

SISTEMAS DE INDICADORES DE GESTIÓN Y CAMBIO CONTABLE. ESTUDIO DE UN CASO

Miguel Martínez Ramos
Universitat Jaume I

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es el estudio de los procesos que intervienen en el cambio contable, desde el momento en que se decide implantar un sistema de indicadores de gestión, hasta que éste entra a formar parte de las rutinas organizativas. Este análisis es acometido a partir del estudio de un caso. Los resultados muestran la capacidad del modelo de cambio propuesto por Bogt y Helden (2000) para explicar la adopción de un sistema de indicadores de gestión en una empresa industrial y proponen la ampliación del mismo para recoger el impacto del uso de la nuevas herramientas de contabilidad de gestión.

PALABRAS CLAVE: Cambio contable, Indicadores de gestión, Estudio de caso.

ABSTRACT

The main objective of this paper is the study of the processes intervening in accounting change, from the moment in which an organisation decides to implement a system of management indicators, until this becomes integrated in the organisational routines. This analysis derives from a case study. The evidences collected are used to contrast the Bogt and Helden's model (2000). The conclusions show the capacity of the model to explain the adoption of a system of management indicators in an industrial firm. Moreover, a further development of this model is proposed in order to include the impact of the use of new management accounting tools.

KEY WORDS: Management accounting change, Management indicators, Case study.

1. INTRODUCCIÓN

En la última década se ha producido un especial esfuerzo en la literatura sobre contabilidad y control de gestión hacia el estudio de los procesos e influencias que intervienen en el cambio contable. El cambio contable había sido considerado convencionalmente como resultado de un comportamiento racional, dirigido a maximizar los beneficios de la empresa a través de nueva información óptima.

Esta visión bastante técnica del cambio se basa en las teorías económicas neoclásicas de la empresa. Por lo cual, el cambio es descrito con relación a nuevas configuraciones ideales más que a través de la exploración de las complejas (y a menudo impredecibles) dinámicas del cambio a través del tiempo (Hopwood 1987).

Las investigaciones sobre el cambio en contabilidad de gestión han llevado al desarrollo de diferentes modelos de estudio del cambio contable (Shields y Young 1989, Innes y Mitchell 1990, Cobb et al. 1995, Burns y Scapens 2000, Bogt y Helden 2000). Por otra parte, la implantación y uso de sistemas de indicadores no financieros, son reconocidos en la literatura como un caso importante de cambio en contabilidad de gestión (Hopwood 1987, Lapsley y Mitchell 1994, Vaivio 1999, Kasurinen 2002).

En este trabajo se analiza el proceso de cambio contable y las influencias que han intervenido en la implantación informal de un sistema de indicadores en una empresa del sector azulejero. Para

ello, se recurre al modelo propuesto por Bogt y Helden (2000), que permite prestar una atención especial a dos aspectos relacionados con el cambio contable: 1. El grado de desarrollo del concepto original de la innovación, y 2. El grado de uso de los nuevos sistemas desarrollados.

También se intentará explicar porqué, y cómo, nuevas formas de contabilidad y responsabilidad han evolucionado en el modo en que lo han hecho, además de explorar los factores que intervienen en el proceso de cambio. Para ello es utilizado un modelo teórico que contempla las influencias, antecedentes o determinantes del cambio contable y sus resultados o consecuencias, así como el efecto de este cambio en el uso de las nuevas prácticas y en su potencial institucionalización.

2. EL CAMBIO CONTABLE

El cambio es una característica notable en el entorno actual. Los cambios en el entorno y en las estructuras organizacionales implican cambios en las necesidades de información, viéndose alteradas la cantidad y la naturaleza de la información requerida para una gestión efectiva. En consecuencia, el modo en que se utiliza la información para medir y motivar el rendimiento o para la toma de decisiones también debería adaptarse a las nuevas circunstancias (Atkinson et al. 1997).

En este proceso el sistema de contabilidad y control de gestión tiene un destacado papel que jugar principalmente en dos aspectos: 1. La gerencia puede utilizar el potencial informativo del sistema de contabilidad y control de gestión para acometer los cambios que permitan ajustar la organización a la nueva situación, y 2. El propio sistema de contabilidad y control de gestión puede cambiar para adaptarse a las nuevas condiciones.

Los sistemas contables de gestión deben ser capaces de adaptarse a las nuevas condiciones del entorno (interno y externo) mediante la evolución de las prácticas existentes en la empresa o la adopción de nuevas herramientas (como los sistemas de indicadores).

Por tanto, la vinculación entre la contabilidad de gestión y el cambio organizativo se manifiesta, entre otros aspectos en:

- Diferentes factores contextuales afectan a ambos (aunque no necesariamente vayan a ser generadores de cambios). Además las variaciones del entorno externo y las modificaciones organizacionales afectan a las necesidades de información y al modo en que ésta es utilizada.
- El origen del cambio organizativo puede estar en el cambio contable (ya que las transformaciones en las prácticas contables afectan la visibilidad interna y externa) y viceversa (por ejemplo, con la aparición de nuevas estructuras organizativas que afectan a las necesidades informativas o de legitimación).
- El sistema de contabilidad de gestión puede ayudar a detectar la necesidad de acometer algún cambio organizativo (pero también puede retrasar esta detección).

El cambio en la contabilidad de gestión es un proceso complejo que excede los aspectos técnicos y de procedimiento (Burns y Scapens 2000). De hecho, la comprensión completa del cambio contable sólo puede conseguirse analizando el cambio en los sistemas de contabilidad de gestión conjuntamente con la modificación de los usos asociados a tales sistemas.

Innes y Mitchell (1990) argumentan que el desarrollo de nuevas prácticas en contabilidad de gestión tendría consecuencias en las empresas principalmente en:

- La percepción de un conjunto de beneficios operacionales derivados de los cambios acometidos. Estos efectos serían una consecuencia bastante directa de los cambios realizados.
- La alteración del papel y el estatus organizacional de la contabilidad de gestión. Este hecho vendría en parte de nuevas políticas gerenciales dirigidas a facilitar los cambios en prácticas

contable, siendo por tanto también un reflejo de la aprobación de los mismos por la alta dirección.

En los últimos años, el uso de los sistemas de indicadores en cuanto componentes del sistema de contabilidad y control de gestión empieza a encontrar un hueco en la investigación (Tuomela 2001). Los sistemas de indicadores han servido además para estudiar el proceso de cambio (Vaivio 1999, Kasurinen 2002) pero siempre desde una perspectiva de cambio formal y sistemática. Las consecuencias y el impacto de la implantación de medidas de rendimiento no financieras han interesado desde hace años, especialmente con relación a cómo se integran dichas medidas en los procesos de gestión (Hopwood 1983, 1987; Roberts y Scapens 1985). En este sentido, el principal interés del trabajo se centra en analizar cómo este cambio contable constituye nuevos modos de ver, pensar y actuar.

En muchos estudios (Anderson 1995, Bjørnenak 1997, Vaivio 1999, Malmi 1999) la adopción de un nuevo instrumento contable es vista como el originador de los procesos de cambio a través de los cuales se implementa el instrumento. Pero puede tomarse una perspectiva diferente, bajo la cual los instrumentos contables no son considerados como los originadores de los procesos de cambio, sino como un medio de contribuir y dar forma a los procesos de cambio que una organización acomete debido a diferentes presiones tanto externas como internas.

Como se ha comentado, el objetivo general de este trabajo es analizar el proceso de cambio contable y las influencias que han intervenido en la implantación informal de un sistema de indicadores en una empresa concreta. El método de investigación elegido para ello es el estudio de casos. Drury y Tayles (1995) señalan la dificultad de capturar a través de un estudio basado en cuestionarios la naturaleza precisa de los cambios que han tenido lugar en un contexto determinado. Por otra parte sugieren que posiblemente estos estudios subestimen la amplitud del cambio. Hopwood (1983, p. 290) considera que estudiando la contabilidad a un nivel micro, en el contexto en el que se desarrolla, es posible mejorar nuestro conocimiento de las “fuerzas que influyen el cambio contable o ayudan a moldear las diferentes formas que puede tomar”. También Burns y Scapens (2000) apoyan el estudio de casos como el mejor método para estudiar el cambio contable.

Tradicionalmente se ha prestado más atención al cambio contable como resultado que como proceso, es decir, el porqué y cómo la contabilidad llega a ser lo que es, o no, a lo largo del tiempo. Dado que el principal propósito de esta investigación es entender la dinámica del cambio contable en un caso, se ha tomado para ello una aproximación de proceso, que resalta las características de la contabilidad como proceso más que como resultado (Hopwood 1987, Covaleski et al. 1993, Scapens 1994, Burns 2000).

La aproximación procesual supone un suplemento a la investigación en la evolución contable (Brown y Eisenhardt 1997) al relacionar las observaciones empíricas de los esquemas de cambio en modelos que pueden ser probados en otros estudios de caso. Sin embargo, hay que tener presente que el propósito de cada aproximación es diferente: mientras la aproximación científica pretende producir modelos que puedan ser probados para hacer predicciones y generalizaciones, la aproximación procesual pretende desarrollar un marco de ideas que sea capaz de descifrar las dinámicas de los procesos de cambio en contextos organizacionales únicos (Burns 2000).

Otro propósito del trabajo, además, es analizar el desarrollo y uso de los nuevos instrumentos contables en relación con el papel al que en principio estaban destinados. En este sentido resulta especialmente interesa conocer cómo son utilizados los nuevos instrumentos por los diferentes agentes de la organización y si dicho uso remodela la realidad empresarial llegando a constituir nuevos modos de ver, pensar y actuar.

3. UN MODELO PARA EL ESTUDIO DEL CAMBIO CONTABLE

El modelo utilizado para estudiar el proceso de cambio contable es el modelo de Bogt y Helden (2000), el cual se inscribe dentro de la teoría institucional (Scapens 1994, Burns y Scapens 2000, Scapens 2000). Este modelo combina los conceptos para explorar el cambio contable proporcionados por la teoría institucional con otros enfoques como el comportamental o el organizativo.

Este modelo teórico será utilizado en el epígrafe siguiente para explicar las influencias y los procesos de cambio acontecidos en una empresa azulejera generados por la implantación de un sistema de indicadores de gestión.

3.1. El marco teórico.

Existen tres teorías de carácter institucional utilizadas en la literatura contable (Miller 1994): nuevo institucionalismo económico, antiguo institucionalismo económico, y nueva sociología institucional. De éstas tres teorías, siguiendo los trabajos de Burns y Scapens (2000), Scapens (1994, 2000) y Burns (2000), la elegida para los propósitos de esta investigación es la segunda.

La adopción del antiguo institucionalismo económico como perspectiva teórica para explorar el cambio contable es reciente. Algunas de las razones que apoyan el uso de esta teoría son:

- Intenta explicar los fenómenos en términos de procesos, analizando porqué y cómo las cosas llegan a ser lo que son, o no, a lo largo del tiempo.
- Está centrado en las rutinas organizacionales y en su potencial institucionalización (permite estudiar la contabilidad utilizando los conceptos de reglas, rutinas e instituciones).
- Distingue diferentes dimensiones de cambio, como (1) cambio formal o intencionado (diseño consciente) frente a cambio informal o no intencionado (que tiene lugar a un nivel más tácito), y (2) cambio evolutivo o incremental (supondría una pequeña ruptura con las rutinas e instituciones existentes) frente a cambio revolucionario o radical (que produciría cambios fundamentales)¹.

El antiguo institucionalismo económico se originó a comienzos del siglo pasado por Thorstein Veblen como oposición a las teorías económicas estáticas basadas en el actor racional. De acuerdo con esta perspectiva el cambio puede ser entendido en términos de cambio en rutinas contables que pueden (o no) incorporarse a las asunciones y creencias establecidas en una organización. Tales asunciones y creencias, comunes para los miembros de la organización, son llamadas instituciones.

No obstante, no existe una definición simple y consensuada del concepto de institución (Scott 1995). Una institución puede ser definida en términos del antiguo institucionalismo económico como “un modo de pensar o actuar que es, hasta cierto punto, aceptado y permanente, y que ha sido incorporado a los hábitos o costumbres de un determinado grupo de personas” (Hamilton 1932, p. 84, citado por Scapens 1994). Son por tanto modos de pensar establecidos, comunes a una comunidad. Así definida, una institución es similar al concepto de cultura organizacional (Schein 1992).

Las instituciones dan forma y coherencia a las acciones humanas. Sin embargo, una institución se crea cuando una acción humana en concreto se convierte en habitual, por lo que a su vez es el resultado de las acciones humanas. Burns y Scapens (2000) desarrollan un modelo teórico basado en la dualidad entre acciones e instituciones. De modo que se enfatiza que aunque las instituciones determinan el comportamiento, las instituciones son en sí mismas el resultado de las acciones de los

¹ En el estudio de un caso acometido por Vaivio (1999) se aporta una nueva dimensión al cambio contable. A las clásicas de cambio formal frente a informal y cambio revolucionario frente a evolutivo, incorpora la de cambio sistemático frente a no sistemático.

miembros de la organización. Por ello, el cambio en contabilidad de gestión ha de ser entendido también en términos de la conducta de los individuos y grupos en la organización².

Otros conceptos utilizados en esta teoría son los de reglas y rutinas. Las reglas se considera que son los procedimientos de una organización que están formalmente establecidos aunque pueden ser cambiadas con cierta frecuencia. Por tanto las reglas son el modo reconocido formalmente en que deberían ser hechas las cosas. Sin embargo, con el seguimiento repetitivo de las reglas, el comportamiento puede llegar a ser programático y basado cada vez más en conocimientos tácitos. Estos comportamientos programáticos, basados en las reglas, que representan los hábitos de los individuos, pueden ser descritos como rutinas. Las rutinas, por tanto, son el modo en el que *se hacen efectivamente las cosas*.

La selección de *nuevos* sistemas contables puede ser intencional (y racional), y en una empresa reflejará probablemente una preocupación por la eficiencia económica y la gestión de los costes. Por otra parte, el agente o agentes que deciden su aplicación estará influenciado por otras instituciones posiblemente más amplias (incluyendo las extraorganizacionales), las cuales forman parte del contexto institucional en el que tienen lugar los procesos de cambio intra-organizacional. Para entender estos procesos, es necesario reconocer el contexto institucional, tanto dentro de la organización (las reglas, rutinas e instituciones específicas de la organización) como fuera de ella (las más amplias instituciones sociales, económicas y políticas del entorno organizacional, así como la sociedad en la que está ubicada la organización).

3.2. El modelo de estudio del cambio de Bogt y Helden (2000)

En el marco del antiguo institucionalismo económico, Bogt y Helden (2000) desarrollan un modelo para estudiar el proceso de cambio. Este modelo, aplicado a entes gubernamentales, fue diseñado basándose en varios estudios anteriores y toma una aproximación institucional pero también comportamental. Concretamente estos autores combinan elementos de tres enfoques anteriores (Burns y Scapens 2000, Shields y Young 1989, y Cyert y March 1963) para conseguir una marco capaz de explicar el gap entre las técnicas contables introducidas y su uso.

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

La figura 1 representa el modelo de Bogt y Helden (2000). De acuerdo con Cyert y March (1963), el proceso de cambio en las empresas se origina por estímulos tanto de fuentes internas como externas. Estos estímulos o presiones incluyen la cultura organizacional y las metas de la empresa. La cultura juega un papel importante en el enfoque de Shields y Young y también en el marco de Burns y Scapens (donde se denomina instituciones), mientras los objetivos son un elemento importante en la teoría del comportamiento de la empresa de Cyert y March³.

² Un sistema de contabilidad de gestión puede tanto moldear como ser moldeado por las instituciones en una organización (Burns y Scapens 2000)

³ Su obra *A behavioural theory of the firm* puede ser considerada como una teoría general sobre procesamiento de la información, toma de decisiones y aprendizaje en las organizaciones. Aunque no es una teoría sobre el cambio contable, puede aportar alguna luz sobre las circunstancias bajo las cuales las técnicas contables pueden cambiar.

A partir de estas presiones y sus efectos, un directivo motivador y con poder (el campeón del modelo de Shields y Young, 1989) tomaría conciencia de la necesidad del cambio⁴. Este iniciador o líder tiene que convencer a otros en la empresa de que las técnicas contables deben ser alteradas. El campeón probablemente sólo especifica el concepto ideal de cambio contable, dejando el posterior desarrollo a otros. Además, el modo de ver las cosas y las acciones del campeón están afectadas por la cultura organizacional.

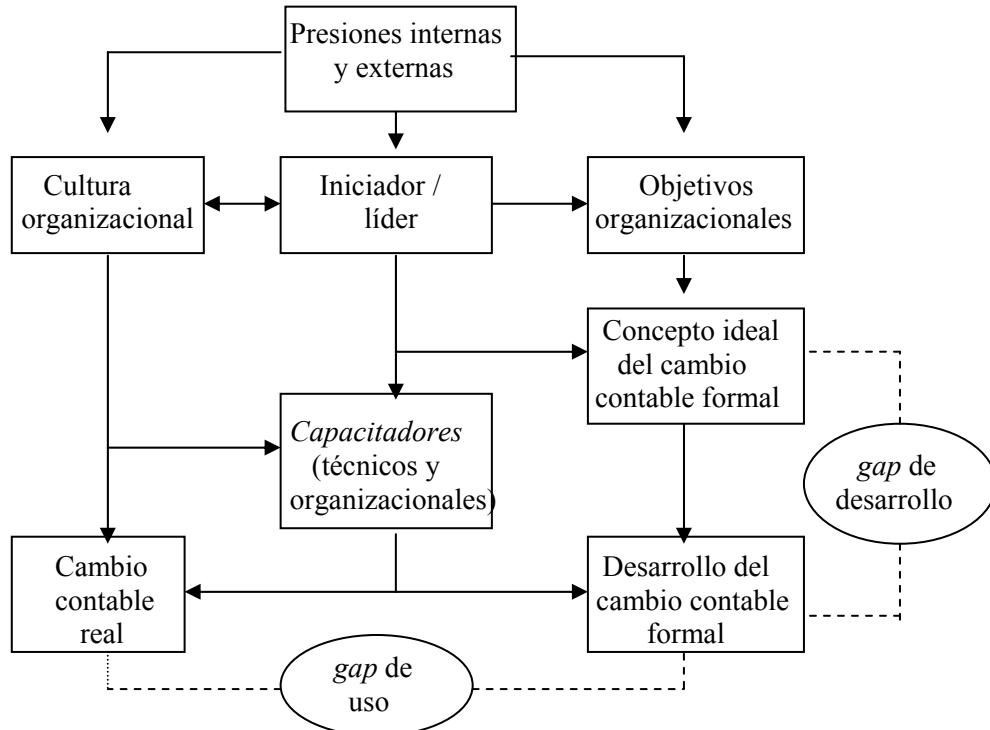


Figura 1: Modelo del cambio contable de Bogt y Helden (2000).

A continuación se diseñará el proceso de cambio. Para su aplicación serán necesarios varios *capacitadores*, tanto técnicos (modos en los cuales se desarrollan las nuevas ideas contables) como organizacionales (división de responsabilidades, disponibilidad de recursos, esquemas de compensación, programas de formación, etc.). Muchos de estos aspectos son similares a los elementos propuestos en el modelo de Shields y Young. La elección de estos *capacitadores* viene influida por el campeón (especialmente sus ambiciones) y por la cultura organizacional.

Este proceso de cambio da lugar a nuevos instrumentos contables formales y al cambio contable real, dependiendo este último de la cultura organizacional. Es decir, a partir de la idea propuesta por el líder, surge el diseño de la innovación contable (modelo formal), pero esta viene definida en última instancia por la modalidad en que éste es utilizado por parte de los diferentes agentes de la empresa. Es por ello que el cambio contable real (diseño y uso visible de la herramienta contable), estará relacionado con la cultura de la empresa, que habrá determinado en última instancia la configuración del cambio contable en función de la afinidad existente entre ambas.

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

⁴ En este sentido el propio sistema de contabilidad y control de gestión puede dar claves que lleven a reconocer la necesidad del cambio (Kloot 1997).

4. ESTUDIO DEL CAMBIO CONTABLE. EL CASO BETA.

En el presente epígrafe se analiza la implantación del sistema de indicadores en la empresa elegida para el caso, que será denominada BETA. Como se ha indicado el enfoque se centra en el proceso de cambio contable, así como en sus antecedentes y consecuencias. Siguiendo el modelo de Bogt y Helden (2000) visto en el apartado anterior, el proceso seguido desde la idea original hasta el uso real podría ser descrito como sigue.

4.1. La estrategia de investigación: el estudio de caso

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

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

- Examen de toda la documentación que la empresa ha puesto a nuestra disposición (información sobre el sector, manuales de procedimientos, informes internos), aparte de las cuentas anuales y otras informaciones sobre las empresas conseguidas por otros medios.
- Entrevistas a varios niveles, siguiendo un programa de preguntas de elaboración propia. Excepto las charlas informales, todas las entrevistas han sido grabadas y posteriormente transcritas. La redacción de los casos ha sido remitida a los diferentes entrevistados para su lectura y aprobación.
- Por último, no menos importante, la observación directa, visitas a plantas de fabricación, charlas informales con diferentes agentes de la empresa, observaciones personales de los directivos, impresiones de los puestos de trabajo, etc., con la intención de contrastar y completar la información obtenida, conocer el funcionamiento de la empresa, su cultura organizacional, etc.

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

En todos los directivos entrevistados se encontró una actitud positiva hacia la colaboración en el estudio. Debe además ser resaltado el clima de confianza que se creaba y que contribuyó a comentar los más variados aspectos internos.

A la hora de recoger los datos de las entrevistas hubo un especial esfuerzo para conseguir un mejor entendimiento de las reflexiones, lenguaje, bases lógicas en términos de las actividades diarias en una perspectiva dinámica, es decir, pasado, presente y futuro. De modo que la mayor parte de los datos de este estudio provienen de entrevistas sobre los fenómenos estudiados y de reflexiones y comentarios relacionados con ellos.

En general el estudio del caso acometido en el presente trabajo tiene características, siguiendo la clasificación de Scapens (1990), de descriptivo y explicativo. Descriptivo porque pretende proporcionar una descripción de la estructura, operatoria y procesos de cambio que afectan a los sistemas de contables de gestión y de medición del rendimiento utilizadas en la vida real. Explicativo

porque intentará explicar las razones que sostienen el uso y evolución de las prácticas relacionadas con la medida del rendimiento, a partir de la teoría. Además puede calificarse de exploratorio porque a través de los conocimientos adquiridos podrán ser planteadas nuevas líneas de investigación.

4.2. La implantación del sistema de indicadores en BETA: Antecedentes

BETA es una empresa perteneciente al distrito industrial de la cerámica de Castellón. Actualmente factura más de 42 millones de euros y tiene una plantilla de más de 700 empleados.

El crecimiento de BETA, igual que el de muchas de las empresas del sector, había sido notable desde principios de los años 90. Esta etapa vino acompañada de un cambio organizativo consistente en la profesionalización de la gestión, la creación de nuevos cargos directivos y una paulatina descentralización y delegación de responsabilidades.

El cambio hacia la profesionalización vino paralelo a un notable incremento del volumen de negocio (la facturación se duplica) y de los resultados. Pero este crecimiento, junto con la mayor hostilidad del entorno y la mayor sofisticación de los diseños y procesos productivos, da lugar a un significativo aumento de la complejidad productiva y organizativa.

En esta nueva etapa de crecimiento y turbulencia del entorno empezaron a surgir problemas organizativos, como desajustes entre las áreas, junto con políticas comerciales y productivas que, aunque eran favorecedoras para los clientes, eran poco racionales desde el punto de vista del funcionamiento del negocio. Estas circunstancias abocaron en la primera mitad de 2000 a una situación de crisis con una bajada importante de la rentabilidad (que empezó a manifestarse a lo largo de 1999), una acumulación de problemas en todas las áreas y, sobre todo, con un efecto perjudicial sobre la satisfacción de los clientes.

Solucionar esta situación se convirtió para la empresa en una cuestión de supervivencia. A mediados de 2000 el gerente, en su cargo de responsable máximo de la gestión, tomó una serie de decisiones que se materializaron en dos aportaciones concretas:

- Un aumento de la frecuencia de las reuniones del equipo directivo, que pasan de ser mensuales a convocarse semanalmente. Puesto que se enfrentaban a una situación anómala, tanto el seguimiento de la misma como las decisiones sobre las acciones a acometer debían ser continuas. Además, la mayor necesidad de comunicación y coordinación hacía necesaria una mayor frecuencia de las reuniones.
- Junto al establecimiento de las juntas semanales, el gerente propuso a los directivos la necesidad de realizar un seguimiento específico de una serie de variables que, a su entender, requerían una atención constante. Este fue el origen del sistema de indicadores en BETA.

Hasta aquí han sido identificados algunos de los elementos del modelo de cambio: Un entorno más dinámico y turbulento (presión externa), problemas de tipo organizativo (presión interna), y la figura del gerente como impulsor de la creación del sistema de indicadores (iniciador o líder).

Las presiones internas y externas (ver tabla 1) afectan a los objetivos organizativos en el sentido de que pasa a ser prioritario invertir la tendencia de la rentabilidad, estancada durante los dos últimos años.

Además, estas presiones son traducidas por la cultura de BETA, caracterizada por tener un fuerte carácter innovador (no sólo en aspectos relacionados con los productos, sino también en los modos y estilo de gestión) y por una exigencia hacia el trabajo bien hecho a todos los niveles. En este sentido cualquier instrumento que contribuya a mejorar estos aspectos tiene garantizado un buen

recibimiento. También relacionado con la cultura de la empresa estaría el alto nivel de comunicación y voluntad de cooperación entre las áreas.

Esta circunstancia contribuye además a minimizar la posibilidad de resistencias, tanto entre los directivos como entre los mandos intermedios, ante lo que por otra parte son las ventajas de los indicadores (mayor visibilidad, mayor control...).

4.3. El diseño del sistema de indicadores en BETA

En las condiciones descritas el gerente, actuando como líder, aportó una idea sobre la conveniencia del uso de indicadores de gestión que encajaba bien con el estilo de dirección presente en la compañía. Esta idea se traduce en el concepto ideal del cambio, aunque sus especificaciones no fueron demasiado explícitas, consistiendo tan sólo en una serie de recomendaciones relacionadas con las variables a controlar, ya que las asunciones básicas que sostenían la idea eran compartidas por el resto de directivos. No se concretan por tanto las características del sistema o las normas de uso del mismo.

Sin embargo, el desarrollo de esta idea original se ve favorecido, entre otras cosas, por:

- El estilo de gestión, que puede calificarse de participativo, que facilita que todos los directivos conozcan la estrategia y los objetivos de la empresa, además de los problemas y riesgos a los que se enfrentan.
- La buena disposición de los directivos hacia el cambio en general y hacia el sistema de indicadores en particular, así como por sentirse involucrados en el proyecto de invertir la tendencia de la rentabilidad.
- Las inversiones realizadas en tecnologías de la información, concretamente la reciente implantación de un ERP⁵, que posibilita la preparación de los indicadores en un tiempo reducido de forma que su obtención con carácter semanal no suponga una pérdida de tiempo excesiva.

A partir de la propuesta lanzada por el gerente los directivos se implican en el proyecto diseñando los indicadores que habían de ser objeto de seguimiento y control. Cada directivo elaboró y propuso un grupo de indicadores, apoyándose para ello básicamente en:

- Las sugerencias del gerente, que aportó a cada directivo en función de lo que consideraba era importante que fuera recogido y medido por los indicadores.
- La estrategia del negocio, conocida por los directivos a pesar de no estar explicitada debido a la comunicación existente entre los propietarios, el gerente y el equipo directivo.
- Los factores clave de cada área conocidos por la propia experiencia de los directivos
- Y en los informes que los departamentos que componen cada área presentan mensualmente a su director, es decir, la información con la que hasta ese momento se venía gestionando y evaluando la actuación de cada sección.

Estos indicadores fueron presentados a lo largo de varias juntas directivas, generando las explicaciones pertinentes acerca de su significado e importancia. Las intervenciones de los directivos condujeron a pequeñas modificaciones o ajustes en algunos indicadores, pero básicamente hubo un acuerdo tácito sobre las variables a medir y los instrumentos propuestos para ello. Es este un punto importante puesto que aunque pueda considerarse que se trataba de parcelas de información

⁵ A finales de 1999 comenzó el proceso de implantación del ERP (*Enterprise Resource Planning*). En el verano de 2001 la implantación está prácticamente completa, aunque continúa trabajándose sobre el sistema para perfeccionar el tratamiento de la información.

particulares, cada directivo debía asegurarse de que las interacciones entre los procesos que interrelacionan las diferentes secciones de la empresa, quedaban correctamente representadas.

En las reuniones semanales se prestó atención a diferentes componentes del diseño del sistema: se establecieron (informal y tácitamente) las normas de uso para los directivos que componen las juntas semanales; además, cada uno de los directivos se ocupó de generar las normas que iban a regular tanto la obtención y presentación de la información como su uso y su rol en la gestión de cada área.

Por tanto, en estas reuniones no sólo se planteaban cuestiones en torno al diseño del sistema o de los indicadores que lo componen, sino que se fueron configurando poco a poco los usos que podían dárseles a los indicadores. Al encontrarse los directivos con unos instrumentos en los que intuían un gran potencial informativo y de ayuda a la gestión, empezaron a plantearse su uso de modo que se aprovecharan al máximo sus posibilidades.

Dado el procedimiento seguido, la implantación puede calificarse de autogenerada (no tuvo un diseño predefinido, no se formalizaron las normas, no se siguen las pautas de ningún modelo propuesto en la literatura). Algunas de las características del sistema son:

- Los indicadores que componen los cuadros de mando son básicamente cuantitativos y no financieros.
- Además incluyen diversos gráficos y tablas con tendencias.
- Cada directivo elabora y presenta su propio cuadro de mando.
- La frecuencia de elaboración y presentación es semanal.
- La intervención de la función contable es muy limitada.

Una cuestión interesante en este punto es que los indicadores no fueron presentados (y, por supuesto, no fueron concebidos) como un nuevo modelo de gestión cuya aplicación, a través de una serie de normas o reglas de funcionamiento, conllevaría un cambio sustancial pero previsto en los modos de gestión. Por el contrario, a partir de una idea original consistente en promover un seguimiento más próximo a una serie de variables consideradas claves, surge un entramado que habría de suponer un cambio insospechado en importantes aspectos de la gestión, el control y el comportamiento organizativo de BETA.

4.4. El uso del sistema de indicadores y sus consecuencias.

Tras la fase de diseño el sistema se pone en funcionamiento. A partir de este punto tuvo lugar el paso del modelo desarrollado inicialmente al utilizado efectivamente. Los indicadores tienen en BETA un doble uso: en un principio empezaron a ser utilizados para llevar a cabo un seguimiento de la actividad de cada área funcional por parte de la junta directiva; pero además, el cuadro de mando de cada directivo les sirve a éstos para:

1. Gestionar y evaluar su actividad y la de los departamentos de su área. Los indicadores son los desencadenantes de las acciones, tras la comparación de los resultados con los valores que implícitamente se consideran adecuados (*control diagnóstico*)
2. Por otra parte, los indicadores son generadores de diálogo y debate (por ejemplo sobre alternativas de mejora de los resultados, o sobre el funcionamiento de determinados procesos del negocio). Las discusiones en torno a los indicadores se producen principalmente en las reuniones semanales, entre los directivos. Pero sirven también para establecer una línea de comunicación descendente hacia los mandos intermedios. Además, los indicadores:

- Son utilizados personalmente por la alta dirección y señalan a los subordinados los aspectos clave de la gestión
- Ha llevado a cuestionar y modificar aspectos estratégicos
- Promueve debates y diálogos constructivos para cada indicador a diferentes niveles: estratégico, de gestión y operativo
- Genera comunicación con los subordinados. Es un instrumento de gestión compartido que otorga más visibilidad y autonomía

Por ello puede considerarse que son utilizados como instrumentos de *control interactivo* (Simons 1995). Esta modalidad de uso ha fomentado el aprendizaje organizativo provocando un cambio en el modo de gestionar y coordinar la actividad (tanto en las áreas de cada directivo como en la empresa en conjunto). Y se ha producido una mejora inmediata del rendimiento organizativo (aumento de la rentabilidad en un 10%, aumento de la productividad en un 25%), lo cual ha revertido a su vez en una mayor motivación e implicación tanto de los directivos como de los mandos intermedios.

Por tanto, la adopción del sistema de indicadores (que podría ser definida como informal ya que no existió una planificación de los procedimientos que iban a ser aplicados) llevó principalmente a un aumento de la visibilidad de los factores clave de la empresa, y a una mayor capacidad de diagnóstico, además de conseguir una mayor implicación de los mandos intermedios y, en algunas áreas, un control que puede ser definido como interactivo. Los favorecedores de esta situación son:

- La existencia de reuniones semanales. Esta frecuencia motiva a los directivos a prestar una especial atención a los valores de los indicadores.
- La clara aceptación de los indicadores tanto por parte de sus usuarios como por parte del resto de miembros de la empresa.
- El impulso aportado al sistema por parte de algunos de los directivos más dinámicos y comprometidos con el éxito de la empresa.

A pesar del poco tiempo que lleva implantado el sistema se ha observado que es utilizado de modo sistemático (Vaivio 1999). A partir de las evidencias recogidas, puede afirmarse que el uso efectivo del sistema genera multitud de nuevas rutinas que afectan a los procesos de recolección y elaboración de la información, pero también a su uso por parte de los responsables, que ahora han cambiado sus prioridades en función de las variables medidas por los indicadores. Los indicadores propician intensos cambios en el estilo de gestión de los directivos y de los mandos intermedios, así como en las políticas comerciales y de producción. El cambio en el estilo de gestión en algunas áreas ha sido tan intenso que se han abandonado procedimientos de actuación anteriores y los nuevos se acometen de forma inconsciente. Por ejemplo, el hecho de elaborar, presentar y discutir los mismos indicadores cada semana, así como el que tanto los directivos como los demás responsables estén pendientes de sus resultados, ha llevado a una homogeneización en el lenguaje empleado, de modo que ahora:

'[...] todos hablamos en los mismos términos, y todo el mundo sabe de qué estamos hablando' (entrevista director de producción 5-7-2001).

Las reacciones o consecuencias del cambio *no esperado* que se había producido en torno a los indicadores no tardaron en manifestarse. Estas reacciones tuvieron dos motivos principales:

1. Los comentarios generados a raíz de la presentación de los resultados de los indicadores pusieron de manifiesto multitud de cuestiones que estaban siendo descuidadas. Se trataba de cuestiones importantes tanto para el área en cuestión como para otras áreas con las que los procesos en cuestión estuvieran relacionados y para la empresa en general, dado que

cualquier proceso tiene repercusión en las relaciones de la empresa con el exterior y en sus resultados. En este sentido, los indicadores aportaron visibilidad a los directivos.

2. El hecho de que las reuniones tuvieran carácter semanal. Esta circunstancia posibilita un seguimiento más próximo de las variables y una capacidad de acción casi inmediata. Aunque debe señalarse que también se ha recogido alguna crítica en este sentido al considerar que por lo menos algunos de los indicadores pueden quedar desvirtuados por presentar datos correspondientes a tan corto espacio de tiempo.

En cuanto a las consecuencias propiamente dichas, pueden ser destacadas dos:

1. La consecuencia más inmediata es un redireccionamiento de las cuestiones clave, que ahora pasan a estar presididas por aquello que los indicadores miden. Es decir, hay un notable interés en ofrecer buenos resultados de los indicadores, o al menos mejorar la tendencia. Por tanto, la visibilidad que aportan los indicadores sirve para estimular la acción allá donde hay necesidad de mejorar algún proceso, política o procedimiento, pero también para motivar a los directivos a ofrecer unos datos que reflejen su capacidad de gestión.
2. A raíz de esta mayor visibilidad y de haber experimentado el potencial de los indicadores, los directivos empiezan a trasladar el uso de los indicadores hacia los mandos intermedios. Esta transmisión tiene lugar en dos sentidos:
 - Los directivos comunican a sus mandos intermedios cuáles son las variables que actualmente están acaparando la atención de la dirección. De este modo se amplía la visibilidad que favorecen los indicadores.
 - Los mandos intermedios comienzan a utilizar los indicadores correspondientes a sus directivos en sus tareas gestoras y de control

Aunque estas consecuencias no afectan de igual forma a toda la empresa, algunos aspectos de la cultura organizacional empiezan a verse modificados por los cambios introducidos por el uso de los indicadores. En concreto, el impacto del uso repetido y sistemático de los indicadores en la cultura se ha materializado principalmente en:

- Un mayor contacto entre los directivos (mejora de la comunicación y de la coordinación entre áreas)
- El uso por parte de los mandos intermedios de este instrumento de gestión, que además ha generado un aumento de su autonomía.
- La dilución de determinadas fronteras de poder, dado que la presentación de los valores de los indicadores y las discusiones que se generan en torno a los mismos, llevan a cuestionar la actuación de cualquiera de los directivos por parte del resto del equipo.
- Los indicadores están perfectamente integrados en la gestión empresarial, proporcionando un lenguaje común a la empresa. Tanto los directivos como los mandos intermedios traducen de forma automática todas las cuestiones, actuaciones, decisiones, procesos, etc., en términos de sus efectos sobre los indicadores.

En la tabla 1 se resumen los principales factores que, según las evidencias recogidas, han tenido una influencia decisiva en el desarrollo, implantación, uso y posterior repercusión organizativa del sistema de indicadores de BETA. En ella es utilizada la clasificación de Cobb et al. (1995)⁶, reordenada a su vez a partir del modelo de Bogaert y Helden (2000).

⁶ La interpretación que hacen estos autores del proceso de cambio consiste en una clasificación de los factores o fuerzas originadores del cambio. Para ello dividen los factores asociados con el cambio en diferentes categorías:

- MOTIVADORES. Son los que se considera que influyen los cambios de un modo general.
- CATALIZADORES. Son los que estarían asociados directamente con los cambios, pudiendo realizarse una correspondencia entre su aparición y el momento del cambio.

Presiones internas / externas	Motivadores	<ul style="list-style-type: none"> • La creciente complejidad del negocio • El aumento de la competitividad • La organización jerárquica • La tecnología de producción • Influencia de la literatura sobre BSC
	Catalizadores	<ul style="list-style-type: none"> • Pérdida de rentabilidad de la empresa • La implicación de los directivos • Pérdida de eficiencia en aspectos productivos • Falta de coordinación entre los procesos compartidos • El análisis de los procesos internos realizado con la implantación del ERP
Líder		<ul style="list-style-type: none"> • El gerente es quien impulsa la adopción del sistema a nivel del equipo directivo. Posteriormente adoptan el rol de líderes los directivos que consiguen extender a su área la gestión basada en indicadores.
Favorecedores / Capacitadores	Facilitadores	<ul style="list-style-type: none"> • La autonomía del equipo directivo • El alto crecimiento registrado en el pasado • El deseo compartido de ser un punto de referencia en cuanto al estilo de gestión • Inversiones en tecnologías de la información • Situación dinámica en cuanto al estilo de gestión y a los sistemas de información • Frecuencia semanal de las reuniones directivas
	Barreras	<p>Algunos directivos no aprovechan todo el potencial ofrecido por los indicadores. No se trata de una actitud consciente de resistencia al cambio, sino más bien deriva de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La costumbre de utilizar el sistema anterior de informes mensuales. Lo cual repercute tanto en cuadros de mando poco apropiados (extensos y con muchos datos), como en un uso limitado de los mismos en las tareas gestoras y de control de las actividades de sus áreas. • Una falta de convencimiento e interés sobre las bondades del sistema, que a su vez ha podido verse afectada por una falta de claridad en la propuesta de cambio

Tabla 1. los factores que han influido la adopción del sistema de indicadores en BETA.

4.5. Discusión.

En el diseño del sistema puede observarse un *gap* de desarrollo positivo, al contrario de lo que ocurre en el caso descrito por Boga y Helden (2000). Es decir, el modelo implantado ha mejorado sustancialmente la idea que desencadenó el proyecto de innovación. La implicación de los directivos en el proyecto, su convencimiento de que era necesario, y el hecho de que todos eran profesionales, llevaron a impulsar un modelo *propio* y adaptado a las necesidades e idiosincrasia de BETA.

Por su parte, en el paso que va del desarrollo del modelo a su uso real también hay claras evidencias de la existencia de un *gap* de uso positivo. En este caso deben distinguirse dos aspectos:

- El primero es que en el momento en que empiezan a utilizar los indicadores, los directivos se dan cuenta de que el potencial de los mismos es mayor de lo que habían previsto. Son

-
- **FACILITADORES.** Comprende las condiciones conducentes al cambio. Son factores necesarios para el cambio pero no suficientes por ellos mismos.
 - **LAS BARRERAS AL CAMBIO.** Serían influencias negativas. Elementos que impiden la adopción o su uso adecuado.
 - **Y EL LÍDER.** Que recoge la influencia de los individuos sobre el cambio contable.

instrumentos poderosos que aúnan propiedades de control estratégico, control de la actuación, palancas de gestión, y medios de debate y diálogo entre ellos y con los subordinados.

- Por otra parte, por el mero hecho de su utilización efectiva en tareas de gestión y control, es decir, sin intencionalidad, las relaciones entre los directivos y entre éstos y los mandos intermedios, así como entre los niveles más operativos (en este caso no en todas las secciones) adoptan nuevas e imprevistas formas.

En cuanto a la categorización del cambio, la adopción de la innovación objeto de estudio es peculiar en el sentido de que tiene componentes formales e informales. Es formal en tanto que propuesta e instaurada por la gerencia (aunque en realidad se trató de una decisión consensuada, no existiendo ningún tipo de imposición, sino el convencimiento general de la bondad de la innovación). Pero a partir de esa propuesta el equipo directivo desarrolla un modelo *propio* y, tanto el diseño de los cuadros de mando de cada directivo, como la forma de trabajar con los indicadores dependen en gran medida de la voluntad de los directivos, teniendo por tanto un fuerte componente informal.

Esta interpretación puede ser apoyada en:

- a) La nula reglamentación acerca del diseño de los indicadores (elección, atributos, etc.), así como de su presentación y uso.
- b) Son los propios directivos quienes se encargan de desarrollar tanto los indicadores, como la idea original sobre su uso en la gestión.
- c) El modelo empieza a tomar forma en el momento en que comienzan a ser utilizados los indicadores en las reuniones semanales. Es a lo largo de estas reuniones cuando los directivos toman plena conciencia del enorme potencial de los indicadores como instrumentos de gestión, control, y, además, de seguimiento de la estrategia.
- d) La constatación de diferencias entre los modelos de cuadros de mando utilizados por diferentes directivos. Estas diferencias se manifiestan visualmente, pero sobre todo en el impacto que han tenido los indicadores en el estilo de gestión.

Como se aprecia, la nota característica del sistema de indicadores utilizado en BETA es lo que podría llamarse su *no intencionalidad*, es decir, los resultados o consecuencias del sistema y de su uso no habían sido previstos o esperados, por lo que han superado ampliamente las expectativas que tenían, tanto el gerente en el momento inicial, como los directivos cuando se involucraron en el proyecto. No obstante, esta situación no se ha producido de forma homogénea en todas las áreas de la empresa, dado que el papel de los indicadores y la magnitud del cambio generado es mayor en unas que en otras. Dado que no ha habido ninguna imposición para el desarrollo y uso de los cuadros de mando, estas diferencias pueden ser achacadas a aspectos personales de los directivos, así como al estilo de gestión dominante en sus áreas.

Como se ha dicho, esta situación no se produjo desde el principio de su uso. El cambio fue paulatino y derivado en gran medida de las prolongadas y fructíferas reuniones semanales. Es en estas reuniones donde los directivos empiezan a tomar conciencia del potencial que encerraban los indicadores que ellos mismos habían propuesto. Sin ellas, los cambios acaecidos en los usos gerenciales, en la comunicación entre niveles directivos o en la cualidad interactiva de los indicadores, difícilmente hubieran tenido lugar.

Una de las máximas de la organización es '*la importancia de la información no está en ella misma, sino en el uso que se hace de ella*'. Esta sentencia puede ser aplicada perfectamente a lo que ha ocurrido con los indicadores. Lo que en principio podría haber sido un conjunto de datos *fríos*, provenientes de una mera síntesis de los informes mensuales, fue dotado de una serie de cualidades generadas en gran medida por el modo en que estaban siendo utilizados en las juntas. Es aquí donde se pone de manifiesto la importancia del *uso* de las herramientas contables, y hasta qué punto este uso condiciona su efectividad y su papel en la empresa.

En cuanto a la institucionalización del cambio, aunque no a todos los niveles organizativos, ni del mismo modo en todas las áreas, puede interpretarse que sí se ha producido. A esta circunstancia ha contribuido sin duda la elevada participación de los directivos en el diseño del modelo y su implicación en las reuniones, así como la comprobada efectividad del mismo, tanto en la gestión diaria, como en la rentabilidad (prácticamente desde el mismo momento en que se comienzan a utilizar los indicadores la rentabilidad cambia de tendencia). El hecho de utilizar un sistema de gestión basado en indicadores está perfectamente asumido por todos los directivos, y estos traducen de forma automática todas las cuestiones, actuaciones, decisiones, procesos, etc., en términos de su efecto en los indicadores.

Tras este primer paso, tan positivo, existe la voluntad de trasladar las inquietudes de los indicadores hacia el resto de la empresa. Pues, aunque de forma indirecta la gestión de cada departamento y sección sí se ha visto afectada por el uso de los indicadores, realmente no ha habido una comunicación explícita más allá de los directivos intermedios, por lo que la cultura empresarial ha cambiado únicamente en la parte gestora.

5. CONCLUSIONES

Los estudios sobre el cambio en contabilidad tienen implicaciones tanto para los investigadores como para los profesionales de la contabilidad. En particular, al entender la dinámica de los procesos de cambio, los gestores estarán mejor posicionados para influir el transcurso de programas de cambio en sus propias empresas, además de anticipar problemas potenciales sobre la marcha (Burns 2000). Las principales conclusiones que se derivan del caso BETA son:

1. El cambio acontecido en BETA podría considerarse un cambio organizativo radical, dado que supone un cambio de orientación (Greenwood y Hinings 1996) de una pequeña empresa gestionada por sus propietarios a una gran empresa con gestión profesional. Sin embargo, un análisis más detallado revela que se trata de un cambio complejo, que comparte cualidades de *evolutivo* y de revolucionario. Es revolucionario en tanto que ha afectado intensamente a las instituciones existentes, alterando los comportamientos y dando lugar a la creación de nuevas reglas y rutinas. Al tiempo que es evolutivo dado no se ha requerido un esfuerzo organizacional exhaustivo y disciplinado (Scapens 1994), al haberse producido paulatinamente a lo largo de varios años, no lo es en el sentido que le da a este término Greenwood y Hinings (1996, p. 1024), puesto que afecta a la totalidad de la organización y no a “partes o procesos específicos de la empresa”.
2. Se ha identificado, en el sistema de indicadores, la existencia de sendos *gaps* de desarrollo y uso, pero en este caso positivos, a diferencia de evidencias recogidas por ejemplo por Bogt y Helden (2000) o Walley et al. (1994). La explicación a este hecho proviene de la carencia de formalización del sistema, así como de la falta de expectativas sobre sus consecuencias.
3. El estudio de la implantación del sistema de indicadores en BETA ha permitido identificar tanto componentes formales como informales en la adopción de una innovación. Puede ser considerado formal por la propuesta proveniente de la gerencia sobre su adopción. Pero el modelo finalmente desarrollado es propio y generado de forma autónoma por cada uno de los directivos y discutido y consensuado en reuniones conjuntas. Es esencial por tanto la consideración de ambos componentes.
4. El sistema de indicadores parece estar institucionalizado, al menos en algunos de los niveles directivos más altos. Es decir, la institucionalización del cambio puede tener lugar a diferentes niveles, pudiendo afectar únicamente a una parte de los niveles jerárquicos o a una parte de las áreas funcionales.
5. Una nota destacable del sistema de indicadores de BETA es que, de un modo no intencionado ni previsto, ha sido el desencadenante de un cambio organizativo sustancial. Así, formando parte del componente interactivo del control que permite, ha dado una nueva

dimensión a las relaciones de los directivos con los mandos intermedios, otorgándoles a éstos últimos un grado de autonomía que antes no conocían. Pero el cambio más relevante se ha producido en ámbito de las reuniones directivas en las que se comentan los indicadores semanales, que son generadoras de diálogo y debate, y por tanto promotoras de aprendizaje organizativo.

6. El modelo de Bogt y Helden (2000), que puede ser enriquecido y reforzado con los conceptos de la teoría institucional aportados por el modelo de Burns y Scapens (2000), aporta una visión particular de la dinámica existente en el cambio contable y su efecto en las actividades empresariales.

Aunque el análisis del caso estudiado puede llevar a explicar la naturaleza de los procesos de cambio, es improbable que puedan predecirse los resultados en otros casos dado que no es aconsejable hacer generalizaciones significativas entre organizaciones (Burns 2000). La aproximación adoptada ayuda a la comprensión y la explicación de algunas de las dimensiones de los procesos de cambio a lo largo del tiempo en un caso individual, aportando a los agentes responsables del cambio en otras organizaciones un conocimiento que les permitirá, al aprender de los errores o aciertos de otros, estar mejor posicionados para influir en la trayectoria del cambio en su propia empresa.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFÍAS

- ALVAREZ-DARDET, C. (1993). *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. ICAC, Madrid.
- ANDERSON, S.W. (1995). 'A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-93'. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- ATKINSON, A.A., BALAKRISHAN, R., BOOTH, P., COTE, GROOT, T., MALMI, T., ROBERTS, H., ULIANA, E., WU, A. (1997). 'New directions in management accounting research'. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79-109.
- BJØRNENAK, T. (1997). 'Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway'. *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- BOGT, H.J. Y HELDEN, G.J. (2000). 'Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations'. *Management Accounting Research*, 11, 263-279.
- BROWN, S. Y EISENHARDT, K. (1997). 'The art of continuous change: linking complexity theory and time-spaced evolution in relentlessly shifting organization'. *Administrative Science Quarterly*, 42, 1-34.
- BURNS, J. (2000). 'The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics'. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13, 566-596.
- BURNS, J. Y SCAPENS, R.W. (2000). 'Conceptualizing management accounting change: an institutional framework'. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- COBB, I., HELLIAR, C. E INNES, J.. 'Management accounting change in a bank'. *Management Accounting Research*, 6, 155-175.
- COVALESKI M.A., DIRSMITH M.W. Y MICHELMAN J. (1993). 'An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health care organizations'. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 65-80.
- CYERT, R.M. Y MARCH, J.G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs (NJ), Prentice Hall.
- DRURY, C. Y TAYLES, M. (1995). 'Issues arising from surveys of management accounting practices'. *Management Accounting Research*, 6, 267-280.
- GREENWOOD, R. Y HININGS, C.R. (1996). 'Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism'. *Academy of Management Review*, 21, 1022-1054.
- HAMILTON, W.H. (1932). Institution. En Seligman, E.R.A. y Johnson, A. (eds), *Encyclopaedia of the social sciences*, 8, (pp. 84-89). Citado por Scapens (1994).
- HOPWOOD, A.G. (1983). 'On trying to study accounting in the context in which it operates'. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 287-305.

- HOPWOOD, A.G. (1987). 'The archaeology of accounting systems'. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 207-234.
- INNES, J. Y MITCHELL, F. (1990). 'The process of change in management accounting: some field study evidence'. *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
- KASURINEN, T. (2002). Exploring management accounting change. The case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13, 3, 323-343.
- KLOOT, L. (1997). 'Organizational learning and management control systems: responding to environmental change'. *Management Accounting Research*, 8, 47-73.
- LAPSLY, I. Y MITCHELL, F. (1994). 'Management accounting research: the change agenda'. *Management Accounting Research*, 5, 215-219.
- MALMI, T. (1999). 'Activity-Based Costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms'. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672.
- MILLER, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. En Hopwood y Miller (eds), *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge, University of Cambridge Press.
- ROBERTS, J. Y SCAPENS, R.W. (1985). 'Accounting systems and systems of accountability-understanding accounting practices in their organizational contexts'. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 443-456.
- SCAPENS, R.W. (1990). 'Researching management accounting practice: the role of case study methods'. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- SCAPENS, R.W. (1994). 'Never mind the gap: towards and institutional perspective on management accounting practice'. *Management Accounting Research*, 5, 301-21.
- SCAPENS, R.W. (2000). *Towards an Understanding of the Nature and Processes of Management Accounting Change*. Uppsala University Publications, 47.
- SCHEIN, E.H. (1992). *Organizational culture and leadership*. San Francisco, CA, Jossey Bass.
- SCOTT, W.R. (1995). *Institutions and organizations*. Sage publications, London.
- SHIELDS, M.D. Y YOUNG, S.M. (1989). 'A behavioral model for implementing cost management systems'. *Journal of Cost Management*, invierno, 17-27.
- SIMONS, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass, Harvard Business School Press.
- TUOMELA, T.S. (2001). Using BSC as an interactive control tool: some consequences. *24 Annual Congress of the European Accounting Association*, Atenas, Grecia.
- VAIVIO, J. (1999). 'Exploring a 'non-financial' management accounting change'. *Management Accounting Research*, 10, 409-437.
- WALLEY, P., BLENKINSOP, S. Y DUBERLEY, J. (1994). 'The adoption and non-adoption of modern accounting practices: a study of 20 manufacturing firms'. *International Journal of Production Economics*, 36, (1) 19-27.

Nota: Deseo agradecer el apoyo financiero prestado por la Fundación Caixa Castelló - Barcaixa (P1-1A2002-08)



Miguel Martínez Ramos

Doctor en Administración y Dirección de Empresas y Profesor Titular de Escuela Universitaria en el Departamento de Finanzas y Contabilidad de la Universitat Jaume I de Castellón. Ha impartido clases de Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión en diferentes titulaciones y en cursos de doctorado. Sus intereses de investigación son: diseño y uso de mecanismos de contabilidad y control de gestión, el rol del *controller*, sistemas de indicadores, cambio contable, y aspectos comportamentales relacionados con la contabilidad. Los resultados de la investigación desarrollada se han materializado en presentaciones en congresos y publicaciones en revistas nacionales e internacionales.