

MIGUEL MARTÍNEZ RAMOS *

Proceso, antecedentes y consecuencias de la adopción de innovaciones contables: contrastación de un modelo integrador

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Antecedentes y consecuencias del cambio contable. 2.1. Antecedentes del cambio contable. 2.2. Impacto del cambio contable en la organización. 3. Modelos de estudio del cambio contable. 3.1. El enfoque pragmático de Shields y Young (1989). 3.2. El modelo de cambio de Innes y Mitchel (1990). 3.3. El modelo de Cobb, Helliar e Innes (1995). 3.4. El modelo conceptual de Burns y Scapens (2000). 3.5. El modelo de Bogt y Helden (2000). 4. Un enfoque integrador para analizar el cambio. 4.1. La propuesta de integración. 4.2. El funcionamiento del modelo. 5. Estudio de un caso. 5.1. Metodología. 5.2. El caso. 5.3. Análisis de la dinámica del cambio. 6. Conclusiones. Referencias bibliográficas

RESUMEN: A pesar del creciente interés de los académicos en el cambio contable, se ha prestado poca atención al estudio del cambio como proceso, explicando porqué y cómo los sistemas contables evolucionan y cómo lo hacen a través del tiempo. A partir de diferentes modelos de estudio del cambio contable, en este trabajo se propone un enfoque integrador de las aportaciones de los mismos. Este enfoque se aplica al estudio de una empresa azulejera, analizando las presiones del entorno y organizativas que afectaron la decisión de adoptar un nuevo sistema de costes. También se analizan los factores que intervinieron en el proceso de implantación, y las consecuencias de la implantación del sistema y de su uso. Las principales conclusiones son: el enfoque integrador permite mostrar la dimensión dinámica del cambio, el proceso de institucionalización de la contabilidad, y la alteración del papel de la contabilidad de gestión.

Palabras clave: contabilidad de gestión, cambio contable, modelos, estudio de caso

ABSTRACT: In spite of the growing academic interest in accounting change, sparse attention has been paid to change as process, explaining the reason and ways in what accounting systems evolve and how they do it through time. Starting from several models of accounting change, this work proposes an integrated perspective from their contributions. This

* Universitat Jaume I. Dpto. de Finanzas y Contabilidad. Campus del Riu Sec. 12071 Castellón. miguel.martinez@cofin.uji.es

focus is applied to the study of a tile company, analyzing the environmental and organizational pressures that affected the adoption of a new costing system. Other factors intervening in the implementation process, and the organizational consequences of the implementation and use of the system are also analyzed. The main conclusions are that the integrated perspective allows to explain: the dynamic dimension of change, the process of accounting institutionalization, and the changing role of management accounting.

Keywords: Management accounting, accounting change, models, case study

1. Introducción

Las empresas existen en un entorno dinámico, y al cambiar éste, la organización debe adaptarse a dichos cambios, modificando su comportamiento para enfrentarse a las demandas internas y externas. La contabilidad de gestión está marcadamente implicada en el cambio, por lo que su estudio es de una importancia notable. Por un lado, la información contable ayuda (o, en su defecto, retrasa) a las organizaciones a detectar la necesidad del cambio y a establecer el modo de acometerlo. Por otro, las variaciones en el entorno y en las estructuras organizacionales implican cambios en las necesidades de información, viéndose alteradas la cantidad y la naturaleza de la información así como su utilización en la toma de decisiones y el control.

El cambio contable es descrito convencionalmente con relación a nuevas configuraciones *ideales* (Hopwood 1987) más que a través de la exploración de las complejas (y a menudo impredecibles) dinámicas del cambio a través del tiempo (Burns 2000). Es decir, se ha prestado más atención al cambio contable como resultado que como proceso (el porqué y cómo la contabilidad llega a ser lo que es, o no, a lo largo del tiempo). La investigación en este tópico ha estudiado también el grado del cambio contable a un nivel organizacional y/o (inter)nacional. Sin embargo, se ha prestado menos atención a entender y explicar específicamente porqué y cómo la contabilidad evoluciona, cómo lo hace a través del tiempo y en contextos organizacionales específicos.

El propósito del trabajo es analizar el desarrollo, implantación y uso de los nuevos instrumentos contables, así como la evolución de los mismos y el papel de diferentes factores internos y externos en este proceso. En este sentido resulta especialmente interesante conocer cómo son utilizados los nuevos instrumentos por los diferentes agentes de la organización y si dicho uso remodela la realidad empresarial llegando a constituir nuevos modos de ver, pensar y actuar.

Las investigaciones sobre el cambio en contabilidad de gestión desde la década de los años 90 han llevado al desarrollo de diferentes modelos de estudio del cambio contable. En la primera parte de este artículo se describen los modelos más relevantes de la literatura, planteándose a partir de ellos una discusión que lleva a proponer un modelo integrador para el estudio de los procesos que intervienen en el cambio contable. Este modelo exploratorio presta una especial atención a las influencias, antecedentes o determinantes del cambio contable así como a sus resultados o consecuencias y su efecto en el uso de las nuevas prácticas y en la potencial institucionalización de las mismas

En la segunda parte del trabajo se investiga el proceso de cambio contable acontecido en una empresa azulejera con la implantación de un sistema de costes, exponiendo porqué y cómo nuevas formas de contabilidad y responsabilidad han evolucionado en el modo en que lo han hecho, además de explorar los problemas encontrados en el proceso de cambio.

El método de investigación elegido en este trabajo es el estudio de casos. Dado que el principal propósito de esta investigación es entender la dinámica del cambio contable en un caso, se ha tomado para ello una aproximación de proceso (Hopwood 1987, Scapens 1994, Burns 2000), que resalta las características de la contabilidad como proceso más que como resultado.

2. Antecedentes y consecuencias del cambio contable

Siguiendo a Foster y Young (1997), la investigación en contabilidad de gestión debería explicar y/o predecir: (1) cómo afectan al diseño y cambio del sistema de contabilidad de gestión las fuerzas organizacionales tanto internas como externas, y (2) cómo afectan a la actividad gestora los cambios en un sistema de contabilidad. Ambas cuestiones serán tratadas en los apartados que siguen.

2.1. ANTECEDENTES DEL CAMBIO CONTABLE

La literatura ofrece numerosos ejemplos de factores internos y externos susceptibles de afectar el diseño, implantación, y uso del sistema de contabilidad y control de gestión. Libby y Waterhouse (1996) llevan a cabo un estudio sobre el cambio en contabilidad de gestión en empresas de fabricación. Concluyen que conforme el número de elementos del sistema de contabilidad es mayor, los cambios son proporcionalmente mayores. En este sentido el aprendizaje adquirido por la experiencia en los sistemas de contabilidad parece relacionarse con mayores índices de cambio.

La participación de la alta dirección ha sido reconocida como importante en la implantación y uso de sistemas de información (Järvenpää e Ives 1991) y en otras innovaciones de gestión (Shields y Young 1989). Estos autores señalan que la implantación de nuevos sistemas contables se lleva a cabo con más facilidad cuando las organizaciones tienen una cultura funcional y bien definida, que da participación a los empleados.

Hanks y cols. (1994) estudian un caso en el que se produce un cambio contable derivado de cambios en las operaciones y en la tecnología de fabricación. Los autores afirman que ante esta situación los contables de gestión deben preguntarse si la información que se suministra es útil para los directivos, en otro caso se deberían implantar los cambios necesarios en los sistemas contables.

La teoría institucional asume que los comportamientos empresariales son influidos por ideas, valores y creencias que vienen del contexto institucional. Este incluye presiones del mercado, de los cuerpos reguladores, de expectativas sociales y de empresas líderes.

Gordon y Narayanan (1984) indican que la voluntad de una organización de introducir y aplicar nuevos instrumentos contables puede estar relacionada positivamente con incrementos en la incertidumbre del entorno, un creciente riesgo para la continuidad de la empresa, o la adopción de una estrategia para desarrollar nuevos productos o actividades.

2.2. IMPACTO DEL CAMBIO CONTABLE EN LA ORGANIZACIÓN

Según los enfoques críticos de investigación en contabilidad y control de gestión, los sistemas de contabilidad pueden ayudar a interpretar e incluso a crear la realidad del entorno de la organización. Es decir, que pueden incidir en la actuación de la organización en la búsqueda de la congruencia con dicho entorno, impulsando o apoyando sus cambios, o bien evitándolos o retrasándolos. Este razonamiento implica que las transformaciones experimentadas por los sistemas y prácticas de contabilidad, al afectar a la visibilidad interna y externa, repercuten en la organización, afectando a sus procesos de cambio (Hopwood 1987, Dent 1991, Llewellyn 1994).

Por tanto el sistema de contabilidad y control de gestión puede jugar en el cambio organizacional un papel activo (en el sentido de que lo promueve) o pasivo (en el sentido de que lo mantiene u obstaculiza):

- Papel activo.
- Hopwood (1990) encuentra que la contabilidad juega un doble papel en la dinámica del cambio contable. Se erige como práctica reflexiva, en la que queda reflejada toda la organización, y como práctica consultiva, ya que activamente crea y transforma representaciones de la realidad.
- Las transformaciones de la realidad por parte de la contabilidad derivan de la capacidad de moldear el comportamiento de los agentes al constituir activamente los aspectos críticos, los criterios de evaluación y los propósitos que son importantes para alcanzar las metas (Hopwood 1987, Dent 1991, Ogden 1995).
- Los casos estudiados por Hopwood (1987) muestran que cuando los sistemas contables se modifican, también se altera la perspectiva tanto de la propia organización, puesto que las organizaciones disponen así de nuevos medios para observar los procesos y efectuar el control, como del entorno. Como consecuencia puede apreciarse la necesidad de realizar posteriores cambios en otros sistemas organizativos.
- Papel pasivo.
- Los sistemas de control de gestión también contribuyen a estrechar el enfoque en algunas organizaciones al definir qué es medido y utilizado en el proceso de toma de decisiones (Miller 1993).
- Por tanto, y en esto coinciden varios teóricos del aprendizaje organizacional, los sistemas contables pueden también limitar e incluso inhibir el cambio organizacional, (1) bien porque éste requiere un cam-

bio en el paradigma operativo (Kloot 1997), debiendo desligar la acción del paradigma anterior y acoplarla al nuevo paradigma (Dent 1990) (2) o bien porque las rutinas contables proporcionan estabilidad a la organización (Cyert y March 1963, Van de Ven y Poole 1995).

3. Modelos de estudio del cambio contable

El esfuerzo investigador sobre el estudio de los procesos e influencias que intervienen en el cambio contable ha dado lugar al desarrollo de diferentes modelos que, desde diferentes perspectivas y enfoques teóricos, ofrecen una base sólida para analizar los mecanismos que intervienen en la adopción de innovaciones contables. Este epígrafe recoge algunos de los más importantes modelos surgidos de dicha inquietud.

3.1. EL ENFOQUE PRAGMÁTICO DE SHIELDS Y YOUNG (1989)

Shields y Young consideran que el éxito en la introducción de un nuevo instrumento de contabilidad de gestión depende ante todo de la capacidad de la organización para centrarse en aspectos de comportamiento y no tanto en los técnicos. Aconsejan para ello a las empresas gestionar la implantación de nuevos sistemas de contabilidad centrándose en siete factores (*las siete Cs*).

La primera C viene de cultura, que constituye el modo de ver las cosas de los empleados, incluyendo sus creencias, valores y metas. La segunda C se refiere a la existencia de un campeón. Un campeón es un directivo de alto nivel con poder que promociona activamente el nuevo instrumento desarrollado, reúne recursos para su implantación, y motiva a otros para participar.

El campeón implanta un proceso de cambio, a través de tres de las restantes Cs: compensación, controles y formación continua. El proceso de cambio sólo puede tener éxito si es apoyado por la alta dirección y si hay suficientes recursos financieros disponibles para la implantación de las nuevas técnicas contables en un periodo de tiempo realista.

El compromiso indica si la nueva forma de ver las cosas de los empleados (cultura organizacional) será conseguida. Por último, el compromiso debería estar dirigido hacia la mejora continua.

3.2. EL MODELO DE CAMBIO DE INNES Y MITCHEL (1990)

En el estudio que llevaron a cabo Innes y Mitchell (1990) sobre siete empresas del sector de la electrónica, se ponía de manifiesto que la naturaleza y la relación temporal de los orígenes de los cambios diferían significativamente. Por ejemplo, algunos tenían una naturaleza continua, existiendo antes y después del cambio, mientras que otros eran más discretos y estaban más relacionados puntualmente con el cambio. Además, algunos factores tenían una asociación positiva muy fuerte con el cambio, y otros eran meramente permisivos.

La interpretación que hacían del proceso de cambio consistía en una clasificación de los factores o fuerzas originadores del cambio basándose en la naturaleza y duración de su influencia. Para ello dividieron los factores asociados con el cambio en tres categorías:

- a) FACILITADORES. Son factores necesarios para el cambio pero no suficientes por ellos mismos. Ejemplos: recursos del área contable, grado de autonomía de la matriz y autoridad de los contables.
- b) MOTIVADORES. Son los que se considera que influyen los cambios de un modo general. Ejemplos: un mercado competitivo, la tecnología de producción, la estructura organizacional, un producto con un ciclo de vida corto y la estructura de los costes.
- c) CATALIZADORES. Son los que estarían asociados directamente con los cambios, pudiendo realizarse una correspondencia entre su aparición y el momento del cambio. Ejemplos: bajo rendimiento financiero, pérdida de cuota de mercado, la llegada de nuevos contables, lanzamiento de productos competidores y cambio organizacional.

El cambio en contabilidad de gestión ocurriría a través de la interacción de estos tres tipos de factores. Los motivadores y catalizadores actuarían positivamente para generar el cambio pero sólo podrían ser efectivos cuando existieran las condiciones facilitadoras adecuadas.

3.3. EL MODELO DE COBB, HELLIAR E INNES (1995)

A través de un estudio de caso en una división de una multinacional bancaria, Cobb y cols. (1995) argumentan la existencia de diversos factores motivadores, catalizadores y facilitadores que generan el potencial para el cambio, de modo similar al modelo desarrollado por Innes y Mitchell (1990).

Sin embargo el modelo de Innes y Mitchell (1990) no recoge adecuadamente la interacción social y la agencia humana, por lo que Cobb y cols. (1995) sugieren un nuevo modelo, mediante el cual revisan y completan el primero.

Esta nueva versión incluye la consideración de:

- a) LAS BARRERAS AL CAMBIO. Por ejemplo, la actitud del *staff* hacia el cambio, variaciones en el *staff* contable, y cambios en las prioridades.
- b) EL PROCESO INTERNO (*momentum*). Por ejemplo, un proyecto común, o el trabajo estratégico.
- c) Y LA INFLUENCIA DE LOS INDIVIDUOS sobre el cambio contable (*leaders*).

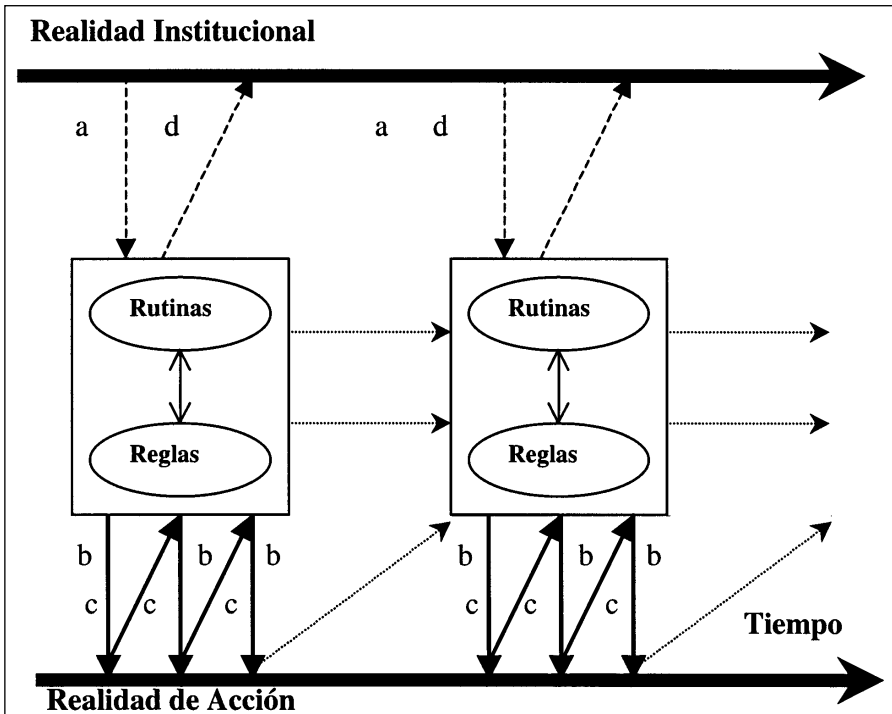
Con lo que estos autores reconocen la importancia de los líderes para vencer las posibles barreras al cambio, y la necesidad de un fuerte impulso para mantener el cambio a pesar de las resistencias.

3.4. EL MODELO CONCEPTUAL DE BURNS Y SCAPENS (2000)

El marco presentado por Burns y Scapens descansa en el antiguo institucionalismo económico, y considera la contabilidad de gestión como una práctica organizacional rutinaria y potencialmente institucionalizable. Por institucionalizable, se refieren a que la contabilidad de gestión puede, con el tiempo, llegar a sostener los modos de pensar y actuar asumidos en una organización, es decir, las instituciones.

Otros conceptos utilizados en esta teoría son los de reglas y rutinas. Las reglas son los procedimientos de una organización que están formalmente establecidos, es decir, son el modo reconocido en que las cosas *deberían ser hechas*. Sin embargo, con el seguimiento repetitivo de las reglas, el comportamiento puede llegar a ser programático y tácito. Estos comportamientos, basados en las reglas, que representan los hábitos de los individuos, pueden ser descritos como rutinas. Las rutinas, por tanto, son el modo en el que *las cosas se hacen efectivamente*.

FIGURA 1.— El modelo de cambio institucional de Burns y Scapens



Fuente: Burns y Scapens (2000, pág. 9)

La Figura 1 representa el proceso institucional de cambio. El ámbito institucional representa el marco existente de reglas y tipificaciones derivados de una historia acumulativa de acción e interacción. En contraste al ámbito institucional, el ámbito de acción se refiere a los acuerdos reales de los seres humanos, objetos y sucesos en el flujo continuo de desarrollo de la vida social.

La parte central de la figura ilustra el modo en el que las reglas y las rutinas actúan como las modalidades que vinculan los ámbitos institucional y de acción. También las reglas y rutinas sufren un proceso acumulativo de cambio. Los cuadros separados muestran cómo de tiempo en tiempo nuevas reglas (o rutinas) pueden ser introducidas (o pueden emerger) de un modo más discreto.

El cambio contable puede tener lugar a través de los siguientes procesos: codificación, promulgación, reproducción e institucionalización.

- a) CODIFICACIÓN (flecha a). Supone la codificación de los principios institucionales en reglas y rutinas. Las instituciones modelan las reglas y rutinas.
- b) PROMULGACIÓN (flecha b). Implica los actores llevando a cabo las rutinas (y reglas) que codifican los principios institucionales.
- c) REPRODUCCIÓN (flecha c). Tiene lugar cuando el comportamiento repetitivo lleva a la reproducción de las rutinas. Mediante estos procesos de promulgación y reproducción se produce la evolución y modificación de las rutinas.
- d) INSTITUCIONALIZACIÓN (flecha d). Es la institucionalización de las reglas y rutinas que han sido reproducidas a través del comportamiento de los actores individuales. Estas instituciones serán luego codificadas en reglas y rutinas que constituirán nuevas reglas, etc.

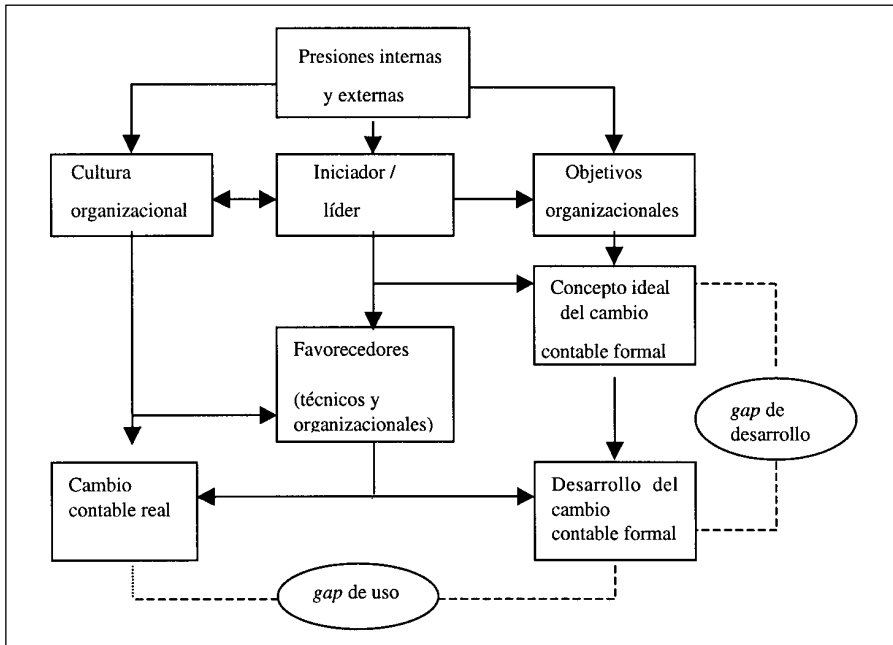
3.5. EL MODELO DE BOGT Y HELDEN (2000)

Bogt y Helden (2000) desarrollan un modelo para estudiar el proceso de cambio en entes gubernamentales. Estos autores combinan elementos de tres enfoques anteriores (Burns y Scapens 2000, Shields y Young 1989, y Cyert y March 1963) para conseguir un marco capaz de explicar el *gap* entre las técnicas contables introducidas y su uso.

La Figura 2 representa el modelo de Bogt y Helden (2000). El proceso de cambio en las empresas es originado por estímulos tanto de fuentes internas como externas. Estos estímulos o presiones incluyen la cultura organizacional y las metas de la empresa.

Un directivo motivador y con poder toma conciencia de la necesidad del cambio. El modo de ver las cosas y las acciones del líder están afectadas por la cultura organizacional. El líder intenta influir en los modos de acción que están asumidos, pero también toma en cuenta estas costumbres y hábitos a la hora de estimar la viabilidad de los cambios deseados.

FIGURA 2.— Modelo del cambio contable de Bogt y Helden



Fuente: Bogt y Helden (2000, pág. 275)

A continuación se diseñará el proceso de cambio. Para su aplicación serán necesarios varios *favorecedores*¹, tanto técnicos (modos en los cuales las nuevas ideas contables se desarrollan) como organizacionales (división de responsabilidades, disponibilidad de recursos, esquemas de compensación, programas de formación, etc.).

El cambio contable puede ser considerado como un proceso continuo, como ocurre en el marco de Burns y Scapens. Tras la introducción formal de la innovación, la implantación *real* continua, es decir, los empleados se van acostumbrando y comienzan a aceptar los nuevos instrumentos contables. Algunos de los nuevos elementos pueden requerir ajustes en el caso de que no funcionasen lo suficientemente bien, o si ciertos grupos en la organización se resisten a su implantación.

Por último, el modelo de Bogt y Helden permite distinguir dos tipos de *gap* contable. El primero se refiere a la diferencia entre el concepto ideal de cambio y su posterior desarrollo. Este tipo puede ser denominado *gap de desarrollo*, caracterizado por sus especificaciones técnicas. El segundo tipo de *gap* tiene que ver con las diferencias entre los instrumentos contables desarrollados y su uso en la práctica, es el denominado *gap de uso*.

¹ *Enablers* en el original.

4. Un enfoque integrador para analizar el cambio

4.1. LA PROPUESTA DE INTEGRACIÓN

Los modelos de cambio presentados pueden ser considerados como complementarios, ofreciendo enfoques que resaltan el proceso de institucionalización (Burns y Scapens 2000), que se centran en los determinantes y consecuencias del cambio (Cobb y cols. 1995, Shields y Young 1989), o que explican las diferencias entre el sistema en uso y el original (Bogt y Helden 2000).

El marco institucional de Burns y Scapens (2000) explica y conceptualiza el proceso de cambio, reflejando claramente la evolución dinámica de un sistema en continuo cambio. Sin embargo trata vagamente las causas y mecanismos del cambio contable. Por su parte, los modelos de Shields y Young (1989), Innes y Mitchel (1990), y Cobb y cols. (1995) centran su atención precisamente en las causas e influencias del cambio, categorizándolas. Estos modelos por tanto tienen una perspectiva limitada del cambio en cuanto a proceso. Por último, el modelo de Bogt y Helden (2000) intenta aunar en un modelo el proceso y las influencias del cambio contable. Sin embargo, su enfoque hacia el estudio de los *gap* de uso y desarrollo no permite a este modelo reconocer explícitamente dos importantes cuestiones:

1. A pesar de basarse en el modelo institucional de Burns y Scapens no introduce en su modelo el impacto de las reglas y las rutinas (tanto las viejas como las generadas por la innovación), ni el proceso de rutinización-institucionalización.
2. Aunque considera el cambio contable como un proceso dinámico, no incorpora los mecanismos que explican esta cualidad.

Partiendo de estos modelos se puede adoptar un enfoque que permita integrar las aportaciones de cada uno:

- La perspectiva institucional de Burns y Scapens (2000), permite estudiar los diferentes procesos que intervienen en el cambio contable (codificación, promulgación, reproducción e institucionalización). Además, presta una atención especial a la evolución de las reglas y las rutinas y al impacto de las antiguas en las de nueva creación, así como a los mecanismos que otorgan al modelo la cualidad de dinámico.
- El modelo de Shields y Young (1989) ofrece un punto de partida en cuanto a las variables internas que intervienen e incluso determinan el cambio contable. Además, este enfoque puede ser completado con la categorización de influencias de Cobb y cols. (1995) (que abarca la propuesta por Innes y Mitchell (1990)), para analizar los condicionantes del cambio y sus efectos sobre el desarrollo y posterior uso del mismo.
- Por su parte, el modelo de Bogt y Helden (2000) permite identificar los diferentes estadios que pueden manifestarse en la adopción de una innovación contable (concepto ideal, desarrollo, y cambio real).

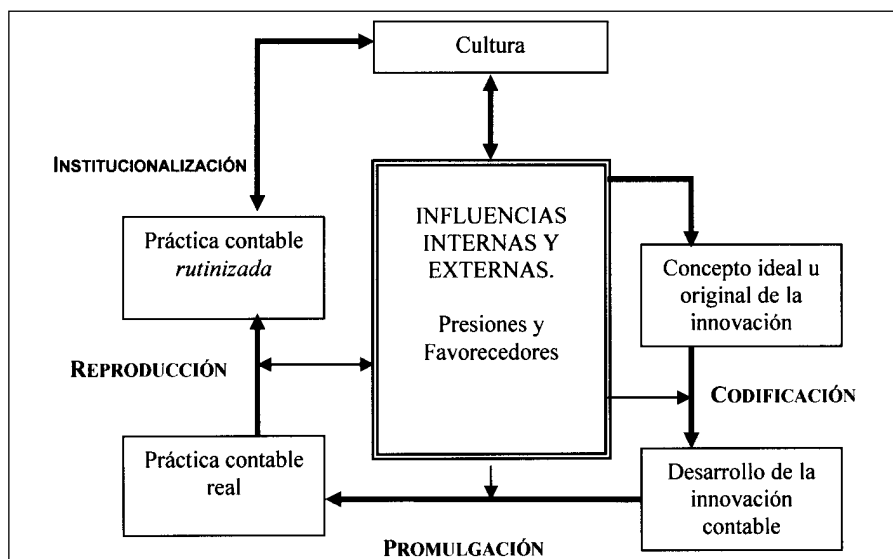
Tomando en consideración las aportaciones y limitaciones de los modelos analizados, es posible desarrollar un nuevo modelo que explique el proceso de cambio contable desde la perspectiva de sus antecedentes y sus consecuencias. En el siguiente apartado se describe el funcionamiento del modelo propuesto.

4.2. EL FUNCIONAMIENTO DEL MODELO

La Figura 3 recoge una representación de la propuesta integradora para el estudio del proceso de cambio. Con este enfoque integrador el estudio del cambio contable se centraría en dos aspectos principales:

- Lo que se quiere explicar: es decir, el proceso de cambio, desde la idea formal a los cambios reales y su grado de uso (las flechas con trazo grueso). Este punto se centra en los procesos implicados en la institucionalización (Burns y Scapens 2000) combinados con los estadios del cambio aportados por (Bogt y Helden 2000).
- Las variables relacionadas con las influencias internas y externas para el cambio (cuadro con doble trazo). Estas abarcan:
 - 1) Las presiones positivas o negativas (o la falta de presión) para el cambio. Estas variables pueden ser externas o internas a la empresa, y serán clasificadas, de acuerdo con el modelo de Cobb y cols. (1995) como motivadores y catalizadores, en función de si influyen en el cambio de modo general, o están asociados directamente con los cambios.

FIGURA 3.— *Modelo integrador para el estudio del cambio contable*



Fuente: Elaboración propia

- 2) Los favorecedores internos. Estas variables pueden ser de carácter técnico, comportamental y organizacional, y serán clasificadas como líder, facilitadores y barreras, siguiendo el modelo de Cobb y cols. (1995).

Se parte de la asunción de que en muchas organizaciones, los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión constituyen reglas y rutinas estables (Scapens 1994), por lo que son necesarios estímulos tanto internos como externos para que el cambio tenga lugar (Cyert y March 1963).

Estas presiones afectan al contexto en el que se enmarca la empresa e incluso a la cultura organizativa. Además estos estímulos podrían intentar ser combatidos o aprovechados modificando los objetivos organizativos.

En este escenario se identifica la necesidad de adoptar una innovación contable adecuada a las nuevas condiciones. Es decir, se requiere vincular las presiones con la necesidad de un cambio contable concreto. El concepto ideal de esta innovación es propuesto y promovido por un directivo, o un equipo directivo, que podrían actuar como líderes en su implantación.

Por tanto, las presiones habrán servido de desencadenantes indirectos del cambio, y su efecto se habrá transmitido a través de: (1) el impacto que producen en la cultura y los objetivos organizativos, y, en su caso, (2) el papel de un líder, como impulsor del proyecto.

La introducción y aplicación de este cambio formal se beneficiará de los favorecedores internos, que pueden ser de carácter técnico y organizacional (Bogt y Helden 2000). Se trata de elementos o condiciones necesarias para el cambio, pero no suficientes por ellos mismos. Además, pueden existir factores o circunstancias que impidan o frenen el cambio (serían favorecedores *negativos*, o barreras).

La implantación del concepto ideal de cambio llevará a la creación de nuevas reglas (*codificación*, en el modelo de Burns y Scapens 2000). Estas reglas representan la traducción del concepto ideal de cambio al modelo finalmente implantado. Aparte de los favorecedores, también las antiguas reglas y rutinas influyen en este cambio² (Brown y Eisenhardt 1997).

La innovación contable una vez implantada creará nuevas rutinas (*promulgación*). Estas rutinas pueden ser favorecidas (o entorpecidas) por diversos factores, entre los cuales estaría su congruencia con las antiguas. Esta etapa del proceso dará lugar al uso real de la nueva práctica contable, es decir, el cambio contable real como reflejo o producto del concepto ideal.

Si el modelo es efectivamente utilizado, si sus usuarios perciben beneficios del mismo, y si el peso de los favorecedores positivos es mayor que el de

² Además, el éxito en la introducción de nuevas reglas derivadas de la implantación de un sistema contable dependerá de factores internos, siendo de gran importancia:

- Las presunciones y normas que conforman las instituciones existentes. Se puede argumentar que si el nuevo sistema contradice o confronta el marco institucional vigente, las posibilidades de rechazo o resistencia podrían ser mayores que si, por el contrario, son afines.
- El poder de los miembros de las organizaciones, tanto de los encargados de su implantación, como el de aquellos que, en su caso, opongan resistencia al cambio.

los *negativos* o barreras, se darán las condiciones necesarias para la *reproducción* de las rutinas. Este proceso implica la automatización de los comportamientos y acciones relacionados con la innovación, con lo que el cambio contable podría calificarse de *rutinizado*³.

El siguiente paso supone la *institucionalización* de las nuevas reglas y rutinas surgidas a partir del uso real de la innovación implantada. Este proceso afecta o crea nuevas normas, creencias, valores y significados, que lleven a que el uso de la innovación contable de lugar a modos asumidos de hacer las cosas en la organización, independientemente de su identificación con circunstancias y actores particulares (Burns y Scapens 2000). Este proceso de institucionalización incide en la cultura organizacional, con lo que el círculo se cerraría.

El modelo teórico que descrito será utilizado en el apartado siguiente para interpretar los procesos de cambio acontecidos en una empresa azulejera.

5. Estudio de un caso

5.1. METODOLOGÍA

La estrategia de investigación elegida para este trabajo está basada en un estudio de caso. Para describir y explicar el cambio contable es necesario captar la riqueza del entorno organizativo (Yin 1993). Comprender los problemas de la contabilidad de gestión en su entorno implica considerar una gran variedad de factores, los cuales tienen que seleccionarse para así delimitar las fronteras de la materia estudiada (Alvarez-Dardet 1993). En el trabajo que se presenta, los límites fueron impuestos por los objetivos previamente marcados: el estudio de los procesos e influencias que afectan al cambio contable derivado de la implantación de un sistema de costes.

Las técnicas usadas para extraer información sobre esta variedad de factores fueron:

- Examen de documentación ofrecida por la Empresa (información sobre el sector, manuales de procedimientos, informes internos), aparte de las cuentas anuales y otras informaciones sobre la Empresa conseguidas por otros medios.
- Entrevistas a varios niveles de responsabilidad, siguiendo un programa de preguntas de elaboración propia. Excepto las charlas informales, todas las entrevistas fueron grabadas y posteriormente transcritas. La redacción de los casos se remitió a los diferentes entrevistados para su lectura y aprobación.

³ Por otra parte, la reproducción de las rutinas puede llevar a modificaciones en las mismas derivadas por ejemplo de una fuerte influencia de antiguas rutinas o de la identificación de procedimientos más cómodos o más eficientes para utilizar y aprovechar la nueva práctica. En ese caso el cambio contable no será simplemente *rutinizado*, sino que además habrá *evolucionado* respecto al cambio contable real. Es importante resaltar que dicha evolución y modificación puede derivar tanto de comportamientos conscientes como inconscientes.

- Por último, no menos importante, la observación directa, visitas a la planta de fabricación, charlas informales con diferentes agentes de la Empresa, observaciones personales de los directivos, impresiones de los puestos de trabajo, etc., con la intención de contrastar y completar la información obtenida, conocer el funcionamiento de la Empresa, su cultura organizativa, etc.

Con todo, la fuente más importante de datos fueron las entrevistas semiestructuradas con empleados de diferentes niveles jerárquicos, tanto del departamento de contabilidad, como de otros departamentos. Las entrevistas tuvieron lugar en los despachos y dependencias de la Empresa entre octubre de 2000 y agosto de 2001. En total fueron entrevistadas siete personas (gerente, director financiero, director de logística, director de producción, *controller*, jefe de expediciones y jefe de calidad de producto) en veintitrés sesiones con una duración entre 30 y 140 minutos.

5.2. EL CASO

5.2.1. *Presentación*

AZUL (nombre ficticio) se dedica a la fabricación de azulejos, que comercializa en múltiples tamaños y formatos. Se encuentra ubicada en el distrito industrial de la cerámica de Castellón. En 2000 facturó por encima de los 42 millones de euros, situándose entre las 15 empresas más grandes del sector en volumen de ventas.

El crecimiento de AZUL, igual que el de muchas de las empresas del sector, fue notable desde principios de los años 90. Esta expansión vino acompañada de una mayor hostilidad del entorno: la competencia se hizo más intensa y el rápido crecimiento aportaba unas condiciones organizativas y gerenciales más complejas.

La mayor complejidad derivada de la nueva situación motivó, en 1996, un cambio organizativo consistente en el paso a una gerencia profesional junto con la creación de nuevos cargos directivos y una paulatina descentralización y delegación de responsabilidades. Este cambio hacia la profesionalización se tradujo en un incremento del volumen de negocio y de los resultados.

Sin embargo, al cabo de unos dos años el elevado crecimiento generó el surgimiento de problemas organizativos, como desajustes entre las áreas, o políticas comerciales y productivas que, aunque intentaban ser favorecedoras para los clientes, eran poco racionales desde el punto de vista económico y del funcionamiento del negocio⁴. Esta situación repercutió sobre la satisfacción

⁴ Por ejemplo, aceptación de toda clase de pedidos (pedidos muy pequeños, o que implicaban desarrollar un nuevo modelo sin garantía de continuidad), compromisos de entrega con algunos clientes que retrasaban otros pedidos o suponían modificar la planificación de la producción dando lugar a tiempos de cambio con costes altos.

de los clientes (por ejemplo, pérdida de fiabilidad de las entregas) y sobre los resultados financieros. Como resultado, en 1999 y 2000 la rentabilidad de la Empresa se redujo drásticamente.

5.2.2. El actual sistema de costes: diseño y uso

Hasta mediados de 1996 no existía un sistema de costes formal. El cálculo de los costes de producción se realizaba de forma agregada y utilizando los datos de la cuenta de resultados. A partir de ese momento, con la entrada del primer *controller* se introdujo un rudimentario sistema de costes que dividía la Empresa en secciones de producción para asignar los costes a los productos. No se calculaba el coste por artículo. A efectos del sistema de costes todos los metros cuadrados que se fabricaban eran iguales.

Posteriormente se definió e implantó el sistema de costes que es estudiado en este trabajo. Su diseño partió de la configuración especificada en el ERP de la Empresa, cuya implantación comenzó a mediados de 1999. El sistema de costes entró en funcionamiento en el segundo trimestre de 2000, tras varios meses de estudios y contactos con el resto de las áreas.

Con la implantación del actual sistema hubo que reformular completamente el modelo de costes existente. Para ello se reorganizaron los centros de trabajo, se designaron responsables para cada centro, y se especificaron las tareas que tenían lugar en ellos. Todas las tareas (alrededor de 15) tenían especificados su coste horario o *tarifa*, su velocidad y sus mermas.

Cada uno de los artículos de la Empresa tenía definida una *ruta* por las diferentes tareas necesarias para completar su proceso de fabricación. Cada tarea asignaba a los productos procesados el coste correspondiente al tiempo de trabajo. La suma de los costes de todas las tareas, más el coste del consumo de materiales, conformaban el coste de fabricación del producto. Por tanto se trataba de un sistema de costes inspirado en el método ABC.

Estos costes eran calculados *ex ante*, permitiendo calcular la rentabilidad del producto. Mensualmente se calculaban los costes reales procediendo al análisis de las desviaciones. El cálculo y análisis de costes empezó a ser de gran utilidad en la Empresa. Aparte de calcular el coste de cada uno de los productos en cartera y de los que iban siendo dados de alta, se calculaban y analizaban los costes derivados de técnicas de fabricación específicas, pedidos especiales, etc. También valoraban la conveniencia de adquirir nueva maquinaria, fabricar nuevos moldes, etc. Es decir, el sistema tenía una doble función: el cálculo y análisis periódico de los costes de producción, y el suministro de información para cuestiones específicas de cualquier departamento.

La precisión del cálculo de los costes era mucho mayor que la conseguida con el sistema anterior pero, según reconocía el director de logística era fácilmente mejorable, ya que asignaba una única velocidad a cada tarea y en realidad ésta variaba en función del tipo de producto.

A pesar de esto, la importancia de los costes de los productos, pero también de las tareas, afectaba a todos los directivos. Es por ello que los directivos se habituaron a trabajar con datos de costes. Además, los datos sobre cos-

tes de los materiales, productos y procesos eran comunicados a los jefes de sección del área productiva y al director de producción. El uso principal era el análisis de las desviaciones sobre los costes previstos. También se utilizaba el coste de cada una de las tareas para comparar los datos reales con los previstos.

Estos datos eran comunicados también a todos los encargados para que fueran conscientes del coste de los procesos ejecutados por los operarios bajo su mando, disponiendo así de una nueva herramienta para gestionar mejor el trabajo. Otros cambios que pudieron ser apreciados son:

- Muchas de las decisiones implicadas en la planificación de la producción o en las relaciones con los clientes se vieron condicionadas por la información de costes. Aceptar pedidos de pocas piezas, dar de alta muchos artículos para un mismo cliente, etc., son decisiones delicadas que requieren información fiable que las apoyen. Uno de los directivos comentó:

Aunque en ocasiones se trata de decisiones de sentido común, el sistema de costes sí que permite justificar económicamente qué distorsión supone fabricar 200 piezas o 2.000, y poder estar seguro de lo que estás diciendo, no sólo tener una idea, sino certificar que económicamente esto tiene un impacto y que es tanto (10-5-01).

- Al disponer de los costes estándares de todos los productos, los comerciales empezaron a utilizar esta información como argumentos en las negociaciones con los clientes.
- El conocimiento de los costes de las diferentes tareas acometidas en el proceso productivo permitió mejorar y reducir los costes en varias de ellas.
- La comunicación a nivel operativo de los costes correspondientes a los procesos ejecutados repercutió en una mayor eficiencia gestionada por los propios operarios.

Respecto a las consecuencias negativas, lo más destacable fue una cierta resistencia encontrada en los operarios que con el nuevo sistema debían rellenar diariamente unos informes con datos que nutrirían al ERP. Esta labor fue interpretada como una tarea más y que no correspondía con las de los cargos desempeñados, por lo que en los primeros meses la fiabilidad de la información suministrada se vio afectada por este hecho.

Los directivos medios y responsables de las secciones de producción reaccionaron en general positivamente al cambio por el mayor conocimiento de los procesos desarrollados que les proporcionaban las explicaciones sobre costes del director financiero. Sin embargo algunos directivos medios se sentían molestos porque percibían que la alta dirección prestaba más atención a los costes (*'los números'*) que a las personas.

Una vez presentado el caso con sus antecedentes y algunas de las consecuencias derivadas de dicho cambio, en el siguiente apartado se aplica el enfoque integrador para el estudio del cambio contable.

5.3. ANÁLISIS DE LA DINÁMICA DEL CAMBIO

5.3.1. *Aplicación al caso AZUL del enfoque integrador de estudio del cambio*

Tras una etapa de estabilidad en las prácticas de costes en AZUL, diversos estímulos externos (mayor competitividad y complejidad, pérdida de rentabilidad, etc.) presionaron para que el cambio tuviera lugar (Cyert y March 1963). Dichas presiones afectaron a los objetivos organizativos en el sentido de que se hizo imperativo conseguir una reducción de costes, así como un aumento de la eficiencia para hacer frente a las nuevas condiciones y poder salir del estancamiento de la rentabilidad.

Tanto el gerente como el resto de directivos fueron tomando conciencia, a través de los contactos que regularmente mantenían y estimulados por las presiones comentadas, de la necesidad de disponer de un sistema de cálculo de costes que les permitiera hacer un análisis racional de los costes de producción. De esta inquietud surgió la idea original del cambio. Por tanto, en este caso no hay una figura individual de líder sino que esta función puede ser atribuida a prácticamente todo el equipo directivo.

La aplicación o introducción de este cambio ideal se benefició de varios favorecedores internos (Bogt y Helden 2000). El principal favorecedor en este caso fue la previa implantación del ERP, elemento decisivo en la implantación del sistema de costes.

El primer paso del proceso de aplicación del concepto ideal de cambio llevó a la creación de nuevas reglas (*codificación*) que *materializaron* el concepto ideal de cambio en el modelo finalmente implantado. En este caso en la definición de la nueva práctica contable intervinieron prácticamente todas las áreas puesto que, como se ha comentado, el nuevo sistema iba a afectar a todas las secciones relacionadas con producción.

Debido principalmente a un segundo favorecedor, la existencia de un modelo anterior de cálculo de costes, la incorporación de las nuevas reglas no supuso una ruptura drástica con las anteriores reglas y rutinas, que además influyeron en este cambio (Burns y Scapens 2000). Este efecto se materializó en cambios en las rutinas derivados de la mayor visibilidad sobre los costes que ofrece el nuevo sistema (*promulgación*). Esta etapa del proceso dio lugar a la práctica contable tal como era utilizada por los miembros de la organización, es decir, el cambio contable real, o la traducción del concepto ideal.

El cambio en las rutinas se vio favorecido por la congruencia con las antiguas y por la intervención del director financiero que explicaba a los actores con responsabilidad de las diferentes secciones cómo funcionaba el sistema y cómo afectaban diversas actuaciones de los operarios al coste final de la producción. De alguna manera estas charlas pueden ser consideradas como transmisoras de reglas. Pero una cuestión interesante es que no se planteaban como una imposición, estableciendo unas reglas formales que obligatoriamente *hay que seguir*. Más bien, y en esto se refleja la cultura de la Empresa, participativa y de confianza en los demás, se les comunicaba una información para que

los mismos responsables pudieran tomar decisiones basándose en ese nuevo conocimiento y que fueran capaces de cambiar su comportamiento al tomar conciencia de cual es la actuación correcta para los intereses de la Empresa. Es decir, disponían de una información que les daba las pautas para saber cómo hacer mejor su trabajo, con lo cual se incorporó además un importante componente motivacional.

En el caso estudiado, la *reproducción* (proceso que implica la automatización de los comportamientos y acciones relacionados con la innovación, con lo que el cambio contable habrá dado lugar a una práctica habitual y regular) se vio favorecida a nivel operativo por las explicaciones sobre los costes ofrecidas a los encargados de sección. Las nuevas rutinas que habían surgido de la disponibilidad de la información de costes empezaron a ser repetidas en diversos ámbitos de la Empresa, cambiando y *automatizando* el comportamiento de los actores. En una entrevista con el director financiero, este afirmaba:

Ellos (los operarios) saben ahora que la velocidad es fundamental. Ellos pueden calcular sus costes mentales, y (...) ya saben lo que significa. Los operarios tienen una mayor conciencia de las tareas y mentalmente se hacen una idea del coste que puede suponer por ejemplo que una pintora pinte 40 piezas en una hora. Ahora les ha entrado un poco el gusanillo. Antes solo pensaban que ellas pintaban. Se centraban mucho en su trabajo y los costes no les afectaba mucho, pero ya saben que hay que estar pendientes de la velocidad y del coste horario (4-5-2001).

Estos actores, que al principio debían hacer un esfuerzo consciente para llevar a cabo las rutinas, acabaron automatizándolas y asumiendo esos comportamientos como parte de su manera de trabajar (*institucionalización*).

Ahora la gente se da cuenta de que es mejor tirar el material cuanto antes, mientras que antes intentaban que llegara al final. Se les explicó que en ese caso el coste que incorpora es enorme y que es preferible tirarlo al principio del todo y hacerlo bien, que esperar al final a ver si cuela (4-5-2001).

Es decir, las rutinas derivadas del uso del sistema de costes adquirieron una presencia continua y no siempre consciente en el comportamiento de los miembros de la Empresa. Por ejemplo, la recolección e imputación de los datos de tiempos, y la composición de los nuevos formularios contables, se convirtió pronto en una actividad programática para el jefe de la oficina técnica y para los operarios de planta. La materialización de estas rutinas suponía la ejecución de reglas explícitas e implícitas establecidas por el nuevo modelo de costes. Y, a lo largo de los meses, las rutinas fueron autoreforzándose, ejecutándose de forma automática, y un seguimiento reflexivo dio paso a un creciente conocimiento tácito.

La nueva información sobre costes estaba presente en todas las actividades de la Empresa. En el área productiva los datos mensuales sobre costes eran esperados en un doble sentido: como resultado de su actuación a lo largo del periodo, y como fuente de información para tomar decisiones encami-

nadas a mejorar los costes. Era habitual que los jefes de las secciones y departamentos productivos hablaran entre ellos, o con el director de producción, en términos de costes. Esto les llevaba a traducir mentalmente cada una de las actividades de sus secciones en términos de costes, valorando si lo que se estaba haciendo en cada momento añadía o reducía costes de producción. Este comportamiento tuvo como resultado positivo la mejora en la eficiencia de bastantes procesos.

Tras el cambio contable en la Empresa existían asunciones compartidas sobre la naturaleza del negocio, en especial la importancia de los márgenes, eficiencias y contribuciones. Los costes de producción eran una parte integral de los procesos de gestión, implicando a directivos de todas las áreas del negocio, y, debido a su integración con el ERP, parte de la información era producida por agentes no contables.

Los miembros del equipo directivo estaban habituados a trabajar con conceptos como ‘tarea’, ‘márgen’, ‘inductor de coste’ o ‘velocidad’. Las rutinas contables y las instituciones contables (por ejemplo, pensar en términos del impacto potencial de su comportamiento en los resultados) fueron comunes en las reuniones periódicas. Las evidencias muestran que el proceso de institucionalización afectó a la cultura organizativa, con lo que el círculo del modelo se cerraría.

5.3.2. Los factores que influyeron en el cambio

En la presentación y análisis del caso AZUL se han expuesto los principales factores que han tenido una influencia decisiva en el desarrollo, implantación, uso y posterior repercusión organizativa del sistema de costes. Dichos factores son resumidos en la tabla 1. En ella es utilizada la clasificación de Cobb y cols. (1995), reordenada a su vez a partir del modelo de Bogt y Helden (2000).

TABLA 1.— *Los factores que han influido en la adopción del nuevo sistema de costes de AZUL*

Presiones internas / externas	Motivadores	<ul style="list-style-type: none"> • La creciente complejidad del negocio: más artículos y mayor sofisticación. • El aumento de la competitividad en el sector, con la consiguiente reducción de márgenes. • El convencimiento compartido por todos los directivos de la necesidad de mejorar el sistema de costes (de hecho la decisión de implantar el ERP fue promovida por este motivo).
	Catalizadores	<ul style="list-style-type: none"> • Pérdida de rentabilidad de la Empresa y la consiguiente necesidad de reducir costes. • La implicación de los directivos. • Pérdida de eficiencia en aspectos productivos.
Favorecedores	Facilitadores	<ul style="list-style-type: none"> • La existencia de un sistema de costes anterior. • La costumbre de los directivos de utilizar información sobre costes. • La existencia de un módulo de costes en el ERP. • El potencial de tratamiento de datos ofrecido por el ERP. • El análisis de los procesos internos realizado con la implantación del ERP.
	Barreras	<ul style="list-style-type: none"> • No fueron observadas barreras significativas a la implantación del sistema de costes. Si hubo algunas dificultades derivadas de la coordinación de los datos de todas las áreas para el cálculo de los costes. • También supuso una dificultad el hecho de que los operarios debieron empezar a rellenar informes diarios con todos los datos sobre la producción.
	Líder	<ul style="list-style-type: none"> • Dado que la necesidad de mejorar la precisión de los costes era compartida el líder sería todo el equipo directivo. Además, la integración del sistema de costes en el ERP conllevaba la implicación de todos los directivos.

Fuente: Elaboración propia

6. Conclusiones

Los estudios sobre el cambio en contabilidad tienen implicaciones tanto para los investigadores como para los profesionales de la contabilidad. En particular, al entender la dinámica de los procesos de cambio, los gestores estarán mejor posicionados para influir en los programas de cambio en sus propias empresas, además de anticipar problemas potenciales (Burns 2000).

Las principales conclusiones que se desprenden de la aplicación del enfoque integrador al caso AZUL son:

1. El estudio del proceso de cambio sufrido por el sistema de costes en AZUL pone de manifiesto la dimensión dinámica del mismo y la dificultad de establecer un momento inicial y final a la adopción. Antes de la implantación de un sistema de costes rudimentario ya se calculaban los costes de producción a partir de los datos de la contabilidad financiera. Asimismo, la situación actual no es considerada como estable ya que cuando finalizaba el estudio de campo se estaba desarrollando un procedimiento para aumentar la fiabilidad y precisión de los costes de los productos y de los clientes. El principal motor de esta continua evolución es la creciente complejidad del

- negocio, que requiere de datos cada vez más fiables para la gestión de diferentes áreas.
2. Es precisamente esta necesidad que afecta a todos los directivos la que facilita la incorporación de nuevas reglas y rutinas al comportamiento de los actores organizacionales y la que posibilita que éstas lleguen a institucionalizarse. El modelo propuesto permite, además, explicar la incorporación de pequeños cambios en las técnicas adoptadas que no suponen el comienzo de un nuevo ciclo de cambio contable. Estas pequeñas modificaciones pueden no alterar el sistema básico aunque sus consecuencias sí pueden ser importantes para la empresa.
 3. Coincidiendo con las ideas de Burns y Scapens (2000), el cambio en el sistema de costes en el caso estudiado, al ser consistente con las rutinas e instituciones previamente existentes ha sido relativamente fácil de instaurar, frente a las previsibles dificultades que hubiera conllevado un cambio que se enfrentara dichas rutinas e instituciones. Pero en cualquier caso, en consonancia con Cyert y March (1963), las rutinas que han aparecido están influenciadas en algún grado por las rutinas e instituciones previamente existentes.
 4. En línea con los resultados de Innes y Mitchell (1990) el desarrollo del nuevo sistema de contabilidad de costes ha tenido consecuencias en las empresas principalmente en: (1) la percepción de un conjunto de beneficios operacionales derivados de los cambios acometidos. Estos efectos suponen una consecuencia bastante directa de los cambios realizados, y (2) la alteración del papel y el estatus organizacional de la contabilidad de gestión. Este hecho proviene en parte de las nuevas políticas gerenciales dirigidas a facilitar los cambios en prácticas contable, siendo por tanto también un reflejo de la aprobación de los mismos por la alta dirección.

Aunque el análisis del caso estudiado puede llevar a explicar la naturaleza de los procesos de cambio implicados, es improbable conseguir predecir los resultados en otros casos. Tampoco es aconsejable hacer generalizaciones entre organizaciones (Burns 2000). Más bien, la aproximación adoptada lleva a reforzar la comprensión y la explicación de algunas de las dimensiones de los procesos de cambio a lo largo del tiempo. Como contrapartida, se ha obtenido una mejor comprensión de las dinámicas del cambio en un caso individual.

El estudio presentado tiene carácter exploratorio. Por ello, la aplicación del modelo propuesto en otros contextos y en relación a otras prácticas contables permitirá contrastar su robustez e idoneidad para estudiar los procesos que intervienen en el cambio contable.

Referencias bibliográficas

- ÁLVAREZ-DARDET, C. (1993), *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*, ICAC, Madrid.
- BROWN, S. Y EISENHARDT, K. (1997), «The art of continuous change: linking complexity theory and time-spaced evolution in relentlessly shifting organization», *Administrative Science Quarterly*, 42, págs. 1-34.

- BURNS, J. (2000), «The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13, 5, págs. 566-596.
- BURNS, J. y SCAPENS, R. W. (2000), «Conceptualizing management accounting change: an institutional framework», *Management Accounting Research*, 11, págs. 3-25.
- COBB, I.; HELLIAR, C. e INNES, J. J.: «Management accounting change in a bank», *Management Accounting Research*, 6, págs. 155-175.
- CYERT, R. M. y MARCH, J. G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Englewood Cliffs (NJ), Prentice Hall.
- DENT, J. F. (1990), «Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research», *Accounting, Organizations and Society*, 15, págs. 3-25.
- (1991), «Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality», *Accounting, Organizations and Society*, 8, págs. 705-732.
- DRURY, C. y TAYLES, M. (1995), «Issues arising from surveys of management accounting practices», *Management Accounting Research*, 6, págs. 267-280.
- FOSTER, G. y YOUNG, S. M. (1997), «Frontiers of management accounting research», *Journal of Management Accounting Research*, 9, págs. 63-77.
- GORDON, L. A. y NARAYANAN, V. K. (1984), «Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation», *Accounting, Organizations and Society*, 9, págs. 33-47.
- HANKS, G. F.; FREID, M. A. y HUBER, I. (1994), «Shifting gears at borg-warner automotive», *Management Accounting*, febrero, págs. 25-29.
- HOPWOOD, A. G. (1987), «The archeology of accounting systems», *Accounting, Organizations and Society*, 12, págs. 207-234.
- (1990), «Accounting and organization change», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3 (1), págs. 7-17
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1990), «The process of change in management accounting: some field study evidence», *Management Accounting Research*, 1, págs. 3-19.
- JÄRVENPÄÄ, S. L. e IVES, B. (1991), «Executive involvement and participation in the management of information technology», *MIS Quarterly*, junio, págs. 205-227.
- KLOOT, L. (1997), «Organizational learning and management control systems: responding to environmental change», *Management Accounting Research*, 8, págs. 47-73.
- LIBBY, T. y WATERHOUSE, J. H. (1996), «Predicting change in management accounting systems», *Journal of Management Accounting Research*, 8, págs. 137-150.
- LLEWELLYN, S. (1994), «Managing the boundary: how accounting is implicated in maintaining the organization», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7, 4, págs. 4-23.
- MILLER, D. (1993), «The architecture of simplicity», *Academy of Management Review*, 8, págs. 116-138.
- OGDEN, S. G. (1995), «Transforming frameworks of accountability: the case of water privatization», *Accounting, Organizations and Society*, 20, págs. 193-218.
- SCAPENS, R. W. (1994), «Never mind the gap: towards and institutional perspective on management accounting practice», *Management Accounting Research*, 5, págs. 301-21.
- SHIELDS, M. D. y YOUNG, S. M. (1989), «A behavioral model for implementing cost management systems», *Journal of Cost Management*, invierno, págs. 17-27.
- TER BOGT, H. J. Y VAN HELDEN, G.J. (2000), «Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations», *Management Accounting Research*, 11, págs. 263-279.
- VAN DE VEN, A. y POOLE, S. (1995), «Explaining development and change in organizations» *Academy of Management Review*, 20, págs. 510-540.
- YIN, R. K. (1993), *Applications of case study research*, Sage Publications.