

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 316

INVESTIGACION EN CONTABILIDAD
DE GESTION: ESTUDIO COMPARATIVO
BRASILEÑO/ESPAÑOL

Josir Simeone Gomes^{*}
Vicente Ripoll Feliu^{**}

Outubro 1997

* Director del Instituto de Pósgrado y Investigación en Administración de Empresas - COPPEAD. Universidad Federal de Rio de Janeiro - Caixa Postal 68514 - Rio de Janeiro - RJ, CEP: 21949-900, BRASIL - Tlf. 55 (021)560 6522 Fax 55 (021)270 3848
e-mail: Josir@coppead.ufrj.br

** Director de Investigación. Departamento de Contabilidad. Universidad de Valencia Avda dels Tarongers, s/n - Edificio Departamental Oriental 46071 Valencia (España) Tlf. 34(9)6 3828280 Fax 34(9)6 3828287
e-mail: Vicente.Ripoll uv.es

1. OBJETIVOS Y ESTADO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

A mitad de la década de los 80 se produce el despegue definitivo de la **Contabilidad de Gestión** y consecuentemente de la Contabilidad de Costes. Contabilidades que habían estado aletargadas y cuya única preocupación se basaba en el cálculo del Coste de producción para satisfacer información financiera.

Sin un horizonte perfilado, en la década pasada, tal y como indicábamos en **RIPOLL(1992)** se realizan las traducciones de los libros de **JOHNSON y KAPLAN(1987)** “Relevance Lost” por “La Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión”, o el libro de **McNAIR, MOSCONI y NORRIS(1989)** “Beyond the Botton Line” por “Crisis y Revolución de la Contabilidad Interna y de los Sistemas de Información”, y se empieza a destacar que algo estaba ocurriendo en la nueva forma de entender la gestión de los costes en la empresa.

Este proceso de “encaje” dentro de la disciplina contable empezó a manifestarse tal y como se contempla en **RIPOLL y MONTAGUD(1991)** a partir del artículo de **KAPLAN(1984)**, cuando mucha de la literatura anglosajona de gestión se plantea la necesidad de adaptar, la información útil para la toma de decisiones, a los nuevos entornos empresariales que había motivado el reconocimiento del Sistema de Producción de Toyota.

El objeto del presente trabajo trata de reflejar la evolución actual de la Contabilidad de Gestión, básicamente desde una perspectiva investigadora.

2. METODOLOGÍA

La metodología utilizada en el presente estudio parte de los artículos publicados en el período 1991-1996, en una muestra representativa de las revistas científicas y profesionales con más prestigio en Brasil y España.

Se ha optado por esta vía, más que por el análisis de las publicaciones de libros o manuales, como consecuencia de la tradicional demora que acompaña el período de estudio y su difusión.

Las Líneas de Investigación, así como los temas adscritos a cada línea que hemos utilizado para clasificar los artículos analizados se detallan en el **Anexo 1**. En el mismo, hemos agrupado en 12 apartados o líneas de investigación los 60 temas en que hemos clasificado la Contabilidad de Gestión, pretendiendo con ello incorporar el contenido de la materia.

Si bien la presente clasificación es susceptible de propuestas alternativas, estimamos que los apartados recogidos contemplan, en gran medida, los epígrafes de investigación más actualizados representativos de la Contabilidad de Gestión. A este respecto hemos de destacar que nos han surgido ciertas dificultades a la hora de clasificar los artículos entre las áreas de investigación fijadas, puesto que alguno de ellos podía haberse enmarcado en dos o más áreas debido, fundamentalmente, al contenido del mismo. Por ello hemos optado por incluirlo en el área que le corresponde en base a la esencia del mismo.

Las publicaciones periódicas seleccionadas para el presente estudio vienen detalladas en los **Cuadros 1 y 2**.

Cuadro 1: Revistas Brasileñas seleccionadas

BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RGS
ENFOQUE CONTÁBIL

Cuadro 2: Revistas Españolas seleccionadas

ACTUALIDAD FINANCIERA. La Ley-Actualidad, S.A. Madrid.
HARVARD-DEUSTO. Finanzas&Contabilidad. Édiciones Deusto y PMP. Bilbao. Esta revista empezó su publicación en el año 1994.
PARTIDA DOBLE. Grupo Especial Directivo. Madrid
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACION Y CONTABILIDAD. Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA). Madrid
TECNICA CONTABLE. Editor Jerónimo Grande Villazán. Madrid

3. PRESENTACION DE LA INFORMACION TABULADA

Los diversos artículos recogidos los hemos clasificado en las áreas previamente fijadas. En base a esta clasificación y en función de la revista seleccionada hemos procedido a confeccionar unos cuadros resúmenes que recogieran de forma más gráfica esta información. Así, en una primera parte recogemos la clasificación de los artículos por revistas y por áreas. A continuación hemos procedido a agrupar las diferentes áreas de investigación, en función del origen de la publicación; esto es: Brasileña y española.

La interpretación de los resultados se ha llevado a cabo mediante el análisis de los cuadros anteriormente reseñados, en los que se recoge en forma tabular, los trabajos publicados y clasificados a tenor de los apartados anteriormente considerados.

En los **Cuadros 3 y 4**, hacemos referencia al número de artículos publicados por cada una de las revistas que hemos utilizado, en base a los 6 años (1991-1996) analizados, de esta forma conocemos que revista dedica más atención a la contabilidad de gestión.

Cuadro 3: n° de artículos Brasileños por revista/año

Revistas	1991	1992	1993	1994	1995	1996	%
Brasileira de Contabilidade	44	33	55	52	52	51	60,04
do Conselho Regional de Contabilidade do RGS	29	17	29	19	28	13	28,24
Enfoque Contábil	14	13	12	12	5	0	11,72

Cuadro 4: n° de artículos españoles por revista/año

Revistas	1991	1992	1993	1994	1995	1996	%
ACTUALIDAD FINANCIERA	5	8	7	17	20	12	25,94
HARVARD-DEUSTO. Finanzas & Contabilidad	--	--	--	6	11	15	12,03
PARTIDA DOBLE	16	23	12	18	11	12	34,59
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACION Y CONTABILIDAD	7	4	1	7	--	1	7,52
TECNICA CONTABLE	5	7	8	14	7	12	19,92

4. LA INVESTIGACION EN BRASIL Y ESPAÑA: DESARROLLO DEL ESTUDIO

En el caso de estos dos países, hemos procedido a clasificar los 266 artículos españoles y los 478 de Brasil relacionadas con la Contabilidad de Gestión aparecidos en las cinco y tres revistas seleccionadas, en las XII líneas de investigación las cuales contienen los 60 temas que aparecen en el **Anexo 1**.

El total de estos 266 y 478 artículos se encuentran distribuidos entre las 12 líneas de investigación en la **Ilustración 1 y 2**. En la **Ilustración 3**, hemos hecho aparecer, con el fin de analizar la tendencia de estos dos países, las doce líneas aludidas.

De forma porcentual y si nos centramos en la información recogida en las **Ilustraciones 1, 2 y 3**, se pone de manifiesto, con la metodología de trabajo seleccionada, que las siete líneas en que se centran prioritariamente las investigaciones en Contabilidad de Gestión, son los que detallamos en los **Cuadros nº 5 y 6**.

Cuadro 5. ESPAÑA

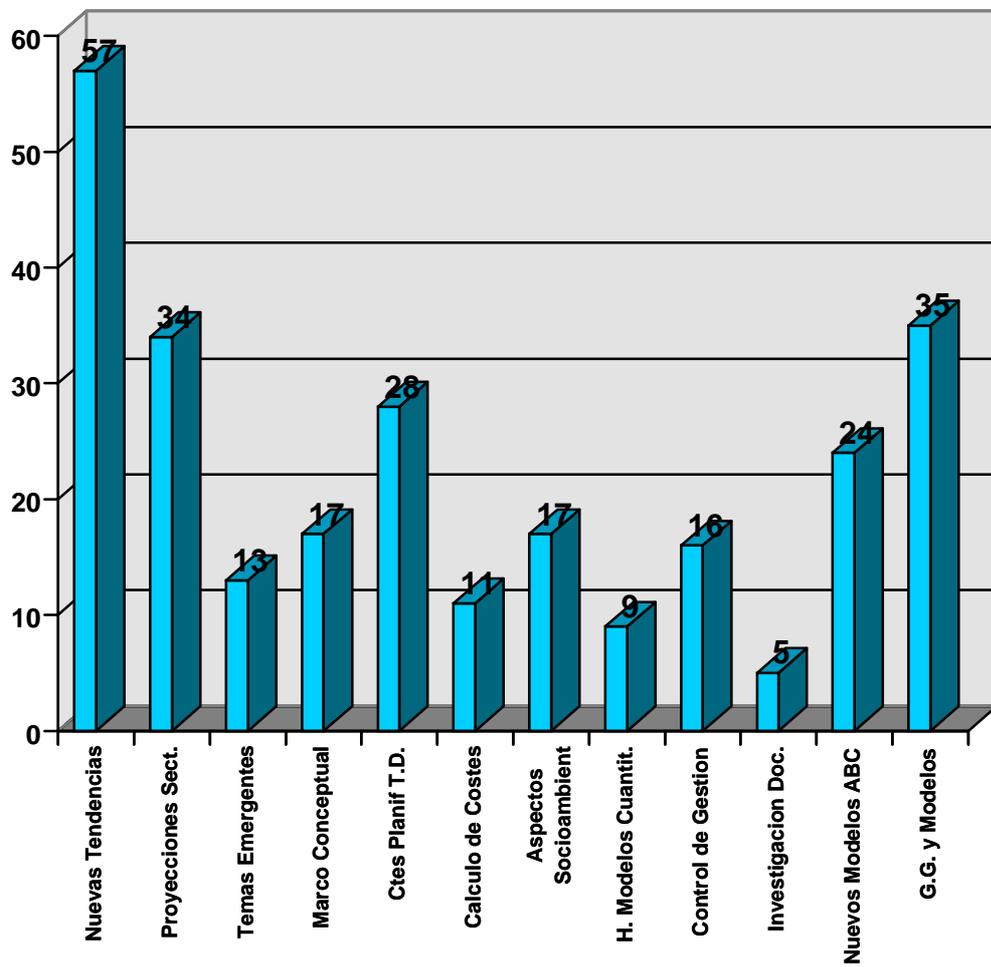
Línea	MAYOR PREOCUPACION INVESTIGADORA	%
XI	NUEVAS TENDENCIAS	21,42
II	CONTABILIDAD DE GESTION Y MODELOS	13,15
XII	PROYECCIONES SECTORIALES	12,78
IV	INFORMACION DE CTES PARA PLANIFICACION Y TD.	10,52
X	NUEVOS MODELOS DE COSTES (ABC/ABM)	9,02
VI	ASPECTOS SOCIO-AMBIENTALES	6,39
III	EL MARCO CONCEPTUAL	6,39

Cuadro 6. BRASIL

Línea	MAYOR PREOCUPACION INVESTIGADORA	%
IX	INVESTIGACIÓN/DOCENCIA EN C.G.	19,25
XII	PROYECCIONES SECTORIALES	14,02
VIII	TEMAS EMERGENTES	13,39
VI	ASPECTOS SOCIO-AMBIENTALES	12,34
II	CONTABILIDAD DE GESTION Y MODELOS	9,83
VII	CONTROL DE LA GESTION	8,79
III	EL MARCO CONCEPTUAL	8,58

Se observa en estos dos cuadros 5 y 6, que en España la mayor preocupación se centra en **Nuevas Tendencias en la Contabilidad de Gestión**, con un 21,42% de los trabajos, seguida de **Contabilidad de Gestión y modelos** y **Proyecciones sectoriales**, mientras que en Brasil, se centra en **Investigación y docencia en Contabilidad de Gestión**, con un 19,25% de los trabajos, seguida por **Proyecciones sectoriales** y **Temas emergentes**.

**LINEAS DE INVESTIGACION EN CONTABILIDAD DE GESTION
ARTICULOS REVISTAS ESPAÑOLAS : 1991 - 1996**



Ilustracion 1

**LINEAS DE INVESTIGACION EN CONTABILIDAD DE GESTION
ARTICULOS REVISTAS BRASILEÑAS : 1991 - 1996**

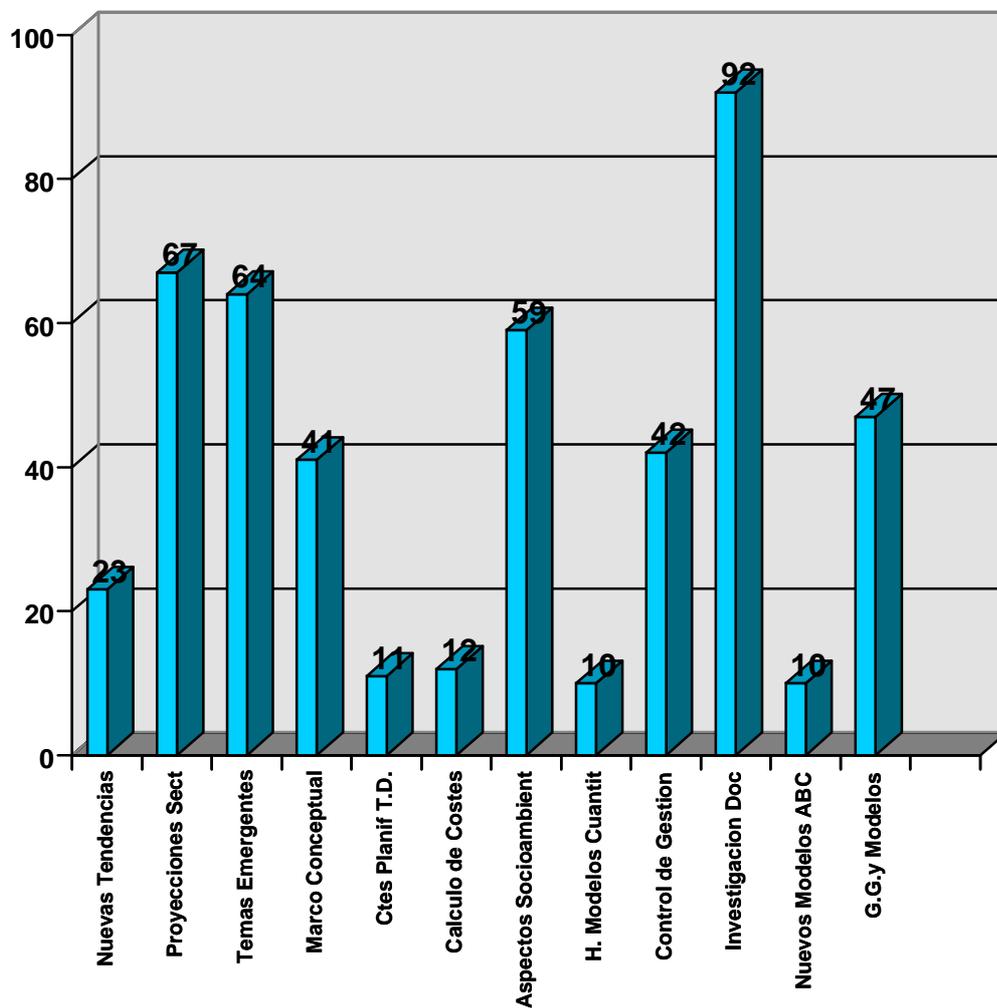
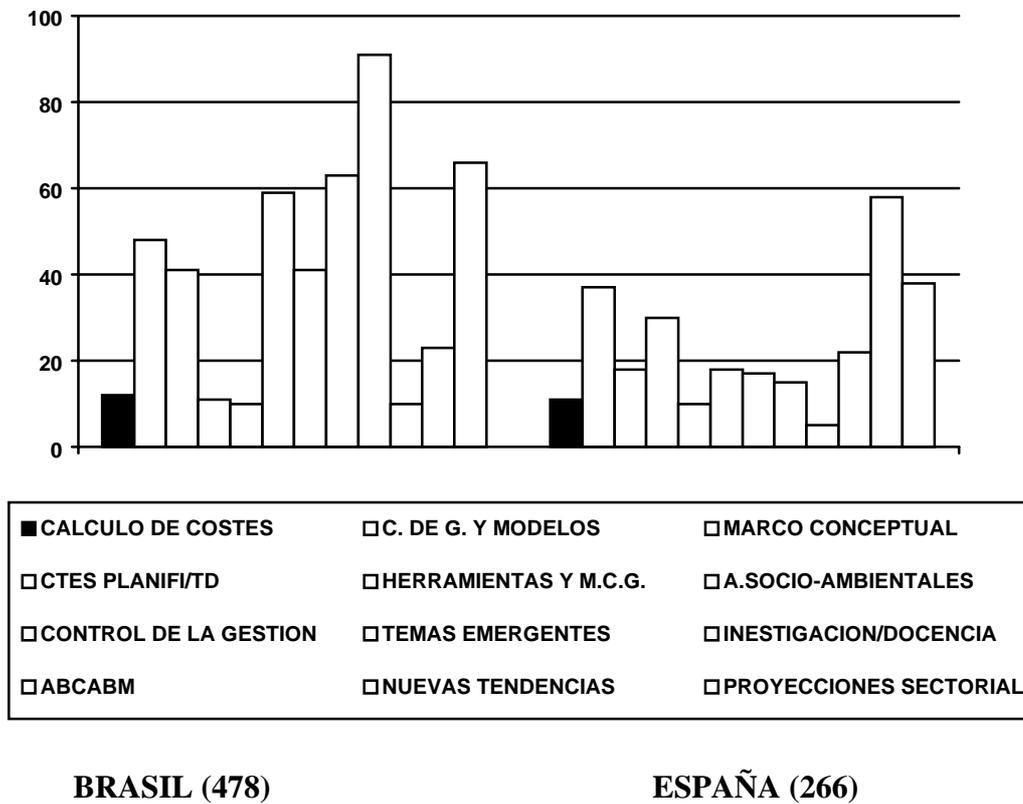


Ilustración 2

**LINEAS DE INVESTIGACION EN CONTABILIDAD
DE GESTION (1991-1996)**



Ilustracion 3

En las **Ilustraciones 4 a 8**, recogemos las 3 líneas más investigadas en ambos países, incorporando los temas que se incluyen en las mismas. Tal y como se observa en los **Cuadros 5 y 6**, solo coincide la línea de **Proyecciones sectoriales**.

La línea que ocupa la primera posición en España, con un 21,42% de importancia, en Brasil ocupa la octava posición, con un 4,81% de importancia relativa.

En la **Ilustración 4**, en donde aparece la Línea **XI NUEVAS TENDENCIAS**, se observa con porcentajes similares en los dos países, que los tres temas a los que se le dedica una mayor atención son, **43. Contabilidad de dirección estratégica**, **45. Análisis estratégico de costes** y **41. Costes de calidad**. En el caso español, el peso relativo de estos supone un 25%, 21% y 21%, respectivamente. En el caso de Brasil, estos porcentajes son de 22%, 48% y 22%.

En cuanto a la Línea II. **Contabilidad de Gestión y Modelos**, que aparece en la **Ilustración 5**, se observa una similitud en los países en cuanto a los temas investigados. Ocupando la 1ª y 2ª posición en ambos casos **5. Costes. Método. Sistema. Modelos. Diseño**, y **7. Nuevos desarrollos**, con un peso relativo de 46% y 34% para el caso español y un 49% y 21% para Brasil.

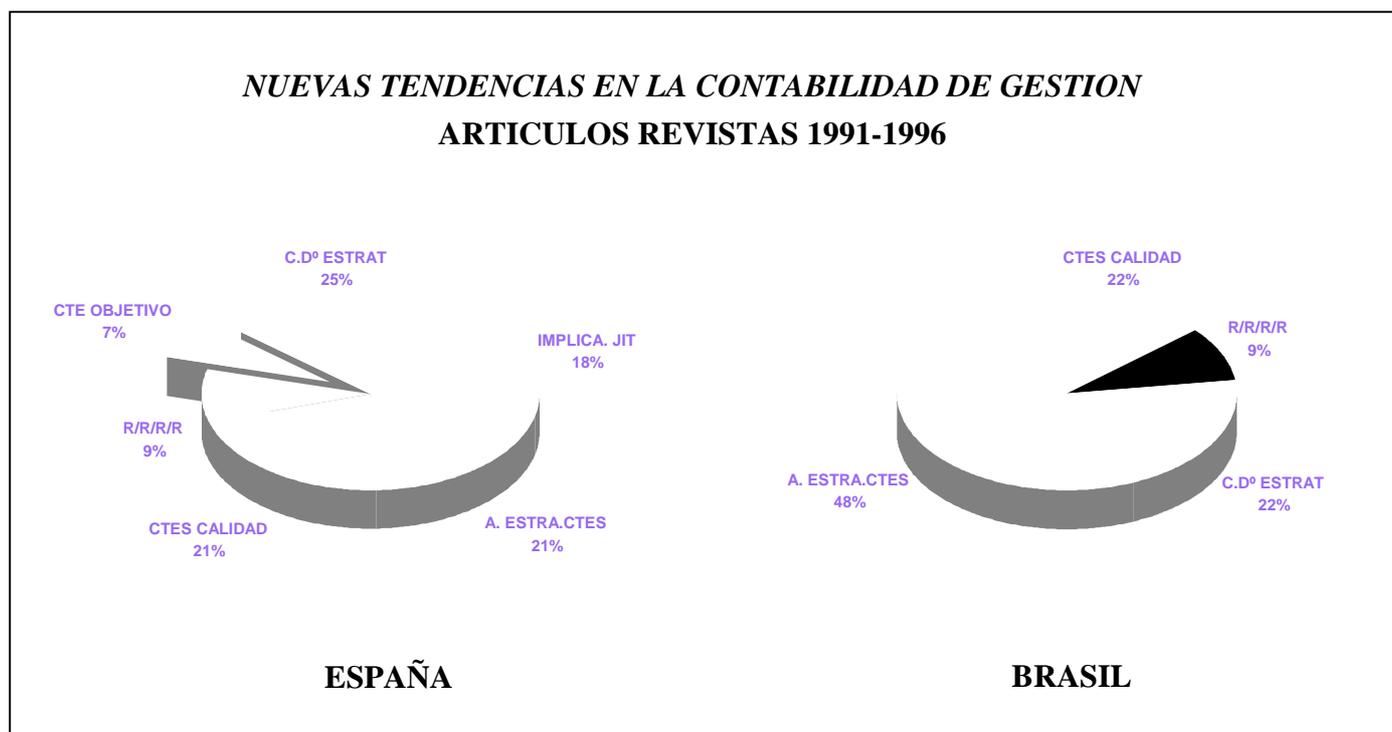


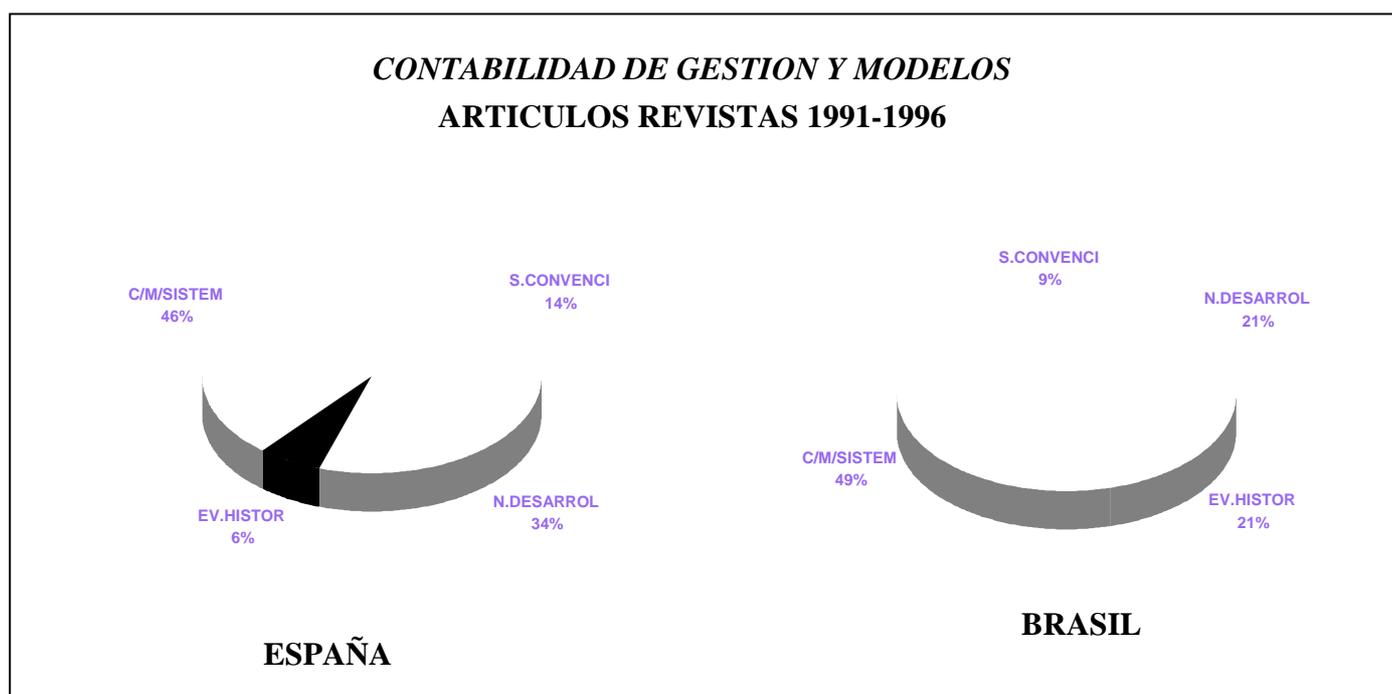
Ilustración 4.

Esta línea ocupa la segunda posición en el caso español con un 13,15% de importancia, mientras que en Brasil, ocupa la 5ª posición, con un 9,83%.

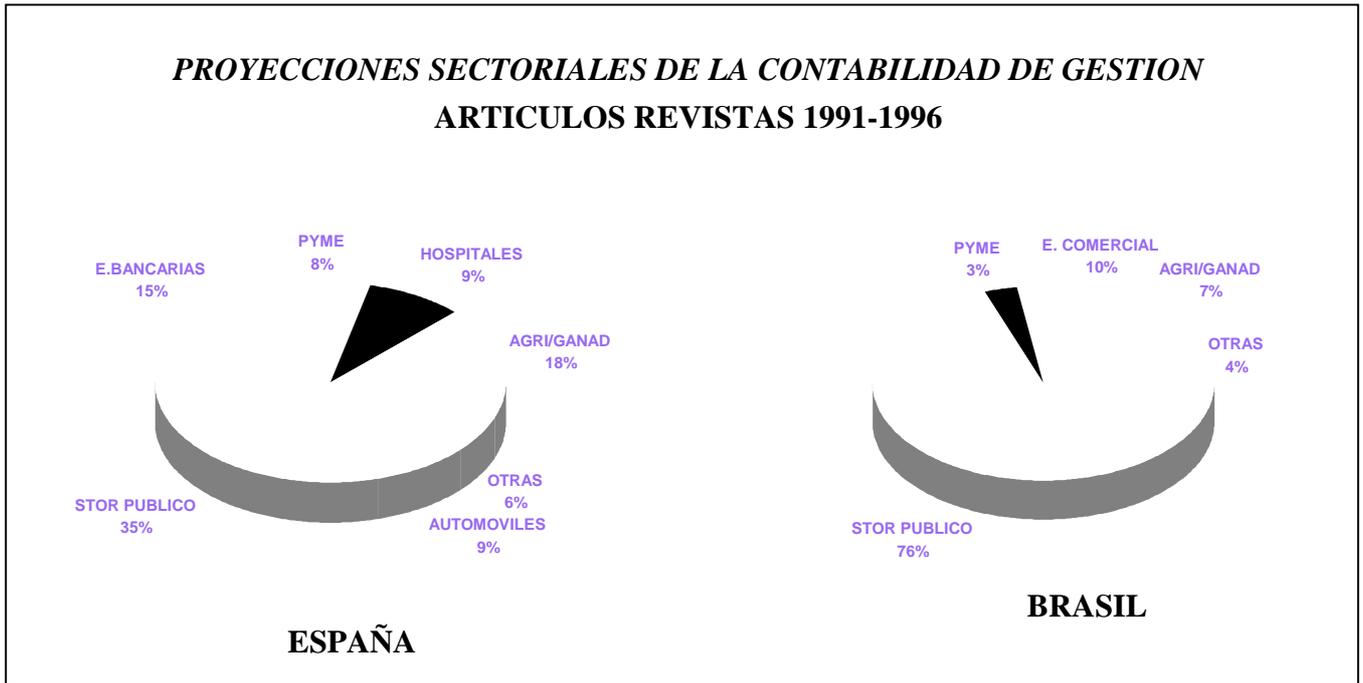
La importancia de la Línea **XII. PROYECCIONES SECTORIALES** que aparece en la **Ilustración 6**, es similar en ambos países. En el caso español ocupa la tercera posición y aglutina el 12,78% de los trabajos, mientras que en el caso de Brasil ocupa la 2ª, con un 14% de los trabajos. En los dos casos el tema investigado dentro de esta área, son las aplicaciones de la Contabilidad de Gestión al sector público, con un 35% en el caso español y un 75 en el de Brasil.

Con relación a la línea **VIII TEMAS EMERGENTES EN CONTABILIDAD DE GESTION**, la preocupación por los temas contenidos en la misma, es desigual en ámbos países, tal y como se observa en la **Ilustración 8**, La Línea incorpora en el caso español, sólo el 4,88% de los trabajos, ocupando la novena posición. En el caso de Brasil, ocupa la tercera posición con un 13,39% de los trabajos.

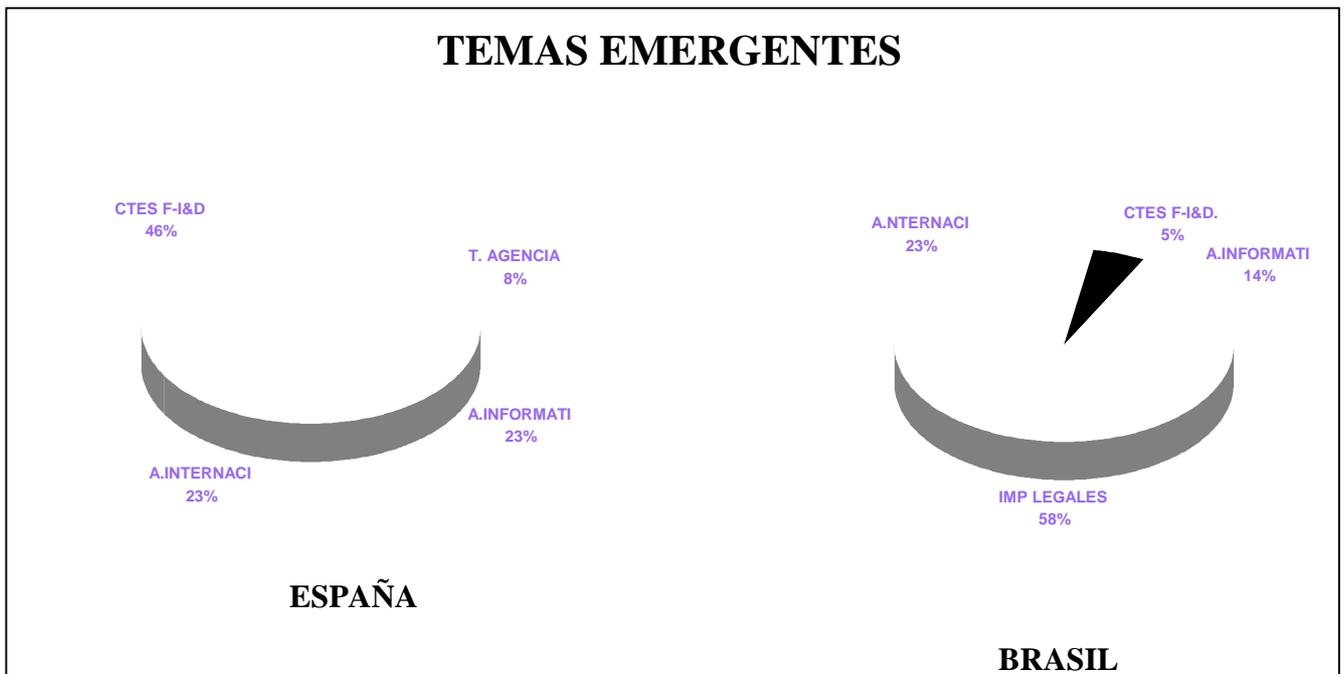
En el caso de Brasil, la línea que ocupa la primera posición es **IX INVESTIGACION/DOCENCIA**, ya que ocupa el 19,25% de los trabajos, mientras que en España ocupa la última posición con un 1,88% de los trabajos.



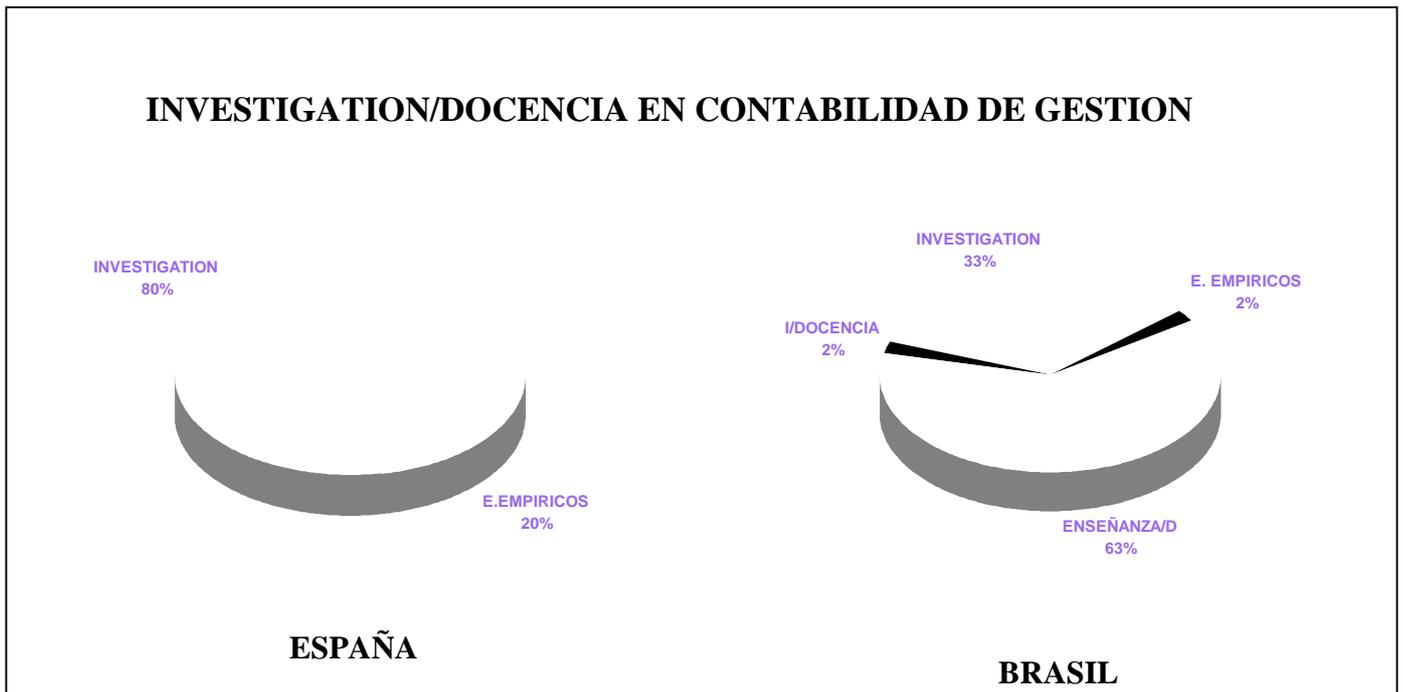
Ilustracion 5



Ilustracion 6



Ilustracion 7



Ilustracion 8

Por el contrario, las cinco líneas por las que aparentemente existe una menor preocupación investigadora y científica son los que detallamos en los **Cuadros 7 y 8**.

Cuadro n° 7 ESPAÑA

ORDEN	MENOR PREOCUPACION INVESTIGADORA	%
VII	CONTROL DE LA GESTION	6,01
VIII	TEMAS EMERGENTES	4,88
I	CALCULO DE COSTES	4,13
V	HERRAMIENTAS Y MODELOS CUANTITATIVOS	3,38

Cuadro de nº 8 BRASIL

ORDEN	MENOR PREOCUPACION	%
XI	NUEVAS TENDENCIAS	4,81
I	CALCULO DE COSTES	2,51
IV	INFORMACION DE CTES PARA PLANIFICACION Y TD.	2,30
V	HERRAMIENTAS Y MODELOS CUANTITATIVOS	2,09
X	NUEVOS MODELOS DE COSTES (ABC/ABM)	2,09

6. COMPARACION DE LOS PAISES

En el **Cuadro 9**, realizamos una ordenación de las revistas Brasileñas y españolas seleccionadas, en función del porcentaje de participación que cada una tiene en el análisis que nos ocupa.

En otros trabajos anteriores, **RIPOLL (1985)**, se ha puesto de manifiesto cómo la investigación y su difusión a nivel de revistas especializadas en dicha temática ha vencido marcada, en gran medida, por el área anglosajona, que como sucede en otros temas suele marcar las directrices en las áreas de investigación, materializándose esta afirmación en el número de revistas especializadas, volumen de trabajos realizados, y contenido de los temas de investigación, tanto a niveles teóricos como a niveles empíricos .

Cuadro 9

REVISTA	%
BRASILEIRA DE CONTABILIDADE	38,58
DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RGS	18,14
PARTIDA DOBLE	12,37
ACTUALIDAD FINANCEIRA	9,27
ENFOQUE CONTÁBIL	7,53
TECNICA CONTABLE	7,12
HARVARD-DEUSTO. Finanzas & Contabilidad	4,30
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACION Y CONTABILIDAD	2,69
TOTAL	100%

En esta ponencia se ha podido observar cómo en las áreas española y brasileña existe un creciente interés sobre los temas de Contabilidad de Gestión, afirmación sustentada por un mayor número de publicaciones en revistas, medio éste propicio para recoger de una forma más rápida el ciclo temporal investigación-difusión.

Cabe destacar la gran importancia que en los últimos años ha adquirido el apartado de PROYECCIONES SECTORIALES tanto en el área brasileña como en la española, así como los trabajos de investigación empírica.

En el caso de los dos países cabe esperar que la investigación universitaria en Contabilidad de Gestión, cuya importancia relativa hemos podido comprobar, pueda arrastrar al resto de la literatura científica sobre esta materia, situándola a un nivel más acorde con las

exigencias impuestas por la reforma y la introducción de nuevas tecnologías de producción en nuestras explotaciones empresariales y en el control de sus actividades.

ANEXO 1

I. CALCULO DE COSTES

1. VALORACION DEL COSTES DE PRODUCCION.
2. MATERIALES: MANO DE OBRA, CIP. AMORTIZACIONES.
3. CAPACIDAD. ACTIVIDAD/SUB.
4. MERMAS Y DESPERDICIOS, ETC. PRODUCCION CONJUNTA.

II. CONTABILIDAD DE GESTION Y MODELOS

5. COSTES. METODO. SISTEMA. MODELOS. DISENO.
6. EVOLUCION HISTORICA.
7. NUEVOS DESARROLLOS (EL PROCESO DE CAMBIO Y NUEVAS TENDENCIAS).
8. SISTEMAS CONVENCIONALES DE COSTES (COMPLETO, VARIABLE,...).

III. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA C. DE GESTION

9. PLANES CONTABLES DE COSTES. REPRESENTACION CONTABLE.
10. RELACION CONTABILIDAD FINANCIERA/DE GESTION Y OTRAS DISCIPLINAS.
11. MARCO CONCEPTUAL.
12. NORMALIZACION/ARMONIZACION.

IV. INFORMACION DE COSTES PARA PLANIFICACION Y TOMA DE DECISIONES.

13. COSTES ESTANDAR. ANALISIS E INVESTIGACION DE DESVIACIONES.
14. PRESUPUESTACION/PLANIFICACION.
15. TOMA DE DECISIONES.
16. PRODUCTIVIDAD/SURPLUS. COMPETITIVIDAD

V. HERRAMIENTAS Y MODELOS CUANTITATIVOS PARA LA GESTION.

17. EL PAPEL DEL EXPERTO CONTABLE DE GESTION.

18. CUADRO DE MANDOS.

19. PERIODO MEDIO DE MADURACION. FONDO DE MANIOBRA.

20. INSTRUMENTALIZACION MATEMATICA APLICADA.

VI. ASPECTOS SOCIO-AMBIENTALES EN C. DE G.

21. FACTORES DE COMPORTAMIENTO: SOCIALES/CULTURALES/ENTORNO
/ESTRUCTURA/MOTIVACIONALES.

22. RECURSOS HUMANOS/COSTES LABORALES.

23. MEDIO AMBIENTE.

VII. CONTROL DE LA GESTION.

24. INFORMACION FINANCIERA Y NO FINANCIERA. INDICADORES.

25. LA C. PARA LA GESTION COMO INSTRUMENTO DE CONTROL Y DIRECCION.

26. CONTROL INTERNO. AUDITORIA DE GESTION.

VIII. TEMAS EMERGENTES EN CONTABILIDAD DE GESTION.

27. TEORIA DE LA AGENCIA.

28. COSTES: FINANCIEROS/MKETING OPORTUNIDAD/I&D/COMERCIAL.

29. ASPECTOS INTERNACIONALES/MULTINACIONALES.

30. IMPACTO EN: CUENTAS ANUALES, NORMAS FISCALES.

31. ADAPTACIONES INFORMATICAS Y TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION.

IX. INVESTIGACION DOCENCIA EN C. DE G.

32. INVESTIGACION.

33. ENSEANZA/DOCENCIA.

34. INVESTIGACION/DOCENCIA.

35. ESTUDIOS EMPIRICOS.

X. NUEVOS MODELOS DE COSTES (ABC/ABM).

36. SISTEMA DE GESTION Y DE COSTES BASADOS EN LAS ACTIVIDADES:
UTILIDADES

37. ANALISIS COMPARATIVO: ABC COM SISTEMAS CONVENCIONALES.

38. PRESUPUESTO Y ACTIVIDADES.

39. INVESTIGACION Y APLICACIONES ABC/ABM.

40. EVALUACION CRITICA (ABC/ABM).

NUEVAS TENDENCIAS EN LA CONTABILIDAD DE GESTION.

41. COSTES DE CALIDAD Y APLICACIONES PRACTICAS.
42. IMPLICACIONES DEL JIT Y DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS EN LA C.G.
43. CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA.
44. PRECIOS. COSTE OBJETIVO (TARGET COSTING).
45. ANALISIS ESTRATEGICO DE COSTES/MERCADOS COMPETITIVOS: CLIENTES /PROVEEDORES.
46. RACIONALIZACION/ REDUCCIONREDISEÑO/REINGENIERIA CONTABLE.

XII. PROYECCIONES SECTORIALES DE LA CONTABILIDAD DE GESTION.

47. INDUSTRIALES: CONSERVERAS, CONSTRUCTORAS/NAVAL, TRANSPORTE.
48. AUTOMOVILES.
49. E^a INNOVADORAS/TECNOLOGIA, PROCESO DE RECONVERSION.
50. SIDERURGICA/MINERA/QUIMICA.
51. AGRICOLA/GANADERIA.
52. PYME (pequeña y mediana empresa).
53. E^a COMERCIAL/SERVICIOS, GRAN SUPERFICIE.
54. HOSPITALES/C.SANITARIOS/HOTELES.
55. ENTIDADES BANCARIAS/FINANCIERAS.
56. SEGUROS.
57. TELECOMUNICACIONES.
58. CENTRO DE ENSEÑANZA.
59. ENTIDADES NO LUCRATIVAS.
60. SECTOR PUBLICO.

7. BIBLIOGRAFIA

ALONSO, T.; FERRER, M.; MONTESINOS JULVE, V.; SERRA, V. La investigación contable en España, situación actual y perspectivas futuras. In: ENCUENTRO DE PUC, 1., Valencia, 1984. [Trabalhos apresentados... s.l. : s.n.,1984].

CASTELLO, E.; DOMENECH, D.; MONTESINOS, V.; RIPOLL FELIU, V. La investigación en contabilidad de costes en el período 1980-1985. [S.l.] Consejería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias, 1986. t.2. p. 50-113.

GOMES, J. Tópicos contemporâneos em contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 91, jan./fev. 1995.

JOHNSON H.T.; KAPLAN, R.S. Relevance lost. Boston : Harvard Business School, 1987.

KAPLAN, R.S. The evolution of management accounting. The Accounting Review, Jul. 1984.

LIZCANO ALVAREZ, J.; CASTELLO TALIANI, E. Situación actual y perspectivas de la contabilidad de costes en España. Madrid : Ministerio de Economía y Hacienda, 1989.

McNAIR, C.J.; MOSCONI, W. Measuring performance in na advanced manufacturing environment. Management Accounting, Jul. 1987.

RIPOLL FELIU, V.M. Cambios actuales en la contabilidad de costes. Actualidad Financeira, n. 29, Jul. 1992.

_____. Contabilidad de gestión: el proceso de cambio y la investigación universitária. Partida Doble, n. 27, Oct. 1992.

_____. Evolución de la contabilidad de gestión: especial referencia a su investigación por personal docente y investigador. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES, 3., Madrid, Sep. 1993. [Trabalhos apresentados... Madrid : s.n., 1993].

_____. Tendencias actuales de investigación en contabilidad de gestión: el caso español. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 2., Campinas, out. 1995. [Trabalhos apresentados... Campinas : s.n., 1995].

_____; MONTAGUD MASCARELL, M.D. La investigación en contabilidad de gestión el las postrimerías del siglo XX. Revista Costes y Gestión, Buenos Aires, n. 4. Jun. 1992.