

Contabilidad y control de gestión.

Una perspectiva histórica

JOSEP LLUÍS BONED

Universitat Pompeu Fabra

LLORENÇ BAGUR

Universitat Pompeu Fabra

Resumen

Este artículo sintetiza la literatura académica sobre el control y la contabilidad de gestión. Para ello, se distinguen las principales tendencias y se analizan las contribuciones más relevantes.

Palabras clave

ABC, contabilidad de costes, contabilidad de gestión, control de gestión, presupuesto base cero, sistemas de control.

1. Introducción

La contabilidad y el control de gestión son ramas de la ciencia que han evolucionado mucho en los dos últimos siglos. En este artículo se pretende sintetizar la literatura académica sobre esta materia distinguiendo las principales tendencias y analizando las más importantes contribuciones.

El concepto de organización no puede ser obviado si se quiere entender en profundidad la evolución de la contabilidad y el control de

gestión. Es por este motivo por el que se opta por un estudio desde una perspectiva histórica, teniendo en cuenta los principales hechos económicos y su influencia en la evolución de las herramientas de contabilidad de gestión y en las teorías sobre el control de las organizaciones.

Los conceptos de contabilidad y control de gestión son dos términos a los que se recurre de forma habitual, aunque en numerosas ocasiones existe confusión en lo que a su diferenciación se refiere. A menudo, se tiende a considerar la contabilidad de gestión y el control de gestión como conceptos prácticamente sinónimos, cuando la revisión de la literatura existente tiende más a considerar la contabilidad de gestión como una parte del control de gestión.

Por contabilidad de gestión se entiende todo aquel proceso de recogida, tratamiento y síntesis de la información, orientado a facilitar la toma de decisiones. El concepto de control de gestión resulta, sin embargo, más amplio en el sentido de que engloba otros objetivos básicos para la supervivencia de las organizaciones; como pueden ser la planificación, el control y el propio proceso de toma de decisiones.

2. Evolución de los sistemas de control y del concepto de organización

La evolución de la contabilidad y el control de gestión está estrechamente ligada a las mejoras e innovaciones que se han ido produciendo en la estructura y funcionamiento de las organizaciones, así como en sus sistemas de gestión. Una de las principales causas por las que las organizaciones se han ido haciendo más sensibles a la necesidad de sistemas de información, es que éstas deben convivir con otras organizaciones en un entorno que se encuentra en cambio permanente. La necesidad de adaptarse a estos cambios provoca que las organizaciones requieran de una gran cantidad de información oportuna, fiable y continua que les permita planificar, controlar y gestionar eficientemente.

A pesar de que los primeros antecedentes de la contabilidad de gestión se remontan siglos atrás, no fue hasta la década de los sesenta cuando tuvo lugar una auténtica revolución cultural para la contabilidad de gestión. Las empresas se vieron en la necesidad de disponer de mecanismos de gestión lo suficientemente perfeccionados como para hacer frente a la cada vez más difícil toma de decisiones. Todo este proceso provoca que los directivos tengan la necesidad de adecuar las estructu-

ras de sus organizaciones a los cambios, y por tanto, deban planificar, controlar y gestionar mejor. Se hacen necesarios sistemas de información que estén relacionados con los objetivos de la organización, sistemas que intenten incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros y para identificar los problemas que se pueden presentar (Lawler y Grant-Rhode, 1976).

El sistema de información por excelencia es el sistema de información contable, ya que puede ser diseñado para obtener información objetiva (Hopwood, 1972) y cuantificable a todos los niveles de la organización.

Este artículo ha sido estructurado en dos partes claramente diferenciadas. En la primera se hará referencia a las teorías existentes sobre el concepto de organización y a la influencia de éstas en los sistemas de control. En concreto, se hará referencia a tres corrientes básicas: sistemas mecanicistas y formales de control, sistemas de control que se centran en aspectos picosociales y, por último, sistemas de control que se centran en aspectos culturales y antropológicos de la organización. En la segunda parte de esta revisión bibliográfica se analiza el nacimiento y la evolución de las principales herramientas de gestión.

2.1. Sistemas mecanicistas y formales de control

Aglutinadas en esta corriente se encuentran las primeras investigaciones en materia de organización. Estos primeros estudios consideran la organización como un sistema técnico y formal que coordina las acciones humanas con la única finalidad de producir y distribuir bienes y servicios (Pérez López, 1993). Se diferencian dos teorías: teoría clásica o tradicional de la organización y teoría de la contingencia.

En lo que se refiere a la teoría clásica o tradicional, pueden distinguirse dos líneas de investigación claramente diferenciadas. A pesar de que ambas tienen en común una visión racional de la organización (ven a ésta como una herramienta para solucionar de forma los problemas colectivos de orden social y de dirección), existen ciertos matices que las diferencian.

La primera línea de investigación, cuyo principal referente es Taylor (1911), está enfocada hacia las actividades básicas fisiológicas y físicas relacionadas con la producción y modelizan los estudios de tiempo y de métodos de trabajo desde el punto de vista de un ingeniero, por

lo que su búsqueda se centra en el método que permita al obrero estar motivado para hacer el trabajo a un buen ritmo y con la mejor definición posible de los procesos.

La segunda línea de investigación dentro de la teoría clásica o tradicional y cuyos referentes principales son Gulick y Urwick (1937) y Fayol (1949), se refiere a la división departamental del trabajo y a la coordinación que debe existir entre los diferentes departamentos para conseguir los mejores resultados para la organización. En esta misma corriente de pensamiento en que se incluye la teoría clásica, cabe incluir los trabajos de Anthony (1965) y Anthony Vancil (1972), que introducen una visión más amplia de la organización, planteando la influencia de la política de empresa en el diseño del sistema de control, aunque exclusivamente en los aspectos formales relativos a la planificación estratégica realizada por la alta dirección. Esta teoría clásica ha sido ampliamente criticada (March y Simon, 1958; Hopper y Powell, 1985; Hopper, Storey y Willmott, 1987), principalmente, por la ausencia en sus planteamientos de análisis empíricos y por considerar al individuo como una simple pieza de un gran engranaje (la organización).

La segunda gran teoría englobada en el mecanicismo, es la Teoría de la Contingencia. Ésta considera que no existe un sistema de control aplicable a todas las organizaciones, sino que dependerá de las circunstancias en que se encuentre. Los principales referentes de esta teoría son Burns y Stalker (1961), Thompson (1967) y Lawrence y Lorsch (1967). En las primeras formulaciones, los diferentes autores investigan sobre las influencias de tres variables contingentes en el diseño de la organización. Algunos de ellos tan sólo analizan aquellas variables que consideran clave para el diseño de la organización. De este modo, Woodward (1965) estudia los efectos de la tecnología; Lawrence y Lorsch (1967) interpretan los efectos del entorno; y Watson (1975) y Waterhouse y Tiessen (1978) se centran en los efectos de la estructura de la organización.

A pesar de esta diversidad de estudios e investigadores, y de todos los análisis de la teoría de la contingencia existentes, no se pueden extraer resultados homogéneos, ya que a menudo los resultados son contradictorios, poco claros y poco demostrables empíricamente. Para Amat (1991) las limitaciones de la teoría de la contingencia se concretan en que «las relaciones entre las variables no están suficientemente claras, esta investigación ha tendido a no estudiar la relación entre sistema de control y eficacia y, por otra parte, se ha tendido a asociar eficacia con rentabilidad;

las prescripciones propuestas por este enfoque han obtenido insuficiente contrastación empírica; y la íntima relación entre los diferentes componentes de un sistema de control invalida el estudio aislado de los sistemas de control respecto de su contexto más amplio que, por otra parte, es mucho más complejo y multidimensional de lo que esta corriente ha indicado». Puede afirmarse, pues, que los sistemas mecanicistas de control son excesivamente estructurados y no tienen la capacidad de reacción y de innovación ante los cambios en el entorno que provocan cambios en las condiciones iniciales en que trabaja la organización.

2.2. Sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales

Con la evolución y el crecimiento de las empresas, se produce un cambio en las necesidades de control de los empresarios. La complejidad de las organizaciones para controlar todas las actividades que se pueden desarrollar se ha ido incrementando Caplan (1971). Dado que las organizaciones quieren sobrevivir a esta complejidad, la incorporación de nuevas técnicas de control se hace necesaria. Las nuevas técnicas a las que se hace referencia son aquellas orientadas a factores organizativos y factores relacionados con la motivación de los empleados, de este modo se puede conseguir que los individuos abandonen su comportamiento pasivo dentro de la organización. Se incide más en la variable humana; el individuo ya no es una simple máquina más, sino que pasa a tener un papel más destacable dentro de la organización.

Pérez López (1993) destaca que las investigaciones desarrolladas bajo el enfoque de los sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales, consideran a la organización como un organismo social en el que las personas participan para conseguir no sólo los incentivos que les ofrece la empresa sino también para satisfacer otras necesidades. A partir de estos momentos, se acepta que para la implantación de sistemas de control se deberán considerar tanto los aspectos técnicos como los aspectos relacionados con el comportamiento de los individuos.

Dentro de este enfoque se pueden distinguir tres corrientes de pensamiento: la escuela de relaciones humanas, la corriente basada en los procesos de información humanos y la teoría de los sistemas abiertos. Ato seguido se exponen los aspectos más relevantes de cada una de las tres corrientes:

- La corriente basada en relaciones humanas. Centra su análisis en los efectos sobre el comportamiento de los individuos de los sistemas de control, ya que se considera que este comportamiento está condicionado, entre otros factores, por los objetivos individuales, por la relación que tiene cada individuo con el trabajo que realiza en la organización, por la motivación y la participación de cada individuo; en definitiva, por todas las relaciones humanas que se den dentro de la organización (Soldevila, 2000). En esta corriente se considera que el trabajador ya no tiene únicamente necesidades económicas, sino que busca en la organización su propia satisfacción personal, lo que, según Ansari (1977), comporta la aparición del líder para dar el ímpetu necesario a los trabajadores para que mejoren sus actuaciones y su satisfacción. En la literatura se identifican dos grandes líneas de investigación en la corriente de las relaciones humanas. La primera se ha centrado en el análisis de los efectos del comportamiento de los trabajadores en el diseño del sistema de control (Ridway, 1956; Argyris, 1952, 1964, 1977, 1990; Stedry, 1960; Hofstede, 1968; Lawler y Rhode, 1976; Ivancecic, 1976; Searfoss, 1976; Steers, 1977). En la segunda línea se introduce el efecto de los estilos de liderazgo sobre el comportamiento de los individuos y sobre el diseño del sistema de control (De Coster y Fertakis, 1968; Hopwood, 1972; Swieringa y Moncur, 1974; Séller y Barlett, 1982).
- La corriente basada en los procesos humanos. Las investigaciones en esta línea tienen en común la introducción de los principios de la psicología conductista y cognitiva para analizar los factores que afectan a la calidad de las decisiones individuales (Amat, 1991). Se han clasificado los factores que influyen en la calidad de las decisiones en tres grupos: los ligados a los *inputs*, que miden las propiedades de la información (tipo de medida, grado de confianza, método y orden de presentación), los ligados al proceso que utiliza el individuo al tomar una decisión (personalidad, inteligencia, reglas de decisión que usa, etc.) y los ligados a los *outputs* finales (velocidad, calidad y grado de confianza de los razonamientos). Las aportaciones más significativas han sido las realizadas por Driver y Mock (1975); Prakash y Rappaport (1977); Macintosh (1981) y Nutt (1986).
- La teoría de los sistemas abiertos deja de tratar a las organizaciones como sistemas cerrados, como han hecho las dos teorías co-

mentadas anteriormente, ya que su enfoque se fundamenta en la consideración de la estrecha relación existente entre la organización y el entorno, así como en la influencia de la escuela de las relaciones humanas, en una consideración más amplia de los aspectos ligados al comportamiento humano. Dentro de esta línea de investigación y en el ámbito de los sistemas de control pueden destacarse los trabajos de Argyris (1964); Katz y Kahn (1966); Thomson (1967); Hofstede (1968); Lowe y Tinker (1977) y Amey (1979).

No obstante, y a pesar de las características diferenciadoras de cada uno de estos tres enfoques comentados, no debe infravalorarse el hecho de que estas tres corrientes también comparten características comunes, ya que introducen los efectos del comportamiento individual y global de los miembros de la organización y de las relaciones entre ellos como valores clave que condicionan el diseño del sistema de control. De este modo, avanzan en el estudio de los sistemas de control, pero también es cierto que no plantean una solución para saber qué es lo que definitivamente debe controlar la organización. Se trata, pues, de unas teorías que una vez modeladas y demostradas son criticadas por varios investigadores (Colville, 1981; Cooper, 1983; Dermer y Lucas, 1986), que consideran que a causa de los cambios que las organizaciones están sufriendo desde mediados de los setenta, los modelos anteriores no son capaces de explicar por sí solos la realidad de la estructura organizativa. Es por esta razón que aparece una nueva corriente que ya no sólo tiene en cuenta los diferentes aspectos formales y psicosociales de la organización, sino que también incluye aspectos antropológicos e introduce la cultura de las organizaciones y de los individuos que la integran.

2.3. Sistemas de control que se centran en aspectos culturales y antropológicos

Los modelos basados en sistemas de control que se centran en aspectos culturales y antropológicos, consideran a la organización como un conjunto social que tiene unos valores concretos que han de impregnar toda su actividad (Pérez López, 1993). Las diferentes aportaciones realizadas en esta línea de investigación tienen en común el punto de vista antropológico y social de la organización, así como las diferentes

propiedades culturales, significados, valores y creencias que se observan en las organizaciones. Según Berry, Broadbent y Otley (1995) la cultura no se puede describir como un concepto limitado, sino que hay que hacerlo de forma amplia, es decir, como las normas, valores y símbolos que permiten a los miembros de una sociedad o de una organización comprender e interpretar de forma similar todo aquello que sucede.

Siguiendo a Soldevila (2000), se puede señalar que «aunque no se observa un consenso en las investigaciones de esta corriente en la definición de cultura, todas las aportaciones tienen en común la consideración de la cultura como factor clave para conseguir la eficacia de los sistemas de control, ya que es la variable que permite mejorar las relaciones y el bienestar de sus miembros y la identificación de los mismos con los objetivos de la organización, y así conseguir más fácilmente los objetivos globales». Del mismo modo Amat (1991) sostiene que, a partir de la antropología, se ha señalado que los miembros de las organizaciones comparten una serie de rituales, mitos, historias, ceremonias y otras prácticas informales que pueden promover o dificultar el logro de los objetivos organizativos. Dada la necesidad de superar las limitaciones de los modelos existentes, la introducción de la cultura ha ido cobrando actualidad a medida que el entorno se ha ido haciendo más multinacional y multicultural por el proceso de internacionalización empresarial, aunque la relativa novedad del tema explica la heterogeneidad de corrientes y la confusión que el concepto ha llegado a tener.

Las investigaciones realizadas se han centrado en analizar cómo diseñar un sistema de control eficiente, teniendo en cuenta los distintos efectos y relaciones de la cultura de la organización y de sus miembros (Ouchi, 1979; Collins, 1982; Kerr y Slocum, 1987; Fisher, 1995), considerando la cultura como una variable interna de la organización (Wilkins y Ouchi, 1983; Flamholtz, 1983; Schein, 1984), o bien analizando los efectos de la cultura en los sistemas de control cuando se considera una metáfora dentro de la organización (Pondy y Mitroff, 1979; Cooper, Hayes y Wolf, 1981).

Todos estos estudios que vinculan la cultura a una variable interna a la organización tienen en común el sentido antropológico y social. Consideran que es la cultura la que diferencia a las organizaciones, por lo que introducen la cultura en los sistemas de control, a pesar de especificar que es una variable difícil de medir de forma cuantitativa. Así pues, los sistemas formales resultan insuficientes para valorar los efectos de la cultura en los resultados de la organización; sin mencionar el hecho

de que tan sólo analizan la cultura de la organización o de sus individuos, ignorando por completo los efectos que puede tener la cultura de la nación donde se encuentre ubicada la organización.

A pesar del avance que supone la consideración de los aspectos culturales y antropológicos de los sistemas de control, esta línea de investigación tampoco está exenta de críticas. Una de las principales limitaciones de la corriente que se centra en los aspectos antropológicos y culturales es que solamente ha considerado los posibles efectos beneficiosos de la cultura sobre los sistemas de control, mientras ignoran las disfunciones que pudiera provocar.

Un entorno económico cambiante ha provocado que las circunstancias económicas a las que se enfrentan las empresas se hayan visto alteradas de forma significativa, lo que a su vez ha creado la necesidad por parte de las organizaciones de modificar tanto sus estructuras de gestión como los sistemas de información y procesos de toma de decisiones.

Hasta ahora se ha revisado la literatura existente en lo que se refiere a teoría de las organizaciones y de los sistemas de información. Estas teorías han sido determinantes en el desarrollo de las diferentes herramientas de contabilidad de gestión. A continuación se realiza un análisis histórico de la evolución de dichas herramientas como componentes clave de los sistemas de control.

3. La contabilidad de costes como origen de la contabilidad de gestión

El origen de la contabilidad de gestión es, sin duda, la contabilidad de costes. Entre los diferentes autores que han estudiado el origen de esta rama de la contabilidad, no existe un consenso claro. Ulaemminch (1961) sitúa el origen de esta herramienta de gestión en las antiguas civilizaciones de Oriente Medio; Vázquez (1978), sin embargo, apunta a la Italia medieval. Hay incluso quien mira más atrás en el tiempo y sitúa el nacimiento de esta disciplina en antiguas civilizaciones como la egipcia.

A pesar de las discrepancias en cuanto al origen de la contabilidad de costes, la literatura coincide en señalar la Revolución Industrial como el momento clave en el desarrollo de la disciplina. Antes de dicho acontecimiento, el proceso productivo tenía unas características muy diferentes a las que conocemos actualmente y, por tanto, la evolución de la contabilidad de costes en este periodo fue bastante limitada.

Hasta principios del siglo XIX el balance de situación y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que se podía contar para la gestión de las organizaciones. El cambio en el proceso productivo, consecuencia de la Revolución Industrial, hace que la contabilidad de costes pase a un primer plano como herramienta de gestión. Los desarrollos tecnológicos, la aplicación del principio de división del trabajo y la diversificación de las actividades de la empresa son las principales causas por las que las organizaciones necesitan información para mejorar los métodos de producción y la organización del trabajo: la reducción de costes pasa a ser objetivo prioritario en todas las organizaciones.

3.1. La contabilidad de gestión en el siglo XIX y principios del XX

La Revolución Industrial provoca que las organizaciones necesiten más y mejor información para la gestión. Se toma conciencia de la importancia de organizar correctamente el proceso productivo para reducir costes. Un claro ejemplo de la importancia que dan las organizaciones a este objetivo es la creación de departamentos cuya única función es la de analizar los recursos consumidos. Se puede afirmar «que la contabilidad analítica se desarrolló gracias a la atención prestada por los primeros ingenieros industriales» (Garner, 1954). Como aportaciones más importantes de estos ingenieros, cabe citar la introducción de conceptos ahora tan comunes como el coste fijo y variable (Metcalpe, 1885) y el coste estándar (Whitmore, 1908), origen de los actuales presupuestos. Hamilton (1901), además, introduce la idea de centro de producción y propone un método de reparto de costes indirectos en base al concepto «horas-máquina»; es quizá el origen del concepto de unidad de obra. Podríamos decir que es un avanzado a su época, ya que en plena era «mecanicista» los sistemas de costes se centran básicamente en el análisis del ciclo productivo, y no en la localización, imputación y cuantificación de los costes indirectos. Nicholson (1909 y 1913), en sus trabajos *Factory organization and cost* y *Cost accounting-theory and practices*, profundizó en la acumulación de costes en los «centros» y en los métodos de reparto de una fase del proceso productivo a otra. Es en esta época también, cuando por primera vez se vincula contabilidad financiera y contabilidad de gestión vía las cuentas analíticas. Otras

aportaciones de interés son el concepto de subactividad (Whitmore, 1906) y el de desviación, este último utilizado como medida de eficiencia de las organizaciones (Burnell, 1911).

Otras importantes aportaciones hacen referencia a otras herramientas de gestión. Fue en el año 1903 cuando Hess aporta, por primera vez, la idea de presupuesto flexible. Este concepto perdura aún en la actualidad, aunque en sus orígenes resultó muy controvertido. En algunos casos era muy difícil ajustar la producción real a la prevista y, evidentemente, esto generaba problemas al utilizar el presupuesto para la toma de decisiones, ya que la información derivada podía ser sesgada e inducir a errores.

Durante la Gran Depresión, muchas empresas sólo utilizaban las materias primas y la mano de obra en sus cálculos de costes, hecho que implicaba el desconocimiento del coste de producción hasta el fin del período. El motivo de este hecho radica en que se empiezan a cuestionar seriamente los métodos de imputación de costes indirectos a los productos vía secciones. El «full costing», a pesar de ser todavía la herramienta predominante, empieza a oír las primeras críticas en su contra. Se es consciente de que la utilización de estimaciones arbitrarias comporta importantes distorsiones en el coste. En 1936 se publica uno de los artículos más renombrados en materia de contabilidad analítica de la época: «¿Cuánto ganamos el mes pasado?» (Harris, 1936). En éste, el autor describe su experiencia en la empresa *Dewwey & Almy Chemical Co* y da las primeras pinceladas al sistema de costes variables siguiendo el concepto de coste variable introducido por Metcalpe.

En los años 60, coincidiendo con un cambio generalizado en las organizaciones y una vez recuperadas las economías occidentales de la posguerra, fracasa ya, de forma definitiva, la visión mecanicista de las organizaciones. Este hecho, añadido a la tendencia de las organizaciones a crecer y a integrarse, tanto horizontal como verticalmente, hace que se replanteen los sistemas de control. La contabilidad de gestión recibe, en este momento, un nuevo impulso en cuanto a su desarrollo. Aparece, por primera vez, el concepto de presupuesto por programas en los años 50, a pesar de no ser hasta mediados de los 60 cuando se consolida definitivamente y empieza a ser utilizado para la elaboración de presupuestos de carácter público. Gracias a esta técnica presupuestaria se consigue integrar la asignación de recursos con la fijación de objetivos y a la medición de resultados vía el análisis coste-beneficio y coste-eficacia (Schultze, 1971).

No se puede obviar tampoco la aparición del llamado presupuesto base cero. En sus orígenes es considerado más una herramienta de control que una herramienta de gestión, en el sentido que intenta que cada gasto presupuestario sea justificado por los directivos en cuanto a su destino. Es la alternativa al presupuesto incremental, en el que eran obviados factores tan importantes como la rentabilidad de los gastos o, simplemente, el destino de estos, y en el que se arrastraban errores presupuestarios de años anteriores. Pyhrr (1986) afirma que, con la utilización del presupuesto base cero, pueden identificarse las actividades que no añadan valor a la empresa, con lo que se asigna una nueva virtud a esta técnica presupuestaria. Hay autores, en cambio, que manifiestan que el presupuesto base cero supone un esfuerzo adicional para el gestor y, en consecuencia, un incremento de los costes (Anthony, 1990). Se debe medir, pues, que el ahorro de costes generado por esta técnica sea mayor que el coste de diseñar el presupuesto base cero.

En lo que a contabilidad analítica se refiere, cabe situar en la década de los 60 el auge de una nueva disciplina: la calidad. Los orígenes de este concepto, sin embargo, se hallan a principios de los 50. Juran (1951) publica su obra *Quality Control*, en la que resalta la importancia de medir y controlar los costes de calidad. Pero es en 1960 cuando Freeman publica el artículo más importante relacionado con la materia: «How to put Quality cost to use», donde por primera vez se sistematizan y clasifican los costes de calidad. Feigenbaum (1961) profundiza en la vía iniciada por Freeman, y es partir de este momento, cuando los costes de calidad empiezan a ser referencia en el estudio de la contabilidad analítica. En 1983, un estudio realizado por Roth y Morse en la revista *Management Accounting* alinea calidad y contabilidad y profundiza en el análisis de los conceptos desarrollados hasta la época.

Aprovechando el auge de la contabilidad de gestión debido al incremento de tamaño de las organizaciones, aparece una nueva línea de investigación, los precios de transferencia. Al mismo tiempo que crecían las organizaciones, líneas de negocio, departamentos, divisiones, etc., también crecían las necesidades de información. Era cada vez más común el desarrollo de cuentas de resultados analíticas, lo que implicaba el estudio de las transacciones a nivel interno para calcular las rentabilidades. Trabajos destacados relacionados con el estudio de estas transferencias internas son: Baumol y Fabian (1964), Whiston (1964), Hass (1969) y Onsi (1970).

3.2. Nuevas tendencias en contabilidad de gestión (de los 80 a la actualidad)

En la década de los 80 el enfoque de la contabilidad de gestión pasa a ser mucho más práctico (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993). Prima en las empresas un modelo de dirección mucho más flexible y no tan autoritario, debido a los cambios en las organizaciones de la época. El éxito de las organizaciones se basa en la capacidad para delegar funciones y tareas, lo cual incide en la necesidad de trabajar con herramientas de control aún más eficientes (Birnberg, Turopolec y Young, 1983).

La herramienta de gestión dominante en la época era el presupuesto (Caplan, 1971); a pesar de esto, se empieza a ser consciente de la necesidad de controlar variables de tipo cualitativo para alcanzar con mayor eficiencia los objetivos de la organización (Clancy y Collins, 1979). El incremento de la complejidad de las organizaciones hace que se sea cada vez más consciente de que el concepto de «control total» es inalcanzable debido a que se tendrían que controlar infinidad de variables, algunas de las cuales son incontrolables ya de por sí (entorno, competencia, etc.). En este mismo sentido, se manifiesta Merchant (1982) clarificando que el «control total» es una utopía, ya que implicaría la existencia de la «información perfecta».

Muchos de los sistemas de control tradicionales han fracasado por el hecho de que no son coherentes con la información que necesitan realmente los directivos (McKinnon y Burns, 1992). El nuevo concepto de organización que domina la época hace necesarios sistemas de control más abiertos que aglutinen información no sólo de tipo cuantitativo, sino también de tipo cualitativo y que adicionalmente permitan el seguimiento de la estrategia. Se necesita, por tanto, modernizar los sistemas tradicionales de información (Palmer, 1992). Aparecen herramientas de gestión que permiten definir prioridades de uso, asignar recursos, investigar necesidades, obtener «feed-back» de clientes, etc. Técnicas como el «Kanban», que permite mejorar la gestión de la producción mediante la planificación y organización de los procesos para evitar incrementos de stock innecesarios, o el sistema de inventario «Just In Time», que ayuda a asegurar que se fabriquen productos de calidad a tiempo eliminando problemas de stock intermedios y de tiempos en los procesos productivos, proliferan en este período (Rocafort y Martín, 1994).

A parte de los cambios a nivel de organización y variables a controlar, aparecen nuevas exigencias a nivel de consumidor. Los consumido-

res demandan, como siempre, calidad y precio, pero exigiendo ahora que estos factores se asuman sin perjudicar el medio ambiente. Es el origen de la contabilidad medioambiental.

Como aportación principal a la literatura del período, Johnson y Kaplan (1987) publican el que es uno de los artículos más influyentes en la contabilidad de gestión actual «The rise and fall of management accounting». En este artículo explican que existen nuevos factores que se deben tener en cuenta al calcular la rentabilidad: a parte de los costes, resultan factores básicos la calidad y la flexibilidad. Aparece también como aportación el concepto de «gestión por actividades», basada en el fracaso de los sistemas tradicionales al generar éstos información distorsionada y hacer más difícil el proceso de toma de decisiones. Los sistemas de costes convencionales sufrieron, durante este período, fuertes críticas básicamente debidas a tres factores:

- El grado de distorsión del coste causado por la utilización de métodos basados en el volumen.
- La falta de análisis de los costes de las unidades no productivas (Cooper y Kaplan, 1988).
- Irrelevancia de la información para la toma de decisiones (Kaplan, 1984, 1986, 1988; Cooper y Kaplan, 1988; Kaplan, 1988; Johnson y Kaplan, 1988).

Frente a esta crisis aparece el modelo de costes ABC (*Activity Based Costing*), basado en las actividades, el cual innova en el sentido de que «abandona» el reparto de costes indirectos vía tasas de volumen y se basa en la hipótesis de que es la actividad la que consume recursos y de que son los productos o servicios los que consumen actividades. A pesar de que existen infinidad de críticas al modelo, parece claro que existe un consenso en el sentido de que este sistema es el más exacto para calcular los costes de cualquier producto, servicio, cliente, etc. (Castelló, 1992; Amat 1994).

No se puede olvidar, sin embargo, que el sistema clásico de costes por secciones y reparto vía unidades de obra ha tenido una gran importancia en el desarrollo de las organizaciones, ya que era un sistema de costes sencillo en cuanto a su diseño y cálculo. El problema básico de estos sistemas clásicos es que han quedado desfasados por el hecho de que las organizaciones se han adaptado a las nuevas necesidades del entorno incrementando su estructura y evolucionando hacia el mul-

tiproducción. Como consecuencia de esta situación surgen, por primera vez, los problemas en la toma de decisiones que a largo plazo harán fracasar el modelo (Cooper, 1988):

- Directivos abandonan líneas de producto aparentemente rentables.
- Algunos márgenes de ciertos productos son difícilmente explicables.
- Los productos más complejos en su producción son los que más margen aportan a la empresa.
- Existencia de diferentes modelos de cálculo de costes dentro de una misma organización.
- Precios de empresas competidoras difíciles de explicar.

El sistema ABC centra sus esfuerzos en solucionar esta problemática. En contra de lo que podría parecer, la contabilidad de gestión reaccionó de forma tardía a estos inconvenientes. Existe un claro desfase entre la evolución del concepto de organización y la evolución de la contabilidad de gestión. Las causas de este desfase son descritas por Kaplan en 1986:

- Poco protagonismo por parte de los contables en la búsqueda de soluciones.
- Preponderancia de la contabilidad financiera frente a la contabilidad de gestión.
- Falta de apoyo de la alta dirección.

A pesar de que el ABC es una herramienta que se pone de moda en la época de los 90, los mismos autores reconocen que esta técnica, como prácticamente todas las técnicas de contabilidad de gestión, ya existía en los años 30. El auge del ABC no viene, sin embargo, libre de críticas, destacando entre ellas la falta de aplicabilidad práctica. En opinión de diversos autores, se trata de un modelo claramente teórico y que, en muchas ocasiones, resulta rechazado por la organización debido a que sus bonanzas teóricas no se ven reflejadas en la realidad. Otra de las críticas que sufre el modelo ABC es que excluye otras técnicas de gestión al ser implantado en una organización.

El profesor Kaplan (1993), después de la controversia creada por el modelo, publica un artículo en defensa de la gestión basada en las acti-

vidades. En él, defiende la bondad del modelo en todas sus variantes (contabilidad de costes y gestión presupuestaria o ABB, *Activity Based Budgeting*) y también defiende que no se trata de un modelo que excluya otras técnicas de gestión, sino que, correctamente utilizado, puede mejorar el resultado de estas otras técnicas.

La gestión por actividades es claramente la punta de lanza de la investigación en contabilidad de analítica. Queda claro que el modelo ABC es el más exacto en cuanto al cálculo de objetivos de coste por el hecho de que tiene en cuenta la causa del mismo. En contraposición con esta ventaja, nos encontramos con el principal inconveniente: en muchas organizaciones el modelo es rechazado. Es precisamente en este punto donde se centran gran parte de las investigaciones a nivel de contabilidad de costes: detectar las causas del éxito o fracaso del sistema ABC en las organizaciones.

A pesar de que años atrás ya queda clara la necesidad de controlar variables de tipo cualitativo, no es hasta este período cuando se publican dos artículos de gran trascendencia para la contabilidad de gestión. Ambos artículos fueron publicados en *The American Accounting Review*, destacando en los mismos la necesidad de incorporar una perspectiva menos contable y más estratégica y prestar más atención a las prácticas de las empresas más innovadoras (Kaplan, 1983 y 1984). Nos encontramos, posiblemente, ante los cimientos del Cuadro de Mando Integral (CMI).

Este instrumento de gestión nace de un proyecto de investigación desarrollado por el profesor Kaplan en colaboración con el *Nolan Norton Institute*. En este estudio se intentaba solucionar la escasa utilización de información de control de tipo cualitativo en las organizaciones. El fruto de este estudio es el llamado *Balanced Scorecard* o CMI (Kaplan y Norton, 1992, 1993, 1996 y 1997). Sin embargo, existen autores que no consideran a Kaplan y el *Nolan Norton Institute* como los padres de esta herramienta de gestión. Lebas (1994) afirma que el CMI ya había sido utilizado durante años en empresas francesas con otra denominación: *Tableau de Bord*.

Discrepancias aparte, el CMI es una herramienta de gestión de gran utilidad, ya que aglutina de forma sintética gran cantidad de información que ayuda al directivo a la toma de decisiones correctoras en el caso de que la realidad se aleje del objetivo previsto (Pérez-Carballo, 1990). Tampoco hay que olvidar que el CMI puede ser utilizado para controlar una organización o unidades organizativas menores, a la vez

que sirve para coordinar esfuerzos entre éstas. Una de las principales funciones de esta herramienta es alinear los objetivos de todos los componentes de una organización en un solo sentido: la consecución de los objetivos globales de la organización.

Otras utilidades del CMI son descritas por González Úbeda y Sa-güés en 1992:

- Motivar.
- Incentivar en el caso de que se cumplan los objetivos.
- Aportar «feed-back» a los responsables de la gestión de la organización.
- Evaluar la eficacia, eficiencia y la calidad de la gestión realizada por los responsables de las unidades menores que forman la organización.

Las variables controladas por el CMI son las variables clave en el éxito de una organización y pueden ser tanto internas como externas, tanto contables como extracontables. Es una herramienta que recoge sintéticamente información clave para la organización y que, además, obliga a los directores y gestores a plantearse una estrategia, ya que el CMI va claramente ligado al cumplimiento de los objetivos estratégicos. En ningún caso se puede decir, por tanto, que se trata de una herramienta de gestión a corto plazo. A pesar de todas las bonanzas comentadas, existen autores que ven en esta herramienta ciertos peligros que incluso pueden llegar a desequilibrar a una organización. Una de las críticas más habituales, y común a otras herramientas de gestión, es el miedo de los individuos a los cambios y a ser controlados. Este factor puede causar rechazo o desconfianza en esta herramienta. Cualquier medida que intente cambiar el comportamiento de los individuos puede generar efectos adversos a los deseados. Otra crítica habitual al CMI hace referencia a la difícil aplicabilidad práctica de esta herramienta. No son pocos los casos descritos en los que el modelo es rechazado por la organización que lo implanta. Gran parte de la investigación en el campo de la contabilidad de gestión (no referida a la contabilidad de costes) se centra en el análisis de las causas por las que un CMI es rechazado o implantado / utilizado en una organización.

4. Conclusiones

Los sistemas de control por excelencia han sido siempre los sistemas de información contable. La tendencia actual es, sin embargo, la de añadir a estos sistemas formales indicadores de tipo cualitativo, para intentar controlar otras variables relacionadas con el entorno. Los sistemas de control han evolucionado paralelamente a como lo han hecho las organizaciones. La complejidad en la que éstas desarrollan su actividad ha hecho incrementar el número de variables a controlar y a hacer sus sistemas de control más abiertos. No obstante, es cierto que queda mucho camino por recorrer y son muchas las críticas a los sistemas actuales de control.

Igualmente se ha podido comprobar que la información contable siempre ha estado orientada a facilitar la toma de decisiones por parte de sus usuarios y a proporcionar un lenguaje capaz de incluir a todas las áreas de la organización. Siguiendo este objetivo, y en concordancia con la evolución del entorno, se ha ido desarrollando la contabilidad de gestión. En este artículo, se ha analizado la literatura existente en términos de control de gestión, intentando no solamente describir los avances en esta materia, sino también relacionarlos con sus causas, básicamente, la evolución de la organización y de su entorno.

Referencias bibliográficas

- AMAT, J.M. (1991): *El control de gestión: una perspectiva de dirección* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA). (Segunda edición 1993).
- , (1994): *Nuevas tendencias en la contabilidad de gestión: nuevos desarrollos*, AECA, Madrid, 1994, pág. 98 a 126.
- AMEY, L.R. (1979): «Towards a new perspective on accounting control». *Accounting, organizations and society*. Vol. 4, págs. 247-258.
- ANSARI, S.L. (1977): «An integrated approach to control system design». *Accounting, organizations and society*. Vol. 2. Núm. 2, págs. 101-112.
- ANTHONY, R. (1965): *Planning and Control Systems: a Framework for Analysts*. Division of Research. Harvard University Graduate School of Business Administration. Boston.

- ANTHONY, R.N. (1990): *El control de gestión. Marco, entorno y proceso* (Bilbao: Ediciones Deusto, SA). (Versión traducida de *The management control functions*. Boston: Harvard Business School Press.
- ANTHONY, R. y VANCIL, R. (1972): *Management control systems*. Richard D. Irwin, Homewood. Illinois.
- ARGYRIS, C. (1952): *The impact of budgets on people*. The School of Business and Public Administration. Cornell University. New York.
- , (1964): *Integrating the individual and the organizations*. John Wiley and Sons, Inc. New York.
- , (1977): «Organizations learning and management information systems». *Accounting, organizations and society*. Vol. 2, núm. 2, págs. 113-123.
- , (1990): «The dilemma of implementing controls: the case of management accounting». *Accounting, organizations and society*. Vol. 15, núm. 6, págs. 503-511.
- BAUMOL, W.J. y FABIAN, T (1964): *Decomposition Pricing for Decentralization and External Economics*. Management Science.
- BERRY, A.J., BROADBENT, J. y OTLEY, D. (1995): *Management control: theories, issues and practices*. (Londres: Macmillan Press, Ltd).
- BIRNBERG, J.G., TUROPOLEC, L. y YOUNG, S.M. (1983): «The organizational context of accounting», *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, núm. 2/3: 111-129
- BURNELL (1911): «Standardizing Factory Expense and Cost», *Iron Age*, noviembre.
- BURNS T. y STALKER, G.M. (1961): *The management of innovation*, (Londres: Tavistock).
- CAPLAN, E.H. (1971): *Management accounting and behavioural science*, (Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, Inc).
- CASTELLÓ, E. (1992): «Marco conceptual de la gestión de la Empresa a través de las actividades». *Actualidad financiera*, núm. 31. págs. 385-395.
- CLANCY, D.K. y COLLINS, F. (1979): «Informal accounting information systems: some tentative findings», *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, núm. 1/2: 21-30.
- COLLINS, F. (1982): «Managerial accounting systems and organizatio-

- nal control: a role perspective», *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, núm. 2, págs. 107-121.
- COLVILLE, I. (1981): «Reconstructing behavioural accounting», *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 2, págs. 119-132.
- COOPER, D. (1983): «Tidiness, muddle and things: commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research», *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, núm. 2/3, págs. 269-286.
- COOPER, R. (1988): «The Rise of activity-based costing». *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*. Verano 1988, págs. 45 a 49.
- COOPER, R. y KAPLAN, R. (1988): «How cost accounting systematically distorts products costs». *Management Accounting*, abril. Págs. 20-27.
- COOPER, D.J., HAYES, D. y WOLF, F. (1981): «Accounting in organized anarchies: understanding and designing accounting systems in ambiguous situations», *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 3, págs. 175-191.
- DE COSTER, D.T. y FERTAKIS, J.P. (1968): «Budget-induced pressure and its relationship to supervisory behavior», *Journal of Accounting Research*. Págs. 237-246.
- DERMER, J.D. y LUCAS, R.G. (1986): «The illusion of managerial control», *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, núm. 6, 1986, págs. 471 a 482.
- DRIVER, M.J. y MOCK, T.J. (1975): «Human information processing, decision style theory, and accounting information systems», *The Accounting Review*, vol. 50, núm. 3, págs. 490-509.
- FAYOL, H. (1949): *General and industrial management*, (Londres: Pitman).
- FEIGENBAUM, A. (1961): *Total Quality Control*, Mc Graw Hill, Nueva York.
- FISHER, J. (1995): «Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity», *Journal of Accounting Literature*, vol. 14, págs. 24-53.
- FLAMHOLTZ, E. (1983): «Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives», *Accounting Organization and Society*, vol. 8, núm. 2/3, págs. 153-169.

- FREEMAN, H.L. (1960): «How to Put Quality Cost to Work», 12th Metropolitan Section all Day Conference, septiembre 1960.
- GARNER, P. (1954): *Evolution of cost Accounting*, Alabama Press.
- GONZÁLEZ ÚBEDA, J. y SAGÜÉS, M. (1992): *Conceptos sobre control de gestión*, Instituto de Empresa, Madrid.
- GULICK, L. y URWICK, L. (1937): *Papers on the Science of Administration*. New York: Institute of Public Administration.
- HAMILTON, A. (1901): *Engeneering Magazine*, vol. 21, págs. 508-517, 725-734, 904-912 y vol. 22, págs. 31-40, 231-240 y 367-376.
- HARRIS, J. (1936): «¿Cuánto ganamos el mes pasado?», Research Series de la National Association of Cost Accountants.
- HASS, J.E. (1969): «Transfer Pricing in a Decentralized Frisn: Programming, Profit Rates and Pricing Decisions», *The Accounting Review*, julio 1969, pág. 467-481.
- HESS, H. (1903): «Manufacturing: Capital, Cost, Profits and Dividends», *Enginnering Magazine*, diciembre 1903.
- HOFSTEDE, G. (1968): *The game of budget control* (Assen: Van Gocum).
- HOPPER, T. y POWELL, A. (1985): «Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions», *Journal of Management Studies*, vol. 22, núm. 5, septiembre, págs. 429-465.
- HOPPER, T., STOREY, J. y WILLMOTT, H. (1987): «Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view», *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, núm. 5, págs. 437-456.
- HOPWOOD, A.G. (1972): «An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation», *Journal of accounting research*, supplement, págs. 156-182.
- IVANCEVIC, J.M. (1976): «Effects of goal setting on performance and job satisfaction», *Journal of Applied Psychology*, vol. 61, núm. 5, págs. 605-612.
- JOHNSON T. y KAPLAN, R.S. (1991): *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, (Boston: Harvard Business School Press
- KAPLAN, R.S. (1983): «Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research» *The American Accounting Review*, vol. LVIII, núm. 4, octubre 1983, págs. 686 a 705.

- , (1984): «The Evolution of Management Accounting», *The American Accounting Review*, vol. LIX, núm. 3, julio 1984, págs. 390 a 418.
- , (1986): «The role for empirical research in management accounting». *Accounting organizations and society*. Vol. 2, n. 4-5. Págs. 429-452.
- , (1988) «One cost sistem isn't enough». *Harvard Business Review*. Enero-febrero. Págs. 61-66.
- , (1993) «Evaluación de resultados: algo más que números», *Harvard Deusto Business Review*.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.S. (1992): «The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance», *Harvard Business Review*, enero-febrero, págs. 71 a 79.
- , (1993): «Putting the Balanced Scorecard to Work», *Harvard Business Review*, septiembre-octubre, págs. 134 a 147.
- , (1996): «Using the Balanced Scorecard as strategic management system», *Harvard Business Review*, enero-febrero, págs. 75 a 85.
- , (1997): *El cuadro de mando integral*, Gestión 2000, Barcelona.
- KATZ, D. y KAHN, R.L. (1978): *The social psychology of organizations* (USA: John Wiley & Sons, Inc. Segunda edición.
- KERR, J. y SLOCUM, J.W. Jr. (1987): *Managing corporate culture. Through reward systems*, Academy of Management Executive, vol. 1, núm. 2, págs. 99-108.
- LAWLER, E.E. y GRANT-RODE, J.G. (1976): *Information and control in organizations* (Pacific Palisades, California: Goodyear Publishing Company, Inc).
- LAWRENCE, P.R. y LORSCH, J.W.(1967): *Organization and environment. Managing differentiation and integration*, (Boston: Harvard University Press).
- LEBAS, M. (1994): «Managerial Accounting in France; Overview of Passt tradition and Current Practice», *European Accounting reviews*, núm 3, págs. 471 a 487.
- LOWE, E.A. y TINKER, A.M. (1977): «New directions for management accounting», Omega, *The International Journal of Management Science*, vol. 5, núm. 2, págs. 173-183.
- MACINTOSH, N.B. (1981): «A contextual model of information systems», *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 1, págs. 39-53.

- MARCH, J.G. y SIMON, H.A. (1987): *Teoría de la organización*, (Barcelona: Editorial Ariel, SA. Primera edición en inglés 1958).
- MCKINNON, S.M. y BURNS JR., W.J. (1992): «Management information and accounting information: what do managers want?», *Advances in Management Accounting*: 55-80.
- MERCHANT, K.A. (1982): «The control function of management», *Sloan Management Review*, verano 1982, págs. 43 a 56.
- METCALPE, H. (1885): *The cost of Manufactures*, John Wiley and Sons, New York.
- NICHOLSON, J.L.: (1909): *Factory organization and cost*, Kohl Technical Publishing Company.
- , (1913): *Cost Accounting-Theory and Practices*, New York.
- NUTT, P.C. (1986): «Decision style and its impact on managers and management», *Technological Forecasting and Social Change*, núm. 29, págs. 341-366.
- ONSI, M. (1970): «A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost», *The Accounting Review*, julio 1970, págs. 535-543.
- OUCHI, W.G. (1979): «A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms», *Management Science*, vol. 25, núm. 9, septiembre, págs. 833-848.
- PALMER, R.J. (1992): «Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems», *Advances in Management Accounting*, Jai Press Inc. Londres, vol. 1, págs. 179-204.
- PÉREZ LÓPEZ, J.A. (1993): *Fundamentos de la dirección de empresas*. Ediciones Rialp, Madrid.
- PÉREZ CARBALLO VEIGA, J.F. (1990): *Control de la gestión empresarial*, ESIC Editorial, Madrid 1990.
- PONDY, L.R. y MITROFF, I.I. (1979): «Beyond open systems model of organization», *Research in Organizational Behavior*, vol. 1: 3-39.
- PRAKASH, P. y RAPPAPORT, A. (1977): «Information inductance and its significance for accounting», *Accounting Organizations and Society*, vol. 2, núm. 1, págs. 29-38.
- PYHRR, P.A. (1986): *Presupuesto Base Cero. Método práctico para evaluar gastos*, Limusa, México.
- RIDGWAY, V.F. (1956): «Dysfunctional consequences of performance measurement», *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, núm. 3, págs. 240-247.

- ROCAFORT, A y MARTÍN, F.(1994): «Just In Time: Algo más que Patria y Trabajo», *Partida Doble*, núm. 47, julio-agosto, págs. 39 a 42.
- ROTH, H.P. y MORSE, W.J.(1983): «Lets Help Measure and Report Quality Costs», *Management Accounting*.
- SÁEZ A., FERNÁNDEZ, A. y GUTIÉRREZ, G. (1993): *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*, McGraw Hill, Madrid, págs. 4 a 5.
- SCHEIN, E.H. (1984): «Coming to a new awareness of organizational culture», *Sloan Management Review*, verano, págs. 3-16.
- SCHULTZE, Ch.L. (1971): *Política y Economía del gasto público*, Ministerio de Economía y Hacienda, págs. 146 a 147.
- SEARFOSS, D.G. (1976): «Some behavioral aspects of budgeting for control: an empirical study», *Accounting Organizations and Society*, vol. 1, núm. 4, págs. 375-385.
- SELLER, R.E. y BARTLETT, R.W. (1982): «Personality variables as predictors of budget system characteristics», *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, núm. 4, págs. 381-403.
- SOLDEVILA, P. (2000): «El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España». Tesis doctoral. Universidad Pompeu Fabra.
- STEERS, R.M. (1977): *Organizational effectiveness: a behavioural view* (California: Goodyear).
- STEDRY, A.C. (1960): *Budget control and cost behaviour*, (New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs).
- SWIERINGA, R.J. y MONCUR, R.H. (1974): *Some effects of participative budgeting on managerial behaviour*, (New York: National Association of Accountants).
- TAYLOR, F.W. (1911): *Scientific Management* (New York: Harper& Row, Publishers).
- THOMPSON, J.D. (1967): *Organizations in action* (New York: McGrawHill, Inc).
- ULAEMMINCH, J. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad*, EJES. Madrid, 1961, Cap. 1.
- VÁZQUEZ, J.C. (1978): *Tratado de costes*, Aguilar, Buenos Aires, Cap. 1.
- WATERHOUSE, J.H. y TIESSEN, P. (1978): «A contingency framework for management accounting system research», *Accounting Organizations and Society*, vol. 3, núm. 1, págs. 65-76.
- WATSON, D.J.H. (1975) *Contingency formulation of organization*

- structure: implications for managerial accounting en Livingstone.*
Managerial accounting: The behavioural foundations. Págs. 65-80.
- WHISTON, A. (1964) *Pricing Guides in Decentralized Organization*,
New Perspective in Organizational Research. Ed. W.W. Cooper,
John Wiley & Sons, New York, págs. 405 a 480.
- WHITMORE, J. (1906): «Factory Accounting As Applied to Machine
Shops», *Journal of Accountancy*, 1906.
- , (1908): «Shoe Factory Cost Accounts», *Journal of Accountancy*, 6,
May, 1908, págs. 12 a 25.
- WILKINS, L. y OUCHI, W. (1983) «Efficient cultures: exploring the
relationship between culture and organizational performance», *Ad-
ministrative Science Quarterly*, núm. 28, págs. 468-481.
- WOODWARD, J. (1965) *Industrial organization: theory and practice*,
(Londres: Oxford University Press).