

LA TEORÍA INSTITUCIONAL Y EL CAMBIO EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Norma Pontet Ubal

Universidad ORT Uruguay

Bvar.España 2633, Montevideo

norma.pontet@ort.edu.uy

Palabras Clave: Cambio, Contabilidad de Gestión, Teoría Institucional

RESUMEN:

Utilizando el estudio de casos, del tipo explicativo, simple sin subunidades y bajo el modelo de Burns & Scapens (2000) se busca profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en contabilidad de gestión.

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, la contabilidad de gestión como fuente para la toma de decisiones ha adquirido mayor relevancia en las organizaciones. Entre otras razones, para adecuarse a la velocidad de los cambios del entorno cada vez más flexible y para gestionar la interacción con los individuos inherentes a su contexto mediato (Merchand, 1985). Es a su vez, la incertidumbre existente que obliga a tener la mayor información en cantidad y calidad, buscando el control de las operaciones cotidianas (Kaplan, 1991; Wiesendager, 1994).

Por otra parte, hemos identificado que la investigación en Contabilidad de Gestión actual está centrada en la problemática que genera un cambio contable en las organizaciones y los efectos que en los actores se produce como consecuencia (Cavalluzzo *et al.*, 1998; Soin *et al.*, 2002; Ezzamel *et al.*, 2005; Coad y Cullen, 2006; Keone, 2006; Scapens, 2006, 2007; Ezzamel *et al.*, 2007; Busco *et al.*, 2005, 2006a, 2006b, 2007).

Dentro de esta tendencia, entre los trabajos que analizan el cambio contable encontramos diversas teorías aplicadas. Algunas investigaciones bajo la perspectiva de la construcción social, otras bajo perspectivas contingentes, otras bajo la línea de la teoría institucional, entre otras, siendo las mencionadas las más destacadas (Leca y Naccache, 2006). En algunos casos los trabajos defienden que las características técnicas del modelo contable son las que determinan el éxito o el fracaso del mismo, otros abogan que existen problemas en el diseño e implantación del modelo y que el contexto externo determina las variables de comportamiento de las personas en la organización y de la organización en sí misma. Por tanto, nos hemos posicionado en un estudio cualitativo, aplicando estudios de caso, con carácter explicativo, del tipo simple sin subunidades y bajo el modelo de Burns & Scapens (2000) con marco en la Teoría Institucional.

Así, este trabajo, buscará desarrollar de manera sintética las consideraciones teóricas analizadas en la Tesis Doctoral de su autora. El objetivo principal de dicha investigación ha sido: *profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en los Contabilidad de Gestión.*

Paralelamente, el objetivo general de estudio, puede desglosarse en los siguientes sub-objetivos: 1) Analizar cómo influyen los factores contextuales en el diseño del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión; 2) Analizar el papel que ejercen los resultados esperados por los usuarios en la elección del modelo de Contabilidad de Costos y Gestión y su efectiva utilización; 3) Analizar cómo influye el proceso de implantación del cambio contable en la efectiva utilización del nuevo sistema contable; y 4) Analizar las características distintivas del proceso de institucionalización e interiorización del cambio contable en los casos analizados.

II. LA TEORÍA INSTITUCIONAL

A fines del siglo XX, los investigadores de la contabilidad de gestión adoptaron un rango de perspectivas metodológicas y teóricas variado. Las diversas metodologías incluyen investigaciones interpretativas y críticas a lo largo de la tradicional investigación funcionalista y positiva. Para Scapens (2006) el cambio conceptual para los investigadores de gestión contable es explorar las implicaciones de los avances teóricos recientes en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la contabilidad de gestión. El autor sugiere que es necesario dedicar mayor atención por parte de los investigadores a la relevancia práctica de los trabajos teóricos ya desarrollados.

De las vertientes institucionales, las que más se han analizado en cambio contable, han sido el Antiguo Institucionalismo Económico y el Nuevo Institucionalismo Sociológico. Así, el Antiguo Institucionalismo Económico reconoce que el comportamiento dentro de las organizaciones puede ser *-acoplado dentro- y formado por las instituciones*. Asimismo, mientras que el Nuevo Institucionalismo Sociológico toma las instituciones según el exterior de la organización, el marco de Burns y Scapens se refiere a las instituciones internas: cómo emergen y cómo forman la corriente y la acción en los procesos de cambio.

Para Scapens (1994:303) la Teoría Institucional supone *"el estudio de la instituciones"*, lo que implica la necesidad de definir qué se entiende por institución y cuál es el significado que se le atribuye a la misma como unidad de análisis. En este sentido, DiMaggio y Powell (1991) así como Scapens (1994) consideran que no existe una única definición de institución, si bien destacan como aspectos comunes a todas ellas el carácter cultural, social y comportamental subyacente en dicho término. Se trata, por tanto, de un conjunto de ideas, creencias, valores y rutinas compartidos por individuos como miembros de un colectivo y no aisladamente, de forma tal que, en opinión de Scapens (1994), es posible establecer una relación de influencia recíproca entre las capacidades y comportamientos individuales y la formación de instituciones.

Así, siguiendo a dicho autor, puede considerarse que por un lado, las instituciones ayudan a formar las estructuras y procesos cognitivos de los individuos en la medida en que éstos asumen hábitos y rutinas y los incorporan a su comportamiento diario hasta el punto de llegar a realizarlas de un modo inconsciente y automático. Por otro lado, la base para la formación de instituciones es, precisamente, la rutinización de las técnicas, capacidades y acciones individuales consideradas socialmente aceptables y su internalización de las mismas por parte de los restantes miembros del grupo.

Ello supone, la existencia de un vínculo entre acciones e instituciones descrito por Scapens (1994:309) en los siguientes términos: *"las instituciones que influyen en las acciones son ellas mismas el resultado de dichas acciones. Así, no podemos decir que las instituciones determinan las acciones ni que las acciones crean las instituciones, sólo que hay una dualidad entre instituciones y acciones"*.

Los trabajos en Contabilidad de Gestión que siguen el enfoque institucional pueden dividirse en dos grandes tipos. Por un lado, los que se enfocan en los aspectos puramente sociológicos (Carmona *et al.*, 1999) basados en el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS) y, por otro, los que se centran en las cuestiones económicas relacionadas con la institucionalización de tales prácticas, basados en el Antiguo Institucionalismo Económico (del inglés OIE) (Scapens, 1994). Estas dos tendencias, aunque tienen múltiples puntos en común, poseen implicaciones muy diversas para los Contabilidad de Gestión que pasamos a desarrollar someramente.

La base común de ambas tendencias considera la Contabilidad de Gestión como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro (Humphrey y Scapens; 1992:5; Miller, 1993:116; Burns, 1993:348; Thrane, 2007:23). Es decir, no se limita a medir y a controlar las dinámicas y flujos organizativos relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la toma de decisiones, sino que la acción de las personas hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes en función de intereses individuales, grupales y organizativos. De esta forma, las técnicas empleadas en Contabilidad de Gestión para controlar y planificar pueden usarse para intervenir en la actividad de las organizaciones alterando lo que sería el curso *normal* de los procesos dentro de la organización, entendida como institución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser *creada* de acuerdo con determinados intereses.

Así pues, el OIE permite estudiar los Contabilidad de Gestión reflejando su potencial para explorar, describir y explicar los cambios en los procesos organizativos. Esto ha hecho que este enfoque sea atractivo y con aplicabilidad, como lo demuestra el creciente interés de los académicos por él. Conjuntamente, cabe destacar que en los enfoques interpretativos en general, dada la necesidad de captar los procesos dinámicos internos que determinan la evolución y el papel de los Contabilidad de Gestión en las organizaciones, los métodos más empleados han sido los de carácter cualitativo que trataremos en el capítulo metodológico (Baker y Bettner, 1997).

III. BURNS & SCAPENS (2000)

Según Scapens (2006:8) el cambio conceptual para los investigadores de gestión contable es explorar las implicaciones de los avances teóricos recientes en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la contabilidad de gestión. El autor sugiere que es necesario dedicar mayor atención por parte de los investigadores a la relevancia práctica de los trabajos teóricos ya desarrollados. Por otra parte, describe que no es fácil su aplicación práctica efectiva, pero en el futuro todos emprenderemos ese camino.

Para dichos autores las *rutinas* constituyen patrones de pensamiento y acción que han sido asumidos y asimilados por un grupo de individuos hasta el punto de representar sus hábitos de actuación, mientras que las *reglas* representan guías de comportamiento establecidas y reconocidas formalmente. Así, en el contexto de la contabilidad de gestión, los sistemas formales constituyen las reglas, como pueden ser los manuales de procedimientos, mientras que las rutinas hacen referencia a las prácticas utilizadas por los individuos en la organización, las prácticas reales de los responsables (Burns y Scapens, 2000:6).

En este sentido, la adopción de los cambios enmarcados en los nuevos modelos de Contabilidad de Gestión supone, como hemos visto, un cambio en la forma de entender la gestión de las organizaciones del cual, a su vez, se derivan nuevas necesidades informativas (en relación al tipo, a la cantidad o al formato de presentación de la información). La satisfacción de dichas necesidades implica que tanto la estructura formal del sistema de contabilidad de gestión como las prácticas e instrumentos que lo integran deben modificarse, de modo que se introducen nuevas reglas y rutinas en el mismo (Acemoglu, 2002). En consecuencia, las características de diseño y funcionamiento del nuevo sistema de información reflejarán los nuevos objetivos y *value for money* perseguidos por los gestores de las organizaciones aunque también pueden verse afectadas por la influencia de instituciones extra-organizativas más generales (Escobar y Lobo, 1999, 2002).

Conjuntamente, son las reglas y las rutinas las que conforman las acciones. En un proceso constante, las acciones siguen las reglas y las rutinas; aunque las mismas acciones pueden conducir a los cambios en las propias reglas y rutinas. Es decir, puede haber cambios en las reglas, y especialmente en las rutinas, ya que los individuos se adaptan a las nuevas situaciones. Si consideramos la organización, que se mueve con el tiempo, las reglas y las rutinas se pueden modificar relativamente rápido, a la misma velocidad con la que los agentes emprenden sus acciones o en las ocasiones en que éstos actúan. Sin embargo, las instituciones y las formas o maneras *tomadas-aceptadas* de pensamiento, tienden a ser más lentas en su velocidad de cambio, ya que están algo abstraídas de actividad cotidiana. Existe un acoplamiento directo entre las reglas, las rutinas y las acciones cotidianas en el *ámbito de la acción* (los acoplamientos son indicados por la línea gruesa repetida rápidamente, identificadas con *b* y *c*). En oposición, en el *ámbito institucional* la conexión es más sutil y abstracta, el acoplamiento es dibujado por las líneas punteadas *a* y *d* (como las instituciones pueden tener efectos muy significativos formando las reglas y las rutinas, estas líneas son gruesas). También, como las instituciones pueden ser lentas en cambiar, sólo un par de líneas están indicando que las acciones cotidianas, las reglas y las rutinas que emergen pueden ser lentas en convertirse e institucionalizarse en la organización.

Por otro lado, existe una tendencia hacia la incorporación en las organizaciones de nuevos Sistemas de Contabilidad de Gestión, desarrollados en diversos sectores, que constituye un mecanismo de

isomorfismo institucional mimético por el que dichas organizaciones buscan su legitimación adoptando prácticas que han demostrado, generalmente, su utilidad en un ámbito a priori más exigente y competitivo (Hopper y Quattrone, 2005; Markus y Gelinas, 2006). Un ejemplo de ello lo constituye el desarrollo de indicadores no financieros o de la inclusión de los distintos tipos de indicadores en sistemas de control de gestión, como pueden ser el Cuadro de Mando Integral u otros similares (AECA, 1998a, 1998b; Vaivio, 1999:432; Burns *et al.*, 2004:5).

Así, en opinión de Burns y Scapens (2000:10-11), el proceso de institucionalización tiene una doble perspectiva:

- *sincrónica*: que refleja la influencia de las instituciones sobre las acciones desarrolladas en un determinado momento del tiempo y está representada en el Cuadro 1 por las flechas *a*, referidas al *proceso de codificación* de los valores institucionales dando lugar a rutinas; y *b*, que reflejan el proceso de promulgación o *interpretación* de las reglas y rutinas basadas en los valores institucionales.
- *diacrónica*: representa el proceso de *creación de instituciones* a través de la repetición de acciones a lo largo del tiempo. Dicho proceso se refleja en el Cuadro 1 mediante las flechas *c*, que muestran cómo la repetición de las actuaciones permite la *reproducción* de las rutinas; y *d*, que representan la *institucionalización* definitiva de las reglas y rutinas.

En consecuencia, Burns y Scapens (2000) consideran que, desde la perspectiva del OIE, los cambios en Contabilidad de Gestión deben contemplarse como un proceso y no como un resultado, que serán analizados con la característica *holística* que poseen y con un acercamiento histórico. Es decir, no se trata únicamente de sugerir la utilización de nuevas técnicas e instrumentos sino que es necesario, además, analizar por qué éstos deben utilizarse en determinadas organizaciones y no en otras o los problemas y dificultades asociados a su implantación (Child, 1984).

Busco (2003) y Busco *et al.* (2006), identifican un caso de estudio con evolución y revolución en el cambio implantado en los sistemas contables, levantando así, aquella suposición original del marco de Burns y Scapens (2000) que asociaba el cambio exclusivamente a evolución. Scapens (2006:25), al reflexionar sobre los aportes de su equipo en este sentido, afirma que en el caso de Nuovo Pignone, podemos ver la evolución y la revolución. Si bien inicialmente, había un cambio revolucionario, dentro de él también había procesos evolutivos que construían las acciones orientadas a la calidad, que se institucionalizaron en el pensamiento organizacional.

Por otra parte, siguiendo a Siti-Nabiha y Scapens (2005), el marco institucional del OIE, es útil ya que nos permite explorar la noción del *cambio ceremonial* y estudiar la naturaleza dependiente de la trayectoria del cambio en Contabilidad de Gestión. Además, nos permite centrarnos en los ajustes entre *estabilidad* y *cambio*. Conjuntamente, el análisis de las resistencias lleva a los efectos producidos por los cambios contables, así como la resistencia formal y abierta debido a los intereses competentes

y opuestos.

Nor-Aziah y Scapens (2007) analizaron en la administración pública malaya un proceso de cambio masivo en las organizaciones. El estudio se centró en el período de transformación de empresa pública a empresa privada, y exploró las tensiones internas creadas debido al conflicto ocasionado entre las instituciones internas y externas. Había presiones externas ineludibles y éstas tenían impactos dentro de la organización, conduciendo a conflictos internos alrededor de una desconfianza en los contables. Así, Giddens discute si los sistemas expertos son una característica de modernidad o no: *“todos tenemos que confiar en los sistemas expertos y poner la fe en los expertos que los llevan adelante”*. Scapens (2006:23) aclara el concepto dando el siguiente ejemplo: *“...cuando viajamos en avión, ponemos nuestra fe, y de hecho nuestras vidas, en las manos de un conjunto extenso de sistemas expertos y de los expertos que diseñan y ponen esos sistemas en ejecución. Confiamos en ambos, en los sistemas y en los individuos.”* Esto finalmente, apunta a que si no tenemos confianza en los expertos de sistemas modernos, entonces nada sería posible.

Ribeiro y Scapens (2004) combinaron la teoría de la agencia y el análisis de los circuitos de poder, para estudiar las acciones estratégicas de los agentes. Como tal, el estudio identificó una limitación importante al marco de Burns y Scapens: la relevancia de los circuitos de poder informales, como resistencia o limitación al proceso de institucionalización del cambio en la contabilidad de gestión. Sin embargo, no significa necesariamente que el marco no tiene sus aplicaciones, pero indica que es necesario que los investigadores de la contabilidad de gestión estén enterados de los circuitos de poder existentes en las organizaciones.

IV. CONCLUSIONES

El objetivo principal de nuestra investigación ha sido profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en la Contabilidad de Gestión. Paralelamente, se ha pretendido analizar cómo influyen los factores contextuales en el diseño del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión; analizar el papel que ejercen los resultados esperados por los usuarios en el cambio del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión y su efectiva utilización; analizar cómo influye el proceso de implantación del cambio contable en la efectiva utilización del nuevo sistema contable; y por último, analizar las características distintivas del proceso de institucionalización e interiorización del cambio contable en los casos analizados.

Con los aspectos teóricos desarrollados, podemos validar que el enfoque de control y el contexto han condicionado los cambios realizados en la Contabilidad de Gestión y que han sido analizados en el estudio de casos que sirvió de base para el presente trabajo.

Asimismo, observamos en alguno de los casos analizados que las organizaciones han buscado satisfacer requisitos externos, que luego se transformaron en una necesidad interna de información

para la toma de decisiones, es decir, hubo un cambio de pensamiento estratégico en la Dirección (Soin *et al.*, 2002).

Geiger e Ittner (1996) concluyeron que aquellas organizaciones estatales que deben autofinanciarse, tienden a utilizar sistemas de información contable más elaborados que aquellas que reciben fondos. Asimismo, hemos visto que existen factores que influyen en las expectativas de los agentes ante los cambios en la Contabilidad de Gestión. En alguno de los casos analizados, hemos observado que el proceso de aprendizaje, así como el proceso de interiorización, ha estado condicionado por las acciones de los líderes del proceso de cambio, tal como lo expusieron en su estudio Busco *et al.* (2004). En este sentido, destacamos el estudio de Marriot y Marriot (2000) en el que se plantea que la efectiva utilización del nuevo sistema contable estará influenciada por los conocimientos previos que los Directivos de una organización tengan. Esto nos conduce a la observación de un proceso de cambio dirigido por un grupo con participación externa, siendo solo éste el grupo especialista en contabilidad de gestión en el interior de las organizaciones. Si bien, de un modo u otro hemos identificado factores catalizadores del cambio, asociados a personas de la organización, líderes que facilitaron el proceso, no podemos afirmar que todo el proceso haya sido exitoso en los casos analizados.

Así, sabemos que por el tipo de estudio que hemos realizado, no nos es posible generalizar. De tal modo, solo podemos afirmar, que se ha logrado institucionalizar el cambio y existen reglas y rutinas en las organizaciones, de uso frecuente, que garantizan dicha institucionalización. Asimismo, debemos destacar que, no se han identificado inconsistencias entre los valores impuestos por el nuevo sistema y los valores anteriores en ninguno de los casos, facilitando así el proceso de interiorización y posterior institucionalización (Siti-Nabiha y Scapens, 2005).

V. BIBLIOGRAFÍA

- ACEMOGLU, D. (2002). Directed technical change. *Review of Economic Studies* 69(241), 781-809.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998). *El marco de la contabilidad de gestión, Documento Nro.1 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- (1998). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Documento Nro.16 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- AUZAIR, S. & LANGFIELD-SMITH, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle strategy on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research* 16(4), 399.
- BAKER, C. R. & BETTNER, M. S. (1997). Interpretative and Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting* 8, 293-310.
- BARLEY, S. R. & TOLBERT, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies* 18(1), 93-117.
- BRIGNALL, S. & MODELL, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research* 11, 281-306.

- BURNS, J. (1993). China's administrative reforms for a market economy. *Public Administration & Development* 13(4), 345-360.
- BURNS, J. & SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 3-25.
- BURNS, J., HOPPER, T., & YAZDIFAR, H. (2004). Management Accounting Education and Training: putting management in and taking accounting out. *Qualitative Research in Accounting and Management* 1(1), 1.
- BUSCO, C. (2003). Growing global by acquisitions: The role of measurement as GE met Italy. *Business Horizons* 46(1), 37-45.
- BUSCO, C., FRIGO, M. L., GIOVANNONI, E., RICCABONI, A., & SCAPENS, R. W. (2005). Beyond Compliance: Why integrated Governance Matters Today. *Strategic Finance* 87(2), 34-43.
- (2006). Integrating Global Organizations Trough Performance Measurement Systems. *Strategic Finance* 87(7), 30-35.
- BUSCO, C., RICCABONI, A., & SCAPENS, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research* 17(1), 11.
- BUSCO, C., QUATTRONE, P., & RICCABONI, A. (2007). Management Accounting Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research* 18, 125-149.
- CARMONA, S., EZZAMEL, M., & GUTIERREZ, F. (1999). Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society* 22(5), 411-446.
- CARRUTHERS, B. G. (1995). Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* 20(4), 313-328.
- CASTELLÓ, E., GIRALT, S., & LIZCANO, J. (2005). Los sistemas de gestión en las empresas de transporte de mercancías por carretera: implantación de un sistema de costes ABC. *Estudios de Economía y Empresa* 3(setiembre), 53-76.
- CAVALLUZO, K. S., ITTNER, C. D., & LARCKER, D. F. (1998). Competition, efficiency, and cost allocation in government agencies: Evidence on the Federal Reserve System. *Journal of Accounting Research* 36(1), 1-32.
- CAVALLUZO, K. S. & ITTNER, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society* 29(3-4), 243.
- CHANG, S. (1978). Production function and capacity utilization of the port of Mobile. *Maritime Policy and Management* 5, 297-305.
- CHILD, J. (1984). Organization, a guide to problems and practices. *Harper & Row, Publishers* Segunda Edición. Primera Edición de 1977.
- COAD, A. & CULLEN, J. (2006). Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* 17(4), 342.
- COBB, I., HELLIAR, C., & INNES, J. (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research* 6, 155-175.
- COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W., & MICHELMAN, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society* 18(1), 65-80.
- COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W., HEIAN, J. B., & SAMUEL, S. (1998). The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly* 43(2), 293-327.
- CRUSEY, K. (2006). Proyectos de puerto asiáticos. *International Financial Law Review*, 1-10.
- CUADRADO, M., FRASQUET, M., & CERVERA, A. (2004). Benchmarking the port services: a customer oriented proposal. *Benchmarking* 11(3), 320-330.
- DENT, J. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 8, 705-732.

- DIMAGGIO, P. & POWELL, W. W. (1991). Introduction. In *The new institutionalism in organizational* (Eds P. DiMaggio & W. W. Powell), pp. 1-38. Chicago: University of Chicago Press.
- ESCOBAR PÉREZ, B. & LOBO GALLARDO, A. (1999). Tendencias metodológicas en la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* IV Jornadas de Contabilidad de Costes y de Gestión en Castellón en noviembre de 1998 y al *II International Workshop on Organisation of the Future in the Information Society: Managing Change, Human Resources and Structure*, celebrado en Cádiz en mayo de 1999).
- ESCOBAR PÉREZ, B. & GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J. M. (2002). EL PROCESO DE CAMBIO ORGANIZATIVO INDUCIDO POR LA REINGENIERÍA DE PROCESOS DE NEGOCIO: PERSPECTIVA DESDE LA CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*.
- EZZAMEL, M., SMITH, J. A., & MORRIS, J. (2005). Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. *The British Accounting Review* 37(4), 415.
- EZZAMEL, M., HYNDMAN, N., JOHNSEN, A., LAPSLEY, I., & PALLOT, J. (2007). Experiencing institutionalization: the development of new budgets in the UK devolved bodies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20(1), 11.
- GEIGER, D. R. & ITTNER, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society* 21(6), 549-558.
- GIDDENS, A. (1984). *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press.
- HOPPER, T. & QUATTRONE, P. (2005). A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society* 30(7-8), 735.
- HOPWOOD, G. (1987). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society* 12(3), 207-214.
- HUMPHREY, C. & SCAPENS, R. W. (1992). *Theories and Case Studies: Limitation or Liberation*. Manchester. Gran Bretaña.: Working Paper 92/4. University of Manchester.
- JARA-DÍAZ, S., TOVAR DE LA FÉ, B., & TRUJILLO, L. (2005). Multioutput analysis of cargo handling firms: An application to a Spanish port. *Transportation* 32(3), 275-291.
- KAPLAN, R. S. (1991). New systems for measurement and control. *Engineering Economist* 36(3), 201-218.
- KEONE, B. A. S. (2006). Situated human agency, institutional entrepreneurship and institutional change. *Journal of Organizational Management* 19(3), 365.
- L'ORANGE, T. W. (2002). *Ports Costs 2002*. Denmark: BIMCO.
- LECA, B. & NACCACHE, P. (2006). A Critical Realist Approach To Institutional Entrepreneurship. *Organization* 13(5), 627-662.
- LLEWELLYN, S. (1994). Managing the boundary: how accounting is implicated in maintaining the organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7(4), 4-23.
- LUEZAS ALVARADO, J. (1997). Modelos de respuesta estratégica a los cambios en el entorno : los puertos de Barcelona, Valencia y Algeciras. *Tesis Doctoral*.
- MARKUS, M. L. & GELINAS JR, U. J. (2006). Comparing the Standards Lens with Other Perspectives in IS Innovations: The Case of CPFR. *International Journal of IT Standards & Standardization Research* 4(1), 24-42.
- MARRIOTT, N. & MARRIOTT, P. (2000). Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research* (11), 475-492.
- MERCHANDT, K. A. (1985). Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organizations and Society* 10(1), 67-85.
- MILLER, D. (1993). The architecture of simplicity. *Academy of Management Review* 8, 116-138.
- NELSON, R. R. & WINTER, S. G. (1982). An Evolutionary Theory of Economic Change. *Harvard University Press*.

- NELSON, R. R., WINTER, S. G., BECKER, M. C., & LAZARIC, N. (2005). Applying organizational routines in understanding organizational change. *Industrial and Corporate Change* 14(5), 775-791.
- NOR-AZIAH, A. K. & SCAPENS, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research* 18, 209-247.
- RIBEIRO, J. & SCAPENS, R. W. (2004). Power, institutionalism, ERP systems and resistance to management accounting: a case study. *Presentation at the Annual Congress of the European Accounting Association Czech Republic*(Prague).
- SÁNCHEZ, R., HOFFMAN, J., MICCO, A., PIZZOLITTO, G., SGUT, M., & WILMSMEIER, G. (2003). Puerto, la eficiencia y el comercio internacional: la eficiencia de un puerto como factor determinante de costes de transporte marítimos. *Maritime Economics & Logistics* Tomo 5(Nro.2), 199.
- SÁNCHEZ, R. (2004). Puertos y transporte marítimo en América Latina y el Caribe: un análisis de su desempeño reciente. *Publicaciones de las Naciones Unidas, CEPAL Serie recursos naturales e infraestructura*(82), 1-74.
- SCAPENS, R. W. & ROBERTS, J. (1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research* 4(1), 1-33.
- SCAPENS, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research* 5, 301-321.
- (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38(1), 1-30.
- (2007). Seeking the Relevance of Interpretive Research: A Contribution to the Polyphonic Debate. *Critical Perspectives on Accounting* doi:10.1016(j.cpa.2007.02.006), 1-9.
- SCHEIN, E. (1999). *The corporate culture survival guide: Sense and nonsense about culture change*. San Francisco: Jossey-Bass.
- SIMON, H. A. (1955). A behavioural model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics* (69), 99-118.
- (1957). *Administrative Behavior*. New York, Free Press.
- (1959). Theories of decision making in economic and behavioural sciences. *American Economic Review* 49(2), 253-283.
- (1979). Rational decision making in business organizations. *American Economic Review* 69(4), 493-513.
- SITI-NABIHA, A. K. & SCAPENS, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (1), 44-30.
- SOIN, K., SEAL, W., & CULLEN, J. (2002). ABC and organizational change: An institutional perspective. *Management Accounting Research* 13(2), 249.
- SUÁREZ BURGUET, C. (2007). Los Costes de transporte en la teoría del comercio internacional. Modelos y aplicaciones. *Comercio Internacional y Costes de Transporte* Enero-Febrero 2007(834), 7-22.
- TALLEY, W. K. (2005). An Economic Theory of the Port. *Working Paper: Maritime Institute, Department of Economics Old Dominion University* .
- THRANE, S. (2007). The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic inter-organisational systems. *Management Accounting Research* doi:10.1016(j.mar.2007.03.004), 1-25.
- VAIVIO, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research* 10, 409-437.
- VAN NIEKERK, H. C. (2005). Port Reform and Concessioning in Developing Countries. *Maritime Economics & Logistics* Tomo 7(Nro.2), 141.
- VÁMOSI, T. S. (2005). Management accounting and accountability in a new reality of everyday life. *The British Accounting Review* 37, 443-470.
- WALKER, M. (1998). Management accounting and the economics of internal organization. *Management Accounting Research* 9(1), 21-30.

- WIESENDAGER, B. (1994). Profitable pointiers from non-profits. *Journal of Business Strategy* (vol.15), 32-39.
- WILLIAMSON, O. E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A study in the Economics of Internal Organization*. Free Press, New York, NY.
- (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. Free Press, New York, NY.
- WILMSMEIER, G., MÁRQUEZ, L., MARTÍNEZ, I., & PÉREZ, E. (2007). Determinantes de los costes de transporte marítimos. El caso de las exportaciones españolas. *Comercio Internacional y Costes de Transporte* Enero-Febrero(834), 79-93.
- YIN, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. London: Sage Publications.