

EL PAPEL PROACTIVO DE LA CONTABILIDAD EN LA CONFIGURACIÓN ORGANIZATIVA: EL ESTUDIO DE UN CASO

Fernando Gutiérrez Hidalgo

Dpto. de Dirección de Empresas. Universidad Pablo de Olavide

Tomás Escobar Rodríguez

Dpto. Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Operaciones. Universidad de Huelva

RESUMEN

El entorno empresarial y la Contabilidad son elementos que están íntimamente interrelacionados. Esto es, el entorno influye en la Contabilidad y ésta refleja el contexto en el que actúa la organización, proporcionando una determinada visibilidad y un lenguaje capaz de focalizar y vislumbrar determinados problemas estratégicos y organizativos (Hopwood, 1987). Por ello, la Contabilidad puede desempeñar un papel pro-activo en el proceso de transformación de las organizaciones en momentos de cambio del entorno y, además, se puede convertir en una herramienta que facilite las reformas organizativas.

El presente trabajo muestra cómo la contabilidad desempeñó un papel pro-activo en el proceso de cambio organizacional de una importante empresa española desde tres perspectivas: (i) haciendo visibles aspectos relacionados con el incremento de la eficiencia y competitividad; (ii) influyendo en el debate económico y social proporcionando mediciones y nuevos términos como los de subactividad y benchmarking; y (iii) reforzando la posición de los directivos frente a los sindicatos y trabajadores.

PALABRAS CLAVE: Cambio organizativo, Contabilidad de gestión, Control de gestión, privatización, Tratado de Maastricht.

ABSTRACT

The managerial environment and the Accounting are elements that are intimately interrelated. This is, the environment influences the Accounting and this one reflects the context in the one that actuates the organization, providing a certain visibility and a capable language of focus and to glimpse certain strategic and organizational problems (Hopwood, 1987). For that reason, the Accounting can recover a proactive paper role in the process of transformation of the organizations in moments of change of the environment and, besides, it is possible to turn in a tool that facilitates the organizational reforms.

The present work shows how the accounting recovered a proactive paper role in the process of change organizacional of an important Spanish company from three perspectives: (i) Doing visible aspects related to the increase of the efficiency and competitiveness; (ii) Influencing the economic and social debate providing measurements and new terms as those of subactivity and benchmarking; and (iii) Reinforcing the position of the executives opposite to the unions and workers.

KEY WORDS: Organizational change, Management accounting, Management control, privatization, Maastricht Agreement.

1. INTRODUCCIÓN

El entorno empresarial y la Contabilidad son dos elementos que están íntimamente interrelacionados. En este trabajo se analiza como el entorno en el que se sitúan las empresas puede ser visto como un elemento capaz de influir sobre su estructura organizativa. En el trabajo se verá que la función del entorno no se orienta sólo hacia la demanda de determinados productos o relaciones de intercambio, sino que además provee a las empresas de elementos institucionales. Esto es, de símbolos¹, reglas y creencias que explican su estructura organizacional (Scott, 2001).

Por otro lado se verá cómo la Contabilidad permite reflejar el contexto en el que actúa la organización, proporcionando una visibilidad y un lenguaje capaz de focalizar e iluminar determinados problemas estratégicos y organizativos. Esto es, desempeña un papel proactivo en el proceso de transformación de las organizaciones para adaptarse a los cambios experimentados por el entorno, convirtiéndose en una poderosa herramienta que facilita las reformas organizativas y su orientación estratégica (Hopwood, 1987).

Así, siguiendo el camino vislumbrado por Miller (1994), se analiza cómo la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993, con la consecuente desaparición de fronteras interiores en Europa, conllevó nuevas amenazas y oportunidades para empresas que hasta aquél momento habían actuado casi exclusivamente en el mercado español. Amenazas en el sentido de que otras empresas europeas podrían distribuir sus productos entre los que hasta aquel año eran clientes exclusivos. Por otro lado, las empresas disponían de nuevas oportunidades al ampliar sus clientes potenciales.

El estudio del caso Tabacos, S.A. pretende poner de manifiesto cómo los directivos de una importante empresa pública española del sector tabaquero llevaron a cabo un proceso de reestructuración orientado a mejorar la competitividad para adaptarse a las características del nuevo entorno. En este trabajo, se analiza cómo dichos directivos utilizaron el poder visualizador de la contabilidad y su lenguaje para impulsar el cambio en la organización y configurar su nueva estrategia.

El aumento de la competencia que supuso para esta Empresa la entrada de España en la Unión Europea en 1993 desembocó en un proceso de transformación encaminado a aumentar la competitividad. En este caso, la eficiencia fue considerada como uno de los factores críticos de éxito, requiriendo un ajuste en los costes de la Empresa y un nuevo diseño organizativo que implicó una reducción drástica de personal. En concreto, durante 1993, 1995 y 1998 se tramitaron en la Empresa tres Expedientes de Regulación de Empleo (EREs a partir de ahora) que permitieron reducir la plantilla en unas 2.100 personas² (25% de la plantilla) con la ayuda de un sistema contable orientado hacia ese objetivo.

Los directores de Tabacos, S.A. explicaron la estrategia de reducción de plantilla mediante declaraciones. Al mismo tiempo, los sistemas de control de gestión se adoptaron para aportar racionalidad a dichas decisiones, al focalizar la contabilidad de forma que se pudieran suministrar los datos necesarios para que los directivos pudieran plantear y justificar la necesidad de reducir la estructura empresarial ante los agentes externos como los inversores y acreedores, e internos como sindicatos y trabajadores.

En España, durante el período analizado, la extinción de los contratos de trabajo por causas económicas quedaba sujeta al cumplimiento de unos trámites formales, en los que se había de acreditar

¹ Unidades perceptibles que en el marco de una cultura gozan de un sentido determinado percibido de una manera uniforme por algunas personas al menos. El hombre es creador de símbolos. La cultura es en parte un sistema complejo de innumerables símbolos. (Schoeck, 1985).

² “Los 8.320 trabajadores de 1993 se reducirán a 4.350 en el 2002: La Plantilla de Tabacalera baja un 47% en diez años. Los tres últimos EREs de 1994, 1996 y 1998 costaron a la Empresa 30.949 millones de pesetas” (Fuente: Diario de Sevilla, 30 noviembre 1999).

la causa en la que se quería fundar el despido de los trabajadores. Estos trámites se resumen en lo que generalmente se conoce como ERE. Previo a la decisión de despido, la empresa debía contar con una resolución administrativa que autorizara dicha extinción. En aquellos casos en los que la empresa y los trabajadores llegaban a un acuerdo, la Autoridad Laboral española concedería sin más trámites la autorización necesaria. Si no se llegaba a dicho acuerdo, el proceso se complicaba. Por esta razón, Tabacos S.A. estaba interesada en que los representantes de los trabajadores aceptaran la postura de la dirección. En este trabajo se verá cómo la dirección utilizó la Contabilidad para justificar unas decisiones previamente tomadas mediante la creación de un modelo de visibilidad organizativa determinado (Burchell y otros, 1980; Hopwood, 1983).

2. EL ESTUDIO DE UN CASO

Mediante este estudio de caso se pretende poner de manifiesto cómo los directivos de Tabacos, S.A.³ utilizaron la Contabilidad para llevar a cabo un proceso de reestructuración que les permitiera mejorar la competitividad y adaptarse al nuevo entorno que supuso la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993 (Miller, 1994).

La investigación se ha realizado entre los años 1992 y 1998, momento previo a la privatización de la Compañía. La estructura de la Empresa estaba formada por unas oficinas centrales en Madrid, trece centros de producción y cincuenta centros de distribución repartidos por España. Para entender el papel desarrollado por la contabilidad en el proceso de reestructuración se ha realizado un análisis a dos niveles: en el ámbito de oficinas centrales⁴ y de uno de los centros de fabricación⁵. El centro analizado es uno de los cuatro centros de fabricación de cigarrillos negros, en el que se obtenía aproximadamente el 40% de la producción total de este tipo de cigarrillos. El estudio se ha basado en el análisis de la información utilizada por la Compañía y en la información obtenida a través de entrevistas con los responsables de los Departamentos de Control de Gestión y Producción del centro analizado. La documentación empleada comprende revistas de divulgación interna utilizados por la Empresa, la información contenida en sus cuentas anuales, así como información divulgada sobre la Compañía en la prensa especializada.

Hasta mediados de los 80, el mercado de consumo de tabaco en España había sido creciente. Las ventas habían pasado de 1.050 millones de cajetillas en 1945 a 4.000 millones en 1985, lo que supuso un incremento del 281%. El proceso de producción, sobre todo durante los primeros años, se desarrollaba utilizando intensivamente la mano de obra y con escasa tecnología. Se trataba de un período de estabilidad en el que la Empresa obtenía unos resultados satisfactorios.

La entrada de España en la Unión Europea en 1986 y la firma del Tratado de Maastricht en 1992 supusieron modificaciones en el entorno de la Empresa. En 1986 terminó el monopolio de importación y distribución mayorista de tabacos procedentes de la Unión Europea aunque el monopolio de fabricación y distribución minorista, así como el de importación y distribución al por mayor de productos de tabaco que procedían de países no comunitarios se conservó hasta 1993. La nueva situación se reguló en España con la Ley del Monopolio Fiscal de Tabacos de 1985.

Además, durante el período 1986–1993 se produjeron cambios legales que limitaron la capacidad de la Empresa para hacer publicidad⁶. Por otro lado, comenzó un período de animadversión

³ El 5 de marzo de 1945 se constituyó la empresa pública “Tabacos, S.A. Compañía Gestora del Monopolio de Tabaco y Servicios Anejos” que se dedicaba a la explotación del monopolio de fabricación y venta de tabaco en España. En 1971 se renovó el contrato con el Estado por un período de 20 años (hasta 1991).

⁴ Se estudia la contabilidad y política general de la Empresa.

⁵ Se estudia la contabilidad y política específica del centro.

⁶ En 1988 entró en vigor la Ley General de Publicidad que estableció la prohibición de exhibir publicidad de productos tabaqueros en televisión a la vez que se redujeron los posibles soportes publicitarios, los horarios y los eventos en los que se podían difundir. Este tipo de limitaciones ocasionó la firma del primer acuerdo de autorregulación de las empresas fabricantes en el que se recogía, por ejemplo, que la publicidad no podía estar dirigida a menores, incitar al consumo o

hacia el consumo de tabaco que se plasmó en la realización de campañas antibabaco basadas en sus efectos perjudiciales para la salud. A escala comunitaria se desarrollaron medidas dentro del programa general “Europa contra el Cáncer” que incluían, entre otras, la prohibición de fumar en determinados lugares, inclusión en los envases del tabaco de advertencias de tipo sanitario y limitación de los contenidos en nicotina y alquitrán⁷.

Otro aspecto a tener en cuenta es la repercusión que la entrada de España en la Unión Europea tuvo sobre la fiscalidad del tabaco, como consecuencia del proceso de armonización fiscal. Los impuestos que gravaban los cigarrillos rubios y negros pasaron de suponer en 1986 el 40% y 24% del precio de venta respectivamente, hasta un 48,5% para ambos tipos de cigarrillos en 1993 y un 57% a principios de 1995. Entre 1980 y 1995 el precio medio del cigarrillo negro se incrementó básicamente por este motivo un 500%, pasando de 0,12 a 0,72 euros (Comín y Martín, 1999: 571)⁸. Un efecto de la mayor fiscalidad fue la escalada del contrabando, que llevó a la Empresa a competir con el tabaco ofrecido en el mercado ilegal⁹.

Los factores descritos (campañas antibabaco, límites a la publicidad, incrementos de la fiscalidad y contrabando) tuvieron una repercusión negativa en los resultados de Tabacos, S.A. En 1993 la Empresa se encontró con un mercado diferente al que había tenido antes de la entrada en vigor del Mercado Único. Esta situación se acentuó como consecuencia de la crisis general que hubo en el mundo occidental y particularmente en España¹⁰, ocasionando que sus ventas decrecieran un 12%.

Por otro lado, la entrada en España de productos con características similares a los que comercializaba Tabacos, S.A. La competencia penetró en segmentos no cubiertos hasta entonces¹¹. Una de las consecuencias fue la pérdida de cuota de mercado por parte de Tabacos, S.A., pasando del 72% en 1988 al 48% en 1998 (Comín y Martín, 1999: 591).

Como consecuencia, los resultados de explotación de 1993 se redujeron en un 78%¹². Esto hizo que la revista de comunicación interna de la Empresa se expresara en estos términos en diciembre de 1993: “Transcurridos los diez primeros meses de 1993, la caída en las ventas legales de cigarrillos, que durante el año 1992 llegó casi al 5%, se sitúa en el 10%. Con ello, el tradicional problema de exceso de capacidad productiva de Tabacos, S.A. se ha agudizado drásticamente, con caída de sus niveles de productividad (y consecuente aumento de sus costes unitarios) tanto en las fábricas de cigarrillos como en las de cigarros, cuyo mercado está también en retroceso” (Fuente: Oreo, diciembre 1993).

mostrar cigarrillos. Tampoco se permitió que los anuncios se asociaran al lujo o la juventud, sólo podían tener como finalidad la de inducir al cambio de marca de los fumadores.

⁷ Estas campañas fueron especialmente virulentas en Estados Unidos donde se plasmaron en demandas de los consumidores a las empresas tabaqueras.

⁸ No obstante y a pesar del incremento de la presión fiscal, en 1993 la fiscalidad sobre los cigarrillos en España era la más baja de Europa, y en cigarros la antepenúltima sólo delante de Holanda y Alemania (Fuente: Oreo, abril 1993).

⁹ Aunque es difícil conocer exactamente qué cantidad de tabaco se introducía en el mercado a través del contrabando, estimaciones realizadas por la Empresa para 1993 situaban las ventas de cigarrillos rubios correspondientes al tabaco de contrabando en torno a 650 millones de cajetillas al año, cuando las ventas legales durante ese año fueron de 3.698,6 millones de cajetillas (Fuente: Oreo, marzo 1994). Con el objeto de amparar la circulación de cigarrillos de venta legal y facilitar así la lucha contra el contrabando de tabaco, en 1993 se establece la obligatoriedad de que todas las cajetillas de cigarrillos que se fabriquen en territorio nacional, se reciban del ámbito territorial comunitario no interno o sean importadas deberán llevar una precinta de identificación fiscal (Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de julio de 1993 –BOE 22/07/93–). “El contrabando detectado paso del 13,7% en noviembre de 1994 al 4,4% en noviembre de 1999” (Fuente: Entre todos, enero 2000).

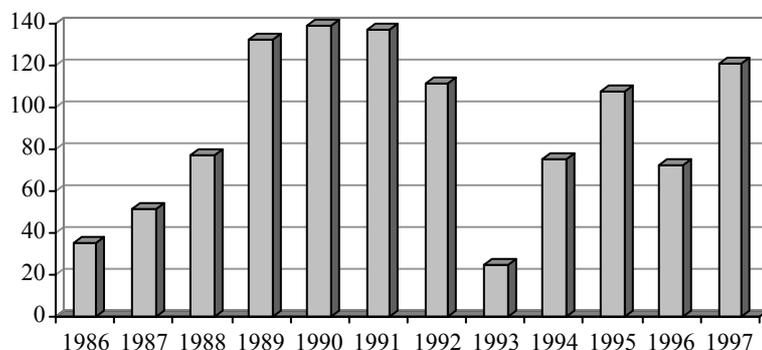
¹⁰ El crecimiento del PIB pasó del 5,6% en 1987 al –1,1% en 1993 y la tasa de desempleo del 16,3% en 1991 al 23,4% en 1994 (Fuente: OCDE).

¹¹ Por ejemplo, surgió un nuevo segmento del mercado de cigarrillos rubios de bajo precio que, en poco más de un año, se hizo con una cuota global de mercado superior al 12% del mercado de cigarrillos. Tabacos, S.A. también comenzó a intensificar su presencia en el mercado de los “puritos” por ser un segmento creciente a principios de los 90.

¹² En 1993, Tabacos, S.A. alcanzó un resultado de explotación antes de impuestos de 24,64 millones de euros frente a los 111,79 millones de euros obtenidos en el año anterior (Fuente: Datos suministrados por la Empresa).

Esta situación también se reflejó en las palabras del Presidente de Tabacos, S.A. durante la Junta General de Accionistas en la que se presentaban los resultados de 1993: “El (...) ejercicio ha sido, sin duda, el más difícil para la Compañía y para el Grupo en muchos años” (gráfico 1).

Gráfico 1
Resultado de la explotación antes de impuestos (1986-1997)
(Millones de euros)



Esta situación hizo que la Compañía iniciara un proceso de reestructuración orientado a mejorar su competitividad mediante el aumento de la eficiencia, utilizando la Contabilidad para justificar la necesidad del cambio.

3. LA CONTABILIDAD COMO VEHÍCULO DE TRANSFORMACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN

El entorno descrito hizo que Tabacos, S.A. adoptase medidas encaminadas a mejorar su competitividad con un doble objetivo. Por un lado, reforzar la posición de la Empresa en el mercado español y por otro, aprovechar las oportunidades que ofrecía la creación del Mercado Único Europeo para comercializar sus productos en otros países. Además, la apertura de mercados y la tendencia de los Estados europeos hacia la privatización de sus empresas (ver, por ejemplo, Parker, 1992; Richardson, 1987; Ogden, 1995 y 1997; Puxty, 1997 y Shaoul, 1997) y de las tabaqueras en particular (como el caso de la tabaquera francesa Seita), empezaron a plantear la necesidad de convertir a Tabacos, S.A. en una empresa más rentable y competitiva con vistas a su posible privatización. La privatización de las empresas públicas ha sido una práctica generalizada en España¹³, y en el resto de Europa, desde la década de los ochenta. En este sentido, Shaoul (1997: 382) señala que “el programa de privatizaciones del Gobierno Británico, introducido con mucho esfuerzo en la década de los ochenta y con una enorme oposición pública, ha sido imitado en todo el mundo en la década de los noventa”

Al objeto de presentar el caso analizado e identificar el papel desempeñado por la Contabilidad como vehículo de transformación de la organización, se han identificado tres etapas que hacen

¹³ En 1996, con la llegada del Partido Popular al gobierno, se inició el proceso de privatización de Tabacos, S.A. Esto se manifiesta en las siguientes notas de prensa:

“El pacto del PP con los nacionalistas catalanes condicionará el ritmo y la forma en que se realizarán las privatizaciones. (...) Las empresas parcialmente privatizadas y que cotizan en la Bolsa (Telefónica, Repsol, Endesa, Argentaria, Tabacos, S.A. y Ence) pasarán completamente a manos privadas” (Fuente: Interviú, 22-28 abril 1996).

“El nuevo ministro de Industria elaborará en los próximos días un inventario sobre las compañías en venta (...) Datos de Tabacos, S.A.: Plantilla a 31/12/95.- 6.900 trabajadores; Reducción de plantilla prevista para los próximos años.- 700 trabajadores; Beneficios en 1995.- 10.783 millones de pesetas (65 millones de euros)” (Fuente: El Mundo, 8 mayo 1996).

“A los precios actuales de cotización, unas 5.800 pesetas por título, sería muy difícil hacer una colocación de Tabacos, S.A. Su cotización ha subido mucho en los últimos tiempos, la Compañía tiene aún que explicar claramente su marco de actuación y además no tiene muy buena prensa entre los inversores estadounidenses, que como se sabe persiguen a las compañías tabaqueras” (Fuente: El País, 19 mayo 1996).

“El Gobierno pone en marcha la venta de Tabacos, S.A. (...) Patrimonio podría vender Tabacos, S.A. en OPV (Operación Pública de Venta de Acciones) o directamente a una multinacional” (Fuente: Expansión, 11 julio 1996).

referencia a los tres grandes retos que afrontó la compañía durante el período analizado: (i) la reducción de costes como consecuencia de la caída de resultados de 1993; (ii) el proceso de internacionalización de 1995; y (iii) la privatización de la empresa en 1998.

La reducción de costes como consecuencia de la caída de resultados de 1993

Tabacos, S.A. se planteó una estrategia orientada a reducir los costes para afrontar la caída del resultado de explotación en 1993. Esta estrategia comprendía presupuestos restrictivos en los que se recogían disminuciones de costes (sobre todo el de personal) así como la aparición de nuevos productos (cigarrillos “light” y puritos) y la mejora de la calidad¹⁴. El aumento de la competitividad y la consiguiente reducción del mercado potencial requirieron, a juicio de la dirección, reducir los costes para mantener el beneficio de los años anteriores. Estas actuaciones estuvieron orientadas a que la Empresa se preparara para afrontar la nueva situación que supuso la entrada en vigor del Tratado de Maastricht, y así lo sugería el Presidente de la Compañía con declaraciones en comunicados internos como la siguiente:

“Tras analizar detenidamente la situación de la Empresa, sus previsiones a corto plazo y los factores que condicionan la marcha de nuestra Sociedad, he creído (...) que lo primordial es conseguir invertir la tendencia a la baja que está sufriendo nuestra cuenta de resultados (...). Tabacos, S.A. es una Compañía que ha sido muy rentable en el pasado y que puede seguir siéndolo, siempre y cuando logremos ir adaptándonos paulatinamente a la evolución de la demanda en el consumo de tabaco (...)”. Presidente de la Compañía, diciembre de 1993.

Para incrementar la competitividad, los directivos buscaron mejorar la eficiencia mediante un plan de austeridad que permitiera reducir los costes. Este plan fue anunciado públicamente por el Presidente de la Compañía y difundido internamente a través de las reuniones que mantuvieron los directores financieros de los distintos centros con la dirección. El coste que más recortes experimentó fue el de personal. Durante este proceso, los directivos justificaron esta política utilizada por primera vez en la Compañía, mediante sucesivas declaraciones en las que se apuntaba la necesidad de dichas actuaciones como consecuencia de la competencia existente. Estas declaraciones perseguían justificar los recortes de plantilla, evitar conflictos sociales y conseguir que los sindicatos aceptaran los EREs lo más rápido posible. Con la legislación laboral existente durante el periodo analizado, los EREs constituían un mecanismo ágil y sencillo para que las empresas redujeran sus plantillas, siempre y cuando llegaran a un acuerdo con los trabajadores.

Como se ha indicado uno de los puntos más significativos del plan de austeridad fue la reducción de costes de personal a través de un ERE. Ante esta situación, los sindicatos empezaron a mostrar su descontento mediante comunicados internos¹⁵. Sin embargo, el Presidente comunicaba a los trabajadores que, de no ser aceptada la reducción de personal por parte de los sindicatos, los despidos podrían llegar a ser traumáticos porque el objetivo de la Compañía era la supervivencia.

“El mecanismo más importante es introducir un plan de austeridad que pretende reducir al máximo los gastos. Con este plan, antes de que termine el año (último trimestre de 1993) habremos ahorrado aproximadamente mil millones de pesetas (6 millones de euros)¹⁶ y seguiremos, de cara al año que viene, trabajando en la línea de unos presupuestos altamente restrictivos. (...) Tenemos que adaptar la plantilla al volumen de producción. (...) Ahora podemos hacer el ajuste de una manera suave, pero si no conseguimos los objetivos previstos de adaptación de nuestras plantas productivas

¹⁴ El Presidente de la Compañía se manifestó en estos términos en 1992: “En nuestra Compañía la calidad representa uno de los factores fundamentales de la actividad empresarial, al considerarse un elemento prioritario en el mercado y de motivación de la plantilla, lo que sirve para incrementar el grado de cohesión e integración entre la Empresa y los trabajadores”.

¹⁵ Incluso, llegaron a intentar boicotear las Juntas Generales de Accionistas de 1993 y 1994.

¹⁶ Equivalente al 2,5 % del coste de personal de la Compañía (8.174 personas en 1992).

estaríamos complicando la situación y nos veríamos abocados, en un futuro quizá no muy lejano, a ajustes que, desgraciadamente, podrían ser traumáticos. Por encima de todo, hay que evitar poner en peligro la propia supervivencia de la Compañía.” Presidente de la Compañía a los trabajadores en diciembre de 1993.

La adaptación a la nueva situación y la necesidad de justificar las decisiones ante los trabajadores agentes externos requería un mayor conocimiento del nivel de competitividad de la Empresa. Los directivos generaron información contable que les permitiera hacer visible aspectos relacionados con la eficiencia de la empresa. En este sentido, se empezaron a plantear cuestiones acerca de la utilización de las instalaciones así como sobre cuál debía ser el nivel de actividad adecuado para que cada centro de fabricación fuese rentable. Para satisfacer estas demandas, los departamentos de contabilidad analítica y control de gestión de los centros de fabricación comenzaron a incluir en los informes que enviaban a las Oficinas Centrales datos sobre índices de calidad e indicadores del grado de subactividad tanto de las instalaciones como de la mano de obra directa. Hay que señalar que hasta aquél momento sólo se calculaba un coste de subactividad de las instalaciones no de mano de obra directa. La inclusión de las horas de trabajo de la mano de obra directa¹⁷ permitió cuantificar la eficiencia de los trabajadores¹⁸. La dirección transmitía que esta información se estaba elaborando, y que los datos sugerían llevar a la práctica reducciones de plantilla.

En relación con los indicadores de subactividad, la Empresa comenzó a mediados de los noventa a utilizar y difundir información sobre el exceso de mano de obra directa. Estos indicadores sugerían la necesidad de llevar a cabo un proceso de reestructuración tanto de instalaciones como de personal.

Al difundir información sobre estos indicadores de subactividad, la Compañía creó incertidumbre entre el personal de cada centro ya que, dado el exceso de capacidad existente, la dirección hacía entender que los distintos centros de fabricación tenían que competir por una producción decreciente¹⁹.

Una de las principales innovaciones contables durante este período fue el desarrollo del sistema de benchmarking interno para que los directores de los distintos centros de producción dispusieran de información acerca del comportamiento de los demás centros. Con esta información se pretendía que los directores pudieran evaluar el rendimiento relativo de su centro y conocer su posición respecto a los demás²⁰. La información se publicaba mensualmente en la Intranet de la Empresa. Mediante su difusión Tabacos, S.A. reflejaba dentro de cada centro de fabricación el incremento de competencia derivado de la liberalización de los mercados. De esta forma, la contabilidad fue un medio por el que se hacía visible a la plantilla la presión competitiva ejercida por el entorno. Este aspecto también se refuerza si se tiene en cuenta que los responsables de los centros de fabricación empezaron a ser remunerados en función de objetivos del centro tales como calidad, consumo de materiales y ajuste al presupuesto.

Además, dentro de cada centro de fabricación también se empezaron a realizar comparaciones entre las distintas líneas de trabajo para detectar cuál ofrecía la mejor relación calidad–coste. De esta forma, los objetivos que los directivos de la Compañía establecían a los directores de los centros de fabricación eran trasladados a los responsables de las líneas de trabajo dentro de cada centro de fabricación. Los responsables del centro de fabricación utilizaban esta información para que, en caso de que hubiese subactividad, permanecieran ociosas aquellas líneas con una peor relación calidad–coste. Al mismo tiempo, se empezó a utilizar información sobre tiempos de almacenaje y fabricación

¹⁷ Personal que trabaja a pie de máquina.

¹⁸ Este personal es el más numeroso en los centros de fabricación. En el centro estudiado la mano de obra directa representaba el 80% del personal en 1992.

¹⁹ Se puede estimar la tasa de decrecimiento medida en unidades físicas en torno al 2%.

²⁰ Para determinar los resultados de los centros de fabricación se utilizaba como precio de transferencia el precio de venta al público - coste de distribución - coste de ventas - impuestos

para aumentar la rotación de materiales y productos. El Departamento de Contabilidad Analítica y Control de Gestión de los distintos centros de fabricación elaboraba esta información y la enviaba a las Oficinas Centrales. Uno de los resultados fue una reducción drástica de los almacenes de materiales pasando de 30 a 12 días el periodo medio de almacenaje.

Hasta principios de los noventa, cuando no estaban en cuestión las posibles reducciones de personal y cierres de fábricas, la dirección daba todo tipo de información contable (cuenta de explotación funcional por productos o líneas de trabajo) a los centros de trabajo. No obstante, cuando a partir de 1995 empezaron a mejorar los resultados (gráfico 1), debido básicamente a la subida del precio del tabaco y a la reducción del número de trabajadores, la información que se enviaba a los centros de producción fue más limitada (sin desglose de ingresos, coste y márgenes de los productos) lo que hacía que no se hiciesen visibles los logros en la mejora de resultados de Tabacos, S.A.

La disminución de la plantilla de Tabacos, S.A. fue una de las principales consecuencias de este proceso de reestructuración. Así, en el período 1992-1995, el número de trabajadores de la Compañía disminuyó un 14%, pasando de 8.174 a 7.029 personas²¹. En el centro de fabricación analizado, el número de trabajadores pasó de unos 520 en 1993 a unos 480 en 1994 lo que supuso una reducción de casi el 10% de la plantilla en un solo año.

La aplicación del plan de austeridad, junto con la mejora experimentada por la situación económica general²², hizo que los resultados de los ejercicios posteriores a 1993 mejorasen²³ y así lo comunicó el Presidente de la Compañía a los trabajadores en 1995:

“La Compañía ha reducido 7.000 millones de pesetas (42 millones de euros²⁴) en gastos desde septiembre de 1993 a diciembre de 1994, circunstancia que ha sido fundamental para recuperar la cuenta de resultados de Tabacos, S.A. durante el año pasado (1994)”.

El proceso de internacionalización de 1995

Aunque al comienzo de los años noventa las ventas en el exterior de las marcas de Tabacos, S.A. eran pequeñas²⁵, en un breve período de tiempo la Empresa alcanzó una prometedora presencia internacional²⁶. Mediante este proceso de internacionalización se buscó una alternativa a la saturación

²¹ La Empresa intentaba que las reducciones de empleo no resultaran traumáticas. “Jubilación: la etapa del vivir” (Fuente: Oreó, diciembre 1993). “Seminario de preparación a jubilación: El seminario trató fundamentalmente temas relacionados con la aceptación de la nueva situación personal y el enriquecimiento que representa la disponibilidad de más tiempo libre y las posibilidades que se abren para el ocio y el disfrute de ese tiempo libre” (Fuente: Oreó, julio 1994).

²² La tasa de crecimiento del PIB pasó del -1,1% en 1993 al 2,2% en 1994 (Fuente: OCDE).

²³ El resultado de explotación antes de impuestos pasó de 20 millones de Euros en 1993 a 120 en 1997 (ver gráfico 1).

²⁴ Este coste equivaldría al coste de personal de 1.400 operarios que a su vez representaría el 17% de la plantilla en 1992.

²⁵ Sólo 123 millones de cajetillas de los 4.030 millones que se vendieron en 1994.

²⁶ “Tabacos, S.A. ha sido y es una empresa internacionalizada en sus compras de materias primas y en la producción bajo licencia de marcas de terceros. Sin embargo, su actividad comercial ha estado reducida al mercado doméstico español y a sus extensiones naturales, con una presencia aunque continuada poco significativa en los mercados occidentales. Ahora, como consecuencia de la estrategia planteada para centrarnos en el negocio tabaquero y diversificarnos mediante la búsqueda de nuevos mercados, disponemos ya de una presencia y un papel mucho más activo en el exterior”. Subdirector de Control de Gestión del Área Internacional, noviembre de 1995.

“Una de las líneas estratégicas prioritarias de la Empresa durante estos tres años ha sido conseguir una mayor presencia de nuestras marcas en mercados exteriores”. Presidente de la Compañía, julio de 1996.

En diciembre de 1994 se constituyó en Francia la sociedad “Tabaquera France SARL”, participada al 100 % por Tabacos, S.A. En 1996, Tabacos, S.A. duplicó en menos de un año su cuota de participación en el mercado francés para algunos productos, superando a “British American Tobacco”. Se continuaron firmando acuerdos de colaboración con empresas extranjeras como por ejemplo el que en 1994 se alcanzó con la empresa pública polaca “ZPT Random” para la fabricación de algunos productos bajo licencia.

“Tabacos, S.A. compra la estadounidense Havatampa y se convierte en líder del mercado de cigarros (...) Tabacos, S.A. continúa adecentándose para la privatización” (Fuente: El País, 12 septiembre 1997).

del mercado interior²⁷. No obstante, para poder alcanzar los objetivos fijados era necesario seguir mejorando la competitividad como se desprende del siguiente comunicado interno del Subdirector de Control de Gestión del Área Internacional en noviembre de 1995.

“La internacionalización es un reto que tienen ante sí la mayoría de las empresas españolas dado el carácter cada vez más universal de las actividades económicas y comerciales. En nuestro caso, además de permitir posibles fuentes de beneficio en el exterior, el proceso emprendido trataría, al mismo tiempo, de hacer frente a la actual situación de saturación del mercado interno, en el que el consumo viene disminuyendo a un ritmo lento, pero constante. También perseguimos dar respuesta a la exigencia de una mayor ocupación de la capacidad productiva instalada en nuestras fábricas, para lo que es necesario mejorar la posición competitiva en la que nos encontramos”.

Otro reto de Tabacos, S.A. fue el lanzamiento de productos más acordes con las exigencias de la demanda que permitieran afrontar su expansión internacional. En este sentido, la Empresa modificó su cartera de productos. Así, desde mayo de 1994 hasta julio de 1996, Tabacos, S.A. lanzó quince nuevas labores, de las que cinco fueron marcas nuevas y el resto variedades de las aproximadamente 200 existentes. Por otro lado, se continuaron desarrollando iniciativas tales como equipos de mejora de la calidad, programas de formación de los trabajadores y desarrollo de las líneas de distribución que fomentasen la imagen de empresa moderna que la dirección quería transmitir a los accionistas²⁸.

Dados los buenos resultados obtenidos con el plan estratégico desarrollado a partir de 1993, la Empresa se marcó como objetivo para los años siguientes seguir mejorando su competitividad a través de la mejora de la eficiencia²⁹. En el centro de fabricación analizado, esta estrategia se concretó en la adquisición de tecnología más moderna, más servicios subcontratados (tales como vigilantes, médico, ATSS y servicio de seguridad e higiene), reducción de plantilla, y aumento de la cartera de productos para que fuesen más acordes con la demanda. El Presidente de la Compañía lo comunicó así a los trabajadores en julio de 1996.

“Vista la evolución de la Empresa y del Grupo con una perspectiva algo más amplia, el seguimiento de las acciones estratégicas emprendidas en el otoño de 1993 y que se centran en una constante reducción de costes, ampliación de la cartera de productos, internacionalización de nuestras marcas y racionalización del área tabaquera del Grupo, ha permitido en tan solo dos años multiplicar por cuatro el resultado de explotación. (...) Los frutos de la estrategia que iniciamos hace casi tres años son ya claramente perceptibles y ello me permite mirar el futuro de Tabacos, S.A. y de su Grupo de empresas con optimismo en la seguridad de que, tanto el equipo ejecutivo como el conjunto de la plantilla, pondrán todo su empeño en conseguir que esta Empresa centenaria sea cada día más rentable y competitiva”.

“Parece oportuno, ante el año que acaba de iniciarse, exponer las principales líneas estratégicas en las que se centrará la actuación de la Empresa durante 1996. (...). La segunda línea estratégica se refiere a la intención de incrementar la eficiencia y la eficacia operativa de todos los recursos de la Empresa a través de la mejora de los sistemas de trabajo y de asignación de recursos, el desarrollo de sistemas de información y de control de costes y la utilización de nuevas tecnologías. En este sentido, el esperado buen resultado del ERE contribuirá también a mejorar la competitividad de la Empresa”. (Fuente: Oreo, febrero 1996).

²⁷ "Actualmente nos encontramos en un mercado maduro que podría haber entrado en una fase de lento declive" (Fuente: Oreo, junio, 1995).

²⁸ "Aprovechando la dinamicidad que presentan ciertos segmentos del mercado interior (...) Tabacos, S.A. está llevando a cabo un ambicioso plan de lanzamiento de nuevas labores que, amén de reforzar su participación en dichos segmentos, puedan ser, a la vez, proyectables hacia los mercados internacionales donde se están dando los primeros pasos para proporcionar a nuestras marcas una presencia mucho más significativa". Presidente de la Compañía, 1994.

²⁹ En el sector la productividad se mide en Cigarrillos / hora / persona.

Con el objeto de llevar a la práctica nuevos recortes de plantilla, además de los costes de subactividad derivado de las instalaciones y por la mano de obra directa determinados en períodos anteriores, se incluyeron indicadores sobre la mano de obra indirecta para reflejar los posibles excesos de este tipo de personal. Esta medida supuso focalizar la Contabilidad hacía la detección de la falta de eficiencia de la plantilla indirecta.

En este mismo sentido, el coste de subactividad se dividió en coste de subactividad estructural³⁰ y coyuntural³¹. La subactividad estructural iba encaminada a poner de manifiesto el personal excedente sobre el necesario para la capacidad instalada. Por otro lado, la coyuntural medía la diferencia entre producción real y la capacidad instalada. Esto hacía que los indicadores midieran no sólo el excedente de capacidad sino también el de personal. Hecho que enviaba un mensaje claro a los agentes sociales sobre la necesidad de reducir plantilla.

Conociendo la información contable de gestión de Tabacos, S.A., los agentes sociales asumieron que los cambios en la organización eran necesarios³². En un marco como el descrito, se observa que la contabilidad actuó como una herramienta que visualizó determinados aspectos que facilitaron la adopción de una estructura organizativa más reducida, creando un modelo de visibilidad organizativa que previamente había justificado el Presidente de Tabacos, S.A. (Burchell y otros, 1980; Hopwood, 1983).

La privatización de la empresa en 1998

En la segunda mitad de los noventa, la dirección acentuó el esfuerzo en el proceso racionalizador pero esta vez centrándose más en el lograr una estructura organizativa que facilitara la privatización de la Compañía. Esta nueva fase del proceso de reestructuración tenía otra vez como principal objetivo reducir el coste de personal mediante otro ERE. En declaraciones como las siguientes de los años 1997 y 1998 la dirección hacía hincapié insistentemente en la necesidad de reducir plantillas.

“Tabacos, S.A. prepara una nueva reducción de empleo con vistas a su privatización. (...) El presidente y su equipo directivo lo tiene claro. La plantilla de Tabacos, S.A. está sobredimensionada. En un contexto de competencia en el mercado tabaquero como el actual, la Compañía no puede permitirse el lujo de tener un total de 6.400 trabajadores en plantilla (en 1987 había 8.500). El director de personal de la Compañía fue el encargado de trasladar esta reflexión a los representantes sindicales (...). Esta será la tercera regulación de empleo que la Compañía tabaquera lleva a cabo en los cuatro últimos años. Con las dos anteriores (...) abandonaron la Sociedad un total de 1.625 trabajadores. Una cifra que es todavía insuficiente (...) y que lastra significativamente el valor de la sociedad de cara a su futura privatización”. (Fuente: Cinco Días, 27 junio 1997).

“La Empresa podría ahorrar anualmente 10.000 millones de pesetas (60,2 millones de euros) si recorta la plantilla entre un 15% y un 20% (entre 1.000 y 1.300 empleos)”. (Fuente: El Mundo, 23 octubre 1997).

“Las tres líneas básicas que guían la actividad de la Empresa en el área de producción son: reducción de costes, implantación de una filosofía de calidad total y creación de estructuras más flexibles en los procesos industriales e informáticos clave. (...) Se está tratando de aprovechar a todas las personas existentes en la organización, y se va a acometer una política activa que permita potenciarlas al máximo. Por otra parte, afrontaremos la necesidad de acomodar la plantilla a las

³⁰ Medida en horas de mano de obra (directa o indirecta) reales sobre horas de mano de obra (directa o indirecta) necesarias para el funcionamiento del centro al 100% de su capacidad.

³¹ Medida en horas de mano de obra (directa o indirecta) necesarias para el funcionamiento del centro al 100% de su capacidad sobre la mano de obra (directa o indirecta) necesaria para realizar la producción demandada.

³² La Empresa suministraba a los sindicatos la productividad media de las principales empresas del sector para que realizaran comparaciones.

necesidades de la competencia, siempre mediante los procedimientos menos traumáticos posibles”. Presidente de la Compañía, 1997.

“Tabacos S.A. pacta con los sindicatos (...) Tras la firma del convenio, sindicatos y dirección de Tabacos, S.A. han empezado a negociar el ERE planteado para el presente ejercicio (...) El expediente de 1998 es continuación de otros dos similares que se llevaron a cabo en 1994 y en 1996 (...). La plantilla actual de Tabacos, S.A. es de 6.500 empleados. En el nuevo expediente se prevé que puedan acogerse a la salida incentivada del grupo entre 800 y 900 trabajadores”. (Fuente: Expansión, 23 marzo 1998).

“Yo me he declarado, y me declaro, partidario de la privatización, ya que considero que es el mejor camino para dotar de competitividad y eficiencia a las compañías (...). La privatización es una fuente de oportunidades para Tabacos, S.A. (...). Han sido precisamente las empresas públicas las que se han visto obligadas en los últimos años a realizar mayores ajustes. (...). Para este año 98 vamos a iniciar la negociación para la puesta en marcha de un nuevo ERE. (...) De todos es sabido que Tabacos S.A. debe mejorar su productividad y racionalizar sus estructuras, pero no vamos a hacerlo con medidas traumáticas”. Presidente de la Compañía, abril de 1998.

Como se deduce de las declaraciones anteriores, la política de la Empresa seguía siendo realizar recortes de personal mediante EREs aprobados por los sindicatos. A través de declaraciones como las señaladas, la dirección seguía transmitiendo a los trabajadores la necesidad de reducir la plantilla. Estas declaraciones se justificaban mediante el suministro de información contable a los representantes de los trabajadores, ya que especialmente se hacía hincapié en aquellos indicadores que reflejaban subactividad en la Compañía y se obviaba la información sobre el incremento de los resultados. Los trabajadores, ante el temor de que empeorara la situación, aceptaban los EREs presentados por la Compañía. Así, la dirección continuaba llevando a cabo el proceso de transformación de la empresa, utilizando la Contabilidad para focalizar aspectos que sugerían la necesidad de seguir mejorando la competitividad y que, a la vez, permitían ejercer presiones sobre los sindicatos con una información contable que resaltaba los aspectos más negativos de la Empresa.

No obstante, las razones económicas de supervivencia sugeridas por la Empresa eran contradictorias con el incremento de beneficios³³. Así, el mismo Ministro de Trabajo señaló el carácter “ilógico” de este tipo de actuaciones. No obstante, al existir acuerdo entre los representantes de los trabajadores y la Empresa, la Autoridad Laboral se limitaba a ratificar lo acordado por las partes de acuerdo con la normativa vigente, sin que se pudiera modificar lo acordado o solicitar una nueva negociación. Esto hizo que el Ministro de Trabajo se manifestase así en junio de 1999.

“Es ilógico que Tabacos, S.A., después de haber anunciado un incremento de los beneficios de un 20%, presente otro ERE (...). Este caso respalda la necesidad de investigar el abuso por parte de las empresas (...). Con la ley en la mano no se puede hacer nada en contra”. (Fuente: Diario de Sevilla, 30 de junio de 1999).

³³ “1997 ha sido un ejercicio que ha dado unos notables resultados. Tabacos, S.A. obtuvo unos beneficios de 16.628 millones de pesetas frente a los 9.527 millones del ejercicio anterior y las ventas brutas casi alcanzaron el billón de pesetas” (Fuente: Oreo, abril 1998).

“El Grupo Tabacos, S.A. obtuvo en el primer semestre del año un beneficio neto atribuible de 11.149 millones de pesetas, cantidad que representa un incremento del 38,7% respecto al mismo período de 1997. Los ingresos consolidados brutos ascendieron a 622.020 millones de pesetas, un 21,5% más que en igual período del año anterior. Una vez deducidos los impuestos indirectos y la comisión de los expendedores, los ingresos netos fueron de 202.321 millones, un 20% más”. (Fuente: ABC, 30 de junio de 1998).

Evolución del dividendo (pesetas por acción): en 1993, 22,4 ptas./acción; en 1994, 29,0 ptas./acción; en 1995, 32,0 ptas./acción; en 1996, 35,2 ptas./acción; en 1997, 51,2 ptas./acción. (Fuente: Oreo, julio 1998).

“Las ventas de cigarrillos alcanzaron un máximo histórico en 1998 (...). Con 4.344 millones de cajetillas vendidas en la Península, Baleares, Ceuta y Melilla, se supera el máximo de 1991 cuando se alcanzaron los 4.223 millones de cajetillas”. (Fuente: Oreo, abril 1999).

Estas declaraciones ponen de manifiesto que los recortes de personal no podrían ser explicados sólo a través de factores económicos, sino que existían otros factores culturales del entorno, tales como la necesidad de transformar su estructura organizativa para mostrar una imagen de empresa multinacional y moderna que favoreciera su privatización, de acuerdo con la tendencia de otras grandes empresas europeas del sector (Scott, 2001).

4. CONSIDERACIONES FINALES

La creación del Mercado Único de la década de los noventa supuso para las empresas europeas un importante cambio del entorno. La caída de fronteras llevó aparejada la necesidad de mejorar la competitividad y adoptar estructuras organizativas que les permitieran afrontar con garantías las condiciones del nuevo entorno.

En el caso de Tabacos, S.A., al igual que en otras empresas, la productividad fue considerada como uno de los factores de éxito, por lo que se orientó su estrategia en reducir costes a través de presupuestos restrictivos. Además, la práctica de privatizar las empresas públicas, iniciada en el Reino Unido durante la década de los ochenta, se fue extendiendo a otras empresas públicas europeas que buscaban estructuras organizativas más acordes con un entorno cada vez más competitivo y globalizado. Todo ello favoreció que Tabacos, S.A. iniciara un proceso de reestructuración con vistas a su futura privatización. Para ello, se realizaron recortes en los costes de personal mediante la tramitación de tres EREs en los años 1993, 1995 y 1998 que redujeron la plantilla en unas 2.100 personas, lo que suponía aproximadamente el 25% de la plantilla.

En el caso analizado, para llevar a la práctica los aumentos de competitividad y los ajustes de plantilla, los directivos demandaron y crearon una información contable que facilitaran dicha reforma organizacional. En este sentido, para aumentar la competitividad, la Empresa empezó a adaptar su sistema de control de gestión con el propósito de focalizar sobre aspectos que antes habían pasado desapercibidos. Así, los indicadores de control de gestión proporcionaron unas técnicas para hacer visibles aspectos relacionados con el incremento de la eficiencia y calidad. De forma paralela, se creó un nuevo lenguaje en el que aparecieron términos como subactividad y benchmarking que ayudaron a establecer nuevos objetivos, procedimientos y políticas organizativas (Hopwood, 1987).

Así, los sistemas de control de gestión suministraron los datos necesarios para que los directivos pudieran justificar sus actuaciones frente a los agentes externos como el Estado y los inversores, e internos como sindicatos y trabajadores, y facilitar de este modo realizar sucesivas reducciones de personal. Esto es, la dirección utilizó los indicadores de subactividad calculados durante el período para objetivizar la eficiencia de la Empresa frente a los trabajadores en las negociaciones que la Tabacos, S.A. mantenía con los sindicatos y lograr así que se aceptaran los sucesivos EREs.

Este comportamiento por parte de la Compañía, que en ocasiones no se podía explicar exclusivamente atendiendo a razones económicas, como puso de manifiesto el Ministro de Trabajo, fue justificado en parte por el sistema contable. Así, se puede decir que la Contabilidad participó de forma activa en el cambio estructural de la Empresa.

Por otro lado, la Empresa trasladó a los trabajadores el incremento de competencia derivado de la entrada en vigor del Tratado de Maastricht mediante el desarrollo de sistemas de benchmarking. Comparando el rendimiento de los distintos centros de trabajo y líneas de producción, la Contabilidad fue empleada para hacer visible a la plantilla la presión competitiva ejercida por el entorno en este caso por el Tratado de Maastricht que entró en vigor en 1993 como ya había vislumbrado Miller (1994).

Estas medidas permitieron a Tabacos, S.A. prepararse para adoptar una nueva estructura organizacional y afrontar su proceso de privatización, que se realizó en mayo de 1998. En este sentido, las medidas orientadas a la mejora de la eficiencia tomadas a partir de 1993 ayudaron a aumentar el valor de la Empresa en los mercados, lo que a su vez permitió obtener un mayor precio de venta cuando fue privatizada. Este hecho se pone de manifiesto si se observa la evolución de la cotización de sus acciones que entre los años 1996 y 1998 aumentó en más del 200%³⁴, cuando en las 35 mayores empresas de España se incrementó en un 91%.

En resumen, el proceso de cambio contable estudiado muestra cómo el sistema contable desempeñó un papel pro-activo en el proceso de cambio organizacional, haciendo visibles aspectos relacionados con el incremento de la eficiencia, incluyendo en el debate económico y social términos como subactividad y benchmarking y reforzando la posición de los directivos frente a los sindicatos y trabajadores.

³⁴ Pasando de 35 Euros por acción en 1996 a 105 Euros en 1998. Fuente: Comín y Martín (1999: 593).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BURCHELL, S., CLUBB, C., HOPWOOD, A.G., HUGHES, J., y NAHAPIET, J. (1980): «The roles of accounting in organizations and society», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 1, p. 5-27.
- COMÍN, F., y MARTÍN, P. (1999): *Tabacalera y el estanco del tabaco en España (1636-1998)*, Fundación Tabacalera, Madrid.
- HOPWOOD, A.G. (1983): «On trying to study accounting in the context in which it operates», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, nº 2/3, pp. 287-305
- HOPWOOD, A.G. (1987): «The archaeology of accounting systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, nº 5/6, pp. 7-17.
- MILLER, P. (1994): «Accounting as social and institutional practice: an introduction», en *Accounting as a social and institutional practice*, Hopwood and Miller (Editors), Cambridge University Press, Cambridge.
- OGDEN, S.G. (1995): «Transforming frameworks of accountability: the case of water privatization», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, nº 2/3, pp. 193-218.
- OGDEN, S.G. (1997): «Accounting for organizational performance: the construction of the customer in the privatized water industry», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 6, pp. 529-556.
- OREO (1993-1999): Boletín de información interna editado por Tabacos, S.A.
- PARKER, D. (1992): «Agency status, privatization and improved performance: some evidence from the UK», *International Journal of Public Sector Management*, vol. 5, nº 1.
- PUXTY, A.G. (1997): «Accounting choice and a theory of crisis: the cases of post-privatization British Telecom and British Gas», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 7, pp. 713-735.
- RICHARDSON, A.J. (1987): «Accounting as a legitimating institution», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 4, pp. 341-356.
- SCOTT, W.R. (2001): *Institutions and organizations*, segunda edición, Sage Publications, California.
- SHAOUL, J. (1997): «The power of accounting: reflecting on water privatization?», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 10, nº 3, pp. 382-405.
- SCHOECK, H., (1985). *Diccionarios de Sociología*, Editorial Herder, Barcelona.

Fernando Gutiérrez Hidalgo



Profesor Titular de Contabilidad en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Es Doctor en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Sevilla. Sus líneas de investigación se orientan hacia las implicaciones sociales de la contabilidad de gestión y la historia de la contabilidad. Desde 1990 ha participado ininterrumpidamente en distintos proyectos de investigación competitivos que estudian las razones del cambio contable y sus implicaciones sociales. Es autor de diversos artículos nacionales e internacionales. Miembro de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, del Consejo Editorial de De Computis (Revista Española de Historia de la Contabilidad) y de la Comisión de Investigación de su Universidad.

Tomás Escobar Rodríguez



Profesor Titular de Contabilidad en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Doctor en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Sevilla. En la actualidad, su labor investigadora se centra en dos grandes líneas: Uso de mecanismos de control de gestión por parte de las empresas y Sistemas de reporting digital, auditoría *on line* y aplicación del eXtensible Business Reporting Language (XBRL) a la información contable digital. Editor ejecutivo de la revista International Journal of Digital Accounting Research y organizador del congreso Digital Accounting Research Conference, que desde 1995 se celebra anualmente en la Universidad de Huelva. Ha participado en diversos congresos y publicado sus trabajos en revistas nacionales e internacionales.