

# LA PROBLEMÁTICA DEL “CAMBIO” EN LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE LAS EMPRESAS

*Vicente Serra Salvador*

*Catedrático de Contabilidad. Universidad de Valencia*

## RESUMEN

La Contabilidad de Gestión (CG) está experimentando profundos cambios. El aspecto fundamental examinado en este artículo es la problemática de la implantación (cambio) en los sistemas de información para la gestión en las empresas. ¿Cuáles son las razones de su éxito o fracaso? Desde un punto de vista clásico es posible valorar la bondad intrínseca del sistema de CG, también es posible aproximarse mediante la teoría estructural de la contingencia (es el entorno -tecnología / ambiente- el que condiciona el sistema de CG) o mediante la teoría institucional que analiza el cambio en CG como un proceso social sometido a la influencia de personas y grupos.

Bajo la teoría institucional, que se utiliza en este trabajo, existen conceptos importantes que ayudan a comprender como cambia la CG en una empresa: Son los conceptos de Reglas y Rutinas por una parte, así como de Institución y Acción, por otra. La acumulación y repetición de las acciones puede modificar las reglas-rutinas e incluso puede crear, con el paso del tiempo nuevos valores institucionales. Este es un proceso continuo, no determinista, sujeto a interacciones desde el ámbito institucional al ámbito de las acciones, y viceversa, que puede adoptar una forma evolucionaria o revolucionaria.

**PALABRAS CLAVE:** Contabilidad de gestión, Sistemas de información, Cambio, Institución, Reglas, Rutinas.

## ABSTRACT

Management Accounting (MA) is suffering deep changes. The main aspect examined in this article is the implementation problem (change) in the information systems. Which are the reasons of their success or failure? From a classic point of view it is possible to value the intrinsic kindness of a MA system, it is also possible to approach by means of the structural theory of the contingency (it is the environment / technology which conditions the MA system) or by means of the institutional theory that analyzes the MA change like a social process influenced by people and groups.

Under the institutional theory, there are important concepts which help you to understand how the MA changes in a company: Rules and Routines, as well as Institution and Action. The accumulation and repetition of the actions can modify the rule-routines and it can even create, over longer periods of time, new institutional values. This is a continuous process, not determined, subject to interactions from the institutional environment to the environment of the actions, and vice versa that can adopt an evolutionary or revolutionary form.

**KEY WORDS:** Management accounting, Information systems, Change, Institution, Rules, Routines.

## 1. INTRODUCCIÓN

El concepto de “cambio” está vinculado a la Contabilidad de Gestión (CG), en particular desde que en los años 80 se ponen de manifiesto las insuficiencias de la CG utilizada en ese momento por las empresas para dar respuesta a los cambios del entorno tecnológico y económico, y también posteriormente a la “nueva economía” y como consecuencia de todo ello la creciente competitividad y la necesidad de desarrollar una dimensión estratégica de la gestión.

La preocupación por el *cambio en CG* bajo las diversas perspectivas que se comentarán en este trabajo se ha convertido en un aspecto de interés tanto para académicos como profesionales, de forma que son cada vez más los estudios que abordan esta cuestión desde un punto de vista conceptual o desde la problemática que para una organización tiene la puesta en marcha de un nuevo modelo de costes (basado en actividades, por ejemplo) o mecanismos de información y control (como el cuadro de mando integral). Sin embargo, no basta con justificar la superioridad teórica de un modelo de cálculo de costes o control de gestión, ya que esos mismos modelos o herramientas tienen éxito en unas organizaciones y sin embargo su implantación fracasa en otras.

Indagar, desde un punto de vista conceptual, por qué culminan con éxito los procesos de cambio de la C.G. en algunas empresas, mientras que en otras son difíciles de abordar o están abocados al fracaso, es el objetivo fundamental que se propone este artículo, utilizando para ello entre otros enfoques posibles, el que se denomina “institucional”.

En Europa se constituyó en 1999 un grupo de trabajo: ENROAC (European Network for Research on Organisational and Accounting Change) para ocuparse de este tema. Hasta la fecha se han organizado cuatro reuniones internacionales, habiéndose publicado algunos de los artículos más relevantes en la revista *Management Accounting Research*<sup>1</sup>.

Insistimos en que el propósito de este artículo es exponer algunos de los conceptos más significativos en el estudio sistemático de la problemática del *cambio en Contabilidad de Gestión*. Obsérvese que por Contabilidad de Gestión no solamente nos estamos refiriendo a los modelos analíticos (teóricos) de la actividad empresarial, que permiten el cálculo de los costes, el seguimiento de la creación de valor y el control de la eficiencia productiva, sino que al estudiar el cambio en CG nos ocupamos de las transformaciones en los sistemas de información (reales) que existen en las empresas, sujetos al comportamiento de las personas dentro y de las estructuras organizativas.

## 2. MANIFESTACIÓN DE LOS CAMBIOS EN LA CG

### 2.1 La posición del contable

Aunque ya hemos mencionado el cambio hacia los nuevos modelos de costes y control, no se trata solamente de la aparición de estos nuevos instrumentos, sino de la misma posición que ha pasado a ocupar la CG en la gestión de los negocios. Mientras que el tratamiento de una enorme cantidad de datos se puede hacer con rapidez mediante la Tecnología de la Información, generalmente de una forma centralizada, la CG se estructura de una forma cada vez más descentralizada para llegar a todos los que toman decisiones sobre el negocio. Podemos decir que hay un desplazamiento de la CG desde los “puramente contables” a los “gestores del negocio”. Un ejemplo podría ser, el diseño y la gestión del presupuesto de un departamento que se concibe cada vez más como una tarea activa del responsable del departamento, frente a la pasividad del mero receptor de informes sobre desviaciones.



<sup>1</sup> El número 12 de M.A.R., correspondiente al cuarto trimestre de 2001, es un número monográfico dedicado a “Management Accounting change”.

El papel del contable de gestión (controller) se ha desplazado hacia una figura de apoyo al negocio o “consultor interno”, implicado en cuestiones de estrategia y la puesta en marcha de nuevos sistemas de información.

Otra manifestación de la nueva perspectiva de la CG son los propios programas de las organizaciones de profesionales de la CG (por ejemplo, CIMA, IMA) que ponen de manifiesto la necesidad de acompañar la Contabilidad con la Gestión. Igualmente, es acuciante en la enseñanza universitaria, la integración de la contabilidad con la gestión de los negocios, con el fin de superar la crisis en la demanda de materias o especialidades puramente contables. Esta tendencia se aprecia en algunos de los manuales más recientes sobre Contabilidad de Gestión.

## **2.2 El análisis del éxito de las nuevas herramientas de gestión**

¿Por qué fracasa la introducción de ciertos cambios en CG (implantación de nuevos sistemas de información)? Además de observar las características intrínsecas del modelo a implantar, por ejemplo, un modelo de C.G. de la Fase III o IV<sup>2</sup>, en la clasificación de Kaplan y Cooper (1999), es posible ampliar la perspectiva examinando determinados aspectos del entorno o analizando las características de la organización. A continuación nos ocupamos, muy brevemente, de los rasgos diferenciadores de cada enfoque.

El primero es el denominado “pensamiento neoclásico”, que juzga superiores y merecedores de éxito a los sistemas de CG mejor diseñados e implantados. Se pone el énfasis en la identificación y asignación de costes de acuerdo con unos modelos que suponen la racionalidad de los decisores, los cuales disponen de toda la información bajo condiciones de máxima certeza. Se trataría de analizar el impacto que los cambios en los sistemas de información contable tendrían sobre la organización al disminuir los costes internos de transacción, que se producen como consecuencia de la separación entre la propiedad y la dirección de los negocios. Una amplia referencia sobre los enfoques derivados del pensamiento neoclásico puede verse en Escobar y Lobo (2002)

Frente al planteamiento universalista del enfoque anterior, se puede abordar la cuestión del éxito o fracaso en los sistemas de CG de las empresas a través de la llamada “teoría estructural de la contingencia”, cuyo enunciado principal es que no existe una única forma de gestionar y configurar las organizaciones que sea la mejor, ya que depende del entorno en el cual se desenvuelvan. La estructura y funcionamiento de la organización dependen de la tecnología, estrategia, tamaño, edad y otros factores externos (Pfeffer, 1987). Que exista un acoplamiento entre las variables estructurales y las ambientales / tecnológicas es una condición necesaria, aunque no suficiente, para que el “rendimiento organizativo” aumente (Scott, 1987). Los estudios que siguen este enfoque aplican métodos de carácter estadístico a un grupo seleccionado de empresas analizando los valores que durante un determinado periodo de tiempo para tratar de determinar que factores influyen sobre la variable dependiente, que es normalmente la estructura del sistema de información contable. Entre los trabajos que siguen esta línea de investigación encontramos a Amat, Carmona y Roberts (1994) y Gimeno y López (1999).

Frente a este análisis global, que implica que los mismos factores ambientales / tecnológicos tienen el mismo efecto sobre todas las empresas, hay críticas que apuntan hacia la necesidad de abordar estudios de casos particulares de empresas.

En esta línea se sitúa la “teoría institucional”, que es en la que nos centramos en este artículo, como una corriente interpretativa en la CG, que trata de explicar la compleja realidad empresarial. Se considera que el funcionamiento de la CG no es neutro, sino que la acción (comportamiento) de las personas mediante su trabajo en las organizaciones hace que la información esté influenciada por los

---

<sup>2</sup> Kaplan y Cooper sostienen que el paso de un modelo tipo II a otro de tipo IV, en el que existe una total integración de los sistemas de información contable externo e interno, está abocado al fracaso, si previamente la empresa no implanta un modelo tipo III.

intereses de los individuos, de los grupos y de la propia organización (Miller, 1994). La realidad presentada a través de datos no es algo objetivo, sino que puede estar configurada de acuerdo con determinados intereses. En este análisis cabe introducir incluso dimensiones políticas, sociales y culturales (Scapens, 1994). Analizar el caso de una empresa implica un trabajo de campo intensivo, puesto que se trata de estudiar al mayor número de personas / grupos, utilizando métodos cualitativos.

Situarse en el marco institucional significa asumir que la implantación y desarrollo de la CG encierra unos valores implícitos, de forma que puede ser un instrumento de poder y no siempre está presente la racionalidad. El cambio en CG es un proceso social que debe ser investigado si se quiere comprender su papel en las organizaciones.

Los aspectos esenciales de los planteamientos anteriores quedan sintetizados en el cuadro 1.

<b>Enfoque neoclásico</b>	Es posible determinar el mejor Sistema de CG para cualquier organización, teniendo en cuenta el coste / beneficio de la información.
<b>Teoría estructural de la contingencia</b>	El entorno (tecnología / ambiente) influye (condiciona) la estructura del Sistema de CG
<b>Teoría institucional</b>	El cambio en CG es un proceso social, no siempre racional. El Sistema de CG es un instrumento de poder.

**Cuadro 1**

### **3. PERSPECTIVAS DE ANÁLISIS DEL CAMBIO EN CG**

Antes de abordar los conceptos sobre el cambio bajo el enfoque de la teoría institucional, y para introducir cuestiones próximas a la misma, es interesante exponer diversas perspectivas para analizar el *cambio en CG*, y en este sentido seguiremos a Burns y Vaivio (2001). Se trata, en primer lugar, de hacer unas reflexiones sobre la propia existencia del fenómeno del cambio, y nuestra capacidad para captarlo. También sobre la forma, controlada o incontrolada, en que se produce el cambio organizacional, y por último indagar sobre las diferentes formas en que se gestiona el mismo. Estas cuestiones se abordan en los tres siguientes epígrafes.

#### **3.1 Naturaleza epistemológica del cambio.**

Indagar sobre *la naturaleza epistemológica del cambio* es indagar sobre *la propia existencia del fenómeno*. ¿Existe realmente un cambio sustancial (en el modelo de costes o de control de gestión) o más bien se trata de un cambio aparente coaligado con fuertes intereses comerciales? Algunos defienden que los aspectos esenciales de los sistemas de CG, e incluso de su aplicación, no ha cambiado (Malmi, 1997). Así pues, habría que distinguir entre declarar que ha habido un cambio en un sistema de información y la evidencia empírica de tal fenómeno.

Otra cuestión es la relación entre *cambio y progreso o retroceso*. Normalmente, se presenta el cambio en CG como un hecho positivo que mejora la posición y las expectativas del negocio. Sin embargo, también existe la constatación de que la introducción de cambios en la CG puede crear problemas y confusión en la empresa, existiendo experiencias y trabajos que constatan esas consecuencias indeseables (Ezzamel, 1994)

¿Puede ser analizado el cambio como un hecho diferenciado observable o más bien se trata de un proceso organizacional continuo, con múltiples vínculos con el contexto económico e institucional? (Granlund, M. 2001)

Por último, podríamos plantearnos si se trata de un fenómeno de ruptura (revolucionario) con un fuerte impacto en la organización, cuyo estudio requeriría una captación intensiva de datos durante el lapso de tiempo en que se produce la ruptura, o se corresponde más bien con un desarrollo,

evolución y mejora de los sistemas previamente existentes, que necesariamente conlleva un análisis mucho más prolongado en el tiempo (Scapens, 1994).

Las preguntas fundamentales sobre los aspectos epistemológicos, se sintetizan en el cuadro 2.

<b>Aspectos epistemológicos: ¿Qué es el cambio?</b>	
¿Existe realmente el cambio?	¿Es aparente el cambio?
¿Produce progreso el cambio?	¿Provoca un retroceso el cambio?
¿Es un hecho observable el cambio?	¿Se manifiesta el cambio como un proceso organizacional continuo?
¿Es un fenómeno de ruptura?	¿Es un fenómeno de evolución?

**Cuadro 2**

### 3.2 La lógica del cambio

Indagar en la *lógica del cambio* implica comprender *cómo se produce*. Generalmente se acepta que el cambio es un proceso que ocurre en una entidad de una *manera formalizada*, o sea de acuerdo con un *plan intencionado*, que dirige el proceso hacia ciertos objetivos y trata de superar los obstáculos. Hablamos, por tanto, de una actuación sistemática con un esquema ordenado y procedimientos consensuados.

No obstante, también cabe plantear que ocurren cambios en la CG de entidades sin planes racionales para llevarlos a cabo. Cualquier organización está sujeta a influencias imprevistas y sufre modificaciones inesperadas. Esto permite considerar también el cambio como un *fenómeno no intencionado* que contiene elementos no planificados (Malmi, 1999). Por ejemplo, las modas de instrumentos de CG pueden aparecer en la actuación de algunos agentes de la organización, y posteriormente ser transmitidas al resto. Por ello es posible hablar también de un *cambio no sistemático e impredecible*, que surge cuando hay objetivos ambiguos, incidentes imprevistos y fases de desarrollo que se apartan de los planes originales.

¿Sigue el cambio en CG una *lógica funcional*? Esto es, se supone que el cambio es favorable y acorde con la racionalidad económica de una organización, de forma que aunque se presenten problemas, éstos son técnicos y por tanto una buena puesta en marcha los puede resolver. Se presupone, en este caso, un total transparencia en los agentes de la organización de manera que siempre son sinceros en sus manifestaciones (dicen lo que piensan y piensan lo que dicen).

Frente al planteamiento anterior, el cambio puede ser concebido como una *actividad política*, en el sentido de que dicho cambio en CG no está consensuado por todos y no es una actividad neutral. Los objetivos establecidos públicamente pueden encerrar otros ocultos. Es posible que existan intereses coincidentes entre los distintos grupos, pero también que haya colisión de intereses, de forma que surgen alianzas entre los agentes de la organización (Markus y Pferffer, 1983). Pueden aparecer resistencias en diferentes formas, que no tienen necesariamente que manifestarse de una forma abierta. Los cambios en la CG de una entidad (por ejemplo, el énfasis en medidas no financieras o la implementación de sistemas de información integrados) pueden afectar a la posición actual y las posibilidades de promoción de determinados agentes (directivos) de la organización.

Las posiciones esenciales sobre cómo se produce el cambio, aparecen expuestas en el cuadro 3.

<b>¿Cómo se produce el cambio?</b>	
¿Se produce de una manera formalizada?	¿Se produce de una forma no intencionada?
¿Sigue una lógica funcional?	¿Es una actividad política?

**Cuadro 3**

### 3.3 La administración (gestión) del cambio.

Un tercer aspecto a considerar es la *administración o gestión del propio cambio*. El cambio en CG puede ser impulsado y dirigido *de una forma centralizada*, lo cual significa que el equipo de alta dirección tiene el papel fundamental, y el resto de los directivos desempeñan sólo un papel secundario de apoyo a la puesta en marcha. Pero el cambio también puede ser contemplado como una *actividad local* cuando la estructura organizacional es descentralizada. En estos casos, los procesos contables (rutinas) de la CG se configuran como resultado de las innovaciones y prácticas llevadas a cabo en la sección o departamento en cuestión.

¿Cómo conecta la administración del cambio con la cultura organizacional? Se puede considerar que el cambio en la CG no es un hecho relevante desde la perspectiva del cambio organizacional, y por tanto adopta un *papel pasivo* y de adaptación a la organización. Pero, por otra parte, se puede ver a la CG como un elemento que adopta un *papel activo* y transformador del conjunto de valores y maneras de actuar en la organización.

Desde el punto de vista de la difusión del conocimiento que implica la CG, se puede plantear que frente a la “concentración del conocimiento” en unos pocos especialistas, se tiende a la “dispersión del conocimiento” en toda la organización (Ahrens, 1996). Normalmente el cambio en la CG implica una redefinición del papel del controller puesto que los expertos deben estar más cerca del ámbito de las operaciones. Desde el responsable del diseño del producto al equipo de ventas deben estar familiarizados con ciertos conocimientos básicos de CG

Los acontecimientos básicos que pueden ocurrir en una organización cuando se gestiona el cambio se exponen en el cuadro 4.

¿Cómo se gestiona el cambio?	
¿Está dirigido centralizadamente?	¿Constituye una actividad local?
¿Tiene un papel pasivo en los cambios de la organización?	¿Adopta un papel activo que transforma la organización?
¿Está concentrado el conocimiento en unos pocos especialistas?	¿Se dispersa el conocimiento a través de toda la organización?

**Cuadro 4**

## 4. CONCEPTOS SOBRE “CAMBIO EN LA CG” BAJO UNA TEORÍA INSTITUCIONAL.

Cuando se quiere estudiar el cambio en la CG como un proceso, es preciso establecer algunos conceptos que permitan entender como evolucionan las prácticas contables a lo largo del tiempo. Siguiendo a Burns y Scapens (2000), *la CG bajo la teoría institucional se concibe como un conjunto de prácticas o rutinas<sup>3</sup> que responden a las formas aceptadas de pensar y actuar en una organización*. Esas prácticas están configuradas por la institución en la que existen, pero a su vez, también son dichas prácticas las que influyen en la institución.

El concepto de *institución* se entiende en este caso como la forma de pensamiento o acción que prevalece y permanece a través de los hábitos de un grupo o las costumbres de las personas que actúan en una entidad (Hamilton, 1932). Así pues, las instituciones evolucionan a través de los procesos de actuación (rutinas) de la actividad humana. Se podría decir que al igual que un “hábito” es lo que acostumbra a hacer una persona, una “*rutina*” es la forma usual en que un grupo hace las cosas.

El estudio del cambio en CG bajo la teoría institucional consiste plantearse de qué forma, cómo y porqué, evolucionan los procesos de actuación de la actividad humana (prácticas y rutinas)

<sup>3</sup> El termino “rutina” aquí esta desprovisto de cualquier connotación negativa, y quiere expresar simplemente “la forma usual y normal en que se hacen las cosas”.

relacionados con los sistemas de información interna en las empresas. Los epígrafes 4.1 y 4.2 tratan de conceptualizar las piezas o elementos básicos de los procesos de actuación humana que deberían ser considerados para explicar cómo se produce el cambio, que genéricamente vimos en el epígrafe 3.2. El epígrafe 4.3, por otra parte, trata de esbozar algunos aspectos que parecen esenciales sobre cómo se gestiona el cambio, cuestión que globalmente vimos en el epígrafe 3.3.

#### 4.1 Reglas y rutinas

El concepto de “regla” está vinculado al de “rutina”. Las *reglas* son la manera, formalmente reconocida, en que hay que hacer las cosas. Las acciones de los individuos deben de ser coherentes con las reglas, pero la actuación cotidiana de los individuos se basa también en su “conocimiento tácito”, adquirido a través de la reflexión en la actividad diaria. La combinación de “reglas” y “conocimiento tácito” da lugar a las rutinas, esto es la forma en que realmente se hacen las cosas ( Figura 1).

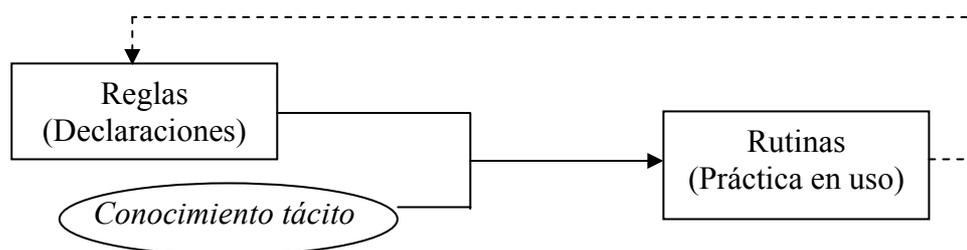


Figura 1

Las reglas pueden estar formalizadas en manuales de procedimientos, que son las “declaraciones” de cómo hay que actuar. En muchos casos, las reglas se imponen al adoptar nuevos sistemas de información. Generalmente estos nuevos sistemas surgen del deseo de “cambio / mejora” que nace de la voluntad de la alta dirección, o viene impuesto como resultado de un proceso de fusión o adquisición de empresas. Las nuevas reglas, consecuencia de estos acontecimientos, se aplican generalmente con modificaciones, ya sean estas conscientes (generalmente por resistencia al cambio) o inconscientes (cuando las reglas son malinterpretadas o no son suficientemente explicativas de la situación que tratan de regular). Esta “aplicación” de las reglas conduce a las rutinas que tienen continuidad en el tiempo y pasan de unos miembros de la organización a otros. Las rutinas son, son por tanto, los procedimientos en uso en una organización.

Las reglas se modifican (innovan) a intervalos, en momentos determinados del tiempo como consecuencia de fuerzas internas o externas, mientras que las rutinas cambian (o pueden cambiar) constantemente, y por tanto tienen un potencial de cambio acumulativo permanente.

#### 4.2 Acciones e instituciones

Se define *Institución* (Hamilton, 1932) como “la forma de pensamiento o acción que prevalece y permanece a través de los hábitos de un grupo o las costumbres de la gente de una entidad”. En esta definición, aparecen los conceptos de *sistema* y *estructura* que utiliza Anthony Giddens (1984) en su teoría de la estructuración social. Una Institución es un sistema estructurado de valores y acciones. El *Sistema* está formado por los “pensamientos y acciones que prevalecen y permanecen”, mientras que la *estructura* es “el afianzamiento de los hábitos y costumbres”.

Las instituciones, bajo esta concepción, definen las pautas del comportamiento esperado de un determinado grupo humano, lo cual da por supuesta una determinada forma de entender y hacer las cosas. Es posible conectar los conceptos examinados, tal y como se presentan (figura 2) en el esquema<sup>4</sup> de Barley y Tolbert (1997) sobre el proceso de institucionalización:

<sup>4</sup> Se presenta la versión modificada por Burns y Scapens (2000) del esquema de Barley y Tolbert (1997) ajustado al contexto de los cambios en la CG, e incluyendo por tanto los conceptos de reglas y rutinas.

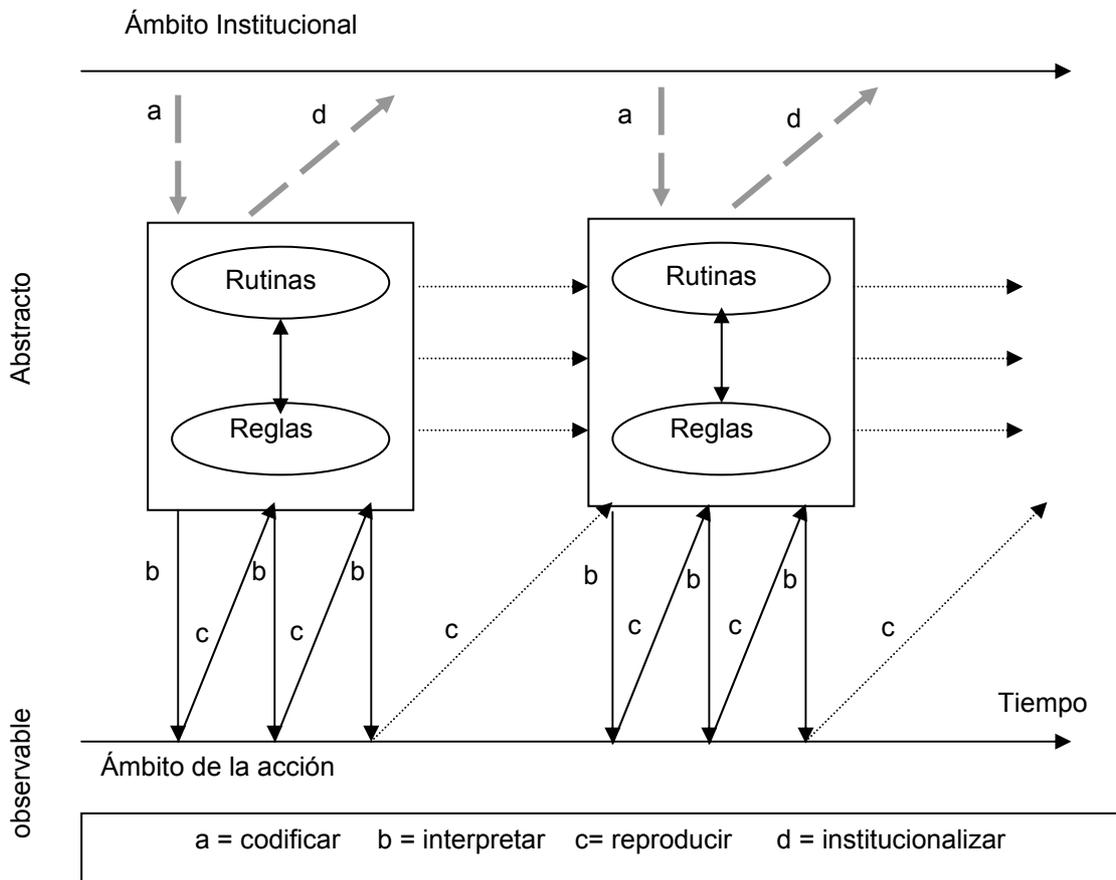


Figura 2

Las Instituciones configuran las acciones sincrónicamente, o sea en un momento determinado del tiempo, mientras que las acciones influyen / modifican a las Instituciones diacrónicamente, esto es a través de la influencia acumulativa en el tiempo. Los cambios institucionales necesitan un largo periodo de tiempo para llevarse a cabo.

En el esquema anterior, el primer proceso (vector a) representa la codificación de los principios institucionales en reglas-rutinas. Como ya se ha dicho, las rutinas existentes incorporan los principios institucionales y configuran nuevas reglas, que a su vez conducirán a formar o reformar las rutinas que existen.

El segundo proceso (vector b) implica la actuación de las personas que interpretan las reglas-rutinas. La interpretación es consecuencia de la reflexión y de la aplicación del conocimiento tácito. Las reglas y rutinas puede ser objeto de resistencia, especialmente cuando desafían a los valores y significados existentes y las personas disponen de suficiente poder para intervenir en este proceso. Ahora bien, cuando no hay “cambios externos” (avances en tecnología, o crisis de control) las rutinas se hacen resistentes al cambio, aunque a largo plazo siempre existe cambio.

El tercer proceso (vector c) ocurre como consecuencia del comportamiento repetido que supone reproducir las rutinas una y otra vez. Esta reproducción supone la introducción, consciente o inconscientemente, de cambios. El cambio consciente ocurre cuando los que actúan son capaces de reunir los recursos y racionalidad para cuestionar las reglas y rutinas existentes. También existe un cambio inconsciente o no intencionado que ocurre en ausencia de los sistemas de supervisión o control de las rutinas, cuando las reglas-rutinas no son suficientemente comprendidas o aceptadas por las personas que las ejecutan.

El cuarto proceso (vector d) expresa la institucionalización de las reglas-rutinas llevadas a cabo. Ello implica dissociar las pautas de comportamiento de las circunstancias históricas, de forma que las reglas-rutinas adquieren calidad normativa, llegan a ser la forma incuestionable de cómo hacer las

cosas, quedando desdibujada su relación con los intereses de las diferentes personas o grupos que han actuado en su institucionalización.

Cuanto más aceptada sea la institución será más resistente al cambio, ya que estará más estructurada en el sentido de que las asunciones básicas estarán muy afianzadas en todo el personal e influirán más en la acción. El concepto de “institución” es incluso más abstracto que el de reglas y rutinas, y únicamente existe en el conocimiento de los individuos y grupos.

El proceso expuesto no debe ser entendido de una forma determinista, es un proceso siempre en marcha en el que las nuevas reglas – rutinas están influenciadas tanto por la codificación de la estructura de la institución como por la ejecución repetida de las rutinas

Las reglas, rutinas e instituciones son conceptos abstractos, no observables y por tanto no medibles, que se proponen como elementos de análisis que faciliten comprender los procesos complejos que implican los cambios en CG. Permiten comprender las “acciones” que sí son observables. También las “reglas” lo son en la medida en que se concreten en manuales de procedimiento.

### **4.3 Cambio evolucionario y revolucionario en la implantación de la CG.**

Cuando el cambio en CG es consistente con las instituciones y las rutinas que ya existen es más fácil de llevar a cabo que cuando hay enfrentamiento con las mismas. En el primer caso, hablamos de un cambio evolucionario y en el segundo de cambio revolucionario.

Un proceso de *cambio evolucionario* no siempre desemboca en el sistema de CG teóricamente concebido. Aunque la selección de ese nuevo sistema haya sido racional, en el sentido de buscar la eficiencia económica, hay que contar con influencias externas (por ejemplo, recomendaciones de organismos profesionales, modas en la gestión, la propia procedencia del equipo de dirección que gestiona el cambio, etc.), que provocan que no se configure como la solución teóricamente óptima, pero sí que se llegue a una solución satisfactoria y razonable. La implantación del nuevo sistema de CG, también se ve influida internamente por su desarrollo de la complejidad propia del proceso de cambio (ámbito institucional  $\leftarrow \rightarrow$  ámbito de la acción) ya comentados.

El cambio evolucionario (Nelson, 1995) se consigue a través de

- (1) Un *periodo prolongado de tiempo* que crea un nuevo contexto teniendo en cuenta
- (2) *Fuerzas sistemáticas*, como la selección del nuevo sistema, y *fuerzas preexistentes*, como el mantenimiento de ciertos métodos y rutinas aceptables y compatibles con el nuevo sistema, todo ello con
- (3) La *inercia* que proporciona continuidad en el tiempo.

El cambio es *revolucionario* cuando implica un cambio radical en las rutinas existentes, pero sobre todo porque desafía a las instituciones existentes. Un cambio de este tipo implica vencer fuertes resistencias, y normalmente sólo será posible cuando haya un fuerte cambio externo (por ejemplo, control de la empresa al incorporarse a un nuevo grupo, recesión económica, etc.).

Es posible clasificar tres tipos de “resistencia al cambio”:

1. Una resistencia abierta y formal debida a intereses personales o de grupo que compiten en el nuevo sistema de CG.
2. Resistencia debida a la falta de capacidad, conocimiento y experiencia, para afrontar el cambio.
3. Resistencia debida a la “lealtad mental” a las formas establecidas de pensar y hacer, existentes en las rutinas e instituciones previas.

## 5. ALGUNOS ESTUDIOS EMPÍRICOS QUE APLICAN LOS CONCEPTOS INSTITUCIONALES DEL CAMBIO EN CG

Aunque los conceptos utilizados son abstractos, ello no es óbice para que el empleo de los mismos, u otros similares, sea provechoso en el análisis de los cambios en los sistemas de información interna de una empresa. Como prueba de ello, nos referiremos a algunos casos publicados que sintonizan claramente con el enfoque comentado.

En el artículo ya mencionado de Burns y Scapens (2000) se hace referencia a dos casos de estudio que se denominan Feracs Plastics y Omega.

Feracs Plastics<sup>5</sup> es una empresa de plásticos en la que los responsables de las operaciones, de producción y de ventas utilizan habitualmente expresiones contables en sus comunicaciones, ya que tienen una elevada cultura financiera de forma que en sus informes aparecen frecuentemente términos como desviaciones, medidas de rentabilidad o punto muerto. Las rutinas contables se han institucionalizado en Feracs desde hace mucho tiempo como consecuencia de que en las actividades del día a día, el lenguaje contable se ha convertido en la forma de expresar lo que ocurre y forma parte del cúmulo de conocimientos de los gestores. Estas rutinas están extendidas por la organización y se aplican por los responsables. No obstante, esto no quiere decir que no puedan cambiar, incluso de una forma imprevista. Un ejemplo de ello fue lo ocurrido como consecuencia de un fuerte descenso en existencias de almacenes y de producción en curso al final de un ejercicio económico. Las dificultades en la producción al principio del nuevo ejercicio económico provocaron tensiones entre el responsable de producción que abogaba por series de producción grandes y el responsable de ventas que prefería más flexibilidad en la producción que permitiera dar un mejor servicio a los clientes. Dada la cultura financiera existente entre los directivos de la empresa, esta problemática fue rápidamente captada, siendo posible introducir procedimientos informales y acuerdos que han tomado cuerpo en las rutinas de la organización, entre ellas las contables. A través de la promulgación de nuevas normas, su puesta en marcha y repetición a partir de ese momento, se ha producido una evolución en las rutinas contables de los gestores. Este podría ser un ejemplo de un cambio no intencionado que acaba afectando a la forma en que trabaja una organización.

Un ejemplo de cambio intencionado en los sistemas de información interna es el de la División de maquinaria de Omega<sup>6</sup>, cuando trataba de unificar la información obtenida de las unidades operativas y puso en marcha un Proyecto de Control del Coste de Producción (PCCP). La dirección general de la División exigía mejor información interna para poder hacer frente a la competencia y presiones del mercado. En este sentido el proyecto prestaba una especial atención a los flujos de caja generados y a la magnitud beneficio calculado para cada una de las unidades operativas.

En este caso, las unidades operativas no estaban acostumbradas a medir el rendimiento de su actividad en términos financieros y contables, sino que solían hacer un seguimiento individual de los órdenes de producción, disponibilidad de los materiales y tiempos de entrega a clientes. Estas diferentes asunciones sobre la medición adecuada de la actividad fue el origen de los conflictos en el cambio que se pretendió con el PCCP, el cual sufrió constantes trabas que condujeron finalmente a su fracaso. Scapens y Roberts (1993) describen el proceso de esta resistencia y los factores que condujeron a su fracaso. La dirección general de la División, que analizaba el negocio en términos contables veía el PCCP como un medio de introducir rutinas basadas en la contabilidad que permitieran mejorar el control sobre unas unidades operativas, sin embargo las asunciones de los responsables de las unidades operativas sobre el control estaban basadas en elementos vinculados a la producción y a los clientes. El desafío que suponía el PCCP al sistema de valores existente, es el origen de la resistencia al cambio, que provocó retrasos en la introducción de los cambios que

---

<sup>5</sup> En estos estudios, los nombres de las empresas son ficticios con el fin de mantener la confidencialidad.

<sup>6</sup> Es, también, un nombre supuesto.

proponía el proyecto y finalmente su fracaso. Probablemente es mucho más fácil introducir cambios que no desafíen a las instituciones y rutinas existentes.

## 6. CONCLUSIONES

La Contabilidad de Gestión (CG) está inmersa en profundos cambios, que se manifiestan tanto en la posición de los profesionales de la Contabilidad en el seno de la empresa, como en los propios programas de enseñanza de la CG en Universidades y Organismos profesionales. Sintéticamente podemos decir que la CG tiende a integrarse cada vez más con la gestión y estrategia de las empresas.

El aspecto fundamental examinado en este artículo es la problemática de la implantación (cambio) en los sistemas de información para la gestión en las empresas. Además de aplicar un enfoque neoclásico que valoraría la bondad intrínseca del sistema de CG para justificar el éxito en su implantación, es posible aproximarse mediante la teoría estructural de la contingencia (es el entorno - tecnología / ambiente- el que condiciona el sistema de CG) o la teoría institucional que analiza el cambio en CG como un proceso social sometido a la influencia de personas y grupos.

El hecho del “cambio” en CG se puede examinar desde varias vertientes. Indagando sobre la propia existencia del fenómeno y preguntándonos que es realmente el cambio (epistemología). Podemos observar cómo se produce el fenómeno (lógica del cambio) y cómo se gestiona el propio cambio (la administración del cambio).

Bajo la teoría institucional, en la que se ha centrado el artículo, existen algunos conceptos importantes que ayudan a comprender el cambio en los sistemas de CG de una empresa: Son los conceptos de Reglas y Rutinas por una parte, así como de Institución y Acción, por otra. Una institución estructurada permite que se codifiquen reglas – rutinas, que a su vez son interpretadas por los individuos / grupos y dan lugar a las acciones, que son los únicos elementos observables. La acumulación y repetición de las acciones puede modificar las reglas-rutinas e incluso puede crear, con el paso del tiempo nuevos valores institucionales. Este es un proceso continuo, no determinista, sujeto a interacciones desde el ámbito institucional al ámbito de las acciones, y viceversa, que puede adoptar una forma evolucionaria o revolucionaria.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- AMAT, J.M. ; CARMONA, S. Y ROBERTS, H. (1994): “Context and change in MAS: a Spanish case study”. *Management Accounting Research*, nº 5, pp. 107-122
- AHRENS, T. (1996): “Styles of accountability”. *Accounting, Organizations and Society*, nº 21, pp.139-173.
- BARLEY, S.R. Y TOLBERT, P.S. (1997): “Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution”. *Organization Studies*, 18(1), pp.93-117.
- BURNS, J. Y VAIVIO, J. (2001): “Management Accounting Change”. *Management Accounting Research*, 12, pp.389-402.
- BURNS, J. Y SCAPENS, R.W. (2000): “Conceptualizing management accounting change: an institutional framework”. *Management Accounting Research*, 11, pp.3-25.
- ESCOBAR PEREZ, B. Y LOBO GALLARDO, A. (2002): “Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión” *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 111, pp. 245-286.
- EZZAMEL, M. (1994): “Organizational change and accounting: understanding the budgeting system in its organizational context”. *Organization Studies*, nº 15, 213-240.
- GIDDENS, A. (1984) : *The Constitution of Society*. Cambridge, Polity Press.
- GIMENO, J. Y LÓPEZ, A. (1999): “El controller ante la nueva era de la información de gestión en la empresa. Contrastes empíricos en el sector español del automóvil”. *Revista de Contabilidad*, vol. 2, nº 3, pp. 51-72.

- GRANDLUND, M. (2001): "Towards explaining stability in and around management accounting systems" *Management Accounting Research*, nº 12, 141-166.
- HAMILTON, W.H. (1932): Institution, in Seligman and Jhonson (eds.) *Encyclopaedia of Social Science*, 73 (4), 560-595.
- KAPLAN, R.S. Y COOPER, R. (1999): *Coste y Efecto*. Gestión 2000.
- KASURINEN, T (2002): "Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation" *Management Accounting Research*, nº 13, 323-343.
- MALMI, T. (1997): "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization". *Management Accounting Research*, nº 8, pp.459-480.
- MALMI, T. (1999): "Activity-based costing diffusion across organizations: and exploratory empirical analysis of Finnish firms". *Accounting, Organizations and Society*, nº 24, pp.649-672.
- MARKUS, M. AND PFERFFER, J. (1983): "Power and the design and implementation of accounting and control systems". *Accounting, Organizations and Society*, nº 8, pp. 205-218.
- MILLER, P. (1994): "Accounting as Social and Institutional Practice. An introduction." *Incluido en Hopwood y Miller (eds.) Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge University Press, Cambridge, pp. 1-39
- NELSON, R.R. (1995): "Recent evolutionary theorizing about economic change". *Journal of Economic Literature*, nº 23, pp. 48-90
- PFEFFER, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*. Pitman. London.
- SCORR, W. R. (1987): *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*. Prentice Hall, Englewood Cliff.
- SCAPENS, R.W. y ROBERTS, J. (1993) : *Accounting and Control: a case study of resistance to accounting change*. *Management Accounting Research*, 4 (1), 1-32.
- SERRA SALVADOR, V. (1998): "Base conceptual de los nuevos modelos de costes: perfeccionamiento e innovación". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 96, pp. 679-708.



### **Vicente Serra Salvador**

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Valencia, en la que imparte docencia desde el año 1973. Es autor de diversos libros y artículos tanto de Contabilidad Financiera como de Contabilidad de Costes y Gestión. Dirige el programa de doctorado del Departamento de Contabilidad y el Master en Contabilidad y Auditoría de la Universidad de Valencia. Es actuuario de seguros, habiendo trabajado profesionalmente en este sector, y siendo en la actualidad uno de los profesores de contabilidad en la licenciatura en CC. Financieras y Actuariales. Ha formado parte de diversas comisiones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.