró su inclusión IN-RECS Índice (impacto de las revistas españolas de ciencias sociales), elaborado por el grupo de investigación EC3 de Evaluación de la Ciencia y de la Comunicación de la Universidad de Granada.

En resumen, se seleccionaron siete revistas que ofrecen artículos en su totalidad en los medios de comunicación electrónicos, que son las siguientes: *RC-Revista de Contabilidad* (España), *RICG-Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* (España), *RCN-Contabilidad y Negocios* (Perú), *REGD-Economía, Gestión y Desarrollo* (Colombia), *RSE-Semestre Económico* (Colombia), *RACF-Actualidad Contable Faces* (Venezuela) y *RCA-Contaduría y Administración* (México), siendo la *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* la única publicación en la que todos sus artículos tratan de contabilidad de gestión, lo que hizo que todas los artículos se incluyeran en la búsqueda.

En la Tabla 1, aparecen los 183 artículos seleccionados relacionados con la contabilidad de gestión. La selección se realizó de forma manual, mediante la lectura del resumen y, cuando procedía, se llevaba a cabo una revisión del artículo en su totalidad. No se han tenido en cuenta los artículos relacionados con notas de investigación, reseñas de libros y tesis, editoriales, etc. Los resultados muestran que aproximadamente el 23% de los artículos publicados durante el periodo están relacionados con la contabilidad de gestión. Sin embargo, si se extrae de la muestra la revista RIGG (exclusiva de contabilidad de gestión), este porcentaje se reduce aproximadamente un 10%, lo que indica que existe un bajo nivel de publicación. Esto se debe principalmente a la RSE (3%) y REGD (4%). Estas revistas, además de publicar artículos en materia de contabilidad, editan trabajos en disciplinas como la economía y administración.

Es importante destacar que, a pesar de que algunas revistas tienen un número reducido de artículos, hay un aumento en términos absolutos de las publicaciones en el periodo considerado, impulsado principalmente por la aparición de la revista especializada en contabilidad de gestión (RIGG)

2.2. Clasificación de los artículos

Tomando como referencia los trabajos de Brown y Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Pérez, Gallardo y Pena (2005), Schekaiban y Ripoll (2005), Hesford et al. (2007) y Barros et al. (2008), los artículos se clasifican por los siguientes temas y métodos de investigación.

Tabla 1. Resultados de las revistas seleccionadas

Revistas seleccionadas	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos seleccionados (2001 a 2010)
RC-Revista de Contabilidad (España)	113	15 (13%)
RICG-Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (España)	116*	116 (100%)
RCN-Contabilidad y Negocios (Perú)	52**	8 (15%)
REGD-Economía, Gestión y Desarrollo (Colombia)	86*	4 (5%)
RSE-Semestre Económico (Colombia)	86***	3 (3%)
RACF-Actualidad Contable Faces (Venezuela)	134*	27 (20%)
RCA-Contaduría y Administración (México)	193	10 (5%)
Total	780	183 (23%)

* Disponible a partir de 2003.

** Disponible a partir de 2006.

*** Disponible a partir de 2004.

a) Temas

Como punto de partida para la clasificación de los artículos de contabilidad de gestión se utiliza la tradicional división, aceptada en la literatura, entre Costes y Planificación y Control, además de las cuestiones específicas denominadas Otros temas de Contabilidad de Gestión. Para efectuar la división y subdivisión de estas tres líneas de investigación, se han tenido en cuenta los estudios llevados a cabo por Schekaiban y Ripoll (2005), Hesford et al. (2007) y Barros et al. (2008).

La línea de investigación centrada en los Costes, tal y como se observa en la Tabla 2, se divide en estudios de asignación de costes relacionados con la distribución de costes indirectos, la identificación de generadores de coste y ABC, además de los costes de capacidad. Otros temas de contabilidad de costes incluyen estudios de los cambios en los costes y la utilización de costes para la toma de decisiones (que incluye el análisis del C/V/B). El tema estudios y prácticas de costes abarcan el desarrollo, los costes del sistema de desarrollo en el tiempo y en lugares específicos y, por último, el ABM (Activity Based Management) que incluye el estudio de gestión de la actividad. Los enfoques múltiples son estudios que tienen más de una perspectiva relacionada con el artículo analizado.

La línea de investigación centrada en la Planificación y el Control también está subdividida en temas específicos para facilitar la clasificación de los estudios, a saber: Presupuesto, presupuesto de capital, medición y evaluación del desempeño, control de la organización y el control internacional. El presupuesto incluye estudios relacionados con los diferentes procesos presupuestarios (base cero, por actividades y beyond budgeting), ciclo presupuestario, el desarrollo, la ejecución y control presupuestario, las ventajas y limitaciones. El presupuesto de capital involucra cuestiones tales como las decisiones de inversión, métodos de análisis de la inversión (VPL, TIR, recuperación de la inversión, la tasa de distribución de retorno y descuento de flujos de efectivo) y el coste de oportunidad.

Tabla 2. Resultados de la clasificación de los temas

<i>Temas de Investigación</i>	<i>RC</i>	<i>RICG</i>	<i>RCN</i>	<i>REGD</i>	<i>RSE</i>	<i>RACF</i>	<i>RCA</i>	<i>Total</i>
Costes								
Asignación de costes	3 (20%)	16 (14%)			2 (75%)	4 (15%)	1 (10%)	26 (14%)
Otros temas de contabilidad de costes		6 (5%)				3 (11%)		9 (5%)
Estudios y Prácticas de costes		11 (9%)	1 (13%)	1 (25%)		3 (11%)	2 (20%)	18 (10%)
ABM (Activity Based Management)		1 (1%)				1 (4%)		2 (1%)
Múltiples								
<i>Sub-total</i>	<i>3 (20%)</i>	<i>34 (29%)</i>	<i>1 (13%)</i>	<i>1 (25%)</i>	<i>2 (75%)</i>	<i>11 (41%)</i>	<i>3 (30%)</i>	<i>55 (30%)</i>
Planificación y Control								
Presupuesto	1 (7%)	3 (3%)				1 (4%)		5 (3%)
Presupuesto de capital						3 (11%)		3 (2%)
Medición y evaluación del desempeño (BSC)	1 (7%)	17 (15%)		1 (25%)		3 (11%)	2 (20%)	24 (13%)
Control organizacional	2 (13%)	10 (9%)				4 (15%)		16 (9%)
Control internacional	1 (7%)	5 (4%)						6 (3%)
Enfoques Múltiples		7 (6%)						7 (4%)
<i>Sub-total</i>	<i>5 (33%)</i>	<i>42 (36%)</i>		<i>1 (25%)</i>		<i>11 (41%)</i>	<i>2 (20%)</i>	<i>61 (33%)</i>
Otras cuestiones de CG								
Sistema de información contable – SIC	1 (7%)	3 (3%)				1 (4%)		5 (3%)
Benchmarking	3 (20%)							3 (2%)
Calidad (TQM)	1 (7%)	4 (3%)	1 (12%)	1 (25%)	1 (33%)	1 (4%)	1 (10%)	10 (5%)
Just-in-time (JIT) y Teoría de las Restricciones (TOC), Target Costing	-	1 (1%)	1 (12%)	-	-	1 (4%)	1 (10%)	4 (2%)
Educación de gestión	-	1 (1%)	-	-	-	-	-	1 (1%)
Gestión estratégica	-	2 (2%)	2 (25%)	-	-	1 (4%)	-	5 (3%)
Precio de transferencia y Precio de venta	-	3 (35%)	1 (13%)	-	-	-	-	4 (2%)
Múltiples	2 (13%)	26 (22%)	2 (25%)	1 (25%)		1 (4%)	3 (30%)	35 (19%)
<i>Sub-total</i>	<i>7 (47%)</i>	<i>40 (34%)</i>	<i>7 (87%)</i>	<i>2 (50%)</i>	<i>1 (33%)</i>	<i>5 (19%)</i>	<i>5 (50%)</i>	<i>67 (37%)</i>
Total	15 (100%)	116 (100%)	8 (100%)	4 (100%)	3 (100%)	27 (100%)	10 (100%)	183 (100%)

La medición y la evaluación del desempeño incluye estudios relacionados con la medición del desempeño y sistemas de incentivos con el uso de medidas que incluyen las herramientas para la evaluación estratégica, el Tableau de Bord, Cuadro de Mando Integral y Valor Económico Añadido. El control organizacional incorpora estudios de aplicaciones de los controles en diferentes áreas de la organización; por ejemplo, el desarrollo de los controles internos y el trabajo en las áreas de responsabilidad. Por último, el control internacional cubre los estudios relacionados con el control en diferentes países y culturas.

La línea Otros temas de Contabilidad de Gestión, se dividen en siete categorías: Sistema de información contable, benchmarking, calidad total (TQM), Just-In-Time (JIT), Teoría de las Restricciones (TOC), target costing, educación de gestión y gestión estratégica. Los temas como benchmarking, calidad (TQM), Just-In-Time (JIT), Teoría de las Restricciones (TOC), target costing, precios de transferencia y precio de venta son fáciles de entender y de clasificar. Dentro de los SIC se realizaron estudios que se centraron en los sistemas de información contable como ERP. El tema educación de gestión consiste en estudios relacionados con la disciplina de la contabilidad de gestión y estrategias de enseñanza. Por último, la gestión estratégica implica el trabajo relacionado con la alineación entre la estrategia de la organización, los sistemas de gestión y el control.

De acuerdo con la Tabla 2, la distribución de las líneas de investigación de costes (30%), planificación y control (33%) y otros (37%) muestran un cierto equilibrio. Como temas importantes, debemos destacar la medición y evaluación del desempeño (13%) y la asignación de costes (14%). Los artículos sobre la educación de gestión (1%), ABM (1%), el presupuesto de capital (2%) y benchmarking (2%) son menos prominentes. Cabe destacar el porcentaje importante de los trabajos con varios enfoques o múltiples, que representan el 37%.

Al analizar de forma individual cada revista se apreciaron algunas peculiaridades. La RC distribuye sus publicaciones sobre contabilidad de gestión del siguiente modo: Costes (20%), Planificación y Control (33%), con distribución en los diferentes temas y Otras cuestiones de contabilidad de gestión (47%), sobre todo relacionados con la aplicación del benchmarking.

Dentro de las tres líneas de investigación, existen temas que no son tratados por la RC en el periodo analizado, tal y como se observa en la Tabla 2.

La distribución de las líneas de investigación en la RICG es la siguiente: Costes (29%), con un 14% en la asignación de costes, 5% en otros temas de contabilidad de costes, 9% en los estudios y prácticas, y tan sólo el 1% en un estudio en la administración basado en actividades. La línea, Planificación y Control con el 36%, recoge temas relacionados principalmente con aplicaciones de Cuadro de Mando Integral; Otros temas con el 34%, concentrado principalmente en los temas con múltiples enfoques.

La RCN ha concentrado prácticamente la totalidad de sus publicaciones en la línea Otras cuestiones de Contabilidad de Gestión (87%). La REGD y RSE son revistas que tienen un número limitado de artículos publicados. La primera presenta un estudio sobre la práctica de los costes, la calidad y la teoría de restricciones. La RSE cuenta con dos publicaciones en aplicaciones prácticas de costes y una sobre la calidad total.

Los artículos de la RACF se centran principalmente en Costes (41%) - asignación de los costes (15%), costes para la toma de decisiones y, estudios y prácticas de los costes (11%), respectivamente. Es la mayor publicación en trabajos relacionados con el control de la organización (15%) y el presupuesto de capital (11%).

La RCA contiene un 30% de los artículos clasificados en Costes; el 20% en Planificación y Control; y el otro 50% en Otros, de acuerdo con la Tabla 2.

Los resultados demuestran que Otras cuestiones de Contabilidad de Gestión dominan las publicaciones, con el 37%; se trata, principalmente, de revistas con un enfoque en la contabilidad financiera, entre otras disciplinas. El tema de la Planificación y Control (33%) también va en aumento debido al tema de la medición y evaluación del desempeño.

Si comparamos estos resultados con el estudio de Hesford et al. (2007), realizado en revistas anglosajonas muestra algunas evoluciones en publicaciones. En el período de 1981 a 1990, la línea de Costes representaba aproximadamente el 17% de las publicaciones y el 74% la Planificación y el Control. En el período siguiente (1991-2000), Costes representaban casi el 21% y Planificación y Control, el 68%. Este crecimiento, surge del aumento de la asignación de costes (ABC).

El estudio de Pérez Gallardo y Peña (2005), realizado en las revistas de contabilidad españolas en el período 1998 a 2001, también corrobora estos resultados, en donde el tratamiento de la línea de Costes corresponde al 23,4% de las publicaciones. Al analizar la línea de investigación de costes con trabajos anteriores, cabe destacar que en Ripoll, representaba el 15% en 1996 y 20% en 1998, Hesford et al. 17% en el periodo 1981-1990 y 21%, en el 1991-2000 y Pérez, Gallardo y Peña el 23,40% en el periodo 1998-2001.

En nuestro trabajo y para el periodo mencionado de 2001-2010, representa el 30%, lo cual nos indica un cierto crecimiento y simetría en el tiempo en España y las publicaciones en lengua inglesa y española.

b) Métodos de investigación

Para la clasificación de los artículos fueron utilizados trabajos de Birnberg et al. (1990) y Hesford et al. (2007), que dividen los métodos de investigación en nueve categorías, tal y como se describen en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Métodos de investigación

Métodos de investigación	Definición
Analítica	Consiste en el estudio y la evaluación detallada de la información disponible en un intento de explicar el contexto de un fenómeno.
Archivo / documento	Implica el uso de la información que no ha tenido un tratamiento científico.
Estudio de caso	Se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procesos y estructuras en una sola organización.
Experimental	Implica la manipulación y tratamientos en un intento de establecer relación de causa-efecto en las variables investigadas.
Estudio de campo	Se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procedimientos y estructuras en dos o más organizaciones.
Framework	Implica el desarrollo de un nuevo concepto, nuevas perspectivas.
Revisión	Básicamente consiste en la síntesis y la revisión de la literatura ya conocida.
Survey	Se trata de la investigación de un grupo de personas, generalmente se logra mediante el uso de cuestionario.
Otros	No encaja en ninguno de los otros métodos.

De acuerdo con la Tabla 3, la clasificación de los artículos muestra un predominio de los métodos sobre el estudio de caso y revisión. El método analítico y el framework no son objeto de investigación en revistas de lengua española.

Los resultados muestran un predominio en investigación de los fenómenos, procedimientos y estructuras en una sola organización, así como la síntesis y la revisión de la literatura ya conocida.

Al comparar estos resultados con los obtenidos por Hesford et al. (2007), encontramos algunas diferencias significativas: las revistas anglosajonas publican artículos que tratan de desarrollar nuevos conceptos y perspectivas (framework), además de presentar una evaluación detallada de la información disponible, en un intento de explicar el contexto de fenómenos analíticos, es decir son estudios en profundidad sobre un tema de investigación. Esto demuestra un alto nivel de investigación, en donde se elaboran nuevos conceptos para explicar la realidad analizada y la búsqueda de soluciones a los problemas de gestión.

2.3. Características de las revistas

El análisis de las características es una manera de entender las principales tendencias de las editoriales. Los resultados muestran que el 38% de los artículos se han centrado en otras cuestiones de contabilidad de gestión, mientras que el 32% en la línea relacionada con la Planificación y el Control, mientras que el 30% restante en la línea de los Costes, de acuerdo con la Tabla 4. Esta tendencia se demuestra en los trabajos de Hesford et al. (2007), donde la línea de investigación sobre los Costes ha ido perdiendo importancia en comparación con las publicaciones sobre temas de Planificación y Control durante el período de 1991 a 2000 en comparación con 1981 a 1990. Esta tendencia se debe principalmente a la incorporación dentro de la línea de investigación en el último período (1991-2000) de temas sobre la medición y evaluación del desempeño, centrados sobre todo en el Cuadro de Mando Integral. En un mercado muy competitivo, como se describe en la introducción del trabajo, las

organizaciones buscan soluciones que satisfagan las nuevas necesidades de información, principalmente del entorno para mejorar la toma de decisiones.

Tabla 3. Resultados de la clasificación de los artículos / método de investigación

Métodos de investigación	Artículos (2001-2010)	Porcentaje (%)
Analítica	-	-
Archivo / documento	1	0,5
Estudio de Caso	59	32
Experimental	2	1
Estudio de Campo	39	21
Framework	-	-
Revisión	57	31,5
Survey/Encuesta	25	14
Otros	-	-
Total	183	100

Buscando una caracterización de las revistas, podemos señalar que la RC es una revista centrada en la contabilidad financiera, que se presenta con un pequeño número de publicaciones dirigidas a temas relacionados con los Costes y la Planificación y el Control. El mayor porcentaje de trabajos se lo lleva Otras cuestiones de Contabilidad de Gestión, con el 70%, en donde los trabajos que más destacan son los relacionados con benchmarking -con el 43% de los artículos-. En cuanto a los métodos de investigación, podemos decir que son predominantemente estudios de casos (40%), relacionados principalmente con estudios empíricos en el sector financiero (bancos).

Tabla 4. Clasificación de artículos de acuerdo con las revistas y temas

Revistas	Costes	Planificación y Control	Otras Cuestiones	Total
RC	3 (20%)	5 (50%)	7 (70%)	15 (100%)
RICG	34 (29%)	40 (35%)	42 (36%)	116 (100%)
RCN	1 (12,5%)	-	7 (87,5%)	8 (100%)
REGD	1 (25%)	1 (25%)	2 (50%)	4 (100%)
RSE	2 (67%)	-	1 (33%)	3 (100%)
RACF	11 (41%)	11 (41%)	5 (18%)	27 (100%)
RCA	3 (30%)	2 (20%)	5 (50%)	10 (100%)
Total	55 (30%)	59 (32%)	69 (38%)	183 (100%)

La única revista dirigida a la publicación de trabajos de investigación sobre contabilidad de gestión es la RICG, que representa el 63% de los artículos de la muestra total. Esta revista cuenta con un predominio de trabajos en Otras cuestiones de contabilidad de gestión (36%), seguido de Planificación y Control (35%), y Costes (29%). Como muestra la Tabla 5, la RICG también presenta

un enfoque sobre estudios de casos, dirigido a aplicaciones prácticas en las organizaciones, de las cuestiones de gestión. También hay una fuerte tendencia a publicar artículos con el método de revisión.

Tabla 5. Clasificación de artículos de acuerdo con las revistas y métodos

Revistas	Archivo	Estudio de caso	Experi-mental	Estudio de campo	Revisión	Survey	Total
RC	-	6 (40%)	-	3 (20%)	1 (7%)	5 (33%)	15 (100%)
RICG	1 (1%)	41 (35%)	2 (2%)	26 (22%)	32 (28%)	14 (12%)	116 (100%)
RCN	-	4 (50%)	-	1 (12,5%)	3 (37,5%)	-	8 (100%)
REGD	-	2 (50%)	-	-	2 (50%)	-	4 (100%)
RSE	-	-	-	2 (77%)	1 (33%)	-	3 (100%)
RACF	-	5 (18,5%)	-	5 (18,5%)	14 (52%)	3 (11%)	27 (100%)
RCA	-	1 (10%)	-	2 (20%)	4 (40%)	3 (30%)	10 (100%)
Total	1 (0,50%)	59 (32%)	2 (1%)	39 (21,5%)	57 (31%)	25 (14%)	183 (100%)

La RC tiene una tendencia a publicar sobre la línea de otras cuestiones de contabilidad de gestión, tales como el benchmarking, a través de estudio de caso. La RACF se centra en la línea de Costes y de Planificación y Control utilizando el método de revisión.

2.4. Características de los artículos

Las investigaciones sobre la línea relacionada con los costes están, en gran parte, desarrolladas a través del estudio de casos (56%), de acuerdo a la Tabla 6. Estos son, especialmente, aplicaciones prácticas del coste basado en actividades (ABC) en las organizaciones, con el objetivo de mejorar la información de costes.

Tabla 6. Clasificación de los artículos según tema y método

Métodos de investigación	Costes	Planificación y Control	Otras Cuestiones	Total
Archivo/documento	-	1 (1%)	-	1 (1%)
Estudio de Caso	39 (56%)	15 (21%)	5 (12%)	59 (32%)
Experimental	1 (1%)	-	1 (3%)	2 (1%)
Estudio de Campo	9 (13%)	13 (18%)	17 (42%)	39 (21%)
Revisión	14 (20%)	31(42%)	12 (30%)	57 (31%)
Survey/Encuesta	7 (10%)	13 (18%)	5 (13%)	25 (14%)
Total	70 (100%)	73 (100%)	40 (100%)	183 (100%)

En la Tabla 6, los trabajos sobre Planificación y Control son en su mayoría desarrollados a través del método de revisión. Este es debido al desarrollo que en el periodo analizado dentro del tema de la medición y evaluación del desempeño tuvo el Cuadro de Mando Integral. En cuanto a la línea de investigación de otras cuestiones de la contabilidad de gestión, el método de investigación de campo representa el 42%, lo que implica el estudio de más de una organización, a fin de determinar similitudes y diferencias sobre cuestiones específicas de la gestión.

2.5. Características de los Autores

En cuanto al número de autores por trabajo, el 48% de los artículos tiene un sólo autor; el 32%, dos autores; el 15%, tres autores; y tan sólo el 5% posee cuatro autores, como se muestra en la Tabla 7. No existe ninguna publicación con cinco o más autores por artículo. Algunas revistas limitan el número máximo de autores por artículo, con el fin de evitar exageraciones, como las presentadas por Hesford et al. (2007), en un artículo firmado por nueve personas.

Podemos comparar los resultados de la Tabla 7 con un estudio realizado por Moya y Prior (2008), durante el período comprendido entre 1996 y 2005, acerca de las revistas de contabilidad en España. Durante el año 1996, los artículos firmados por un sólo autor representaban el 41%; por dos autores, el 37%; por tres, el 14,5%; por cuatro, 3%; cinco, el 4%. En 2005, las publicaciones firmadas por un sólo autor representaban el 23%; por dos autores, el 47,5%; tres, el 18%; cuatro, el 12%; y cinco, el 0%. Como consecuencia de los resultados, los investigadores pusieron de manifiesto cierta preocupación por la falta de publicaciones de grupos, redes sociales, concentración masiva en las revistas de área propia, así como factores institucionales, en los que se pone de manifiesto que los investigadores de una institución suelen publicar en las revistas de la misma.

Tabla 7. Número de autores por artículo

Autores	RC	RICG	RCN	REGD	RSE	RACF	RCA	Total
1	3 (20%)	50 (43%)	5 (62%)	2 (50%)	1 (33%)	20 (74%)	7 (70%)	88 (48%)
2	6 (40%)	45 (39%)	1 (13%)	-	2 (67%)	3 (11%)	2 (20%)	59 (32%)
3	5 (33%)	16 (14%)	2 (25%)	1 (25%)	-	3 (11%)	1 (10%)	28 (15%)
4	1 (7%)	5 (4%)	-	1 (25%)	-	1 (4%)	-	8 (5%)
5								
+ 5								
Total	15 (100%)	116 (100%)	8 (100%)	4 (100%)	3 (100%)	27 (100%)	10 (100%)	183 (100%)

Profundizando en este análisis, podemos concluir que las preocupaciones de los autores con respecto al área de contabilidad de España se acentúan cuando se incluyen revistas de países de América Latina, aunque este extremo también estaba presente en la publicación en lengua anglosajona de la investigación realizada por Hesford et al. (2007), donde las publicaciones de un sólo autor representaban el 42%; las de dos, un 39%; y las de tres y cuatro, el 16% y 2%, respectivamente.

Según muestra la Tabla 8, la mayoría de los autores (91%) publicó un sólo artículo en la revista; el 6%, dos artículos; el 2%, tres artículos; el 0,65% y 0,35%, cuatro y cinco artículos, respectivamente. Esto demuestra que las revistas no muestran alta concentración en términos de los autores.

Tabla 8. Cantidad de artículos publicados por autor en las revistas

Artículos	RC	RICG	RCN	REGD	RSE	RACF	RCA	Total
1	30	175	8	9	5	25	12	264 (91%)
2	4	9	1			2	1	17 (6%)
3		3	1			1		5 (2%)
4						2		2 (0,65%)
5		1						1 (0,35%)
6								
+ 6								
Total	34	188	10	9	5	30	13	289 (100%)

La RACF presenta una gran concentración de autores; además, un total de treinta autores han publicado artículos sobre contabilidad de gestión, de los cuales veintidós son de la Universidad de los Andes, que es la editora de la revista.

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los resultados muestran que la contabilidad de gestión no ocupa un lugar destacado en las revistas de contabilidad en lengua española. Esto explica las conclusiones a las que llegaron Pérez Gallardo y Peña (2005), que ya diagnosticaron en su investigación lo siguiente: (i) La falta de bases de datos en gestión, como las existentes en otras disciplinas tales como la contabilidad financiera; (ii) Número reducido de revistas especializadas en contabilidad de gestión -en la muestra sólo figura una revista con ese enfoque -.

Este trabajo a puesto de manifiesto que la investigación en España está centrada en mayor medida en la línea Otras cuestiones de la Contabilidad de Gestión. Esta línea es considerada por la literatura anglosajona, como un área periférica. En consecuencia y al existir un porcentaje elevado de trabajos con múltiples enfoques, puede denotar una falta de enfoque y profundidad.

Las investigaciones de Hesford et al. (2007), pone de relieve que existe un gran predominio de las líneas de investigación relacionadas con Costes y Planificación y Control.

Entre los temas más destacados cabe relacionar la asignación de los costes y la medición y evaluación del desempeño. No debemos olvidar el desarrollo que han tenido en estos últimos años, en el contexto de la contabilidad de gestión la aplicación del coste basado en las actividades y Cuadro de Mando Integral (CMI). Por otra parte, cuestiones como la educación en la gestión, el presupuesto y presupuesto de capital y el benchmarking son relativamente poco discutidos, por no citar temas como el control estratégico y el precio de venta que no tienen publicaciones.

En nuestro estudio los métodos de investigación más utilizados son el estudio de caso y revisión. Estos son característicos de los países que reciben la producción intelectual y se centran utilizando métodos de investigación de revisión. Según Hesford et al. (2007), las revistas con factores de alto impacto no tienden a publicar artículos de revisión. Lo métodos de investigación de desarrollados en países productores, están más centrados en el método analítico y de framework.

En cuanto a las características principales de las revistas, la RC -centrada en la contabilidad financiera-, suele publicar temas periféricos de contabilidad de gestión, tales como el benchmarking, con métodos de investigación basados en estudios de caso, dirigidos principalmente al sector financiero (bancos). Por su naturaleza, la RC es una revista de calidad internacional. La REGD y RSE presentan una variedad de publicaciones, participando en los campos de la investigación en economía y administración.

La única revista dirigida a la publicación de la investigación en contabilidad de gestión (RICG) presenta un predominio de artículos en Otras cuestiones, seguido por Planificación y Control y Costes. Proporciona un enfoque en estudios de caso, dirigido a aplicaciones prácticas de las organizaciones y cuestiones de gestión, existiendo una fuerte tendencia a publicar artículos con el método de revisión.

Por último cabe destacar que de entre los estudios publicados en el período analizado, casi la mitad tiene un sólo autor, lo que puede ser un indicio de la falta de investigación conjunta, resultantes de los grupos de investigación y las redes sociales formadas por investigadores de diferentes países y culturas. La preocupación, tal como se presenta en el trabajo de Moya y Prior (2008), diagnostica una gran concentración en las revistas de su propia área, así como algunos factores institucionales tales como los departamentos, que también se observó en este estudio.

Entre las recomendaciones para trabajos ulteriores destacaríamos la identificación de las redes sociales y el análisis de la literatura para constatar la internacionalización de la contabilidad de gestión, además de ampliar el ámbito de la investigación, al incluir otras revistas españolas y países de lengua portuguesa, entre otros.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

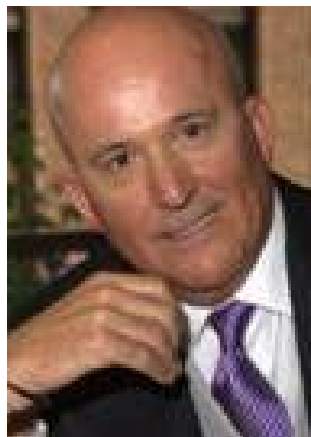
- ATKINSON, A.A. et al. (2000): Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. (2001): Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas.
- BARROS, L.P.S.; SCHEKAIBAN, N.F.C.; GOMES, J.S.; RIPOLL FELIU, V.M. (2008): Estudio Comparativo na Área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Vol. VI, nº 12.
- BROWN, L.D.; GARDNER, J.C. (1995): Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. *The Accounting Review*, pp. 262-277.
- BROWN, L.D.; GARDNER, J.C. (1985): Using citation analysis to assess the impact of journals and articles on contemporary accounting research (CAR). *Journal of Accounting Research*, pp. 84-109.
- BROWN, L.D.; GARDNER, J.C.; VASARHELYI, M.A. (1987): An analysis of the research contributions of Accounting, Organizations and Society, 1976-1984. *Accounting, Organizations and Society*, pp.193-204.
- GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W. (2001): Contabilidade Gerencial. 9a. Ed. Rio de Janeiro: LTC.
- GONZÁLES, C.L. (2005): Producción Científico en Contabilidad: El caso de España (1992-2002). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, nº 5. p.363-393.
- HAYES, R.H.; PISANO, P.G. (1994): Beyond Wold-Class: The New Manufacturing Strategies. *Harvard Business Review*, p.77-86.
- HESFORD et al. (2007): Management accounting: A bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M. (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier, V. 1, Cap. 1. p. 3-26.
- IMA - Institute of Management Accountants (2008). *Definition of Management Accounting*. Institute of Management Accountants, p.1-5.
- KAPLAN, R.S.(2008): Mensurando e administrando a lucratividade da sua estratégia. Portal do HSM, Entrevista concedida no Fórum Mundial da Lucratividade.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (2006): Alinhamento: Usando o *Balanced Scorecard* para criar sinergias corporativas. Rio de Janeiro: Elsevier.
- _____ (2004): *Mapas estratégicos: Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. Rio de Janeiro: Campus.
- _____ (2001): *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus.
- _____ (1997): *Estratégia em Ação – Balanced Scorecard*, 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus.
- MOYA, S. (2008): ¿Quién Publica en las Revistas Españolas de Contabilidad?. Análisis bibliométrico del periodo 1996-2005. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXIV, nº 138, Abril - Junio, p. 353-374.
- PEREZ, B.E.; GALLARDO, A.L.; PEÑA, C.R. (2005): La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXIV, nº 124, p. 183-210.
- SCHEKAIBAN, N.; RIPOLL FELIU, V.M. (2005): Estudio comparativo sobre investigación en Contabilidad de Gestión: España-México.
- SHIELDS, M.D. (1997): Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 3-61.
- SIEGEL, G.; KULESZA, C. (1996): From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education. *Management Accounting*.
- SIMONS, R. (1995): *Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business.

Rogério João Lunkes



Possui graduação em Ciências Contábeis, mestrado e doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas pela Universidade Federal de Santa Catarina (Brasil) e pós-doutorado em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha). É professor do Departamento de Ciências Contábeis e Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Universidade Federal de Santa Catarina. Autor de vários livros Manual de Orçamento, Manual de Contabilidade Hoteleira, Controladoria e Controle de Gestão (Atlas) e Contabilidade Gerencial (Visualbooks), além de diversos artigos em periódicos e anais de eventos científicos. Tem experiência na área de gestão com ênfase em contabilidade gerencial e controladoria, pesquisador Capes – Proc. No. 1189/10-7.

Vicente Ripoll Feliu



Doctor en CC. Económicas y Empresariales. Profesor del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, con más de 35 años impartiendo docencia en el área del Control de Gestión. Master en Contabilidad, Auditoria Financiera y Técnicas Contables. Director del Master de Finanzas y Control de Gestión. Director del grupo de investigación IMACCEv (equipo valenciano de investigación en gestión estratégica de costes). Miembro de la Comisión Permanente de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA, donde ha sido ponente de los Documentos: “Costes indirectos de producción: Localización, imputación y control”; “La contabilidad de gestión en las empresas de fabricación de automóviles” y “Contabilidad de gestión en el Sistema Portuario español”. Ha publicado más de 200 artículos en revistas nacionales y extranjeras y varios libros. Ha dirigido más de 30 proyectos de colaboración con empresas industriales, de servicios y comerciales para implantar sistemas de costes. Profesor invitado en varios programas master nacionales e internacionales.

Fabricia Silva da Rosa



Possui graduação em Ciências Contábeis, mestrado e doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas pela Universidade Federal de Santa Catarina (Brasil) e doutorado sanduíche em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha). É professora do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Única do grupo SOCIESC em Santa Catarina Brasil. Atua desde 1999 como docente em cursos de graduação em contabilidade e administração em instituições pública e privadas. Tem experiência na área de gestão empresarial, atuando principalmente nos seguintes temas: evidenciação e contabilidade ambiental, avaliação de desempenho e MCDA-C, teoria de contabilidade.